



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 10880.725865/2017-24
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-009.650 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 28 de julho de 2021
Recorrente ALÍPIO JOSE GUSMAO DOS SANTOS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Exercício: 2013

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. DESATENDIMENTO DE PRESSUPOSTO. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de Recurso Especial de Divergência quando não resta demonstrado o alegado dissídio jurisprudencial, tendo em vista a ausência de similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigma.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. MATÉRIA DE PROVA.

A divergência jurisprudencial, necessária à admissibilidade do recurso especial de que trata o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, não se estabelece em matéria de prova e sim na interpretação das normas tributárias.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em não conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Ana Cecilia Lustosa da Cruz, João Victor Ribeiro Aldinucci, Marcelo Milton da Silva Risso e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, que conheceram.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mario Pereira de Pinho Filho, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Joao Victor Ribeiro Aldinucci,

Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim (suplente convocado) e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício). Ausente a conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, substituída pelo conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração de Imposto sobre a renda de Pessoa Física – IRPF, exercício 2013, relativo a omissão de rendimentos decorrente da apuração incorreta de ganhos de capital na alienação de ações não negociadas em bolsa de valores.

Em sessão plenária de 08/09/2018, foi julgado o Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº 2301-005.754 (fls. 1210/1242), assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Data do fato gerador:

19/06/2012 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. VALIDADE.

Só é considerado válido o planejamento tributário conjunto de medidas e atos adotados pelo contribuinte na organização de sua vida econômico-fiscal se este se pautar pela legalidade, com o afastamento de abuso de direito em relação aos atos e negócios praticados.

OPERAÇÕES ESTRUTURADAS EM SEQUÊNCIA. SIMULAÇÃO.

O fato de cada uma das transações dentro do grupo societário, isoladamente e do ponto de vista formal, ostentar legalidade, não garante a legitimidade do conjunto de operações, quando restar comprovado o abuso de direito, visto que, por trás da verdade declarada, uma aparente reorganização societária representada por um conjunto de reorganização societária, existia uma única intenção, qual seja, a majoração artificial do custo das ações do acionista pessoa física e a obtenção de benefícios fiscais, que, de outra forma, não poderiam ser alcançados.

CAPITALIZAÇÃO DE LUCROS E RESERVAS. MÉTODO DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. IMPOSSIBILIDADE DE MÚLTIPLO PROVEITO DO MESMO LUCRO. OMISSÃO DE GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE AÇÕES.

Constatada a majoração artificial do custo de aquisição da participação societária alienada, mediante a capitalização indevida de lucros e reservas oriundos de ganhos avaliados por equivalência patrimonial nas sociedades investidoras, devem ser expurgados os acréscimos indevidos com a consequente tributação do novo ganho de capital apurado.

VALORES DEPOSITADOS EM CONTA CAUÇÃO. GARANTIA. CUSTO DE AQUISIÇÃO.

Não se considera como custo de aquisição os valores depositados em conta caução, destinados a cobrir garantias estabelecidas em contrato de compra e venda.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

A prática da simulação com o propósito de dissimular intuito doloso no todo ou em parte, a ocorrência do fato gerador do imposto, caracteriza a hipótese de qualificação da multa de ofício.

A decisão foi registrada nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, dar provimento parcial ao recurso para excluir do lançamento o crédito tributário relativo às parcelas depositadas em conta caução, nos termos do voto do relator. Vencidos os conselheiros Alexandre Evaristo Pinto, Wesley Rocha, Marcelo Freitas de Souza Costa e Virgílio Cansino Gil, que deram provimento integral ao recurso. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Alexandre Evaristo Pinto.

Referido julgado foi integrado pelo Acórdão de Embargos n.º 2301-006.742. Reproduz a seguir ementa e registro da decisão consubstanciada no acórdão de embargos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Data do fato gerador: 19/06/2012

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO OBSCURIDADE OCORRÊNCIA

Constatada a ocorrência de obscuridade na decisão embargada, devem ser acolhidos parcialmente os embargos de declaração com vistas a sanear tal incorreção.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos e: 1) por maioria de votos, admitir apenas a existência de obscuridade no acórdão embargado, vencidos os conselheiros Wesley Rocha, Marcelo Freitas de Souza Costa e Virgílio Cansino Gil, que entenderam haver contradição, e 2) rerratificar o Acórdão n.º 2301-005.754, de 8/11/2018, e sanar o vício, esclarecendo que no acórdão embargado ficou decidido que único propósito da reorganização societária foi reduzir o pagamento do tributo.

O Contribuinte foi cientificado do Acórdão de Embargos em 12/03/2020 (fl. 1303) e, em 08/06/2020 (fls. 1304) interpôs o Recurso Especial de fls. 1307/1344, visando rediscutir as seguintes matérias: a) **nulidade/ineficácia do voto de qualidade proferido no julgamento do recurso voluntário em face da Lei n.º 13.998/2020**; b) **falta de propósito negocial na reorganização societária prévia à operação de alienação**; e c) **qualificação da multa de ofício**.

Pelo despacho de fls. 1455/1470, deu-se seguimento parcial ao apelo do Contribuinte somente em relação à matéria descrita no item “c”.

Em relação à matéria admitida a rediscussão, como paradigma apresentou-se o Acórdão n.º 2402-005.946, cuja ementa, na parte que importa à matéria em discussão, transcreve-se a seguir:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Ano-calendário: 2010, 2011

GANHO DE CAPITAL. FATO GERADOR. ALIENAÇÃO A PRAZO. DECADÊNCIA.

O fato gerador do IRPF incidente sobre o ganho de capital, no caso de alienação a prazo, somente se completa quando do efetivo recebimento do valor referente à venda do bem ou direito, momento a partir do qual se inicia a contagem do prazo decadencial para o lançamento do crédito tributário, exceto no caso de dolo, fraude ou simulação, em que a contagem do prazo decadencial tem início no primeiro dia do exercício subsequente àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

CAPITALIZAÇÃO DE LUCROS E RESERVAS. MÉTODO DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. IMPOSSIBILIDADE DE MÚLTIPLO PROVEITO DO MESMO LUCRO. OMISSÃO DE GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE AÇÕES. DUPLICIDADE DE CAPITALIZAÇÃO DE LUCROS E RESERVAS. MAJORAÇÃO ARTIFICIAL DO CUSTO DE AQUISIÇÃO.

É indevida a capitalização de lucros apurados na empresa investidora através do Método de Equivalência Patrimonial (MEP), quando este mesmo lucro permanece inalterado na empresa investida, disponível nesta como lucros e/ou reservas de lucros tanto para que se efetuem capitalizações como para retiradas pelos sócios. Constatada a majoração artificial do custo de aquisição da participação societária alienada, mediante a capitalização indevida de lucros e reservas oriundos de ganhos avaliados por equivalência patrimonial nas sociedades investidoras, devem ser expurgados os acréscimos indevidos com a consequente tributação do novo ganho de capital apurado.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. DOLO. FRAUDE. SIMULAÇÃO

Incabível a multa qualificada quando não restar comprovado de forma firme e estreme de dúvidas o dolo específico, fraude ou simulação do sujeito passivo no sentido de impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador, de excluir ou modificar as suas características principais.

[...]

Quanto à multa qualificada, o Contribuinte apresenta as seguintes alegações:

- A respeito da qualificação da multa, o acórdão recorrido nada fala, exceto reproduzir, literalmente, o que foi dito no acórdão proferido pela Delegacia de Julgamento.

- Em que pesem as alegações acima transcritas, a conduta do Recorrente não pode ser classificada como sonegação, fraude ou conluio - o que, aliás, sequer é cogitado pela fiscalização.

- Para que se possa falar em “sonegação” a que se refere o artigo 71 da Lei nº 4.502/64, deve haver a indicação da “ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária” acerca da ocorrência do fato gerador ou de circunstâncias pessoais do contribuinte, capazes de “afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente”.

- Tudo o que ocorreu, foi declarado e divulgado, conforme comprovado nos autos, de modo que não houve qualquer tentativa de impedir ou retardar o conhecimento da autoridade fiscal a respeito dos fatos. Foi dada ampla publicidade a tudo que ocorreu e à negociação concluída com a ECOPORTO. Finalmente, todas as informações solicitadas foram prestadas à fiscalização.

- Para que se possa falar em “fraude”, prevista e definida no artigo 72 da mesma Lei acima transcrita, exige-se que haja ação ou omissão dolosa, destinada a impedir ou retardar *“total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento”*.

- No presente caso, o Recorrente agiu com a absoluta convicção – e continua convicto disso – de que agiu dentro do permissivo legal. Por todo o contexto fático acima apresentado, era manifesta a necessidade das movimentações societárias realizadas, como forma de viabilizar o ingresso de um investidor qualificado como acionista da ABA PORTO, o que afasta qualquer caracterização de dolo no presente caso;

- Finalmente, o artigo 73, da mesma norma, refere-se a “conluio”, como tal entendido *“o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72”*, que não ocorreu no caso. A autuação, assim como ocorre em relação às hipóteses acima, sequer cogita de conluio, tanto que não se imputa à ECOPORTO qualquer ação no intuito de sonegar ou fraudar a fiscalização no tocante ao cumprimento das obrigações tributárias. Como acima dito, qual seria o interesse de uma empresa com capital

aberto, sujeita a rigorosos controles, a imposições de políticas de governança corporativa, a regras de *compliance* e que deve satisfações a inúmeros investidores, aceitar a prática de qualquer providência que tivesse como único objetivo gerar economia fiscal a um terceiro? Nenhum.

- Não há, portanto, se falar em incidência de qualquer das figuras previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, o que afasta a multa qualificada. Não se pode aqui confundir a ação resultante da interpretação da legislação tributária com ações simuladas. No caso em debate, fica evidente a ausência de qualquer ação, por parte do Recorrente, que pudesse acarretar a incidência da multa qualificada.

- O acórdão indicado como paradigma, analisando situação fática praticamente idêntica, sobre a mesmíssima matéria jurídica, afastou a multa qualificada. E, de fato, este CARF, inclusive nesta Câmara Superior, tem decidido que a imposição de multa qualificada depende, necessariamente, demonstração de dolo específico do contribuinte. Cita decisão administrativa.

- De forma mais específica, o CARF, em análise de planejamentos tributários (que sequer é o caso aqui) e da respectiva aplicação de multas qualificadas, tem exigido a presença de dolo específico, analisando à luz do caso concreto se, no planejamento tributário desconsiderado pela fiscalização, é possível ou não identificar a intenção do contribuinte de estar agindo de acordo com o permissivo legal, sem qualquer tipo de ocultação quanto à prática dos negócios realizados.

- Fica clara, assim, a necessidade do elemento intencional específico do agente infrator nas condutas referidas na Lei nº 4.502/64, o que não ocorreu no caso em exame, ensejando, conseqüentemente, a reforma do acórdão recorrido no mínimo para afastar a multa qualificada aplicada contra o Recorrente, ainda que a exigência tributária aqui atacada seja considerada procedente.

Os autos foram encaminhados à Fazenda Nacional para ciência do Recurso Especial do Contribuinte e do despacho que lhe deu segmento parcial em 04/01/2021 (fl. 1485) e, em 12/01/2021 (fl. 1505), foram oferecidas as Contrarrazões de fls. 1486/1504 com os argumentos a seguir resumidos:

- O contribuinte não se desincumbiu, com êxito, do ônus de demonstrar de modo analítico a divergência de teses entre órgãos julgadores diversos sobre a mesma matéria.

- Observando-se o recurso, nota-se que em relação a todos os pontos objetos de insurgência, o recorrente limita-se a contrapor ideias, teses, mas não demonstra que esse dissídio ocorreu entre casos com molduras fáticas semelhantes.

- Muito embora o despacho tenha entendido que a divergência jurisprudencial foi demonstrada, verifica-se que na realidade os recorrentes não demonstraram a similitude dos casos concretos cotejados de forma a provar que, embora pudessem ter entendido no mesmo sentido, os Colegiados divergiram quanto às teses jurídicas adotadas.

- Para que o recurso especial seja admitido, não basta que as ideias, teses ou fundamentos estampados num e noutro julgado sejam inteiramente diversos ou mesmo contrapostos. É preciso comprovar que os casos concretos nos quais foram aplicados são semelhantes. Tal demonstração não ocorreu em relação a nenhuma das matérias objetos de insurgência.

- As decisões proferidas nos paradigmas indicados pela Recorrente se deram com base em contexto fático peculiar, distinto do apresentado nestes autos.

- Muito embora a demonstração de divergência jurisprudencial não exija identidade de tributos, ela demanda a semelhança das situações fáticas confrontadas. E, no presente caso, não foi demonstrada a similitude, assim como de fato não há semelhança dos contextos.

- O recorrente não pode demonstrar o dissídio a partir do seu ponto de vista. Se assim o fosse, abriria espaço para uma diversidade de recursos, cuja finalidade fugiria de seu escopo que é a uniformização de teses jurídicas.

- Exemplificativamente, seria possível interpor recurso especial quanto à questão de prova. O recorrente entendeu como provado. A decisão recorrida concluiu em sentido contrário. Bastaria indicar acórdãos como paradigmas, envolvendo situações aleatórias, ou até mesmo relativa à mesma infração, que considerou como provado. Pronto.

- Porém, não é assim. A divergência jurisprudencial somente se mostra comprovada diante de situações semelhantes. E não é esse o caso.

- Para que o recurso especial seja admitido, não basta que as ideias, teses ou fundamentos estampados num e noutro julgado sejam inteiramente diversos ou mesmo contrapostos. É preciso comprovar que os casos concretos nos quais foram aplicados são semelhantes. Tal demonstração não ocorreu.

- O entendimento da decisão recorrida, bem como dos paradigmas, está baseado na análise de fatos e elementos de provas constantes dos autos.

- Não há uma efetiva divergência de teses jurídicas. Há antes um quadro fático e probatório diverso.

Assim, quanto à qualificação da multa, fica claro que os fatos e provas discutidos no paradigma apontado são distintos dos analisados neste feito. Com atenção para o enquadramento das operações no presente caso como simulação.

- A manutenção da multa qualificada foi fundamentada pela decisão recorrida em aspectos peculiares ao contexto fático e probatório contido nestes autos. Não se trata de mera aplicação de lei ou de questão de direito apenas. O planejamento tributário analisado pelo acórdão indicado como paradigma pelo recorrente apresenta-se distinto, em aspectos relevantes, do que foi julgado pela decisão recorrida.

- Na decisão recorrida há vários fatos e provas que comprovaram o evidente intuito de doloso do recorrente voltado para o fim de evitar a devida tributação e que não se encontram presentes no acórdão indicado como paradigma.

- Nesse sentido, o recurso especial manejado pelo contribuinte não merece sequer ser conhecido, razão pela qual a Fazenda Nacional pugna para que lhe seja negado seguimento.

- As razões acima expostas militam também no sentido da manutenção do acórdão recorrido, por seus próprios fundamentos.

- Todavia, caso não acatado o pleito acima exposto, passa-se a outros fundamentos pelos quais não merece ser acatada a pretensão do recorrente.

- Ao contrário do que afirma o recorrente, o e. Colegiado *a quo* fez uma leitura bastante precisa do quadro fático e jurídico ora em debate.

- Com todo o respeito às ponderações apresentadas pelo recorrente, elas não merecem prosperar.

- Há necessidade de analisar a conduta da contribuinte e dos sujeitos passivos solidários, a fim de demonstrar a ocorrência da fraude e conluio apontados pela Fiscalização. Notadamente, é preciso avaliar se os sujeitos passivos possuíam ou deviam possuir consciência de que seus atos causavam dano ao erário.

- No caso, a autuação em apreço decorreu da venda, pelo autuado de participações societárias de sua titularidade na *holding company* denominada CFF Participações Ltda (CFF PARTICIPAÇÕES).

- A Fiscalização considerou abusiva a inclusão da CFF PARTICIPAÇÕES no processo de alienação de investimentos pelo autuado, pois, tal fato acarretou, de forma indevida, a majoração do correspondente custo de aquisição, o que ensejou, por consequência, a diminuição do ganho de capital oferecido à tributação pelo sujeito passivo.

- Valendo-se de planejamento tributário abusivo, a CFF PARTICIPAÇÕES foi utilizada no processo apenas com o objetivo de se majorar o custo de aquisição e, por conseguinte, reduzir a tributação referente ao ganho de capital na operação de alienação do COMPLEXO TECONDI para a ECOPORTO HOLDING S/A (ECOPORTO).

- O contribuinte, ora recorrente, considerou como custo de aquisição o valor de R\$ 182.169.067,00 ao passo que a autoridade fiscal demonstrou no TVF ser R\$ 28.315.806,00, em face do planejamento tributário abusivo praticado com vistas à alienação em comento.

- Conforme provam os documentos coligidos na ação fiscal e os relatos do Termo de Verificação Fiscal, citados nos tópicos anteriores desta peça, o ora recorrente praticou diversos atos simulados, todos com o fim único de ludibriar o Fisco para pagar menos tributo. A realização de atos em sequência demonstra a ação firme, consciente, abusiva e sistemática do contribuinte e dos demais participantes, com notório propósito de burlar o cumprimento da obrigação fiscal.

- Diante disso, conclui-se que o autuado:

a) praticou atividade ilícita comprovada, detalhadamente descrita no termo de verificação fiscal, observada a partir da realização de diversos atos simulados, tudo visando reduzir o ganho de capital tributável, motivo pelo qual foi aplicada e devidamente justificada a multa de 150%;

b) como resultado da conduta dolosa, houve a diminuição do efetivo valor da obrigação tributária, com o consequente pagamento a menor do tributo devido, em evidente prejuízo ao erário;

c) a conduta foi sempre resultado de sua vontade, livre e consciente, já que realizada de forma sistemática, objetivando impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal;

d) a conduta sistemática demonstrou desprezo ao cumprimento da obrigação fiscal, ao princípio da solidariedade de matriz constitucional e ao dever legal de participação, indicando a intensidade do dolo.

- Reproduz trechos da decisão de primeira instância administrativa e, relativamente ao mérito, pugna pela manutenção da qualificação da multa, por entender que se

encontra amparada nos comandos legais aplicáveis e justificada pelo contexto probante que instrui os presentes autos, conforme reconhecido pela própria decisão recorrida.

Voto

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

O Recurso Especial do Contribuinte é tempestivo, restando perquirir se atende aos demais pressupostos necessários ao seu conhecimento. Foram apresentadas contrarrazões tempestivas.

A matéria devolvida à apreciação deste colegiado restringe-se à qualificação da multa de ofício.

A Fazenda Nacional pugna pelo não conhecimento do apelo recursal sob o argumento de que o Contribuinte não se desincumbiu do ônus de demonstrar analiticamente a divergência. Infere que os entendimentos consubstanciados na decisão recorrida e no paradigma estão baseados na análise de fatos e elementos de prova e que não há uma efetiva divergência de teses jurídicas nas decisões cotejadas.

Convém ressaltar que, de conformidade com o art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo Fiscal – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, o Recurso Especial é cabível nos casos em que, perante situações fáticas similares, são adotadas soluções diversas, em face do mesmo arcabouço jurídico-normativo.

Em vista da disposição regimental, mostra-se imprescindível examinar o contexto fático em que se inserem os julgados postos à comparação, de modo que se possa concluir sobre a possibilidade de instauração do dissídio interpretativo. Para tanto, mister avaliar as circunstâncias que envolveram as operações societárias evidenciadas em cada um dos julgados e sua correlação com a exasperação da multa.

Iniciando-se pelo paradigma, Acórdão nº 2402-005.946, o contribuinte mantinha participação societária de 0,6396% na empresa Nova Pactual Participações Ltda., *holding* que detinha 78,18% de participação societária na Pactual S/A., a qual por sua vez era detentora de praticamente 100% das ações do Banco Pactual S/A, isto é, o sujeito passivo, de forma indireta, detinha 0,5% das ações do Banco Pactual S.A.

Naquele caso, o sujeito passivo e os demais sócios da Nova Pactual Participações Ltda, bem assim os acionistas de uma outra *holding* (Pactual Holdings S/A), resolveram negociar diretamente, como pessoas físicas (e não por intermédio de referidas *holdings*) suas respectivas participações no Banco Pactual S/A a uma terceira empresa.

Para concretizar tais operações foram promovidas reestruturações societárias, com sucessivas capitalizações de lucros nas *holdings*, mediante prévia aplicação do método de equivalência patrimonial, com base nos resultados obtidos pelo Banco Pactual S.A (empresa operacional).

Especificamente em relação ao contribuinte referido no paradigma, foram efetuadas duas incorporações reversas, antecedidas de capitalizações de lucros apurados pelo método da equivalência patrimonial e respectivas majorações no custo de aquisição dos valores mobiliários de sua propriedade, sendo que o incremento no capital das sociedades envolvidas nos processos de incorporação teve origem no mesmo fato econômico, que foi o lucro obtido pela

empresa operacional de que as *holdings* eram acionistas e que, ao final do rearranjo societário, acabou por incorporá-las (as *holdings*).

Diante desses fatos, o colegiado paradigmático entendeu pela manutenção do lançamento, por considerar que a legislação que possibilita a majoração do custo de aquisição, em caso quotas ou ações distribuídas em decorrência de aumento de capital por incorporação de lucros ou de reservas constituídas a partir desses lucros (art. 10 da Lei nº 9.249/1995 e art. 30 do RIR) não se aplicava àquele caso concreto, sobretudo porque a parcela desses lucros, utilizada mais de uma vez para aumento do custo de aquisição das ações detidas nas empresas incorporadas, permaneceu contabilizada na incorporadora, tendo sido, inclusive, distribuída em momento posterior ao próprio sujeito passivo, caracterizando aumento artificial do custo de aquisição da participação societária alienada.

A despeito disso, o Colegiado prolator do julgado trazido a cotejo entendeu pela desqualificação da multa de ofício, tendo em conta os elementos de prova coligidos aos autos não se mostraram suficientemente aptos a demonstrar intuito doloso no proceder do contribuinte, isto é, o necessário nexo de causalidade entre a conduta praticada e o resultado efetivamente atingido (dolo específico). Além do que, não se vislumbrou ausência de verossimilhança nas justificativas exprimidas na peça de defesa do sujeito passivo quanto a inexistência de dolo nos procedimentos adotados para a alienação de sua participação societária. A esse respeito, insta reproduzir trechos do voto condutor do paradigma:

Em relação à multa qualificada, o § 1º. do inciso I do art. 44 da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação dada pela Lei n. 11.488, de 15 de junho de 2007, estabelece que a multa de ofício a ser aplicada nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964 é de 150%.

As condutas previstas nos artigos em questão têm como pressuposto uma atuação ou omissão dolosa por parte do agente. Assim, para a qualificação da multa de ofício, é necessária a constatação, com elevado grau de probabilidade, de que determinado contribuinte tenha pautado sua conduta imbuído de dolo, ou seja, com a consciência da conduta, a consciência do resultado, a consciência do nexo causal entre a conduta e o resultado, e a vontade de atuar no sentido de provocar o resultado infringente das normas jurídico-tributárias. Trata-se, pois, de um dolo específico.

Também é preciso que não haja verossimilhança minimamente suficiente em eventuais justificativas que, alternativamente, poderiam dar amparo ao proceder do contribuinte sem implicar, necessariamente, em um agir doloso.

Deve ser admitido, por outra via, que, quando verificada conduta de pessoa física infringente à legislação tributária, a comprovação do dolo (no caso, específico) a ela porventura associado é tarefa deveras árdua, face a muitas vezes limitada possibilidade de produção de um arcabouço probatório hábil e suficiente para tanto.

Entretanto, não obstante o diligente trabalho desenvolvido pela Fiscalização da RFB, não foram coligidos elementos de prova suficientes e inequívocos com força bastante a amparar a imputação da qualificação da multa de ofício, vez que os fatos relatados no TVF (fls. 342/361) não se mostram suficientes para caracterizar o dolo específico do recorrente em fraudar a legislação tributária.

O fato de as operações terem se utilizado de incorporações reversas para atingir seus objetivos pode, efetivamente, servir de elemento indiciário da existência de planejamento tributário, mas nada revela, *per si*, sobre sua licitude/ilicitude ou validade/invalidade perante o Fisco, visto que se trata, como já mencionado, de procedimento com previsão legal no § 4º. do art. 264 da Lei das S/A.

Todos os atos realizados entre as partes visavam exatamente o objetivo pretendido e exteriorizado, que era o de vender a participação societária que as pessoas físicas

detinham na empresa operacional. Nenhum dos atos praticados tiveram a intenção de esconder ou mascarar tal objetivo. As operações foram levadas ao conhecimento de todas as autoridades responsáveis e devidamente aprovadas. Destarte, não há que se falar em simulação, como suscitado pela Fiscalização da RFB no TVF (fls. 342/361).

Examinando-se a decisão recorrida verifica-se que sua única semelhança com o paradigma diz respeito à falta de amparo legal para a majoração do custo de aquisição da participação societária alienada pelo Recorrente, tida por artificial. Contudo, o planejamento tributário empreendido e o nível de envolvimento do sujeito passivo em sua concepção em nada se assemelham com o verificado no paradigma.

Como forma de evidenciar as diferenças fáticas entre os dois casos, convém resumir, com base no relatório, no voto condutor do julgado fustigado e em declaração de voto apresentada por um dos membros do Colegiado recorrido, os rearranjos societários empreendidos pelo Recorrente, que culminaram no presente lançamento.

Em 2012, o Contribuinte detinha participações indiretas no denominado “Complexo Tecondi” (por meio da empresa Formitex), juntamente com seu genro, Carlos César Floriano (César), que também participava do referido complexo, mas na condição de pessoa física. A sociedade constituída entre César e a Formitex era proprietária das empresas Aba Infra-Estrutura e Logística Ltda (Abainfra) e Retroporto Terminal de Retaguarda Portuária Ltda (Retroporto). Cada sócio possuía 50% de participação na Abainfra e na Retroporto. A Abainfra por sua vez, detinha 50% da Tecondi e a Reporto 50% de duas outras empresas do Complexo Tecondi (Termelog e Termares).

Entre 23/02/2012 e 14/03/2012, foram criadas duas novas empresas, a Aba Porto Participações S/A (Abaporto), com 99,99% das ações pertencentes a César e a CEF participações Ltda (CEF), também com 99,99% das cotas pertencentes a Cesar.

Ainda no mês 03/2012, foi autorizada a emissão de nota promissória pela Abaporto, em montante suficiente para a aquisição de 50% das ações da Tecondi, Termares e Termilog que pertenciam à Abainfra e à Retroporto, que, por sua vez, eram de propriedade de sociedade composta por César e pela Formitex (cujo capital era representado, em sua maior parte, por ações pertencentes ao Recorrente).

Também no primeiro semestre de 2012, foram realizados inúmeros outros rearranjos societários, merecendo destaque os seguintes: i) cisões da Abainfra e Retroporto com versão do capital à abaporto; ii) concessão ao Recorrente, por César, de opções de compra de metade das ações da Abaporto, exercidas em momento posterior; iii) aquisição, pela Abaporto, dos 50% das ações remanescentes da Tecondi, Termares e Termilog (não pertencentes à sociedade composta por César e pela Formitex); iv) aquisição, pelo Recorrente, de 50% das ações da CEF; e v) aumento do capital da CEF com a conferência das ações da Abaporto.

Conforme evidenciado no Termo de Verificação Fiscal, reproduzido na decisão recorrida, todas essas ações, realizadas diretamente pelo Recorrente e por seu sócio, tiveram por propósito inserir a CEF no contexto de uma futura negociação do “Complexo Tecondi” ao Grupo Ecoporto, para permitir um aumento indevido do custo de aquisição de suas participações societárias, com capitalização de lucros/reservas de lucro na CEF, por meio da aplicação do método de equivalência patrimonial.

Em vista desses fatos, o acórdão desafiado, valendo-se também das razões extraídas da decisão de primeira instância administrativa, concluiu pela validade do lançamento, por considerar que o custo de aquisição dos valores mobiliários foi artificialmente majorado e

teve por finalidade reduzir o ganho de capital decorrente sua alienação. Vejamos trechos do voto condutor do julgado vergastado:

10. A Recorrente, de um lado, centra a argumentação, preponderantemente, em razões extrafiscais para adotar o planejamento tributário descrito nos autos, e sustenta a licitude do movimento realizado pelo Recorrente na CFF Participações, qual seja, a capitalização da reserva de lucros, por motivações que diz serem extratributárias.

11. Em nosso entendimento, porém, a análise acurada da complexa situação fática descrita nos autos, evidencia que esta se amolda à modalidade de planejamento por meio de "empresa veículo", com a inserção da empresa CFF Participações, utilizada, entre outros motivos, para majorar o custo de aquisição, de modo artificial, e com isso reduzir a tributação referente ao ganho de capital na operação de alienação do COMPLEXO TECONDI para a ECOPORTO.

[...]

13. Formada a convicção quanto ao aspecto fático subjacente ao planejamento tributário, e diante da coincidência de argumentos entre as razões recursais e as constantes na impugnação, valendo-nos da prerrogativa conferida pelo artigo 57, § 3º do Regimento Interno do CARF, por concordar em parte com o teor da fundamentação, exceto na questão relativa montante depositado em conta-caução (item 14 infra), faz-se a transcrição de parte do voto contido na decisão de primeira instância, que ora adoto como razões de decidir.

[...]

A Fiscalização considerou abusiva a inclusão da CFF PARTICIPAÇÕES no processo de alienação de investimentos por ALÍPIO E CÉSAR, pois, tal fato acarretou, de forma indevida, a majoração do correspondente custo de aquisição, o que ensejou, por consequência, a diminuição do ganho de capital oferecido à tributação por ALÍPIO.

Em outras palavras, segundo o autuante, valendo-se de planejamento tributário abusivo, a CFF PARTICIPAÇÕES foi utilizada no processo apenas com o objetivo de se majorar o custo de aquisição e, por conseguinte, reduzir a tributação referente ao ganho de capital na operação de alienação do COMPLEXO TECONDI para a ECOPORTO HOLDING S/A (ECOPORTO).

Conclui-se da extensa peça de defesa que o contribuinte admite ter feito reorganizações societárias que culminaram com a alienação, cujo ganho de capital por ele declarado foi questionado pela Fiscalização, haja vista a constatação pelo autuante de ter havido majoração no custo de aquisição. O contribuinte considerou como tal o valor de R\$ 182.169.067,00 ao passo que a autoridade fiscal demonstrou no TVF ser R\$ 28.315.806,00, em face do planejamento tributário abusivo praticado com vistas à alienação em comento.

[...]

Com efeito, não se pode desconsiderar que as pessoas físicas e jurídicas têm o direito de planejar suas operações dentro de parâmetros mais econômicos, buscando a redução de custos e a otimização de lucros.

No entanto, deve o planejamento tributário pautar-se pela legalidade, sendo defesa a utilização de artifícios fraudulentos, dolosos ou simulados com o propósito de reduzir ou excluir a incidência de tributos.

[...]

A economia de tributo, fruto de um planejamento tributário legalmente praticado, distingue-se da simulação, pois no planejamento os meios empregados devem ser lícitos. O que se busca é uma forma alternativa com o fim de alcançar o mesmo

resultado econômico ou equivalente, evitando a ocorrência do pressuposto de incidência tributária, com a adoção da forma jurídica real, ainda que alternativamente à mais onerosa, sempre havendo compatibilidade entre a forma adotada e o conteúdo econômico visado.

Ao contrário, na simulação haverá sempre um ilícito oculto. O fato gerador na verdade ocorre, mas é descaracterizado ou não é tipologicamente reconhecido em sua aparência como hipótese de incidência legal, sendo a forma mero pretexto para esconder o real objetivo das partes. Configura-se a simulação na medida em que a vontade manifestada formalmente pelo contribuinte nos negócios praticados não corresponde ao que se desejou de fato e o ato praticado na realidade é outro.

No caso concreto a intenção do sujeito passivo que emerge dos autos era uma só: a reorganização societária visou apenas e tão somente majorar o custo de aquisição das ações e, via de consequência, reduzir o ganho de capital na venda realizada logo em seguida. Como resultado disso tudo, pagar menos imposto sobre o ganho de capital.

Os argumentos expendidos na defesa não possuem força suficiente para sustentar a licitude do planejamento tributário pretendido. O fato de cada uma das transações, isoladamente e do ponto de vista formal, ostentar legalidade, não garante a legitimidade do conjunto de operações quando fica comprovado que os atos praticados tinham objetivo diverso daquele que lhes é próprio.

Se o conjunto probatório evidencia que os atos formais praticados (integralização de capital social) divergiam da real intenção subjacente (venda de participações societárias), caracteriza-se a simulação, cujo elemento principal é a existência de objetivo diverso daquele configurado pelos atos praticados.

[...]

Uma das principais alegações do impugnante, no sentido de demonstrar que a majoração do custo das ações alienadas foi regular, reside na aplicação da norma contida no art. 10, da Lei nº 9.249/1995, cujo parágrafo único é a base legal do art. 135 do RIR/1999, a seguir transcrito:

[...]

Segundo esse dispositivo legal, se houver aumento de capital social com a utilização de lucros ou reservas de lucros, o custo de aquisição das quotas ou ações da pessoa jurídica sofrerá o reflexo dessa operação, sendo, portanto, majorado. Contudo, o art. 135 do RIR/99 não ampara a forma como o contribuinte calculou o custo de aquisição das ações.

O art. 227, caput, da LSA, define o termo “incorporação” como sendo a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações.

A utilização do Método de Equivalência Patrimonial (MEP), segundo o art. 248, da Lei nº 6.404/1976 (LSA), é obrigatória no caso de investimentos considerados relevantes em sociedades controladas, como é o caso das empresas mencionadas no TVF.

Oportuno transcrever um trecho do TVF:

Em um movimento inusitado, mas com propósito claro a ser explicado mais à frente, ALÍPIO e CÉSAR inseriram outra empresa no cenário, no caso a CFF, empresa criada especificamente para este procedimento. ALÍPIO e CÉSAR subscreveram ações da CFF, valendo-se da totalidade de suas respectivas participações na ABAPORTO.

Neste ponto, então, ALÍPIO e CÉSAR eram donos, à razão de 50% cada, da CFF, que controlava 100% da ABAPORTO e, que por sua vez, era proprietária de 100% de cada uma das três empresas do COMPLEXO TECONDI.

No passo seguinte, a ECOPORTO subscreveu 41,29% das ações da ABAPORTO, pagando por elas aproximadamente R\$ 540 milhões.

Note-se que o valor para o qual a ABAPORTO foi autorizada a emitir nota promissória, portanto se endividar, para adquirir a participação de terceiros no COMPLEXO TECONDI foi de valor próximo, RS 522 milhões.

O ato final foi, então, a alienação por ALÍPIO e CÉSAR da totalidade de suas quotas na CFF, detentoras dos 51,71 % restantes da ABAPORTO.

...

Partamos do estágio imediatamente após a reunião da totalidade das participações acionárias na ABAPORTO. Qual seria a operação esperada, usual, natural neste momento? Obviamente, a venda por ALÍPIO e CÉSAR de suas ações da ABAPORTO para a ECOPORTO.

O custo de aquisição de ALÍPIO no momento seria o valor que ele pagou a CÉSAR pelas ações da ABAPORTO, qual seja, cerca de RS 28 milhões de reais.

O objetivo do planejamento tributário abusivo estabelecido era inflar este valor, de modo a diminuir a base de cálculo para o imposto sobre o ganho de capital a ser apurado na operação.

A entrada da CFF é a peça chave da operação. A partir do momento em que a CFF detém a totalidade das ações da ABAPORTO, estabelece-se a relação de controle da primeira sobre a segunda, o que faz com que a participação acionária na ABAPORTO seja avaliada pelo método da equivalência patrimonial (MEP), conforme dispõe o artigo 248 da Lei 6.404 de 15/12/1976.

A utilização do método, no caso em tela, é bastante simples. Basta se aplicar o percentual de ações que se tem, aqui 100%, pelo valor do patrimônio líquido (PL) da controlada. Como em um primeiro momento o capital na ABAPORTO, que compunha a totalidade do PL, era de R\$ 62.296.000,00, este mesmo valor era o que deveria constar na contabilidade da CFF como correspondente ao valor de sua controlada.

A entrada na operação da ECOPORTO, em 29/05/2012, pagando R\$ 540.369.046,09 por 41,19% das ações da ABAPORTO teve reflexos contábeis relevantes. Foram registrados na contabilidade da ABAPORTO um incremento no capital social de R\$ 43.811.988,00, bem como uma reserva de capital, correspondente ao ágio pago, no valor de R\$ 496.557.058,09.

Em 31/05/2012, foram realizados balanços patrimoniais na controlada e controladora. Uma vez que o PL da ABAPORTO foi incrementado em relação ao capital social, bem como com a edição da reserva correspondente ao ÁGIO, efeito similar ocorreu na valoração do respectivo ativo na controladora CFF. A contabilidade desta é fechada mediante o registro da devida contrapartida, no caso, uma receita com equivalência patrimonial. Esta receita é transportada para o resultado do exercício, gerando lucro/reserva de lucros na empresa.

O passo a seguir é o que finaliza o processo. Vejamos o que dizia o artigo 10 da Lei nº 9.249 de 26/12/1995, com a redação da época da operação em comento:

[...]

A CFF então capitalizou o lucro/a reserva de lucro. Valendo-se da literalidade do dispositivo reproduzido, o contribuinte adiciona ao seu custo de aquisição a parcela que lhe cabe do lucro capitalizado. Com isto, elevou de cerca de R\$ 28 milhões para aproximadamente R\$ 182 milhões o seu custo de aquisição.

Sem a CFF na operação, com ALÍPIO e CÉSAR como sócios da ABAPORTO, quando da entrada da ECOPORTO na sociedade, o mesmo registro contábil relativo ao ágio seria feito. Entretanto, como a reserva de ágio é classificada como de capital, sua eventual incorporação ao capital social não traria o benefício de majoração do custo de aquisição, um vez que a lei prevê o incremento apenas diante da incorporação de lucro/reserva de lucros. E não poderia ser diferente, pois a previsão legal é apenas um atalho para que o acionista não tenha que receber eventual lucro para, aí sim, reinvesti-lo na empresa. Como, então, o objetivo da lei é evitar a bitributação dos lucros, obviamente o benefício fiscal de se contabilizar o custo de aquisição não pode ocorrer, em se tratando de capitalização de reservas de capital, pois estas correspondem a rendimentos da empresa que não passaram pelo resultado, ou seja, não tributados.

Percebe-se, então, claramente, que o papel da CFF foi apenas permitir que, por meio do MEP, uma reserva de capital fosse transformada em reserva de lucro.

...

Percebe-se, desde o início, o interesse do contribuinte em construir o melhor cenário possível do ponto de vista tributário para desencadear a alienação dos ativos referentes ao COMPLEXO TECONDI.

Desnecessário dizer ser legítimo a qualquer um buscar tal situação. O que se mostra contrário à lei, e aqui é o caso, é quando esta construção altera ou distorce a situação fática.

A assunção do controle da ABAPORTO pelo ECOPORTO em dois passos, bem como a utilização da CFF na operação são exemplos contundentes disso.

Uma das características utilizadas em planejamentos tributários abusivos que se valem deste expediente é ter uma infinidade de operações estruturadas em sequência, todas elas em geral, perfeitamente legais. Quem se vale disto deseja que as operações sejam apreciadas uma a uma, sem que se examine o contexto global do caso.

...

... ALÍPIO e CÉSAR, por vias indiretas, possuíam juntos 50% do COMPLEXO TECONDI. Desejavam, então, alienar suas participações à ECOPORTO. Por motivos já expostos e aceitos por este Auditor-Fiscal, tais ativos foram reunidos na ABAPORTO. A ECOPORTO, então, injetou dinheiro na empresa para que ela fizesse frente à aquisição dos 50% restantes em mãos de terceiros e na sequência adquiriu os 50% detidos por ALÍPIO e CÉSAR, por R\$ 760.240.970,19.

Esta é a operação do mundo real e assim deve ser tributada.

Introduzir uma pessoa jurídica no negócio, com nenhum objetivo justificável, a não ser o da economia tributária é ato ilegal. Tenta-se valer de análises estanques do arcabouço legal com o objetivo de se maquiar o fato gerador.

A sequência de operações descritas no TVF e na impugnação demonstra que houve um aumento indevido do custo de aquisição das ações alienadas, em razão da capitalização dos mesmos lucros em duplicidade, o que fere a legislação e as regras e princípios contábeis.

Em que pese o esforço do peticionário em procurar demonstrar que houve a necessidade da participação da CFF na alienação em comento, na verdade não se vislumbra qualquer propósito negocial além da intenção de reduzir o pagamento do tributo, porquanto a conduta do autuado não pode ser tomada como planejamento tributário lícito, cabendo à autoridade fiscal a desconsideração das operações realizadas e a tributação do fato verdadeiramente ocorrido.

Dessa forma, em vista de todas as evidências detalhadamente descritas no TVF, obtidas através de documentos e esclarecimentos fornecidos tanto pelo interessado quanto coletados pela autoridade fiscal, esta procedeu à apuração do real custo de aquisição e, via de consequência, ao real ganho de capital proveniente da alienação das participações societárias já mencionadas.

[...] (Grifou-se)

Não se pode olvidar que, no mesmo sentido do que se evidenciou no paradigma, o exame das razões do recurso voluntário do Sujeito Passivo, no que respeita a multa de ofício qualificada, levou em consideração o *modus operandi* utilizado para a omissão do rendimento decorrente da alienação das participações societárias, bem assim o grau de envolvimento do Contribuinte na concepção das operações que culminaram na majoração dita artificial do seu custo de aquisição.

Ademais, assim como no julgado trazido a cotejo, a decisão recorrida levou em consideração os argumentos suscitados nas peças de defesa do Contribuinte, mas, tendo em vista as peculiaridades do caso concreto, narradas no Termo de Verificação Fiscal, depreendeu que o Recorrente agiu com deliberada intenção de majorar artificialmente o custo das ações com capitalizações indevidas de lucros.

No mesmo sentido, em face do conjunto probatório no qual o Fisco motivou o lançamento, o Colegiado recorrido depreendeu que as condutas praticadas pelo Sujeito Passivo configuram simulação dolosa, *“caracterizada por um conjunto de atos formais e sucessivos que, apesar de individualmente aparentarem legalidade, não representam a real intenção das partes, para os quais não se vislumbra sequer uma motivação senão a de se eximir do pagamento do imposto devido”*.

Sobre esse tema, convém reproduzir excertos da decisão de primeira instância administrativa, reportados no julgado recorrido e utilizados como fundamentos para a decisão ordinária:

[...]

Resumindo, o contribuinte contestou a aplicação da multa qualificada sob o argumento de que não houve qualquer ato simulado nas reestruturações societárias já mencionadas, tendo estas sido motivadas por objetivos negociais legítimos.

Ocorre que os fatos narrados no TVF demonstram inequivocamente a consciência do contribuinte quanto à forma em que o custo de suas ações foi majorado. Em que pesem seus argumentos descreverem que a conduta teria como base uma suposta autorização legal para a majoração, é evidente o seu conhecimento de que o custo de aquisição das ações, de R\$ 182.169.067,00, que apurou para fins de cálculo do ganho de capital, foi consideravelmente superior àquele efetivamente despendido, R\$ 28.315.806,00, conforme já analisado.

Tentou o contribuinte extrair da reestruturação societária efeitos tributários que a esta não são inerentes, majorando, com as sucessivas capitalizações indevidas de lucros, o custo das suas ações e, consequentemente, reduzindo o valor do imposto de renda incidente sobre o ganho da capital.

Não se trata a majoração indevida do custo das ações de uma mera interpretação inadequada do art. 135 do RIR/1999. O que se extrai dos fatos ocorridos é a clara intenção de majorar o custo das ações com capitalizações indevidas de lucros.

A norma legal que determina a aplicação da multa de ofício nos casos em que restar evidenciado o intuito de fraude/simulação/conluio é o artigo 44, I, §1º, da Lei 9.430, de 1996, transcrito abaixo:

[...]

Como se percebe, nos casos de lançamento de ofício, a regra é aplicar a multa de 75%, excetuando-se a comprovação do intuito fraudulento, a qual acarreta a aplicação da multa qualificada de 150%.

A fraude fiscal pode se dar em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à Fazenda Pública, um propósito deliberado de se subtrair, no todo ou em parte, a uma obrigação tributária. Nesses casos, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à Fazenda Pública, onde se utilizando subterfúgios escamoteiam a ocorrência do fato gerador ou retardam o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária.

O conceito de dolo encontra-se no inciso 116 do art. 18 do Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 Código Penal, que dispõe ser o **crime doloso aquele em que o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo**. A doutrina decompõe, ainda, o dolo em dois elementos: o cognitivo, que é o conhecimento do agente do ato ilícito; e o volitivo, que é a vontade de atingir determinado resultado ou em assumir o risco de produzi-lo.

No caso em apreço, como já se viu, ficou configurada a simulação, caracterizada por um conjunto de atos formais e sucessivos que, apesar de individualmente aparentarem legalidade, não representam a real intenção das partes, para os quais não se vislumbra sequer uma motivação senão a de se eximir do pagamento do imposto devido.

Assim, pela sua própria definição, a simulação sempre decorre de conduta fraudulenta, já que sempre é resultado de vontade deliberada do contribuinte que, conhecendo a formalidade correta, opta pela via transversa com o único intuito de não recolher o tributo que seria devido.

Destarte, estando prevista pela legislação de regência e, tendo sido apurados todos os pressupostos para sua aplicação, encontra-se plenamente justificada a aplicação da multa qualificada de 150%. (Grifou-se)

Verifica-se, portanto, que os contextos fáticos avaliados nas decisões cotejadas, como já dito, não guardam similaridade alguma entre si.

No paradigma, o aumento do custo de aquisição das ações pertencentes ao contribuinte foi efetuado a partir de duas incorporações reversas, mediante utilização do método de equivalência patrimonial, sendo que, nos termos daquela decisão, não foram coligidos aos autos elementos de prova hábeis a amparar a imputação da qualificação da multa de ofício, vez que os fatos relatados no TVF não se mostraram suficientes para caracterizar o dolo específico do recorrente em fraudar a legislação tributária. Dito de outra forma, não houve a demonstração de que os atos praticados tenha contado com a efetiva participação do autuado, o qual detinha tão-somente 0,5% das ações representativas do capital da sociedade envolvida nas alienações. Tampouco foi estabelecido nexo entre a conduta praticada e o resultado atingido.

Na situação tratada na decisão recorrida, os atos foram praticados diretamente pelo Recorrente, em conjunto com um único sócio, e não envolveram meras incorporações reversas, mas um sofisticado esquema de reestruturação societária compreendendo, dentre outras, operações de cisão, com versão do patrimônio das sociedades integrantes do complexo empresarial de que o autuado participava inicialmente, para pessoa jurídica instituída especificamente para esse fim, além da inserção de “empresa veículo” com o exclusivo intuito de a majorar o custo de aquisição das participações societárias detidas inicialmente, de modo artificial, e com a específica finalidade de reduzir a tributação aplicável ao ganho de capital na alienação dessas participações.

Com efeito, todas as ponderações feitas até aqui permitem concluir pela inexistência de dissídio interpretativo, uma vez que as diferentes soluções a que chegaram os

acórdãos recorrido e paradigma não decorreram de divergência jurisprudencial, mas sim dos elementos específicos de cada processo, na medida em que os julgados confrontados analisaram quadros fáticos absolutamente diversos e suas conclusões não resultaram no paralelismo ou confronto de teses a ensejar o recurso especial de divergência.

A propósito, o acolhimento das alegações feitas na peça recursal, de que a conduta adotada pelo Recorrente não estaria enquadrada nas hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, demandaria o revolvimento de todo o conjunto probatório carreado aos autos. Todavia, é absolutamente pacífico nesta Câmara Superior de Recurso Fiscais que a divergência jurisprudencial não se estabelece em matéria de prova.

Conclusão

Em vista do o exposto, não conheço do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho