



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10925.723080/2012-49  
**Recurso** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9101-006.794 – CSRF / 1ª Turma**  
**Sessão de** 07 de novembro de 2023  
**Recorrentes** FAZENDA NACIONAL  
PARATI S/A

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

RECURSO ESPECIAL. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO CARACTERIZADA. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de recurso especial cuja divergência suscitada está amparada na análise de circunstâncias fáticas distintas nos acórdãos recorrido e paradigma apresentado.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)**

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

INCENTIVO FISCAL. PROGRAMAS SOCIAIS. DEDUÇÃO. FORMALIZAÇÃO.

O processo administrativo fiscal não se constitui em instrumento jurídico apropriado para o sujeito passivo formalizar ou *eleva*r o montante da dedução do incentivo fiscal a título de Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) a destempo, mormente quando o contribuinte não comprova o preenchimento dos requisitos legais para tanto

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e conhecer parcialmente do Recurso Especial da Fazenda Nacional, apenas em relação à matéria “possibilidade de se recalculer a dedução relativa ao PAT”. No mérito, por unanimidade de votos, acordam em dar provimento ao recurso da Fazenda Nacional para restabelecer as exigências de IRPJ e da CSLL, sem o recálculo do incentivo ao PAT. Votaram pelas conclusões os conselheiros Luciano Bernart e Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Viviani Aparecida Bacchmi, Luciano Bernart, e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

## **Relatório**

Trata-se de Recursos Especiais interpostos pela Procuradoria da Fazenda Nacional (fls. 6.765 a 6.792 e 7.012 a 7.021) - o primeiro em face do acórdão em Recurso Voluntário acerca da aplicação de multa qualificada e cominação de responsabilidade tributária, e o segundo em face de acórdão em Embargos sobre dedução de incentivo fiscal – PAT e possibilidade de seu recálculo - e pelo Contribuinte [possibilidade de planejamento tributário] acima identificado (7.079 a 7.121) em face do Acórdão de Recurso Voluntário nº 1401-001.675 de 07/07/2016 (fls. 6.736 a 6.763), integrado pelo Acórdão de Embargos nº 1401-002.285. A ementa e o respectivo dispositivo do primeiro julgado citado restaram assim redigidos:

### **ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS. OPONIBILIDADE AO FISCO.

Os planejamentos tributários são inoponíveis ao Fisco quando formados por negócios jurídicos de propósito preponderantemente marcado pela economia tributária.

SIMULAÇÃO POR VÍCIO DE CAUSA. MULTA QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE.

Na simulação por vício de causa, inexistente o falseamento ou a manipulação de aspectos relevantes dos negócios jurídicos. As partes deixam às claras as formas jurídicas empregadas. É incabível a qualificação da multa aplicada porque não se concretizam condutas como a sonegação ou a fraude penais.

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. SIMULAÇÃO. DECADÊNCIA.

Ocorrendo qualquer modalidade de simulação, o prazo decadencial para o lançamento de ofício é contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOLIDARIEDADE. ADMINISTRADORES.

Incabível a responsabilização solidária de administradores quando estes não praticam atos ilícitos, ou seja, a conduta infratora prevista no artigo 135 do CTN.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOLIDARIEDADE. INTERESSE COMUM. CONFUSÃO PATRIMONIAL.

Incabível a responsabilização solidária por interesse comum previsto no artigo 124, I, do CTN quando não se verifica a confusão patrimonial de esferas pessoais típica desse conceito.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ**

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS. DDL. REGRAS ANTIELISIVAS ESPECÍFICAS.

Há várias formas de se comprovar o mesmo fato e uma não exclui outra. A distribuição disfarçada de lucro nada mais é do que uma presunção legal de planejamento tributário ilícito. É uma forma, que não exclui outras, à disposição da autoridade fiscal para comprovar a ilicitude do negócio jurídico.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, ACOLHER a decadência do PIS e Cofins até novembro de 2006 e em relação ao IRPJ e CSLL, AFASTAR a decadência, em segunda rodada de votação. Vencidos os Conselheiros Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa e Antonio Bezerra Neto que acolhiam a decadência em maior extensão por aplicarem o art. 150, §4 do CTN. Em relação ao mérito, DAR provimento PARCIAL, nos seguintes termos: I) Pelo voto de qualidade, NEGAR provimento ao recurso em relação aos lançamentos principais (Planejamento tributário), em uma primeira rodada de votação. Vencidos os Conselheiros Ricardo Marozzi Gregorio (Relator), Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Aurora Tomazini de Carvalho e Lívia De Carli Germano. Designado o Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes para redigir o voto vencedor; II) Por unanimidade de votos, DAR provimento para excluir as responsabilidades de tributárias de todos os responsáveis tributários, em segunda rodada de votação; e III) Por unanimidade de votos, DAR provimento para DESQUALIFICAR A MULTA de 150% (cento e cinquenta por cento) para 75% (setenta e cinco por cento), em segunda rodada de votação.

O processo versa sobre autuação fiscal de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins dos anos-calendário 2006, 2007 e 2008 em função da descaracterização, pelo Fisco federal, de operações praticadas pela Contribuinte com pessoa jurídica a ela ligada. Sobre os valores constituídos de ofício, foi aplicada multa qualificada, além de ter sido atribuída responsabilidade tributária aos sócios da Contribuinte.

Apresentada a impugnação ao lançamento, a DRJ decidiu pela manutenção parcial do lançamento, exonerando parte dos valores constituídos a título de IRPJ e de CSLL. Irresignada, a Contribuinte apresentou Recurso Voluntário que foi parcialmente provido, conforme decisão acima ementada.

Cientificada do acórdão de Recurso Voluntário, a Fazenda Nacional interpôs o primeiro Recurso Especial (fls. 6.765 a 6.792). Na peça, a Recorrente suscita divergência interpretativa quanto à aplicação da multa qualificada e a exoneração da responsabilidade tributária.

Das questões que restam inconclusas por serem objeto do primeiro Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, assim se defendeu a Contribuinte em seu Recurso Voluntário, conforme passagens do relatório da decisão recorrida:

[...]

**d)** conclusões que demonstram inoccorrência de fraude: a formação do grupo societário objetiva melhor resultado, eficiência administrativa e organizacional, lucratividades e eficiência física. Por essas razões, em 1998 foi criada a empresa Pádua, estruturada para prestar atividade de industrialização por encomenda para Parati.

As empresas Pádua e Parati foram constituídas em datas distintas, localização e patrimônio distintos, corpo de funcionários específicos. A identidade entre elas reside apenas na composição societária, o que é normal em grupo econômico.

A Pádua, quando foi criada, adotava o lucro real como regime de apuração do IRPJ. Somente adotou o regime favorecido 4 anos depois, não existindo nenhum impedimento para que ela realizasse essa opção. É absurda a comparação entre o lucro das empresas Pádua e Parati, pois são distintas.

Não há como afirmar que a empresa Pádua, constituída em 1998, tinha como objetivo maximizar a apropriação dos créditos de Pis e Cofins, pois a não-cumulatividade somente entrou em vigor em 2002 e 2003.

Quanto à alegação de preço superfaturado praticado na industrialização por encomenda, destacou o cenário global da economia, além de situações internas da empresa Pádua, que levaram a manutenção, por um determinado período, do preço acordado com a Parati na industrialização por encomenda, justificando, também, a redução em 2008.

Sobre os pagamentos em atraso e não incidência de encargos decorrentes da mora, a recorrente esclarece que, comprovadamente, todas as obrigações foram adimplidas. Não é estranho que, em determinados pagamentos com atraso, não tenha ocorrido a exigência de encargos. A empresa Pádua pode optar por não apenar sua principal cliente.

Quanto ao fato de os lucros e dividendos recebidos pelos sócios da empresa Pádua terem sido parcialmente reaplicados na Parati, explica que, como há identidade entre sócios e acionistas, nada mais natural que os lucros obtidos em uma empresa sejam implantados em outra do mesmo grupo. Não há qualquer ato ilícito no modo em que os sócios geriram os lucros recebidos da empresa Pádua.

No tocante à existência de funcionários que prestam serviços às duas empresas, esclarece que solução de divergência da COSIT n. 23/13 admite rateio de custos e despesas comuns entre empresas. A Pádua possuía, em 2006, mais de 350 funcionários, sendo absolutamente razoável que alguns poucos da área administrativa possuam vínculo com ambas as empresas (Pádua e Parati).

No que diz respeito à alegação do fiscal de suposto resultado negativo nas vendas dos refrescos em pó, afirmou não existir na sua contabilidade controle segregado para cada produto ou mercadoria. Contudo, a fiscalização, equivocadamente, realiza rateio de toda as despesas operacionais, de forma

proporcional às receitas de vendas, sendo que, na prática, não existe essa proporcionalidade. A Parati tem importante rentabilidade com produtos industrializados pela Pádua, principalmente com o refresco em pó.

Caso a Parati tivesse realmente a intenção de praticar evasão fiscal, a operação com a Pádua não se limitaria apenas ao refresco Trink (que corresponde a menos de 20% da receita da Parati), mas a vários outros produtos comercializados pela empresa.

Quanto à diligência solicitada, está claro que a fiscalização não aceita o fato de a empresa não adotar controles gerenciais com rateio de despesas detalhados e específicos por produtos. No entanto, não existe na legislação qualquer dispositivo exigindo essa espécie de controle. Ademais, a empresa adota o critério do custo marginal, sendo que o rateio de despesas não é determinante nas decisões estratégicas. Pelo critério adotado, o refresco em pó está entre os cinco produtos vendidos pela Parati que tem maior rentabilidade.

e) inexistência de simulação;

[...]

l) inaplicabilidade da multa qualificada;

Ao primeiro Recurso Especial da Fazenda Nacional foi dado seguimento (Acórdãos paradigmas nº 1101-001.093 e 3401-00.726), conforme seguintes excertos do despacho de admissibilidade (fls. 6.795 a 6.809):

A PFN argui que estão corretas a aplicação da multa qualificada e a imputação da responsabilidade tributária solidária (art. 124, I, do CTN), pois a simulação importa a existência de fraude.

Para fins de análise, tem cabimento transcrever excertos dos acórdãos apresentados como paradigmas:

[...]

Examinando os acórdãos paradigmas verifica-se que trazem o entendimento de que é válida a aplicação de multa qualificada nos casos de fraude e simulação e que respondem solidariamente pelo crédito tributário as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

[...]

O acórdão recorrido, por seu turno, vem considerar que na simulação por vício de causa, inexistente o falseamento ou a manipulação de aspectos relevantes dos negócios jurídicos, pois as partes deixam às claras as formas jurídicas empregadas, caso em que é incabível a qualificação da multa aplicada porque não se concretizam condutas como a sonegação ou a fraude penais.

Portanto, as conclusões sobre a matéria ora recorrida nos acórdãos examinados revelam-se discordantes, restando plenamente configurada a divergência jurisprudencial pela PGFN.

[...]

Com fundamento nos artigos 18, inciso III, 67 e 68, do Anexo, II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, **DOU SEGUIMENTO** ao Recurso Especial, interposto pela PGFN, admitindo a rediscussão da matéria em relação à aplicação da multa qualificada e à imputação da responsabilidade tributária solidária, pois a simulação importa a existência de fraude.

Os autos foram encaminhados para a unidade de origem da Receita Federal do Brasil que promoveu, em 20/01/2017 (fl. 6.824), a ciência da Contribuinte quanto ao acórdão de Recurso Voluntário e ao despacho de admissibilidade de Recurso Especial apresentado pela Fazenda Nacional.

O Sujeito Passivo apresentou em 27/01/2017 (fl. 6.828) embargos de declaração ao Acórdão nº 1401-001.675 e em 02/02/2017 (fls. 6.850) tempestivas Contrarrazões (fls. 6.851 a 6.867).

A Contribuinte, nas Contrarrazões apresentadas, não se insurge contra o conhecimento das matérias suscitadas. No mérito, pugna que seja negado provimento ao apelo da Fazenda Nacional.

Os embargos declaratórios da Contribuinte foram admitidos e encaminhados para julgamento. A turma julgadora conheceu parcialmente do recurso e, na parte conhecida, a ele deu provimento parcial com efeitos infringentes, restando o julgado decidido pelo acórdão nº 1401-002.285, de 22/02/2018, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO REGISTRO DE RESERVA DE CAPITAL

Por ter ilicitamente deslocado bases tributáveis para empresa optante pelo lucro presumido, ainda que esta não esteja obrigada ao registro de reserva de capital, a ausência deste registro que deveria ter sido feito na empresa autuada, descumpre requisito para usufruir do benefício de dedução de subvenção para investimento.

PAT. DIREITO À DEDUÇÃO.

A pessoa jurídica que tiver Programas de Alimentação do Trabalhador aprovados pelo Ministério do Trabalho, respeitado o limite estabelecido na legislação, pode deduzir do imposto de renda o valor equivalente a 15% do total das despesas de custeio efetuadas no período de apuração. Trata-se de previsão legal.

Não se pode atribuir efeitos ao reenquadramento para exigir da Embargante tributo, mas deixar de atribuir efeitos para considerar as deduções a que faz jus por expressa previsão legal.

Deixar de assegurar ao Embargante o direito de usufruir do referido incentivo, que em nada tem relação com o tributo lançado, seria aplicar ao contribuinte

dupla punição, a primeira seria a penalidade prevista em lei, a segunda, a glosa de um incentivo a que faz jus, sem previsão legal, acrescente-se.

#### JUROS SOBRE MULTA

Sobre a multa de ofício devem incidir juros a taxa Selic, após o seu vencimento, em razão da aplicação combinada dos artigos 43 e 61 da Lei nº 9.430/96.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente os embargos para, na parte conhecida, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso apenas em relação ao Programa de Alimentação do Trabalhador PAT. Vencidos os Conselheiros Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa e Luiz Augusto de Souza Gonçalves. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Daniel Ribeiro Silva.

Cientificada do acórdão de embargos, a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou novo Recurso Especial (fls. 7.012 a 7.021) em que suscita divergência sobre a possibilidade de se alterar, de ofício, o valor deduzido pela Contribuinte a título de Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT).

O segundo Recurso Especial da Fazenda Nacional foi igualmente admitido, conforme despacho de fls. 7.024 a 7.026, donde se pode destacar os seguintes fundamentos:

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a Recorrente **logrou êxito** em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, como a seguir demonstrado (destaques do original transcrito):

#### “PAT – direito à dedução”

##### **Decisão recorrida:**

##### *PAT. DIREITO À DEDUÇÃO.*

*A pessoa jurídica que tiver Programas de Alimentação do Trabalhador aprovados pelo Ministério do Trabalho, respeitado o limite estabelecido na legislação, pode deduzir do imposto de renda o valor equivalente a 15% do total das despesas de custeio efetuadas no período de apuração. Trata-se de previsão legal.*

*Não se pode atribuir efeitos ao reenquadramento para exigir da Embargante tributo, mas deixar de atribuir efeitos para considerar as deduções a que faz jus por expressa previsão legal.*

*Deixar de assegurar ao Embargante o direito de usufruir do referido incentivo, que em nada tem relação com o tributo lançado, seria aplicar ao contribuinte dupla punição, a primeira seria a penalidade prevista em lei, a segunda, a glosa de um incentivo a que faz jus, sem previsão legal, acrescente-se.*

##### **Acórdão paradigma nº 1402-002.513, de 2017:**

**INCENTIVO FISCAL. PROGRAMAS SOCIAIS. DEDUÇÃO.  
FORMALIZAÇÃO.**

*O processo administrativo fiscal não se constitui em instrumento jurídico apropriado para o sujeito passivo formalizar ou elevar o montante da dedução do incentivo fiscal, seja a título de Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), Fundo da Criança e do Adolescente ou Programa Nacional de Apoio à Cultura (PRONAC).*

Com relação a essa matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *não se pode atribuir efeitos ao reenquadramento para exigir da Embargante tributo, mas deixar de atribuir efeitos para considerar as deduções [PAT, esclareço] a que faz jus por expressa previsão legal*, o **acórdão paradigma apontado** (Acórdão nº 1402-002.513, de 2017) decidiu, **de modo diametralmente oposto**, que *o processo administrativo fiscal não se constitui em instrumento jurídico apropriado para o sujeito passivo [...] elevar o montante da dedução do incentivo fiscal, [...] a título de Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) [...]*.

Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela **caracterização da divergência de interpretação suscitada**.

[...]

Com fundamento nas razões acima expendidas, nos termos dos arts. 18, inciso III, c/c 68, § 1º, ambos do Anexo II do RI/CARF aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, **ADMITO** o Recurso Especial interposto.

O Contribuinte foi cientificado do acórdão de embargos, do novo Recurso Especial da Fazenda Nacional e seu respectivo despacho de admissibilidade em 04/02/2020 (fl. 7.075). Em 18/02/2020 (fls. 7.193), apresentou tempestivas Contrarrazões (fls. 7.194 a 7.210), questionando o conhecimento do Recurso Especial Fazendário sob o argumento de falta de similitude fática entre o recorrido e o paradigma indicado, bem como por supostamente não constar no recurso a legislação que seria objeto de interpretação divergente. No mérito, pugna pela manutenção da decisão proferida pela Turma Ordinária.

O Sujeito Passivo também apresentou Recurso Especial em que aponta supostas divergências quanto a 5 matérias por ele discutidas. O despacho de admissibilidade recursal (fls. 7.227 a 7.232) deu seguimento parcial ao recurso, apenas a uma das matérias, conforme seguintes passagens dele extraídas:

(3) “possibilidade de realizar planejamento tributário lícito”

**Decisão recorrida:**

**PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS. OPONIBILIDADE AO FISCO.**

Os planejamentos tributários são inoponíveis ao Fisco quando formados por negócios jurídicos de propósito preponderantemente marcado pela economia tributária.



**Acórdão paradigma nº 1302-003.290, de 2019:**

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. PROPÓSITO NEGOCIAL. LICITUDE.

O legislador tributário não desconsidera o fato de o contribuinte buscar uma maneira menos onerosa de conduzir seus negócios, seja por motivos tributários, societários, econômicos ou quaisquer outros, desde que o faça lícitamente. A reestruturação societária perpetrada pelo contribuinte, por si só, não desfigura a operação, notadamente quando a fiscalização não demonstra a ocorrência dolo, fraude ou simulação.

14. No tocante a essa terceira matéria, ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

15. Enquanto a decisão recorrida entendeu que os *planejamentos tributários são inoponíveis ao Fisco quando formados por negócios jurídicos de propósito preponderantemente marcado pela economia tributária*, o acórdão paradigma apontado (Acórdão nº 1302-003.290, de 2019) decidiu, de modo diametralmente oposto, que *o legislador tributário não desconsidera o fato de o contribuinte buscar uma maneira menos onerosa de conduzir seus negócios, seja por motivos tributários, societários, econômicos ou quaisquer outros, desde que o faça lícitamente*.

[...]

28. Com fundamento nas razões acima expendidas, nos termos dos arts. 18, inciso III, c/c 68, § 1º, ambos do Anexo II do RI/CARF aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, **ADMITO, EM PARTE**, o Recurso Especial interposto, no que se refere à matéria: (3) “*possibilidade de realizar planejamento tributário lícito*”.

Cientificado do teor do despacho de admissibilidade, o Contribuinte manejou agravo, que foi rejeitado pela Presidência do CARF, conforme despacho de fls. 7.297 a 7.309.

Os autos foram encaminhados à PGFN para ciência do despacho de admissibilidade de Recurso Especial em 09/10/2020 (fl. 7.355). O art. 79 do Anexo II do RICARF determina que o “Procurador da Fazenda Nacional será considerado intimado pessoalmente das decisões do CARF, com o término do prazo de 30 (trinta) dias contados da data em que os respectivos autos forem entregues à PGFN, salvo se antes dessa data o Procurador se der por intimado mediante ciência nos autos”. Portanto, a PGFN foi considerada fictamente intimada em 08/11/2020, após a apresentação das Contrarrazões (fls. 7.356 a 7.386), que ocorreu em 12/10/2020 (fl. 7.387), tempestivamente portanto.

A manifestação da Fazenda Nacional não contesta o seguimento do Recurso Especial da Contribuinte e, no mérito, pleiteia seja negado provimento ao apelo.

Remetidos para a 1ª Turma da CSRF, os autos foram submetidos a sorteio, cabendo a mim sua relatoria.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto Relator.

### 1 CONHECIMENTO

#### 1.1 RECURSOS ESPECIAIS DA PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL

Os Recursos Especiais Fazendários são tempestivos, conforme já evidenciado no relatório. Os despachos de admissibilidade (fls. 6.795 a 6.809 e 7.024 a 7.026) deram seguimento às matérias suscitadas como divergentes pela Recorrente.

A Contribuinte, em suas Contrarrazões (fls. 6.851 a 6.867 e 7.194 a 7.210), combate o conhecimento do segundo Recurso Especial, ou seja, apenas quanto à matéria relacionada à dedução do PAT.

Entretanto, antes de entrar no mérito das questões controvertidas, reputo indispensável a análise do Recurso Especial à luz do previsto no art. 67 do Anexo II do RICARF a fim de aferir se foram preenchidos os requisitos para seu conhecimento.

O primeiro Recurso Especial da Fazenda Nacional questiona, simultaneamente, a exoneração da multa qualificada e o afastamento da responsabilidade solidária atribuída aos sócios da Contribuinte. Para tanto, apresenta os seguintes fundamentos principais, com vistas a demonstrar a existência de divergência jurisprudencial:

Como se vê, é manifesta a identidade (ou similitude) fática entre as situações analisadas no acórdão recorrido e nos paradigmas. Em todos os casos confrontados questionava-se sobre a aplicação de multa qualificada e da responsabilidade tributária em autuações que imputaram a prática de **simulação**.

Nada obstante a identidade fática dos casos confrontados, os Colegiados adotaram entendimento jurídico divergente. Diante da simples leitura das ementas, fica claro que, diante de situações fáticas semelhantes, foram adotadas conclusões jurídicas diversas.

Observa-se que o voto condutor do acórdão recorrido **reconheceu expressamente a ocorrência de simulação**, muito embora tenha entendido que a simulação não enseja por si só em qualificação da multa. Isso porque a hipótese dos autos seria de simulação por vício de causa, situação na qual inexistiria conduta maculada pelo falseamento ou manipulação de aspectos relevantes dos negócios jurídicos. As partes, segundo o acórdão recorrido, teriam deixado às claras as formas jurídicas empregadas.

Fica clara, portanto, a tese vencedora: a ocorrência de simulação por vício de causa não se amolda às hipóteses normativas de fraude ou sonegação fiscal que ensejam a qualificação da multa de ofício e a responsabilização dos arts. 124, I, e 135, III, do CTN. A situação fática, a seu turno, era a existência de um grupo econômico, cujo objeto era deslocar a receita da Parati para ser tributada na Pádua, submetida à sistemática do lucro presumido, além de gerar créditos de PIS e COFINS. Posteriormente, os valores retornavam para a primeira, por meio de aumento de capital ou outra operação.

O primeiro paradigma (acórdão nº 1101-001.093), contudo, ao apreciar questão semelhante, relacionada com a simulação, entendeu pela necessidade de qualificação da multa de ofício e incidência da responsabilidade prevista no art. 124, I, do CTN. De acordo com o acórdão paradigma, *“demonstrada a simulação em razão da confusão operacional, comercial, financeira e trabalhista entre as pessoas jurídicas fiscalizadas, correto o lançamento que reúne, na pessoa jurídica que primeiro foi constituída, o faturamento partilhado entre as demais pessoas jurídicas com vistas a manter a atividade empresária beneficiada pela sistemática simplificada de recolhimento.”* Afirmou, nesse contexto fático, que *“a fraude está devidamente provada, mormente tendo em conta que as recorrentes limitaram-se a justificar os equívocos cometidos pela ausência de melhores métodos organizacionais, sem abordar especificamente nenhuma das inúmeras irregularidades demonstradas pela Fiscalização, indicativas da confusão operacional, comercial, financeira e trabalhista entre as pessoas jurídicas fiscalizadas.”*

O segundo paradigma [3401-00.726], por sua vez, afirmou que *“a constituição e o uso de pessoas jurídicas para ocultar valores tributáveis, com a prática de simulação absoluta e utilização de pessoas interpostas, denotam que o não recolhimento de tributos resultou de ação dolosa.”* Apontou as *“provas indiciárias colacionadas pela fiscalização, todas apontando para a existência de uma sociedade de fato, cujo fim maior era o de sonegar tributos, ocultando, dissimulando ou fragmentando a ocorrência do fato gerador, por meio da interposição de supostas operações e empresas na cadeia produtiva e comercial. Com a segmentação da ocorrência do fato gerador entre empresas sem nenhum potencial econômico e constituídas ou repassadas para interpostas pessoas, pretendeu-se dificultar ao máximo a atuação do Fisco na recuperação dos tributos sonegados.”*

Como é possível notar, divergem os paradigmas do acórdão recorrido, na medida em que os primeiros adotam expressamente a tese de que a simulação por si só se amolda às hipóteses legais de qualificação da multa e de responsabilidade solidária. Não é feita qualquer distinção entre tipos de simulação (por vício de causa ou por vício de vontade). Em ambas as situações, inexistente conduta maculada pelo falseamento ou manipulação de aspectos relevantes dos negócios jurídicos.

As partes, em ambos os casos, deixaram às claras as formas jurídicas empregadas. As situações fáticas, a seu turno, são semelhantes, em virtude da formação de grupos econômicos com o intuito de não pagar os tributos devidos. A estruturas societárias foram utilizadas abusivamente, de forma simulada.

Resta caracterizada, portanto, a divergência jurisprudencial, que se resume à aplicação da multa qualificada no caso de simulação e à incidência das responsabilidades tributárias previstas nos arts. 124, I, e 135, III, do CTN. Os

paradigmas associaram a qualificação da multa e as responsabilizações à ocorrência de simulação, independentemente de ser por vício de forma ou por vício de vontade. Isso porque o simulador necessita de que a aparência seja notória para melhor escamotear a realidade; caso contrário, os verdadeiros propósitos acabariam por denunciá-lo.

Os negócios jurídicos, em todas as situações, estavam perfeitamente formalizados; portanto, a forma, aparência, quando vista de longe convenceria o observador distraído. Na simulação, a aparência não coincide com a realidade e quando provoca prejuízos a terceiros, no caso, a Fazenda Nacional, legitima-se a aplicação de penalidade agravada, não havendo qualquer diferença entre tipos de simulação (por vício de vontade ou por vício de causa).

Nos dois casos houve artificialidade das operações. No entanto, os acórdãos recorrido e paradigmas entenderam de modo divergente. Enquanto o primeiro desqualificou a multa e as responsabilidades tributárias, os segundos mantiveram-na no percentual de 150% e fizeram incidir as responsabilidades tributárias dos arts. 124, I, e 135, III, do CTN.

Satisfatoriamente demonstrada a divergência pelo cotejo entre acórdão recorrido e os paradigmas, é mister, portanto, o conhecimento do recurso.

Nesse contexto, é cristalina a demonstração de divergência acerca do disposto nos arts. 71, 72 e 73, da Lei n. 4.502/64, bem como nos arts. 124, I, e 135, III, do CTN. Há, portanto, clara divergência interpretativa acerca da incidência e do alcance destes dispositivos legais.

Fica claro, portanto, que diante da mesma situação fática discutida no acórdão recorrido e nos paradigmas foi dada solução jurídica diversa pelos órgãos julgadores.

Pelo exposto, afiguram-se presentes os pressupostos de admissibilidade do Recurso Especial segundo as disposições do art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

O recurso é instruído com dois acórdãos paradigmas, ambos visando demonstrar a ocorrência de dissídio interpretativo tanto para a manutenção da multa qualificada quanto para a atribuição da responsabilidade tributária.

Do primeiro acórdão paradigma (1101-001.093, de 09/04/2014), podemos extrair os seguintes fatos e fundamentos visando aferir sua adequação à luz do previsto no art. 67 do Anexo II do RICARF para conhecimento do Recurso Especial (com destaques ora acrescidos):

Por sua vez, o Relatório Fiscal às fls. 124/173 do processo principal expõe diversos fatos aqui já relatados, os quais evidenciam a confusão entre as pessoas jurídicas fiscalizadas no âmbito operacional, comercial, trabalhista e financeiro, e demonstram a irrelevância da alegação da recorrente no sentido de que manteria sua instalação em *pavilhão independente de qualquer outra pessoa jurídica*. Em verdade, a autonomia deste estabelecimento somente se verificou no âmbito cadastral.

[...]

Assim, frente ao cenário detalhadamente delineado pela autoridade fiscal, e não desconstituído pela recorrente, não há dúvida que a atividade econômica desenvolvida deve ser analisada de forma global. Sem desmerecer o extenso trabalho investigativo acerca do contato comercial único adotado pelas empresas do grupo, da migração formal e/ou material de empregados entre as empresas e das desconexas entradas de mercadorias adquiridas, merecem destaque o uso compartilhado dos setores indiretos e dos veículos de entrega, bem como as evidências reunidas no sentido de que nenhuma das pessoas jurídicas poderia, em razão de suas instalações, fabricar isoladamente os produtos vendidos, simplesmente porque nenhuma delas reunia, em seu estabelecimento, os setores de corte, lixação, plaina, montagem, pintura e acabamento, além da expedição.

Outro aspecto que reforça a imperatividade da análise global dos resultados é a imprestabilidade da escrituração das empresas. A Fiscalização aponta omissão de registro de movimentação bancária, realização de gastos sem o registro contábil, sem documentação idônea e falta de contabilização de transferências bancárias entre as pessoas jurídicas, individualizando expressivo volume de registros contábeis viciados ou omitidos, certamente decorrente das deficiências de controles para manutenção da aparência pretendida com a constituição de várias pessoas jurídicas para realização de uma única atividade empresarial.

Estas as premissas, portanto, para concluir que a atividade empresarial, no ano-calendário 2004, resultou em receita que supera o limite fixado para permanência no regime de tributação simplificada, consoante quadro demonstrativo à fl. 734 do processo principal:

[...]

E veja-se que, para tanto, a Fiscalização **não precisou se valer do art. 116, parágrafo único, do CTN, posto que referido dispositivo trata da desconsideração de atos dissimulados, e, no presente caso, restou amplamente demonstrado que houve, sim, simulação e fraude**, com vistas a dividir o faturamento da empresa em várias pessoas jurídicas sem autonomia, e assim assegurar a manutenção de todas no regime simplificado de recolhimentos.

[...]

E, quanto à pretensão das recorrentes de que a tributação fosse, ao menos, formalizada em separado, mediante arbitramento dos lucros de cada uma das pessoas jurídicas, importa inicialmente consignar que, se assim fosse, as exigências somadas resultariam praticamente no mesmo crédito tributário aqui exigido, e ainda reclamariam a imputação de responsabilidade solidária a todas as demais por cada crédito tributário constituído isoladamente, dado que **não há dúvida acerca da confusão que materializa o interesse comum na situação que constitui o fato gerador, na dicção do art. 124, inciso I do CTN**. A reunião dos faturamentos em uma das pessoas jurídicas, portanto, representa com maior fidelidade e clareza os fatos efetivamente ocorridos e sujeitos a tributação.

As recorrentes argumentam que as responsáveis tributárias *não podem ser indicadas como devedoras solidárias da empresa Móveis e Artesanato Madreartes Ltda, pois não possuem qualquer relação com os pretensos débitos*

*atribuídos pelo Fisco à Madreartes*. Sendo empresas distintas, não possuiriam interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, de modo que qualquer responsabilização somente seria possível em face das pessoas referidas nos arts. 134 e 135 do CTN. Todavia, a defesa novamente tem contornos de negação geral, pois sequer enfrenta as constatações fiscais de que as pessoas jurídicas não apresentavam qualquer distinção para os clientes e fornecedores que com elas contratavam, estes últimos remetendo para uma pessoa jurídica bens e insumos que eram registrados ou entregues a outra pessoa jurídica, e aqueles sendo identificados por um cadastro único, para aquisição de mercadorias em classificação única, e cuja saída se verificaria mediante emissão de nota fiscal pela pessoa jurídica que melhor conviesse a seus administradores. Evidente, portanto, que não há erro na identificação do sujeito passivo ou na indicação dos responsáveis tributários.

[...]

Finalizando, as recorrentes contestam a aplicação da multa qualificada em razão da fraude que, entende, foi presumida pela Fiscalização, novamente invocando o fato de as pessoas jurídicas fiscalizadas terem declarado as receitas auferidas. Mas, como já demonstrado, o cálculo elaborado pela Fiscalização resulta, justamente, nas vantagens auferidas com a partilha das receitas da atividade empresária em várias pessoas jurídicas e conseqüente manutenção de todas na sistemática simplificada de recolhimentos. Logo, **a fraude está devidamente provada**, mormente tendo em conta que as recorrentes limitaram-se a justificar os *equívocos cometidos pela ausência de melhores métodos organizacionais*, sem abordar especificamente nenhuma das inúmeras irregularidades demonstradas pela Fiscalização, indicativas da confusão operacional, comercial, financeira e trabalhista entre as pessoas jurídicas fiscalizadas.

Inexiste, assim, penalidade mais benéfica aplicável às infrações caracterizadas nestes autos.

Este primeiro paradigma, portanto, julgou a exclusão da Contribuinte da sistemática favorecida do Simples Nacional. De acordo com o julgado, a autoridade fiscal constatou que a empresa autuada havia promovido a divisão do seu faturamento com outras empresas a ela ligadas de modo que a receita bruta anual de cada uma não superasse o limite máximo cuja permanência na sistemática do Simples fosse admitida.

A Turma Julgadora considerou que a simulação e a fraude restaram comprovadas, razão pela qual a multa qualificada foi mantida pela decisão proferida. Ademais, concluiu o Colegiado que a atribuição da responsabilidade tributária, nos termos do art. 124, I do CTN, era procedente, já que todas as pessoas jurídicas envolvidas tinham interesse comum na situação caracterizadora do fato gerador.

Já o recorrido apresenta os seguintes fatos e fundamentos sobre estas questões suscitadas no Recurso Especial Fazendário (com destaques ora acrescidos):

#### **Relatório**

[...]

A autoridade lançadora constatou que a contribuinte valeu-se de operações com pessoa ligada (Pádua Ltda), no intuito de evadir-se da tributação. A realidade

aponta para existência de apenas uma sociedade empresária, sendo a Pádua uma mera filial da Parati S/A.

De acordo com a fiscalização, a Parati S/A utilizou a Pádua para:

- a) contratar serviços superfaturados de industrialização por encomenda;
- b) deslocar suas margens, que seriam tributadas pelo IRPJ com base no lucro real, para PÁDUA, tributada pela sistemática do lucro presumido (regime favorecido);
- c) levantar sucessivos e expressivos prejuízos nas vendas dos produtos industrializados por PÁDUA;
- d) reduzir, em decorrência, suas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL;
- e) maximizar, indevidamente, a apropriação de créditos da não-cumulatividade da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep;
- f) permitir que PÁDUA, tributada em regime mais favorecido (lucro presumido), apurasse sucessivos e expressivos lucros contábeis;
- g) permitir que PÁDUA distribuísse lucros isentos de imposto aos sócios em valores que em muito superaram aqueles que serviram de base de cálculo do IRPJ e da CSLL;
- h) ato contínuo, garantir o reingresso, em seus domínios, da maioria dos recursos disponibilizados por PÁDUA aos sócios a título de aporte de capital na PARATI (os valores "devidos" e pagos pela PARATI à PÁDUA apenas circulavam na segunda, retornando à primeira, não havendo nenhuma aplicação/reinvestimento na PÁDUA).

A fraude fiscal perpetrada garantiu à Parati S/A, somente no que tange ao triênio sob fiscalização, o ganho de R\$ 13.602.648,11 (treze milhões, seiscentos e sessenta e dois mil, seiscentos e quarenta e oito reais e onze centavos), dos quais a parcela de R\$ 1.532.938,66 decaiu.

Como prova, a fiscalização aborda, detalhadamente, no relatório: quadro societário das empresas; regimes de tributação; atividades desenvolvidas e resultados auferidos por Pádua em comparação com os da Parati; valores praticados nas industrializações efetuadas por Pádua sob encomenda da Parati; prazos pactuados em contrato e os efetivamente praticados nos pagamentos da Parati à Pádua; aplicação dos lucros recebidos da Parati, destinação dos lucros distribuídos aos sócios (pagamento de dividendos aos sócios e consequente retorno dos valores à Parati); gerências financeira, comercial, de produção, de pessoal e contábil; resultados negativos da Parati na venda dos produtos industrializados por Pádua (refresco em pó).

[...]

**Voto vencido** [vencido quanto à exigência de tributos, mas vencedor quanto às multas e responsabilidade]

[...]

Como relatado, a empresa PÁDUA foi constituída muito antes do período em que se detectou a alegada economia tributária. Pode-se até invocar o benefício fiscal do ICMS do Estado do Rio Grande do Sul como um objetivo para a sua constituição, contudo esse não é o foco do presente problema. A questão é que a PÁDUA é uma empresa legalmente constituída e factualmente operativa. Não se pode refutar essa condição apenas porque possui identidade de pessoas com a empresa contribuinte em algumas funções administrativas. Longe, portanto, de se verificar aqui a existência de uma empresa veículo.

**O negócio jurídico que parece chamar mais a atenção no caso é o superfaturamento das operações de industrialização por encomenda.** Com efeito, os preços praticados parecem ter sido bastante distantes daqueles que seriam razoáveis. Nesse sentido, a fiscalização faz uma série de considerações, inclusive de razões econômicas, para demonstrar que eles tiveram o objetivo preponderante de transferir o lucro da PARATI para a PÁDUA uma vez que esta poderia se valer de uma menor tributação ao optar pelo regime de tributação pelo lucro presumido. À reboque, outras vantagens puderam ser observadas no âmbito do aproveitamento de créditos do PIS e da COFINS.

[...]

**Quanto aos demais elementos apontados pela fiscalização como prova da "simulação fraudulenta"** (falta de um critério de controle gerencial específico por produto, não incidência de encargos financeiros sobre os créditos em mora e reinvestimento dos lucros distribuídos aos sócios), mesmo que reunidos, **restam incapazes de caracterizar negócio jurídico marcado por propósito preponderante de economia tributária.**

[...]

#### ***Das multas qualificadas:***

O argumento utilizado pela fiscalização e corroborado pela instância *a quo* para manter a qualificação das multas aplicadas reside na imputação de conduta dolosa ao planejamento tributário engendrado.

[...]

No presente caso, a fiscalização sustenta a qualificação das multas com base na imputação de conduta dolosa ao planejamento tributário engendrado. Mas, não aponta qualquer falseamento ou manipulação de aspectos relevantes nessa situação. Nem mesmo a DRJ identificou problemas dessa natureza.

Nada obstante, como já exposto, **se isso não aconteceu, não posso concordar com a qualificação da conduta nas figuras da sonegação ou da fraude penais. O superfaturamento das operações de industrialização por encomenda está maculado pelo vício da causa.** Mas daí não decorre que houve falsidade material na sua execução. Muito menos que houve conduta concretizada após a ocorrência do fato gerador (sonegação ou segunda parte da fraude) ou conduta concretizada no iter formativo do fato gerador (primeira parte da fraude).

Por tais razões, afasto a qualificação das multas aplicadas.

[...]



***Das Responsabilidades Tributárias Atribuídas:***

Cumprе observar que a autoridade fiscal, para atribuir as responsabilidades tributárias, invocou os artigos 124, I, e 135 do CTN.

[...]

Assim, os diretores, gerentes ou representantes da empresa autuada, pelo fato de terem praticado atos com excesso de poderes ou infração de lei que resultaram na obrigação tributária objeto da autuação, são considerados responsáveis pelos créditos tributários lançados.

Sem embargo, como já analisado, **não houve prova suficiente para a comprovação de conduta dolosa**. Neste sentido, não se pode atestar a prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei capaz de caracterizar a responsabilidade tributária delineada no artigo 135, III, do CTN.

[...]

Nada obstante, **não há nos autos evidência de que possa ter havido a citada confusão patrimonial**. As pessoas física e jurídica (sócios das empresas envolvidas no planejamento tributário) apontadas como responsáveis, segundo consta nos autos, receberam rendimentos distribuídos a partir dos lucros apurados na empresa PÁDUA e reinvestiram parte desses valores na PARATI. **Tal situação não caracteriza o interesse comum acima referido**.

[...]

**Voto vencedor**

[...]

Ou seja, não divergiu quanto aos fatos apontados pela autoridade lançadora e ratificados pela autoridade julgadora de primeiro grau. Também não considerou o planejamento apto a lícitamente reduzir a tributação das partes envolvidas.

Apenas aduziu que a autoridade deveria ter feito a acusação por meio de uma norma específica para a espécie (Distribuição disfarçada de lucro) e não por meio das normas gerais antielisão.

[...]

Isso posto, nego provimento ao Recurso Voluntário quanto a essa questão. **No mais, sigo o voto do ilustre relator**.

O recorrido, conforme o transcrito, afastou a qualificação da multa por considerar que não restou comprovado o falseamento ou a manipulação de aspectos relevantes das operações que ensejaram a autuação fiscal. Concluiu que o superfaturamento das operações de industrialização por encomenda, fato comprovado nos autos, não se subsume aos conceitos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

Quanto à responsabilidade tributária atribuída nos termos do art. 124, I do CTN (a do art. 135, III do CTN não consta no acórdão paradigma), restou decidido pelo Colegiado que não há nos autos evidência de que possa ter ocorrido confusão patrimonial entre a autuada e a

Pádua (responsável pela industrialização por encomenda), razão pela qual houve a exoneração da responsabilidade tributária dos terceiros arrolados.

Do quadro fático descrito no relatório do recorrido, extraio os seguintes pontos:

- contratar serviços superfaturados de industrialização por encomenda;
- a partir da distribuição de lucros isentos por Pádua a seus sócios (em valores que em muito superaram aqueles que serviram de base de cálculo do IRPJ e da CSLL), ato contínuo, garantir o reingresso, em seus domínios [Parati], da maioria dos recursos disponibilizados por Pádua aos sócios a título de aporte de capital na Parati (os valores "devidos" e pagos pela Parati à Pádua apenas circulavam na segunda, retornando à primeira, não havendo nenhuma aplicação/reinvestimento na Pádua);
- quadros societários comuns entre as empresas;
- prazos pactuados em contrato e os efetivamente praticados nos pagamentos da Parati à Pádua; gerências comuns (financeira, comercial, de produção, de pessoal e contábil); resultados negativos da Parati na venda dos produtos industrializados por Pádua (refresco em pó).

Por outro lado, no paradigma nº 1101-001.093, os seguintes aspectos fáticos embasaram a decisão:

- confusão entre as pessoas jurídicas fiscalizadas no âmbito *operacional*, comercial, trabalhista e financeiro;
- contato comercial único adotado pelas empresas do grupo;
- migração formal e/ou material de empregados entre as empresas;
- desconexas entradas de mercadorias adquiridas;
- o uso compartilhado dos setores indiretos e dos veículos de entrega;
- evidências reunidas no sentido de que nenhuma das pessoas jurídicas poderia, em razão de suas instalações, fabricar isoladamente os produtos vendidos, simplesmente porque nenhuma delas reunia, em seu estabelecimento, os setores de corte, lixção, plaina, montagem, pintura e acabamento, além da expedição;
- a imprestabilidade da escrituração das empresas [...] certamente decorrente das deficiências de controles para manutenção da aparência pretendida com a constituição de várias pessoas jurídicas para realização de uma única atividade empresarial.

Inafastável a conclusão de que não há similitude fática entre os casos cotejados. No paradigma, de acordo com o Colegiado, restou comprovada a prática de fraude e simulação

ante a um quadro fático específico e com especificidades não enfrentadas no acórdão recorrido, razão pela qual foi ratificada a aplicação da multa qualificada e foi mantida a atribuição da responsabilidade tributária. No recorrido, conforme assentado, entendeu-se não restar comprovada a ocorrência de umas das hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, com a consequente redução da multa de ofício aplicada para 75% e a exoneração da responsabilidade tributária atribuída a terceiros, mas diante de quadro fático-probatório, além de distinto, muito menos robusto daquele em que fora decidido o acórdão paradigma.

A Recorrente lograria êxito na demonstração de divergência interpretativa caso apresentasse um caso de industrialização por encomenda superfaturada que tivesse sido sancionada com multa qualificada e atribuição de responsabilidade tributária a terceiros, mas o primeiro paradigma colacionado sequer tangencia fatos similares.

E, como é cediço, não cabe a este Colegiado reapreciar as provas dos respectivos autos a fim de valorá-las para validar ou não as conclusões das Turmas Ordinárias. O Recurso Especial tem escopo específico de dirimir divergência interpretativa, e não atua como terceira instância de julgamento.

Pelo exposto, meu voto é por não conhecer do primeiro Recurso Especial da Fazenda Nacional quanto ao primeiro acórdão paradigma.

Do segundo acórdão paradigma (3401-00.726, de 30/04/2010) do primeiro Recurso Especial Fazendário, importa destacar os seguintes fatos e fundamentos, a fim de aferir a existência de divergência interpretativa entre os Colegiados (com destaques ora acrescidos):

Relatório

[...]

Em outras palavras, e, **em resumo, segundo a fiscalização, os insumos seriam entregues diretamente na Belo Horizonte Refrigerantes pelos fornecedores e lá transformados em produto acabado (refrigerantes), cuja saída, na forma "mascarada" de uma industrialização sob encomenda, de uma prestação de serviços, propiciaria o não recolhimento do IPI.**

Assim, para o Fisco, a circulação de várias notas fiscais para a mesma operação tinham o intuito de dificultar os procedimentos fiscais e justificar a condição de "encomendante" da *Pequi*. Com efeito, a fiscalização constatou que, apesar de os estabelecimentos da empresa *Pequi* - matriz e filial - estarem sediados nos endereços constantes do contrato social e alterações, a única atividade realizada naqueles estabelecimentos era a de emissão de notas fiscais.

[...]

Voto

[...]

## 5 - Da aplicação, qualificação e agravamento da multa de ofício

Nos dois autos de infração a multa de ofício aplicada foi a **qualificada, de 150%**, por ter a fiscalização subsumido os fatos por ela relatados (**fixação de interpostas pessoas nos quadros societários das empresas do "Grupo Dei**

**Rey"; simulação na realização de um contrato de industrialização por encomenda, e simulação no contrato de locação firmado junto a Maria Torres de Freitas Bicalho**) no artigo 72 da Lei nº 4.502, de 1964 (fraude), o que . nos remete para o disposto no inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, percentual este exasperado em mais 50%, por ter a fiscalização considerado que a autuada não respondeu a "algumas intimações" e/ou respondeu de forma "insuficiente" a outras, fato esse que se subsumiria ao disposto na alínea *a*, do art. 44 e 46 da Lei nº Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Assim, a multa de ofício aplicada montou a 225%.

[...]

*c) aplicação da multa de ofício qualificada*

O Termo de Verificação Fiscal de cerca de 135 páginas, constante às fls. 1.901/2.037, **não deixa dúvida quanto esquema montado pelas empresas e pessoas físicas indicadas pela fiscalização**, com o propósito de não recolher os tributos gerados pela sua atividade industrial e comercial.

A intenção clara dos envolvidos era retirar da *Belo Horizonte Refrigerantes Ltda.* a condição de contribuinte do IPI. Para isto, foram emitidos vários contratos que **simulavam a realização de industrialização por encomenda** da Distribuidora Pequi Ltda., a qual, como restou demonstrado e comprovado nos autos, só emitia notas fiscais que **simulavam a remessa de insumos** para industrialização dos refrigerantes.

Do outro lado da *Belo Horizonte* atuava, em tese, uma filial da *Distribuidora Pequi Ltda.*, a qual supostamente recebia os refrigerantes e os repassava para a real distribuidora, a *Maxdrink Empreendimentos e Participações Ltda.* Antes da *Distribuidora Pequi* funcionar como encomendante e da *Maxdrink* operar como distribuidora, estes dois papéis eram desempenhados pela empresa *Refilbelô Ltda.*, inapta no CNPJ, e antes dela, pela empresa *Lunar Empreendimentos Ltda.*, também inapta no CNPJ.

A fiscalização apurou que na *Distribuidora Pequi* — matriz e filial, não houve movimentação de insumos ou refrigerantes e que em seus estabelecimentos havia, apenas, a emissão de documentos contábeis e fiscais que simulavam a realização da industrialização por encomenda. Apurou, também, que a *Distribuidora Pequi* constava nos contratos de simulação como a única distribuidora dos produtos fabricados pela *Belo Horizonte Refrigerantes*.

Contrariamente a este mundo de aparência, está comprovado nos autos que os insumos sempre foram remetidos pelos fornecedores diretamente para a *Belo Horizonte Refrigerantes*, que o pagamento desses fornecedores eram feitos pela *Maxdrink* e que a *Belo Horizonte* enviava os produtos fabricados diretamente para a *Maxdrink*, sem passar pela matriz ou filial da *Distribuidora Pequi*, como dava a entender o esquema descoberto pela fiscalização.

A movimentação financeira e bancária das três empresas envolvidas deixa claro que a quase totalidade dos recursos movimentados pelo grupo foram geridos pela *Maxdrink*, a qual efetuou, inclusive, pagamento de despesas pessoais dos sócios de fato, membros da família Bicalho, conforme atestado pelos documentos juntados aos autos:

[...]

A fiscalização considerou que, na montagem do esquema operacional de industrialização e distribuição de refrigerantes, supostamente operado pelas empresas Distribuidora Pequi Ltda., Belo Horizonte Refrigerantes Ltda. e Maxdrink Empreendimentos e Participações Ltda., esteve presente o "evidente intuito de fraude", condição estipulada pelos arts. 44 e 45 da Lei nº 9.430, de 1996, para a imposição da multa qualificada. Com isto, a atividade da contribuinte foi enquadrada, também, no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964, *verbis*:

*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.*

Ante todo o exposto, **não resta qualquer dúvida quanto à presença do "evidente intuito de fraude" nas operações simuladas pelos dirigentes do grupo econômico Del Rey**, que também gerenciavam as operações de industrialização e comercialização de refrigerantes da marca "Dei Rey". Desta forma, tenho como correta a qualificação da multa de ofício.

[...]

#### **6— Da responsabilização solidária das pessoas físicas**

[...]

Sem razão os recorrentes. A obrigação solidária de que trata o art. 124 — I do CTN já foi examinada inúmeras vezes pelos tribunais regionais federais e pelo Superior Tribunal de Justiça, bastando aqui transcrever as seguintes ementas, que deixam claro que, **nas situações com a presente, as pessoas que se locupletam com os resultados das pessoas jurídicas sonegadas respondem solidariamente** pelo pagamento do crédito tributário:

[...]

O art. 135 do CTN, por sua vez, estabelece que os mandatários, prepostos e empregados e os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

No presente caso, **não resta qualquer sombra de dúvida que os atos de administração da autuada foram praticados com infração à lei tributária**. Não se pode considerar como simples inadimplência o fato de ter sido engendrado um complexo sistema de sonegação de impostos envolvendo todas as empresas do denominado grupo econômico Dei Rey, cujo resultado pretendido, de não pagar os tributos gerados pelas suas atividades industriais e comerciais foi plenamente alcançado, senão vejamos:

Consta do Termo de Verificação Fiscal, às fls. 2.017/2.018, lavrado em 19/12/2006, que a *Belo Horizonte Refrigerantes Ltda.* não recolher qualquer valor de tributo federal nos últimos cinco anos. Consta, também, que, no mesmo período, a Distribuidora Pequi Ltda. e a Maxdrink Empreendimentos e

Participações Ltda. recolheram valores insignificantes e irrisórios, em relação ao seu faturamento global.

[...]

Concluimos, portanto, que os delitos considerados como sonegação fiscal (crimes contra a 'ordem tributária e apropriação indébita previdenciária), são verdadeiras fraudes, simulações, falsificações, apropriações indevidas etc. Não deve restar dúvida que são condutas completamente distintas da mera falta de quitação dentro do prazo legal de um débito tributário. Para exemplificar a diferença, basta imaginar que uma pessoa física que declara em sua declaração de imposto de renda que obteve rendimentos, imprime a guia para pagar o imposto de renda devido, contudo, por impossibilidade financeira ou por qualquer outro motivo deixa de pagar o tributo devido, não poderá jamais ter o mesmo tratamento dispensado ao verdadeiro delituoso que, voluntariamente, deixar de declarar os rendimentos que auferiu durante determinado período. O efeito financeiro é o mesmo, isto é, não pagar o imposto de renda devido, contudo, no primeiro exemplo há mera inadimplência de uma obrigação declarada e no segundo há um crime de sonegação fiscal, pois o contribuinte omitiu rendimentos que deveria declarar.

É importante destacar que o contribuinte que pratica a sonegação fiscal, conforme descrito acima, está sujeito a diversas implicações, como por exemplo: responsabilidade solidária entre os sócios; caracterização dos crimes de sonegação fiscal; indisponibilidade de bens; aplicação de multas elevadas que podem chegar a 225% (Lei Federal nº 9.532/97) etc.

Este segundo paradigma julgou caso de grupo econômico em que foi devidamente comprovado pelo Fisco a ocorrência de operações simuladas de industrialização por encomenda, visando afastar a incidência do IPI devido pela fabricação de refrigerantes.

Confira-se que, nesse paradigma, houve demonstração que não ocorreu a industrialização por encomenda no estabelecimento em questão, conforme excerto do relatório já reproduzido alhures e que, pela sua importância para demonstração da dissimilitude fática em relação ao recorrido, pede-se vênua para novamente transcrever-se:

*[...] a fiscalização constatou que, apesar de os estabelecimentos da empresa Pequi - matriz e filial - estarem sediados nos endereços constantes do contrato social e alterações, a única atividade realizada naqueles estabelecimentos era a de emissão de notas fiscais.*

Ora, tal quadro fático é substancialmente distinto do enfrentado no acórdão recorrido. Neste, a industrialização por encomenda era efetivamente realizada em outro estabelecimento, embora maculada pelo superfaturamento, visando reduzir a base de cálculo do IRPJ da encomendante, tributada pelo lucro real.

No caso paradigmático, havia tão somente a emissão da nota fiscal (simulada, evidentemente) de industrialização por encomenda, ou seja, restou evidenciado que a “encomendante” era quem realizava o processo de industrialização.

Diante de contextos fáticos tão diversos, não há como se configurar divergência de interpretação entre os dois Colegiados, cujas respectivas decisões decorreram, obviamente,

das diferentes provas produzidas em cada processo. O descompasso entre elas não é fruto de dissídio interpretativo, mas mera consequência dos fatos comprovados e levados a julgamento em cada um dos processos.

Portanto, meu voto é por não conhecer do primeiro Recurso Especial da Fazenda Nacional também quanto ao segundo paradigma.

O segundo Recurso Especial da Procuradoria da Fazenda (fls. 7.012 a 7.021) foi interposto após a prolação do acórdão de embargos. Nele, a PGFN suscita divergência interpretativa quanto à possibilidade de se retificar para maior, de ofício, o valor relativo à dedução com o PAT.

A Contribuinte apresentou Contrarrazões (fls. 7.194 a 7.210) em que oferece resistência ao conhecimento do Recurso Especial Fazendário. Para tanto, argumenta que o acórdão paradigma (nº 1402-002.513) apresentado não teria similitude fática com o recorrido e que a legislação apontada como interpretada divergentemente não fora analisada pelo julgado paradigmático.

Sem razão a Contribuinte. Compulsando-se os dois julgados, o que se constata é que ocorre o dissídio interpretativo quanto ao recálculo do valor a ser deduzido a título de PAT quando há modificação da base de cálculo do IRPJ, matéria devidamente identificada no apelo da Fazenda Nacional.

Em suas Contrarrazões (e também em audiência realizada) a Contribuinte alega que, enquanto no acórdão recorrido a Contribuinte já havia deduzido o incentivo fiscal do PAT e somente requereu o recálculo após a autuação, no acórdão paradigma (1402-002.513) a então recorrente buscava, inauguralmente, usufruir do benefício fiscal após a formalização do lançamento.

Com a devida vênia, novamente não lhe assiste razão.

Note-se que no julgado paradigma a Contribuinte já deduzira, em sua DIPJ, parcela relativa ao PAT dentro do limite legal estabelecido. Encerrado o procedimento fiscal, a base de cálculo do IRPJ (que limita o montante geral a ser deduzido) foi aumentada, e o valor deduzido a título de PAT não foi reajustado pelo Fisco. O Colegiado ratificou o procedimento da autoridade fiscal, afirmando que o processo administrativo fiscal não se presta a este tipo de ajuste, que deveria ter se dado com a declaração correta dos valores devidos pela pessoa jurídica.

Nesse sentido, confira-se trecho da ementa e passagens do relatório e voto condutor do aresto (com destaques ora inseridos) onde resta evidente que, no paradigma, também o que se pretendeu foi o *acréscimo* do incentivo fiscal a título de PAT ao valor já deduzido pela Contribuinte:

**- Ementas da decisão de primeira instância e acórdão paradigma:**

INCENTIVO FISCAL. PROGRAMAS SOCIAIS. DEDUÇÃO.

FORMALIZAÇÃO. O processo administrativo fiscal não se constitui em instrumento jurídico apropriado para o sujeito passivo formalizar ou elevar o montante da dedução do incentivo fiscal, seja a

título de Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), Fundo da Criança e do Adolescente ou Programa Nacional de Apoio à Cultura (PRONAC).

**- Relatório:**

Cientificada da decisão proferida pela DRJ/RJO, em 28 de janeiro de 2016 (vide AR de e-fls. 1.182/1.183) a Recorrente apresentou o Recurso Voluntário de e-fls. 1.185/1.223. Os principais argumentos expostos no referido Recurso, em apertada síntese, são os seguintes:

[...]

11) Deve ser descontado do IRPJ e da CSLL os valores relativos aos incentivos fiscais do PAT, Fundo da Criança e Adolescente e PRONAC, não considerados pela Fiscalização ao realizar os lançamentos de ofício.

**- Voto:**

Por último, **requer a Autuada que**, em caso de manutenção do lançamento, **os incentivos fiscais passíveis de dedução sejam recalculados, haja vista que os limites para o seu aproveitamento, neste caso, seriam diferentes daqueles adotados por ela no momento da entrega de sua DIPJ.** [parágrafo não transcrito pela Contrarrazoante]

Esta matéria foi corretamente tratada pela decisão recorrida, razão pela qual solicito vênia ao Relator do respectivo Acórdão para adotar os seus fundamentos, conforme os excertos abaixo transcritos:

*Por fim, vale consignar que as deduções devidas à adesão a programas sociais como o Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), o Fundo da Criança e do Adolescente e o Programa Nacional de Apoio à Cultura (PRONAC) constituem faculdade concedida ao contribuinte, cuja formalização deve efetivar-se quando da entrega da declaração DIPJ. O processo administrativo fiscal não se constitui instrumento jurídico apropriado nem para o sujeito passivo formalizar a opção pela dedução do incentivo fiscal a tais programas e nem, como pretende a interessada no caso em tela, para a verificação pela autoridade julgadora do atendimento às condições legais para o desfrute de tais benefícios. A concretização dessas deduções requer a demonstração da realização de dispêndios que não se relacionam com a matéria da lide, posto que não fora objeto de pretensão da fiscalização resistida pela interessada, vale dizer, a Fiscalização não efetuou nenhuma glosa nesse sentido.*

O acórdão recorrido, por sua vez, de modo antagônico, autorizou o recálculo dos valores a serem deduzidos quanto ao PAT, sob o argumento do voto vencedor do acórdão de embargos de que, ao reenquadrar as receitas das empresas para exigir os tributos devidos, caberia ao Fisco igualmente recalcular o valor dos benefícios a título de incentivo fiscal, sob pena de se punir a Contribuinte duas vezes pelos mesmos atos.



Pelo exposto, meu voto é por conhecer do segundo Recurso Especial da Procuradoria da Fazenda Nacional, ou seja, considerando todas as matérias recorridas pela Fazenda Nacional, voto por dele conhecer parcialmente, apenas em relação à matéria “*possibilidade de se recalcular a dedução relativa ao PAT*”.

## 1.2 RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE

O Recurso Especial da Contribuinte foi admitido para discutir uma única matéria, qual seja: possibilidade de se realizar planejamento tributário lícito.

Visando demonstrar a existência de dissídio interpretativo, a Recorrente apresentou como paradigma o acórdão 1302-003.290, de 12/12/2018, donde se pode extrair as seguintes informações e fundamentos (com destaques ora acrescidos):

Logo, não cabe à administração tributária desconsiderar atos acobertados pela legislação pátria, por total ausência de previsão legal.

*Ad argumentandum*, contudo, ainda que se adentrasse no mérito se houve propósito negocial ou não, assistiria razão ao recorrente.

**A fiscalização não apresentou provas aptas a demonstrar qualquer abusividade na conduta do contribuinte.**

Partiu de meras ilações e suposições para desconstituir operações acobertas pelo manto da legalidade.

O contribuinte, por sua vez, demonstrou em sua defesa a legitimidade das operações societárias produzidas.

Dentre os pontos levantados pela defesa, entende-se importante destacar alguns, aptos a corroborar as operações perpetradas.

Inicialmente, cumpre citar a proposta de venda do grupo econômico em questão à empresa DIXIE/BEMIS. Alterações estruturais de empresas são comuns em momentos que precedem esse tipo de operação, em especial no tocante à divisão entre as atividades de administração e as de fabricação, como ocorreu no caso em comento, entre a VIDEPLAST EMBALAGENS e VIDEPLAST PLÁSTICOS.

Tal ponto, aliado à perspectiva de abertura de novas filiais, aumentar o número de empregados e aumento no investimento de imobilizados, demonstram que a motivação não foi unicamente tributária.

Esse argumento também vale para a posterior incorporação da VIDEPLAST PLÁSTICOS pela controladora, VIDEPLAST EMBALAGENS. Não há nos autos qualquer prova que demonstre que tal incorporação tinha como objetivo burlar o fisco. Em contrário, há demonstrações de que o grupo econômico legitimamente entendeu não haver mais razão para a divisão das empresas, e pelo tanto, procedeu a unificação destas.

O método de equivalência patrimonial, atacado pela administração fazendária, é legítimo, previsto em lei, e foi utilizado corretamente.

A proximidade entre as sedes das empresas não presta, por si só a demonstrar confusão patrimonial. O CARF já se manifestou nesse sentido:

[...]

A fiscalização também não se desincumbiu de demonstrar indício de fraude ou simulação na escolha dos regimes de tributação por parte da recorrente. O que se percebe, da análise dos autos, é que este respeitou os ditames legais.

Desta feita, restando demonstrado o propósito negocial das operações, não há como a fiscalização afastar os efeitos desta.

[...]

Logo, em face do exposto, tendo os atos sido procedidos em conformidade com a lei; não havendo fraude, dolo ou simulação na execução dos mesmos, e não sendo dada a análise quanto à existência, ou não, de propósito negocial, considero PROCEDENTE o pedido de cancelamento integral dos autos de infração recorridos.

O paradigma, de acordo com o transcrito, julgou operação societária consistente em cisão parcial com a atribuição à empresa cindenda da atividade operacional da cindida. Tal separação permitiu a segregação das receitas operacionais, de modo que a maior parte delas pôde ser tributada pelo lucro presumido, resultando em vantagem tributária para o grupo econômico. O Colegiado, contudo, decidiu que todos os atos foram praticados em conformidade com a Lei e que não houve provas, pelo Fisco, de abusividade na conduta da Contribuinte, tampouco restou demonstrada a ocorrência de fraude, dolo ou simulação nas condutas praticadas. Por estes motivos, exonerou o crédito tributário constituído.

Já o recorrido, conforme anteriormente relatado, concluiu que o planejamento foi abusivo e, portanto, inoponível ao Fisco por restar demonstrada a ocorrência de superfaturamento na industrialização por encomenda, conforme destacou o voto vencedor do julgamento:

Em primeiro lugar, uma empresa não precisa ser efêmera para ser empregada como empresa veículo ou para viabilizar operações engendradas com o propósito de economizar ilicitamente tributos. A curta vida de uma empresa é um indício amiúde considerado para se caracterizar os planejamentos ilícitos. Todavia, a caracterização desse fato não é, por si só, apto para comprovar evasões fiscais; de igual sorte, a ausência desse fato também não é um dado capaz de qualificar como lícita toda e qualquer manipulação que vise economizar tributos. O que **deve ser examinado é o conjunto de elementos; aliás, conjunto este que foi considerado suficiente pelo próprio relator para a afirmação fiscal de que houve manejo de preços entre partes relacionadas para ludibriar a tributação de vários tributos.**

Este elemento - comprovação de superfaturamento nas operações de industrialização por encomenda entre partes relacionadas - foi obviamente decisivo para que a Turma Julgadora recorrida negasse provimento ao Recurso Voluntário nesta matéria. E tal fato

não foi objeto de discussão pelo Colegiado que proferiu o julgamento paradigmático, já que não foi objeto de acusação fiscal.

Nesse contexto, não há como se afirmar qual seria o posicionamento da Turma Julgadora do acórdão paradigma se, após a cisão parcial, a empresa resultante que ficasse com a atividade operacional da cindenda superfaturasse as vendas dos produtos encomendados pela outra pessoa jurídica do grupo econômico. Não há como afastar a relevância deste aspecto no resultado do julgamento.

Portanto, a diferença entre as decisões decorreu de circunstância fática presente no recorrido e não aventada no paradigma, razão pela qual não se vislumbra a ocorrência de divergência interpretativa entre os dois Colegiados.

Especificamente em relação aos argumentos da D. Patrona em sua sustentação oral acerca dos acórdãos nº 1301-002.918 e nº 1401-002.644, há de ressaltar que ambos os precedentes não foram utilizados como paradigmas, mas sim citados como exemplo no mérito de seus argumentos, sem demonstração da divergência exigida pelo § 8º do art. 67 do Anexo II do RICARF<sup>1</sup>.

No que diz respeito aos argumentos da D. Patrona acerca do acórdão nº 3401-003.266, há de ressaltar que tal precedente foi indicado como paradigma para *outra divergência* (“planejamento tributário – falta de comprovação”) cuja matéria não foi admitida pelo despacho de admissibilidade de recurso especial, e objeto de agravo também rejeitado.

Desse modo, encaminho meu voto por não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte.

### 1.3 CONCLUSÃO QUANTO AO CONHECIMENTO

Por todo o exposto, meu voto é por conhecer parcialmente do Recurso Especial da Fazenda Nacional, apenas em relação à matéria “*possibilidade de se recalcular a dedução relativa ao PAT*”, e por não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte.

---

<sup>1</sup> Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

[...]

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

## 2 MÉRITO

### 2.1 POSSIBILIDADE DE SE RECALCULAR A DEDUÇÃO RELATIVA AO PAT

O segundo Recurso Especial da Procuradoria da Fazenda suscita divergência interpretativa em relação à decisão, pelo acórdão de embargos, que admitiu o recálculo do valor da dedução relacionada ao PAT.

O voto vencedor do julgamento apresenta as seguintes considerações e fundamentos para decidir:

A pessoa jurídica que tiver Programas de Alimentação do Trabalhador aprovados pelo Ministério do Trabalho, respeitado o limite estabelecido na legislação, pode deduzir do imposto de renda o valor equivalente a 15% do total das despesas de custeio efetuadas no período de apuração. Trata-se de previsão legal.

O fato é que ao desconsiderar os negócios jurídicos realizados pela Embargante e enquadrar a Pádua como filial da Recorrente, resta evidente a necessidade de recalculando a sua apuração, como foi feito.

Entretanto, não se pode atribuir efeitos ao reenquadramento para exigir da Embargante tributo, mas deixar de atribuir efeitos para considerar as deduções a que faz jus por expressa previsão legal.

Outrossim, não há o que se falar em preclusão do direito à dedução vez que a empresa o fez, mas de acordo com os limites de faturamento que declarou à época. Por óbvio, recalculando esse faturamento, também deve ser recalculado o incentivo atinente ao PAT.

Ora, deixar de assegurar ao Recorrente o direito de usufruir do referido incentivo, que em nada tem relação com o tributo lançado, seria aplicar ao contribuinte dupla punição, a primeira seria a penalidade prevista em lei, a segunda, a glosa de um incentivo a que faz jus, sem previsão legal, acrescente-se.

Outrossim, veja que o fundamento do fiscal e das decisões recorridas para negar o direito à dedução, em muito se funda no fato de o contribuinte ter cometido fraude. Entretanto, a punição específica para tal conduta.

Assim, face o exposto, voto por dar provimento aos Embargos, aplicando os efeitos infringentes para reconhecer o direito à Embargante de deduzir o incentivo fiscal do PAT com base nas receitas apuradas no presente lançamento.

De acordo com o transcrito, o Colegiado entendeu que deveria haver o recálculo da dedução a título de PAT, dado o novo limite ampliado pelo valor do IRPJ constituído de ofício. Afirma também que não haveria preclusão do direito à dedução, já que a empresa teria informado o valor originalmente passível de dedução.

Prossegue a Turma Julgadora consignando que não permitir o recálculo do benefício seria penalizar duas vezes a Contribuinte e que, ainda que se tivesse comprovado a fraude (que foi afastada no acórdão de Recurso Voluntário), haveria sanção específica para essa conduta, que não deveria interferir no cálculo da dedução.

A Recorrente, por outro lado, afirma que não cabe à autoridade fiscal a concessão, de ofício e retroagindo no tempo, do benefício fiscal.

Veja-se que a discussão sobre a concessão do benefício iniciou-se com a Impugnação e foi objeto de análise pelo Fisco em procedimento de diligência fiscal, cujas conclusões estão contidas no relatório de fls. 6.112 a 6.137.

No documento, afirma a autoridade fiscal que não cabe ao Fisco conceder de ofício benefício fiscal à Contribuinte. Alega que se não tivesse ocorrido a infração tributária apurada, a Contribuinte poderia ter se beneficiado do incentivo fiscal conforme o limite previsto em Lei. Assegura que, se fosse admitido o recálculo, a autoridade fiscal deveria conceder benefícios relativos a períodos cujo direito de gozo já haviam decaído. Afirma que, se admissível fosse o recálculo, os números apresentados pela Autuada continham erro. E conclui informando que se eventualmente fosse concedido o benefício, ele sofreria influência de decisões proferidas no curso do PAF que pudessem, novamente, alterar o valor do IRPJ devido.

Ciente das conclusões da diligência fiscal, a Contribuinte, em Recurso Voluntário (fls. 6.510 a 6.596), apresentou as seguintes considerações principais sobre o tema:

Diante do exposto, não há dúvidas de que se deve considerar o incentivo fiscal no limite dos 4% (quatro por cento) sobre o imposto devido na alíquota de 15%. Para o cálculo dos 15% sobre os custos incorridos, além dos já considerados pela fiscalização, deve considerar os limites não utilizados nos dois anos anteriores e os custos incorridos pela Pádua nos períodos do auto de infração.

Note-se que a Contribuinte pretende que se aproveitem os “*limites não utilizados nos dois anos anteriores e os custos incorridos pela Pádua nos períodos do auto de infração*”.

Estes os fatos e fundamentos da matéria até aqui expostos neste processo. Com base neles, penso que assiste razão à Fazenda Nacional em sua insurgência.

De plano, constato que o recorrido concordou com o pedido da Contribuinte e decidiu pela possibilidade de recálculo do valor do benefício fiscal. Noto, contudo, que a decisão não determinou qual o valor a ser concedido, e o montante apresentado pela Interessada foi contestado pela autoridade fiscal em sede de diligência.

Ademais, conforme destaque do Recurso Voluntário acima apresentado, a Contribuinte pretende aproveitar-se de supostos valores não comprovados nos autos e alegadamente não utilizados relativos aos dois anos anteriores aos fatos geradores objeto do procedimento fiscal. Admitindo-se que esses valores existam e não tenham sido utilizados, o que se admite apenas para fins argumentativos, o Fisco deveria ter concedido à Interessada, em 2012 (ano do encerramento da fiscalização), benefício fiscal dos anos de 2004 e 2005, evidentemente fulminados pela decadência.

Além disso, ao invés de provar cabalmente seu alegado direito, a Contribuinte afirma que caberia à fiscalização apurar “*os custos incorridos pela Pádua nos períodos do auto de infração*”. Tal “missão”, evidentemente, não era objeto do procedimento fiscal levado a efeito.

Portanto, antes de entrar no mérito se o Fisco deveria, ou não, conceder de ofício o benefício pretendido, o que se constata é que a Interessada sequer logrou comprovar a certeza do montante da dedução por ela pretendida. Além da inércia, pretendeu transferir ao Fisco o encargo de apurar o eventual benefício que supostamente faria jus, o que parece totalmente descabido em sede de procedimento fiscal.

Inobstante a questão probatória, questão alheia à competência deste Colegiado, não me parece que caberia ao Fisco, ainda que o valor não fosse controvertido, recalcular o benefício fiscal a que fizesse jus a Fiscalizada.

Com a devida vênia ao voto condutor do acórdão recorrido, eventual benefício apurado, declarado e não utilizado por restrições impostas pela Lei de regência, decorridos os 2 anos de sua apuração, não poderiam mais ser aproveitados. A norma é absolutamente clara quanto ao tema:

Art. 1º As pessoas jurídicas poderão deduzir do lucro tributável, para fins de apuração do imposto sobre a renda, o dobro das despesas comprovadamente realizadas no período-base em programas de alimentação do trabalhador previamente aprovados pelo Ministério do Trabalho e Previdência, na forma e de acordo com os limites dispostos no decreto que regulamenta esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 14.442, de 2022)

§ 1º A dedução a que se refere o *caput* deste artigo não poderá exceder em cada exercício financeiro, isoladamente, a 5% (cinco por cento) e cumulativamente com a dedução de que trata a Lei nº 6.297, de 15 de dezembro de 1975, a 10% (dez por cento) do lucro tributável.

§ 2º As despesas **não deduzidas no exercício financeiro correspondente poderão ser transferidas para dedução nos dois exercícios financeiros subsequentes.**

[...]

Por conseguinte, no caso em julgamento, a razão está com a autoridade fiscal. De fato, se estivesse comprovado nos autos que a Contribuinte possuía incentivos fiscais não deduzidas em exercícios financeiros anteriores a 2006, e não utilizadas (o que se admite apenas para fins de argumentação), estar-se-ia, se prevalecesse a tese da Contribuinte, a se compelir o Fisco a reconhecer, no caso dos autos, benefício fiscal 8 anos após o fato gerador.

Ademais, diante do quadro fático destes autos, segundo a vontade manifesta da parte interessada, o Fisco seria o responsável por apurar o valor do benefício a que ela supostamente faria jus. Obviamente, tal “providência” demandaria ações completamente diversas às requeridas pelo procedimento fiscal instaurado, o que não parece minimamente razoável.

Note-se que a questão aqui debatida limita-se ao cálculo de benefício fiscal, já que a soma das despesas de custeio com PAT realizadas no período base são, sem qualquer limitação, custo operacional a reduzir a base de cálculo do IRPJ do período, conforme preceitua o Decreto nº 05/1991 (revogado em 2021, vigente à época dos fatos)<sup>2</sup>:

---

<sup>2</sup> No mesmo sentido, assim dispunha o art. 369 do RIR/99:

Art. 1º A pessoa jurídica poderá deduzir, do Imposto de Renda devido, valor equivalente à aplicação da alíquota cabível do Imposto de Renda sobre a soma das despesas de custeio realizadas, no período-base, em Programas de Alimentação do Trabalhador, previamente aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social - MTPS, nos termos deste regulamento.

§ 1º As despesas realizadas durante o período-base da pessoa jurídica, além de constituírem custo operacional, poderão ser consideradas em igual montante para o fim previsto neste artigo.

[...]

Não há como concordar, portanto, com o argumento do recorrido, que se o valor não for reajustado a Contribuinte será duplamente penalizada: não o será porque os custos incorridos foram deduzidos na apuração da base de cálculo do IRPJ.

Por fim, há que se considerar os efeitos de eventual providência que corroborasse a pretensão da Contribuinte. Admita-se, mais uma vez para fins argumentativos, que coubesse ao Fisco apurar e deduzir o benefício fiscal do PAT. Evidentemente, se assim procedesse, a Interessada não suscitaria a questão por ocasião do contencioso.

Imagine-se que no curso do processo, decida-se que parte do valor constituído de ofício era improcedente e se exonere parte do lançamento do IRPJ. O benefício calculado pela autoridade lançadora restaria, indiscutivelmente, majorado, diante dos novos limites estabelecidos pela decisão de eventual Turma Julgadora, com base de cálculo inferior àquela considerada pela autoridade lançadora.

Como a questão do benefício não seria tema controvertido, não ficando suspensa a contagem de qualquer prazo a ele relacionado, a tendência natural seria que esse valor não fosse corrigido quando da modificação do valor devido do IRPJ, inclusive operando-se sobre ele a decadência do direito de revisão pelo Fisco durante a tramitação do procedimento fiscal, resultando em ganho indevido para o Sujeito Passivo.

Por fim, considerando o contexto de recálculo a destempo do benefício fiscal e sem comprovação, por parte do contribuinte do cumprimento das normas para fruição de tal benefício, arremato minha posição sobre o tema pedindo vênias para transcrever passagem do voto condutor do paradigma apresentado (acórdão 1402-002.513, de 17/05/2017) cujos fundamentos também adoto como razões para decidir:

Esta matéria foi corretamente tratada pela decisão recorrida, razão pela qual solicito vênias ao Relator do respectivo Acórdão para adotar os seus fundamentos, conforme os excertos abaixo transcritos:

---

*Alimentação do Trabalhador*

Art. 369. Admitir-se-ão como dedutíveis as despesas de alimentação fornecida pela pessoa jurídica, indistintamente, a todos os seus empregados, observado o disposto no inciso V do parágrafo único do art. 249 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, § 1º).

Parágrafo único. Quando a pessoa jurídica tiver programa aprovado pelo Ministério do Trabalho, além da dedução como despesa de que trata este artigo, fará também jus ao benefício previsto no art. 581. [grifos nossos]

Por fim, vale consignar que as deduções devidas à adesão a programas sociais como o Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), o Fundo da Criança e do Adolescente e o Programa Nacional de Apoio à Cultura (PRONAC) constituem faculdade concedida ao contribuinte, cuja formalização deve efetivar-se quando da entrega da declaração DIPJ. O processo administrativo fiscal não se constitui instrumento jurídico apropriado nem para o sujeito passivo formalizar a opção pela dedução do incentivo fiscal a tais programas e nem, como pretende a interessada no caso em tela, para a verificação pela autoridade julgadora do atendimento às condições legais para o desfrute de tais benefícios. A concretização dessas deduções requer a demonstração da realização de dispêndios que não se relacionam com a matéria da lide, posto que não fora objeto de pretensão da fiscalização resistida pela interessada, vale dizer, a Fiscalização não efetuou nenhuma glosa nesse sentido.

Convém ressaltar que recentemente, por meio do Acórdão nº 9101-006.633, de minha relatoria, este mesmo colegiado, ainda que examinando incentivo fiscal calculado com base no lucro da exploração, concluiu pela impossibilidade de recálculo de benefícios fiscais. Confira-se:

A esse respeito, assim dispunha o art. 545 do RIR/99, vigente à época dos fatos geradores:

Art. 545. O valor do imposto que deixar de ser pago em virtude das isenções e reduções de que tratam os arts. 546, 547, 551, 554, 555, 559, 564 e 567 não poderá ser distribuído aos sócios e constituirá reserva de capital da pessoa jurídica, que somente poderá ser utilizada para absorção de prejuízos ou aumento do capital social (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 19, § 3º, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso I).

§ 1º Consideram-se distribuição do valor do imposto (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 19, § 4º, e Decreto-Lei nº 1.825, de 22 de dezembro de 1980, art. 2º, § 3º):

I - a restituição de capital aos sócios, em casos de redução do capital social, até o montante do aumento com incorporação da reserva;

II - a partilha do acervo líquido da sociedade dissolvida, até o valor do saldo da reserva de capital.

§ 2º A inobservância do disposto neste artigo importa perda da isenção e obrigação de recolher, com relação à importância distribuída, o imposto que a pessoa jurídica tiver deixado de pagar, sem prejuízo da incidência do imposto sobre o lucro distribuído, quando for o caso, como rendimento do beneficiário, e das penalidades cabíveis (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 19, § 5º, Decreto-Lei nº 1.825, de 1980, art. 2º, § 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 10).

§ 3º O valor da isenção ou redução, lançado em contrapartida à conta de reserva de capital nos termos deste artigo, não será dedutível na determinação do lucro real.

Note-se que o art. 545 do RIR/99 dispõe que o valor que deixar de ser pago em virtude de isenções e reduções não poderá ser distribuído aos sócios e constituirá reserva de capital da pessoa jurídica. Impossível ao Fisco refazer a contabilidade da pessoa jurídica autuada para recompor o lucro de exploração do período e constituir a reserva de capital de exercício já encerrado.



No caso concreto, por mais que possa se entender que se trata de mero recálculo do IRPJ e adicional devidos em razão de auto de infração, não há como se deixar de reconhecer que conceder tal benefício em momento posterior ao registro contábil do contribuinte, implicaria no não registro adequado do valor da isenção/redução na então “Reserva de Capital”, com consequente possibilidade de distribuição dos referidos valores, o que poderia redundar, por via reversa, até mesmo na perda do próprio benefício fiscal, sem prejuízo da incidência do imposto sobre o lucro distribuído, nos termos do § 2º do próprio art. 545 do RIR/99.

Assim sendo, encaminho meu voto por dar provimento ao segundo Recurso Especial da Fazenda Nacional, afastando o recálculo da dedução a título de PAT e restabelecendo, neste ponto, o valor da autuação fiscal.

### 3 CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por: (i) relativamente aos Recursos Especiais da Fazenda Nacional, deles conhecer parcialmente, apenas em relação ao segundo recurso no que diz respeito à matéria “*possibilidade de se recalcular a dedução relativa ao PAT*”, para, no mérito, dar-lhe provimento, restabelecendo-se as exigências de IRPJ e da CSLL, sem o recálculo do incentivo ao PAT; (ii) quanto ao Recurso Especial da Contribuinte, dele não conhecer.

(documento assinado digitalmente)  
Fernando Brasil de Oliveira Pinto