



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10880.725865/2017-24
ACÓRDÃO	9202-011.584 – CSRF/2ª TURMA
SESSÃO DE	27 de novembro de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	ALIPIO JOSE GUSMAO DOS SANTOS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Data do fato gerador: 19/06/2012

MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO. COMPROVAÇÃO DAS CONDUTAS PREVISTAS NA LEI.

Somente é justificável a exigência da multa qualificada de 150%, quando o contribuinte tenha procedido com dolo e evidente intuito de fraude, sonegação ou conluio, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502, de 1964. Comprovada a atitude dolosa em praticar a conduta, consubstanciada num planejamento tributário abusivo com o único propósito de reduzir o pagamento de tributo, deve-se manter tal qualificadora.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: 1) Por determinação judicial, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, e 2) Por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada da tribuna, e no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim – Relator

Assinado Digitalmente

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Mauricio Nogueira Righetti, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros, Marcos Roberto da Silva, Fernanda Melo Leal, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo contribuinte em face do acórdão nº 2301-005.754 (fls. 1210/1242), colmatado pelo acórdão de embargos nº 2301-006.742 (fls. 1289/1294), o qual deu parcial provimento ao recurso voluntário, para excluir do lançamento o crédito tributário relativo às parcelas depositadas em conta caução, conforme ementa abaixo disposta:

Acórdão nº 2301-005.754

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 conseqüente 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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.

Acórdão de embargos nº 2301-006.742

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 nº 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 presente caso já passou por uma análise desta Colenda Turma em 28/07/2021, ocasião em que o colegiado, por voto de qualidade, não conheceu do Recurso Especial. Neste sentido, utilizo trechos do acórdão nº 9202-009.650 (fls. 1507/1523) por bem retratar a questão:

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.

(...)

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 nº 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 nº 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 conseqüente 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 noutra 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 noutra 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 conseqüente 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.

Como exposto, o colegiado, por voto de qualidade, não conheceu do Recurso Especial.

No entanto, após o acórdão acima, o contribuinte impetrou mandado de segurança nº 1075800-02.2021.4.01.3400, com pedido liminar para determinar-se *“a retomada do julgamento pela 2ª. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, com o conhecimento do recurso especial interposto”* e, ao final, que seja assegurado *“o conhecimento do recurso especial interposto pelo Impetrante no procedimento administrativo fiscal nº 10880.725.865/2017-24”*.

Em suma, o contribuinte requereu a anulação do acórdão nº 9202-009.650 ao argumento de que já estava em vigor a lei que tratava da extinção do voto de qualidade e da determinação para que o empate fosse resolvido favorável ao contribuinte. Portanto, não merecia prosperar o acórdão nº 9202-009.650, que não conheceu do recurso especial pelo voto de qualidade.

Em sentença acosta às fls. 1543 e ss, houve a concessão da segurança em favor do contribuinte, para anular o acórdão nº 9202-009.650 e determinar o conhecimento do recurso especial interposto pois, nos termos do art. 19-E da Lei 10.522/2002 (já em vigor quando do

acórdão nº 9202-009.650), diante do empate, há direito líquido e certo do contribuinte a ter o julgamento administrativo resolvido a seu favor.

O caso ficou sobrestado desde então, aguardando o trânsito em julgado da sentença, pois a Fazenda Nacional interpôs recurso de Apelação.

Ocorre que o contribuinte acostou petição de fls. 1556/1557, argumentando que houve deferimento de liminar para a retomada do julgamento:

2. Assim, diante da celeridade exigida pela lei do idoso, cumpre demonstrar a essa Assessoria que **a referida decisão judicial ordena, justamente, que se prossiga com o julgamento do recurso especial** interposto pelo contribuinte, conforme se observa do destaque abaixo:

(...)

Defiro o pedido liminar para determinar a retomada do julgamento pela 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF (arts. 7º, II, e 13, § 3º, da Lei nº 12.016/09).

3. Isto posto e sob pena de descumprimento de ordem judicial, requer-se, com o devido respeito, que essa ASTEJ **certifique o deferimento de liminar judicial, confirmada por sentença acostada aos presentes autos (fls. 1543/1548), para anular o Acórdão nº 9202-009.650 e determinar o conhecimento do recurso especial de fls. 1307/1344 destes autos, com a consequente retomada do julgamento pela Segunda Turma desse Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.**

(destaques no original)

Destarte, constata-se que a sentença que concedeu a segurança, além de anular o Acórdão nº 9202-009.650 e determinar o conhecimento do recurso especial de fls. 1307/1344, também determinou, em liminar, a retomada do julgamento pela Segunda Turma deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Assim sendo, o presente processo retornou para julgamento pela CSRF em cumprimento à decisão judicial, pois não há notícia de medida judicial suspensiva em face da referida decisão liminar.

Tendo em vista que o antigo Relator não mais integra esta Colenda Turma, este processo compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim**, Relator

Como exposto, trata-se de recurso especial interposto pelo Contribuinte, cujo objeto envolve o debate acerca do seguinte tema:

c) qualificação da multa de ofício.

PRELIMINAR

Inicialmente, cumpre esclarecer que o patrono do contribuinte apresentou no dia do julgamento, da Tribuna, pedido para que houvesse a exclusão da multa de ofício aplicada ao caso, nos termos das alterações promovidas pela Lei nº 14.689/2003, tendo em vista que o acórdão recorrido foi decidido por voto de qualidade em desfavor do contribuinte.

O decreto nº 70.235/72, com as alterações promovidas pela citada Lei nº 14.689/2003, passou a estabelecer o seguinte em relação aos julgamentos resolvidos por voto de qualidade favoravelmente à Fazenda Nacional:

Art. 25. O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete:

(...)

§ 9º-A. Ficam excluídas as multas e cancelada a representação fiscal para os fins penais de que trata o art. 83 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, na hipótese de julgamento de processo administrativo fiscal resolvido favoravelmente à Fazenda Pública pelo voto de qualidade previsto no § 9º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

No entanto, ao apresentar o recurso especial ora apreciado, o debate envolvendo o caso permaneceu. Consequentemente, não há que se falar em “*julgamento de processo administrativo fiscal resolvido favoravelmente à Fazenda Pública pelo voto de qualidade*”, visto que o acórdão recorrido encontra-se passível de modificação.

Neste sentido, caberia ao contribuinte manifestar a desistência do seu recurso especial antes de seu julgamento, a fim de tornar o acórdão recorrido como a decisão definitiva a respeito deste processo.

A fim de regulamentar os pedidos de desistência dos recursos especiais e diferenciá-los dos casos em que o contribuinte renuncia ao direito sobre o qual se funda o recurso, inclusive às decisões que lhes foram favoráveis, o CARF editou a Portaria nº 587/2014, publicada em 16/04/2024, com a seguinte previsão:

Art. 1º A desistência do recurso especial em tramitação deverá ser manifestada nos autos do processo, por meio de petição ou a termo, antes do dia e horário agendados para início da reunião de julgamento, independentemente da sessão em que o processo tenha sido pautado.

Art. 2º Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União.

Neste sentido, ausente qualquer pedido de desistência do recurso especial, entendo por rejeitar o pleito de afastamento da multa de ofício apresentado da tribuna.

Quanto ao outro pedido feito da tribuna, no sentido de que a multa qualificada aplicada no percentual de 150% fosse reduzida para 100%, nos termos das modificações trazidas pela mesma Lei nº 14.689/2023 à Lei nº 9.430/96, nos seguintes termos:

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; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (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)~~

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado 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, e passará a ser de: (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023)

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-A. Verifica-se a reincidência prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, no prazo de 2 (dois) anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

Sabe-se que, nos termos do art. 106 do Código Tributário Nacional – CTN (Lei 5.172/66), se aplica a retroação benéfica das leis nos seguintes casos:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

No entanto, a despeito de ser um direito do contribuinte a redução da multa quando atendido os ditames legais, não há como, neste momento processual, acatar o pleito do recorrente. Inclusive porque a competência legal desta Corte para se manifestar em processo de exigência fiscal está restrita à fase litigiosa, que não se confunde com revisão de lançamento.

Desta feita, até por não haver sido instaurado o regular processo contencioso a respeito da redução da multa de ofício, não há informações suficiente nos autos que apontem, de maneira clara e incontestada, que o contribuinte se enquadra na hipótese de redução da multa para o percentual de 100%. Isto porque, ainda com as alterações promovidas pela Lei nº 14.689/2023, remanesce hipótese legal para aplicação da multa no percentual de 150% "*nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo*", conforme exposto no art. 44, §1º, VII, c/c §1º-A, ambos da Lei nº 9.430/96.

Por outro lado, o CTN dispõe, em seu art. 149 que o lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa. Já o inciso III do art. 272 do Regimento Interno da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 430/2017, preceitua que compete às Delegacias da Receita Federal do Brasil a revisão de ofício de lançamentos.

Neste sentido, a competência para revisão de ofício do lançamento pertence à autoridade administrativa. Portanto, entendo que deve a autoridade preparadora aplicar, no que for cabível, as disposições constantes no art. 44, §1º, VII, c/c §1º-A, ambos da Lei nº 9.430/96, ante as modificações promovidas pela Lei nº 14.689/2023, em respeito à retroatividade benigna.

Feito esse esclarecimento, passa-se à análise do recurso.

I. CONHECIMENTO

Entendo que não se deve mais analisar o conhecimento do Recurso Especial, pois a decisão judicial proferida nos autos do mandado de segurança nº 1075800-02.2021.4.01.3400 já resolveu a questão ao determinar o conhecimento do recurso especial interposto.

Assim, passa-se para o mérito na única matéria devolvida à apreciação: "**c) qualificação da multa de ofício.**"

II. MÉRITO

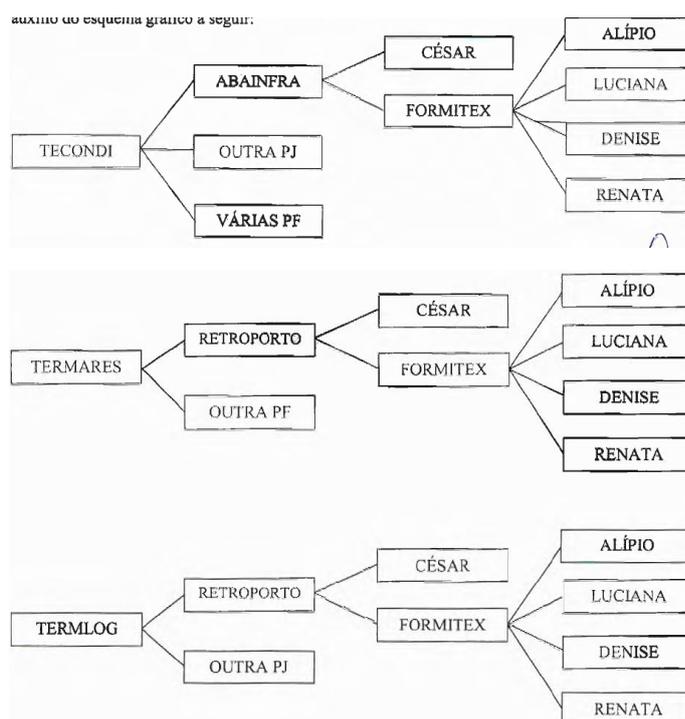
Defende o recorrente que para a qualificação da multa de ofício é necessária a constatação, com elevado grau de probabilidade, de que determinado contribuinte tenha pautado

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.

No presente caso, conforme disposto no TVF de fls. 09/39, constatou a fiscalização que o planejamento tributário abusivo perpetrado pelo contribuinte, em conjunto a seu genro e sócio, procurou modificar as características do fato gerador de modo a reduzir o montante do imposto devido.

Isto porque, ao inserir, na operação de alienação do COMPLEXO TECONDI, uma pessoa jurídica que se revelou desnecessária ao negócio, ficou evidente que o único objetivo pretendido foi criar uma condição que permitisse o aumento artificial do custo de aquisição. Essa estratégia foi adotada com o intuito de obter redução tributária.

Com isso, constatou a fiscalização que cada passo da operação foi meticulosamente planejado e implementado de forma a alcançar o objetivo almejado, conforme detalhadamente explicado às fls. 14/20 do TVF. Em síntese, a relação do contribuinte com a TECONDI está retratada no TVF da seguinte forma:



Esclareceu-se que o contribuinte era acionista da empresa FORMITEX, em conjunto com suas filhas (a participação do contribuinte na empresa era equivalente a 70% das ações). Por sua vez, a FORMITEX era sócia de CARLOS CÉSAR FLORIANO (genro do contribuinte), na razão de 50% para cada sócio, em duas outras empresas: ABA INFRA e RETROPORTO. Finalmente, a ABA INFRA detinha 50% da TECONDI e a RETROPORTO detinha 50% da TERMLOG e 50% da TERMARES. Esta era a situação até o início de 2012.

A partir de então, o TVF passa a expor uma série de rearranjos societários empreendidos pelo Recorrente em 2012, que culminaram no presente lançamento.

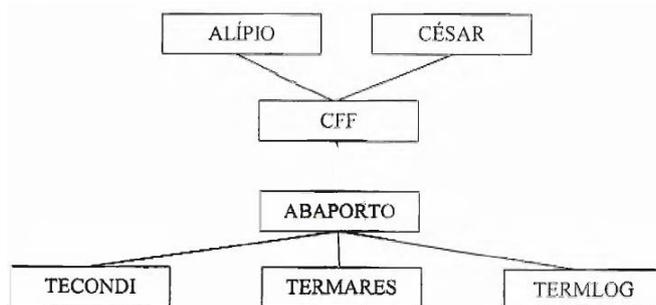
Entre os dias 23/02/2012 e 14/03/2012, foram constituídas duas novas empresas: a Aba Porto Participações S/A (Abaporto), com 99,99% de suas ações detidas por César; e a CFF Participações Ltda (CFF), também com 99,99% de suas cotas pertencentes a César.

Ainda em março de 2012, foi autorizada a emissão de nota promissória pela Abaporto, em valor suficiente para adquirir 50% das ações das empresas Tecondi, Termares e Termilog, que não eram de propriedade da Abainfra e da Retroporto (as quais, como exposto, pertenciam à sociedade formada por César e pela Formitex, esta última controlada por ações detidas pelo contribuinte).

Também no primeiro semestre de 2012, ocorreram diversas reorganizações societárias, destacando-se:

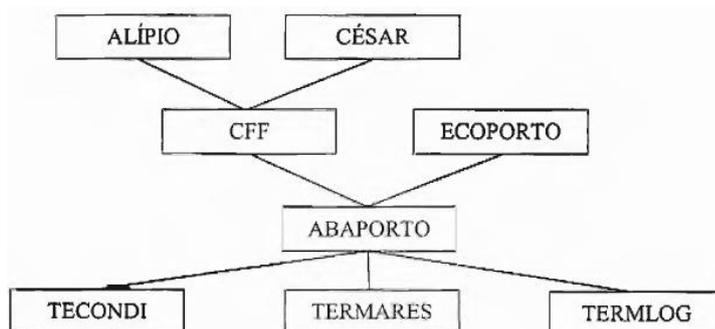
1. As cisões da Abainfra e da Retroporto, com a transferência de capital para a Abaporto. Na primeira, a parcela cindida foi a participação acionária na empresa TECONDI. Já na Retroporto foi destacada a participação na empresa TERMARES. Em contrapartida à redução do capital social ocorrida devido às cisões, apenas as participações acionárias de CÉSAR foram canceladas, permanecendo intactas as da FORMITEX;
2. A concessão, por parte de César, de opções de compra ao Recorrente para aquisição de metade das ações da Abaporto, as quais foram exercidas posteriormente;
3. A aquisição, pela Abaporto, de todas as participações acionárias de terceiros referente às empresas Tecondi e Termares (ou seja, as participações que não pertenciam à sociedade formada por César e pela Formitex). Paralelamente, a RETROPORTO, que detinha 50% da TERMLOG, adquiriu a parcela restante de seu sócio. Posteriormente, a RETROPORTO transferiu à ABAPORTO todas as suas quotas da TERMLOG.
4. A aquisição, pelo Recorrente, de 50% das ações da CFF;
5. O aumento do capital da CFF, realizado por meio da integralização das ações da Abaporto. O capital social da CFF, que era de R\$ 10.000,00, foi aumentado em R\$ 56.621.612,00, com a subscrição de 56.621.612 quotas igualmente repartidas entre o contribuinte e CÉSAR (28.310.806 para cada um), com a conferência de 62.296.000 ações da empresa ABA Porto. Desta forma, o novo capital social passou a ser R\$ 56.631.612,00, cabendo a cada um dos sócios 28.315.806 quotas.

Após os referidos atos, a estrutura societária passou a ser retratada da seguinte forma:



A partir de 29/05/2012, ocorreu a alienação dos ativos. Na ocasião, a ECOPORTO HOLDING S/A (ECOPORTO) realizou a subscrição de 43.811.988 ações ordinárias da ABAPORTO, o que representou um aumento no capital social da empresa no montante de R\$ 43.811.988,00, elevando-o para R\$ 106.107.988,00. No entanto, o preço efetivamente pago pelas ações foi de R\$ 540.369.046,09. A diferença de R\$ 496.557.058,09 entre o valor pago e o incremento do capital social foi registrada como Reserva de Capital, na conta de Ágio.

Com essa transação, a CFF passou a deter 58,71% do capital social da ABAPORTO, enquanto a ECOPORTO ficou com 41,29%. A estrutura societária resultante está representada no esquema a seguir:



Prosegue o TVF afirmando que em 05/06/2012, por meio da 2ª alteração do Contrato Social da CFF, foi aprovado um aumento no capital social da empresa no valor de R\$ 307.706.522,00, elevando-o de R\$ 56.631.612,00 para R\$ 364.338.134,00. Esse incremento foi realizado por meio da capitalização integral da reserva de lucros existente por meio da aplicação do método de equivalência patrimonial. As 307.706.522 novas quotas emitidas foram distribuídas proporcionalmente às participações dos sócios ALÍPIO e CÉSAR, sendo 50% para cada um, correspondendo a 153.853.261 quotas para cada sócio. Considerando as quotas que já possuíam anteriormente, ambos passaram a deter, individualmente, um total de 182.169.067 quotas.

Finalmente, em 19/06/2012, o Recorrente e CÉSAR venderam a totalidade de suas quotas da CFF para a ECOPORTO pelo valor total de R\$ 760.240.970,19, sendo R\$ 380.120.485,10 destinado a cada um.

Desta forma, o contribuinte declarou na apuração do ganho de capital da venda da CFF o custo de aquisição de R\$ 182.169.067,00, detalhado da seguinte forma:

Linha	Data	Ações Transacionadas - Quantidade	Ações Transacionadas - Valor (R\$)	Ações - Quantidade Acumulada	Ações - Valor Acumulado (R\$)	Ações - Valor Unitário (R\$)	Evento
1	14/05/2012	5.000	5.000,00	5.000	5.000,00	1,00	Aquisição de Ações de FRANCISCO e CÉSAR
2	14/05/2012	28.310.806	28.310.806,00	28.315.806	28.315.806,00	1,00	Ações recebidas mediante conferência de 31.148.000 ações da ABAPORTO
3	05/06/2012	153.853.261	153.853.261,00	182.169.067	182.169.067,00	1,00	Ações recebidas decorrente de incorporação de reserva de lucros

Contudo, o valor foi considerado incorreto pela fiscalização, o qual reputou que o correto seria o valor de R\$ 28.315.806,00 (linha 2 acima). Segundo a autoridade fiscal, a série de rearranjos societários descritos teve como propósito reduzir o valor do imposto de renda sobre o ganho de capital em face de alienação do COMPLEXO TECONDI, que viria a acontecer.

Argumentou que os atos societários mencionados foram realizados com o objetivo de incluir a CFF no contexto de uma futura negociação do "Complexo Tecondi" com o Grupo Ecoporto. A intenção foi viabilizar um aumento indevido do custo de aquisição das participações societárias, utilizando-se da capitalização de lucros e reservas de lucro na CFF por meio da aplicação do método de equivalência patrimonial.

Cito os seguintes trechos do TVF para melhor elucidação (fls. 26 e ss):

Em um movimento inusitado, mas com propósito claro a ser explicado mais a 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 R\$ 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 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 adição 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 9.249 de 26/12/1995 com a redação da época da operação em comentário:

(...)

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, uma vez que a lei prevê o incremento apenas diante da incorporação de lucros/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 bi-tributação 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 de MEP, uma reserva de capital fosse transformada em reserva de lucro.

(destaques no original)

O acórdão recorrido validou o lançamento ao entender que o custo de aquisição dos valores mobiliários foi artificialmente majorado com o objetivo de reduzir o ganho de capital resultante de sua alienação. Transcrevo as razões do recorrido para manutenção do lançamento:

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.

12. E a formação de tal convicção, além dos elementos constantes nos autos, também está alicerçada em decisões deste CARF, inclusive em julgado proferido por este Colegiado, no enfrentamento de questões fáticas com relação de similaridade com o caso dos autos.

(...)

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.

(...)

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.

Como ensina Marco Aurélio Greco, em Planejamento Tributário, 3ª edição, 2011, Dialética, págs. 212 e 213, deve existir sempre uma motivação extratributária:

(...)

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.

Observa-se que a Fiscalização não considerou irregulares as reestruturações societárias implementadas por ALÍPIO E CÉSAR. O que a autoridade fiscal não admitiu foi a majoração ilícita dos custos das ações alienadas e a consequente omissão de ganhos de capital.

O que se extrai do TVF é que a reestruturação efetuada para que a venda das ações fosse efetivada não é irregular, porém, **que é ilícito** valer-se das capitalizações de lucros de equivalência patrimonial, através do múltiplo proveito do mesmo lucro, para, indevidamente, majorar o custo das ações.

O próprio impugnante admite em sua defesa que, além da conveniência operacional e negocial na situação sob exame, também havia conveniência do ponto de vista fiscal, ficando evidente que não só as vantagens operacionais e negociais eram almejadas pelos sócios. Assim, ainda que não exclusivamente para este fim, a reestruturação foi, de fato, utilizada com o propósito de reduzir o ganho de capital dos sócios (entre eles o impugnante) na venda de suas participações societárias.

(...)

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 atuado 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.

Quanto à multa qualificada, cumpre apresentar os dispositivos legais que regulamentam a matéria (conforme legislação em vigor à época dos fatos):

Lei nº 9.430/96

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;

(...)

§ 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.

Como se percebe, nos casos de lançamento de ofício, a regra é aplicar a multa de 75%, estabelecida no inciso I do artigo 44, da Lei 9.430/96. Excepciona a regra a comprovação pela autoridade lançadora da conduta dolosa do contribuinte no cometimento da infração segundo as definições da Lei 4.502/64:

Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação 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.

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

O conceito de dolo encontra-se no inciso I 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.

Na aplicação da multa qualificada, a autoridade fiscal deve subsidiar o lançamento com elementos probatórios que demonstrem de forma irrefutável a existência destes dois elementos formadores do dolo, elemento subjetivo dos tipos relacionados nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502 de 30 de novembro de 1964 os quais o art. 44, II, da Lei 9.430 de 1995 faz remissão. É, pois, esta comprovação nos autos requisito de legalidade para aplicação da multa na sua forma qualificada.

Ou seja, a autoridade lançadora deve observar os parâmetros e condições básicas previstas na legislação de regência em casos de imputação da multa qualificada, que somente poderá ser aplicada quando houver convencimento do cometimento do crime (fraude ou sonegação mediante dolo) e a demonstração de todos os fatos, de forma pormenorizada, possibilitando ao contribuinte a devida análise da conduta que lhe está sendo atribuída e o delito efetivamente praticado.

De acordo com o já exposto, tendo em vista as peculiaridades do caso concreto, o acórdão recorrido depreendeu que o Recorrente agiu com deliberada intenção de majorar artificialmente o custo das ações com capitalizações indevidas de lucros, tendo concluído que o mesmo agiu com dolo ao simular uma situação apenas para majorar o custo de aquisição dos ativos. Sobre o tema, cito o seguinte trecho do acórdão recorrido:

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.

(destaques no original)

Conforme detalhado no TVF, e amplamente exposto acima, a criação e inclusão da CFF no processo teve apenas o objetivo de majorar o custo de aquisição da participação societária.

Entendo correta a interpretação da fiscalização, mantida pelo acórdão recorrido, de que essa forma de arranjo societário ocorreu de maneira deliberada, sem comprovação do propósito específico da CFF na operação que não fosse a majoração do custo de aquisição da participação societária de R\$ 28.315.806,00 para R\$ 182.169.067,00.

O TVF foi bastante claro ao detalhar que o contribuinte agiu de forma intencional nessas operações, e a criação da CFF pretendeu buscar resultado almejado: o aumento do custo de aquisição.

Conforme detalhadamente explicado, mediante a inserção da CFF na operação, o contribuinte transformou uma conta contábil cuja natureza era de reserva de capital (o ágio na ABA PORTO) em outra classificada como reserva de lucros (na CFF) valendo-se de uma autorização prevista no art. 10 da Lei nº 9.249/95 reservada apenas às capitalizações de reservas de lucros:

Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.

Parágrafo único. No caso de quotas ou ações distribuídas em decorrência de aumento de capital por incorporação de lucros apurados a partir do mês de janeiro de 1996, ou de reservas constituídas com esses lucros, o custo de aquisição será igual à parcela do lucro ou reserva capitalizado, que corresponder ao sócio ou acionista.

(redação vigente à época dos fatos)

Constata-se que o dolo do Recorrente foi averiguado na medida em que houve utilização deliberada de pessoa jurídica (CFF) com o único intuito de excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador, de modo a reduzir o montante do imposto devido. Desta feita, ao contrário do que afirma o contribuinte, referido fato caracteriza-se como fraude, nos termos do art. 72 da Lei nº 4.502/64.

As razões expostas pelo contribuinte para justificar a criação da CFF na operação, e afastar a imputação de planejamento tributário abusivo, se confundem com o mérito do lançamento da obrigação principal, cuja motivação encontra-se sedimentada pelo acórdão recorrido e, portanto, não podem ser modificadas nesta instância. Sobre esse ponto, o acórdão recorrido foi enfático ao afirmar (fl. 1224):

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.

Posteriormente, no acórdão de embargos nº 2301-006.742, a Turma recorrida esclareceu “que no acórdão embargado ficou decidido que único propósito da reorganização societária foi reduzir o pagamento do tributo” (fl. 1289).

Estes fatos não podem ser modificados neste julgamento, sob pena de se alterar o resultado do julgamento em relação ao lançamento da obrigação principal.

Sendo assim, considerando que não houve justificativa plausível para a criação da empresa CFF que não a redução tributária, e que todos os atos societários foram praticados de forma deliberada (dolo) pelo contribuinte, entendo que restou caracterizada a hipótese de fraude no caso concreto, pois a majoração do lucro da CFF, da forma como planejado e executado, visou excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador, de modo a reduzir o montante do imposto devido.

Por fim, em recente decisão, o STJ ponderou que a dedução de despesas com ágio interno da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, em operações societárias realizadas antes da Lei nº 12.973/2014, configura abuso de direito quando a operação envolve a criação de uma pessoa jurídica sem atividade econômica real, com o único propósito de gerar ágio contábil em uma incorporação reversa, conforme entendimento manifestado através do julgamento do REsp nº 2.152.642/RJ:

TRIBUTÁRIO. IRPJ. CSLL. ÁGIO. LEI N. 9.532/1997. DEDUÇÃO. ABUSO DE DIREITO. IMPOSSIBILIDADE.

I - O ordenamento jurídico brasileiro passou a tratar da figura do ágio por meio do Decreto-Lei n. 1.598/1977, podendo ser conceituado como preço adicional ao custo de aquisição de participação societária, representado pela diferença positiva entre o custo de aquisição e o valor contábil do investimento adquirido, justificada pela perspectiva de obtenção de receitas futuras. Em outras palavras, a empresa adquirente aceita pagar pela aquisição valor superior ao contabilizado no patrimônio líquido da empresa adquirida, considerando a expectativa de

auferimento de lucros, que necessariamente deve ser justificada mediante demonstração contábil.

II - Sob as perspectivas contábil e societária, o ágio é passível de amortização na apuração de resultado da empresa investidora, impedindo o reconhecimento de ganhos inexistentes. Ou seja, a rentabilidade da sociedade adquirida não constituirá lucro da sociedade investidora até o montante equivalente ao ágio pago. Uma vez que, sendo neutralizado o ágio, os resultados positivos da empresa investida refletem no aumento do patrimônio da investidora. Entretanto, sob a perspectiva fiscal, o ágio é tratado de forma distinta, uma vez que a legislação tributária impõe que todo ágio ou deságio contabilmente amortizado deve ter seus efeitos fiscais anulados perante o IRPJ e CSLL, enquanto não houver a alienação ou liquidação do investimento adquirido. Paralelamente a isso, o registro contábil é preservado para futuro aproveitamento quando da alienação, momento em que é autorizada a integração do ágio ao custo de aquisição para apuração do ganho de capital. Exceção à regra ocorre apenas na hipótese em que a empresa investida é incorporada pela investidora, porque não mais subsiste a possibilidade de sua alienação, impossibilitando a recuperação fiscal do ágio em face dos itens patrimoniais da investida se fundirem e se confundirem com os da própria investidora.

III - Na exposição de motivos da Medida Provisória n. 1.602/1997, da qual se originou a Lei n. 9.532/1997, consta expressamente que o propósito era o de evitar as situações envolvendo planejamentos tributários abusivos, restringindo o tratamento tributário de ágio às hipóteses de casos reais. Os arts. 7º e 8º da Lei n. 9.532/1997 foram inseridos no ordenamento jurídico pelo legislador com o fim específico de coibir a prática de planejamentos tributários abusivos em que empresas superavitárias adquiriam com ágio empresas deficitárias para serem em seguida incorporadas por ela, sem que houvesse um propósito negocial que não fosse a geração de ganhos de natureza tributária.

IV - A Lei n. 9.532/1997 estabeleceu um caminho natural em que determinada empresa, adquirindo participação societária com ágio, ao incorporar a empresa coligada ou controlada, poderia amortizar esse valor de rentabilidade futura na base de cálculo do IRPJ e da CSLL devidos. Tudo isso com o objetivo específico de afastar da tributação o eventual ganho futuro que, em verdade, somente poderia ser aferido em posterior venda, frustrada pela extinção da empresa adquirida.

V - Toda a descrição do mecanismo de funcionamento da amortização do ágio conduz à ideia de que as normas estabelecidas buscavam regular operações societárias usuais, em que a dinâmica do mercado promovia um regime de circulação do capital e de potencialização de resultados nos diversos segmentos econômicos. Nesse contexto, as definições do Direito Empresarial são inarredáveis, especialmente as advindas com o Código Civil de 2002, no qual se conceitua o exercício da atividade empresarial como aquela atividade econômica organizada para a produção ou circulação de bens e serviços (art. 966). Assim é

que uma sociedade empresária não existe como um fim em si mesma. Independentemente da corrente que se adote a respeito do sentido da existência de uma personalidade jurídica diferente da personalidade das pessoas naturais dos sócios (se da ficção ou da realidade), fato é que uma empresa deve ter por objetivo, evidentemente, o exercício de atividades empresariais. Em outras palavras, não se concebe que o ordenamento tolere a existência de sociedades empresárias não direcionadas à prática econômica, ou seja, desprovidas de qualquer atividade empresarial.

VI - É importante cotejar a assertiva com a liberdade de contratar e de auto-organizar seus negócios de que qualquer cidadão é titular.

Não se trata de obstar o exercício de um direito, mas sim de coibir o denominado "abuso no exercício de direitos". Veja-se que o manejo das expressões não é mera logomaquia como pode parecer a uma análise mais superficial da questão. A diferença entre exercício de direito e abuso no exercício de um direito é assente na doutrina contratual já há muito tempo. Advém desta conjugação do exercício da atividade empresarial, por meio de pessoas jurídicas com o abuso na constituição de sociedades empresárias, a definição do chamado "abuso da personalidade jurídica", que pode se destinar a diversos objetivos, sempre antijurídicos, de maneira que a ilicitude se encontre caracterizada.

VII - No caso específico do ágio interno, ou ágio próprio, ou ágio de si mesmo, uma característica necessária é a inexistência de qualquer relação jurídica com membros que não fazem parte do mesmo grupo societário. É dizer, todas as operações acontecem entre partes vinculadas. Outro ponto indispensável para se caracterizar o ágio de si mesmo é a completa ausência de operação societária envolvendo a efetiva transferência de recursos financeiros. As transações precisam relacionar participações societárias cujo valor é atribuído em consenso entre as partes envolvidas que, em verdade, são exatamente a mesma pessoa nos dois polos da relação jurídica. Finalmente, e este é um evento havido no caso concreto, o ágio interno pode ser gerado por meio de uma chamada "empresa veículo", cuja existência no mundo jurídico somente se justifica para criar a mais valia para o grupo societário. Cuida-se de sociedade completamente desprovida de propósito comercial em absoluto descompasso com o regime do direito societário. Não há "empresa" nos termos definidos pelo Código Civil, porque não há exercício de atividade econômica organizada para a circulação de bens ou serviços. E exatamente neste ponto pode-se identificar o abuso de direito caracterizado pelo abuso da personalidade jurídica. O próprio codex de 2002 fez questão de definir o abuso de direito como um ato ilícito em seu art. 187 (Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes).

VIII - Com efeito, não é demais asseverar que a função social da propriedade preconizada no Texto Constitucional irradia efeitos em diversos campos do direito

privado, inclusive no Direito Empresarial. Tanto assim que é recorrente a utilização da "função social da empresa" como elemento indissociável da exploração da atividade econômica por uma sociedade. À evidência, uma empresa que não exerce nenhum objeto social não possui função social.

IX - Sobre o ágio interno e sua relação com o abuso de direito, é importante mencionar que este abuso, para que seja considerado antijurídico, demanda, para além da utilização de um instituto para fins aos quais o ordenamento não o destina, que esta utilização afete direito de terceiros, ainda que não haja a intenção de prejudicar por parte daquele que o exerce. A inexistência de direitos absolutos e a limitação destes direitos a partir do momento em que outros direitos ou prerrogativas são atingidos é lugar comum em assertivas gerais e abstratas, mas que encerram dificuldades quando é necessária a aplicação destas premissas nos casos concretos.

X - Sob essas lentes, data vênua, não são admissíveis as conclusões tomadas pelo Tribunal de origem e mesmo em precedente citado pela recorrida, nos quais se admite que a liberdade de auto-organização comporta a construção de estruturas artificiais para a economia de tributos. É evidente que não se está a defender o argumento pueril de que a economia de tributos só pode acontecer de maneira "casual". O contribuinte pode sim organizar seus negócios de maneira a escolher o caminho menos oneroso tributariamente, desde que as estruturas jurídicas utilizadas se compatibilizem com o ordenamento jurídico, exatamente porque a liberdade contratual se limita aos termos em que o constituinte concebeu esta e outras prerrogativas. O que se impõe é pura e simplesmente o rule of law, consagrado no Texto Constitucional como o chamado "devido processo legal substantivo".

XI - O abuso de direito perpetrado com a criação de estruturas artificiais para aproveitamento do ágio e pagamento a menor de tributos agride a juridicidade do ordenamento. Para além do reconhecimento legal como ato ilícito previsto no art. 187 do Código Civil, o abuso de direito no caso encerra violação dos primados da capacidade contributiva, em sua condição de corolário da própria isonomia. Por esse motivo, o abuso de direito materializado na amortização de ágio gerado em operações internas, sem nenhum propósito comercial, desrespeitou o ordenamento jurídico vigente, ensejando a neutralização dos efeitos do ato abusivo pela autoridade fiscal. No caso, portanto, deve ser mantida a glosa dos créditos amortizados.

XII - Recurso especial provido.

(REsp n. 2.152.642/RJ, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 5/11/2024, DJe de 11/11/2024.)

Desta forma, em razão do acima exposto, entendo que restou comprovada a existência de práticas que autorizam a qualificação da penalidade.

Portanto, não cabe razão ao Recorrente.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, CONHEÇO do recurso especial do Contribuinte em razão da determinação judicial. Ato contínuo, voto por rejeitar a preliminar trazida da tribuna e, no mérito, por NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial, conforme razões acima.

Por fim, entendo que deve a autoridade preparadora aplicar, no que for cabível, as disposições constantes no art. 44, §1º, VII, c/c §1º-A, ambos da Lei nº 9.430/96, ante as modificações promovidas pela Lei nº 14.689/2023, em respeito à retroatividade benigna.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim