



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10980.724302/2016-18
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-006.860 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 6 de março de 2024
Recorrente SOIFER PARTICIPAÇÕES SOCIETARIAS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ANO-CALENDÁRIO: 2011

RECURSO ESPECIAL. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO CARACTERIZADA. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de recurso especial cuja divergência está amparada por paradigmas que julgaram situações fáticas não similares à do acórdão recorrido. Na decisão recorrida, restou assentado que a Contribuinte valeu-se de simulação a fim de ocultar sua condição de real alienante de ações, provocando a transferência indevida do ganho de capital auferido para seu sócio pessoa física, fato este não comprovado nos paradigmas indicados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros José Eduardo Dornelas Souza (substituto), e Heldo Jorge Pereira dos Santos Júnior que votaram pelo conhecimento. Votou pelas conclusões do voto vencedor o conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, José Eduardo Dornelas Souza (substituto), Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior, Jeferson Teodorovicz (substituto) e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício). Ausentes o Conselheiro Luciano Bernart, substituído pelo Conselheiro Jeferson Teodorovicz, e a Conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, substituída pelo Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza.

Fl. 2 do Acórdão n.º 9101-006.860 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 10980.724302/2016-18

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência (fls. 1.297 a 1.349) interposto pelo SOIFER PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS LTDA em face do Acórdão n.º 1402-003.121, de 15/05/2018 (fls. 1.155 a 1.193) cuja ementa, e respectivo dispositivo, restaram assim redigidos:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011

DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO. IRPJ. LUCRO REAL TRIMESTRAL.

O prazo para constituir o crédito tributário referente ao IRPJ extingue-se em 5 anos, contados da ocorrência do fato gerador, que no caso do lucro real trimestral é ao final de cada trimestre. Com a ciência da autuação em 12/09/2016, alcançou dentro dos 5 anos os fatos ocorridos em 06/07/2011.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

Não se vislumbrando excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos, nos termos do art. 135,III, não cabe a imputação da responsabilidade solidária.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011

GANHO DE CAPITAL. DIFERIMENTO.

A possibilidade de diferimento da tributação do ganho de capital na proporção da parcela do preço recebida somente se aplica aos contribuintes sujeitos à tributação com base no lucro real, e no caso de recebimento após o término do ano-calendário seguinte ao da contratação.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. GANHO DE CAPITAL. DESLOCAMENTO DO GANHO PARA OS SÓCIOS DA PESSOA JURÍDICA. IMPOSSIBILIDADE.

Não é dado à pessoa jurídica que aliena participação societária fazer deslocar o respectivo ganho de capital auferido no negócio para as pessoas físicas que figuram como sócios da pessoa jurídica.

FRAUDE. MULTA QUALIFICADA.

O resgate de ações com posterior pagamento em ações de outra empresa, já negociadas para venda, de forma a deslocar o ganho de capital para as pessoas físicas que figuram como sócios evidencia a conduta dolosa com objetivo de evitar o pagamento do tributo devido. Por estar caracterizada a fraude, é cabível a aplicação da multa qualificada.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011

COMPENSAÇÃO. DESCONSIDERAÇÃO DOS ATOS JURÍDICOS. SUJEITO PASSIVO DA OPERAÇÃO.

Ocorrida a desconsideração dos atos jurídicos, cabe o aproveitamento e respectiva compensação do que foi pago na pretensão original dos envolvidos na operação autuada. No caso, o Imposto de Renda sobre o ganho de capital recolhido nas pessoas físicas deve ser compensado com o apurado no auto de infração na pessoa jurídica.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011

CSLL. LANÇAMENTO DECORRENTE.

Em razão da vinculação entre o lançamento principal (IRPJ) e os que lhe são decorrentes, devem as conclusões relativas àquele prevalecer na apreciação destes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, i) por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário quanto à infração apontada pelo Fisco e quanto à multa qualificada, divergindo os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Lucas Bevilacqua Cabianca e Demetrius Nichelle Macei, que davam provimento ao voluntário acerca destes dois itens; ii) por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário para determinar à unidade de origem que promova a compensação do Imposto de Renda sobre o ganho de capital recolhido pelas pessoas físicas, devendo ser compensado com o apurado no Auto de Infração, no montante de R\$ 16.692.869,72 (comprovantes de arrecadação de fls. 763 a 765). O conselheiro Demetrius Nichele Macei fará declaração de voto em relação à multa qualificada e sua correlação com o artigo 112, do CTN.

Trata-se de autos de infração do ano-calendário 2011, lavrados para exigir Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), decorrentes da constatação, pela autoridade fiscal, que a pessoa jurídica autuada não ofereceu à tributação o ganho de capital auferido com a alienação de ações da TCP – Terminal de Contêineres de Paranaguá S/A. O procedimento levado a efeito pela fiscalização demonstrou que a Autuada, por meio de operações de reorganização societária, pretendeu atribuir à pessoa física do sócio o ganho auferido pela alienação das ações.

A Fazenda Nacional foi intimada da decisão e não apresentou recursos.

Cientificada da decisão acima ementada, a Contribuinte manejou embargos declaratórios que foram parcialmente acolhidos, sem efeitos infringentes, resultando no Acórdão de Embargos nº 1402-004.060, de 18/09/2019, assim ementado e decidido:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA

(IRPJ)

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011

EMBARGOS. ERRO MATERIAL. SANADO. NÃO AFETA CONCLUSÃO.

Demonstrado ter ocorrido mero erro material em dado momento do acórdão embargado, o qual não desvirtuou o raciocínio para se chegar à conclusão final, cabe apenas saná-lo, sem efeitos infringentes.

Demais itens que poderiam ter repercussão com o erro material sanado não foram prejudicados, dos quais não se toma conhecimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar a arguição de decadência suscitada na tribuna pelo patrono da recorrente, tomar conhecimento parcial aos Embargos de Declaração no que tange ao item 7 e dar provimento, sem efeitos infringentes, para sanar o erro material apontado no Acórdão n.º 1402-003.121.

Cientificada do acórdão de embargos, a Contribuinte opôs novos embargos declaratórios, desta vez rejeitados, em caráter definitivo, pela presidência de turma julgadora, conforme despacho de fls. 1.280 a 1.284.

Intimada do despacho que rejeitou os segundos embargos declaratórios, a Contribuinte apresentou o Recurso Especial de fls. 1.297 a 1.349, cujo despacho de admissibilidade (fls. 1.688 a 1.712) concluiu pelo seguimento parcial do apelo, conforme seguintes excertos do documento de lavra da presidência da Câmara competente:

6) AFASTAMENTO DA MULTA QUALIFICADA

Em relação a esta matéria, o Recorrente apresenta como paradigmas o acórdão n.º 2402-006.696 (2ª Seção/4ª Câmara/2ª Turma) e Acórdão n.º 1301-002.761 (1ª Seção/3ª Câmara/1ª Turma), acessíveis mediante consulta ao sítio do CARF, não reformados até a presente data, e que receberam as seguintes ementas:

1º Paradigma – Ac. n.º 2402-006.696:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Exercício: 2012

IRPF. GANHO DE CAPITAL. DISSIMULAÇÃO. EMPRESA-VEÍCULO. AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. DESCONSIDERAÇÃO.

Caracterizado o uso abusivo das formas jurídicas de direito privado com o objetivo de reduzir a apuração do ganho de capital em operação de alienação de ações, mediante dissimulação com utilização de empresa-veículo e ausente propósito comercial, impõe-se a desconsideração do ato ou negócio jurídico, forte no art. 116, parágrafo único, do CTN c/c o art. 167 da Lei n. 10.406/2002 (Código Civil).

MULTA QUALIFICADA.

A qualificação da multa, nos termos do artigo 44, II, da Lei 9.430/1996, requer a identificação, na conduta praticada pelo sujeito passivo, de sonegação, fraude ou conluio, previstas, respectivamente, nos arts. 71, 72

e 73 da Lei 4.502/1964. A dissimulação, consubstanciada em abuso de formas jurídicas de direito privado, mesmo com utilização de empresa-veículo.

E ausente propósito negocial, sem que reste comprovada fraude documental, não enseja a aplicação da multa de 150%, vez que há evidente distinção entre o planejamento tributário sem propósito negocial e a sonegação dolosa e fraudulenta de tributos, não se caracterizando, destarte, o dolo, em seus aspectos subjetivo (intenção) e objetivo (prática de um ilícito).

2º paradigma – Ac. nº 1301-002.761:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA
IRPJ Ano-calendário: 2010

REDUÇÃO DE CAPITAL. ENTREGA DE BENS E DIREITOS DO ATIVO AOS SÓCIOS E ACIONISTAS PELO VALOR CONTÁBIL. SITUAÇÃO AUTORIZADA PELO ARTIGO 22 DA LEI Nº 9.249 DE 1995. PROCEDIMENTO LÍCITO. AUSÊNCIA DE FRAUDE OU SIMULAÇÃO

A redução do capital social deve ser de competência exclusiva da Assembléia Geral, desde que não haja prejuízos a credores, e não seja hipótese de fraude ou simulação. Assim, apenas os acionistas, que assumem o risco do negócio, possuem legitimidade para definir o montante necessário para continuar as atividades de sua empresa. Aprovada a deliberação pela redução do capital social, a entrega de bens e direitos a acionistas, em devolução de capital, pode ocorrer em conformidade com o que dispõe o artigo 22 da Lei nº 9.249, de 1995.

A alegada "motivação exclusivamente tributária" não pode ser equiparada à falta de "propósito negocial" (i.e ausência de causa), não servindo como fundamento jurídico para descon sideração dos negócios jurídicos efetivamente praticados entre as partes. Nessa linha, é importante destacar que o direito positivo brasileiro somente autoriza a descon sideração de atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de economia tributária nas hipóteses de fraude ou simulação (CTN, art. 149).

Em apertada síntese o Recorrente propõe divergência em relação à qualificação da multa calcada na premissa de que há uma distinção entre o planejamento tributário sem propósito negocial e a sonegação dolosa e fraudulenta de tributos para efeito de qualificação da multa, e para tanto apresenta os dois paradigmas acima mencionados que segundo seu entendimento apresenta essa distinção jurídica.

Primeiro verifico que as situações são assemelhadas no que há de relevante para a qualificação da multa, tal qual apontado pelo Recorrente. Isso porque o contexto fático apresentado pelos paradigmas, no conjunto das operações societárias que ensejaram a economia tributária divisa-se semelhanças entre os casos, em um grau de abstração que não desnatura as particularidades fáticas que realmente importaram para a resolução do presente caso.

Tanto no ac. recorrido quanto no segundo paradigma, por exemplo, debate-se a operação de redução de capital com transferência de ativos, a valor contábil, onde ao fim de certos atos societários - o sócio retirante (pessoa física), após justificar o propósito dessas operações preparatórias por motivos extra-tributários, termina por alienar, com tributação favorecida (tributação na pessoa física e não na jurídica) o referido ativo. Nesses casos a fiscalização imputou falta de propósito negocial e considerou as situações simuladas aptas a receberem a qualificação da multa.

O primeiro paradigma, inobstante o planejamento tributário envolvendo tributação do ganho de capital apresente particularidades diferenciadas, ao fim e ao cabo apresentou um elemento a mais que não desnatura as particularidades fáticas naquilo que interessa a qualificação da multa, conforme colocou o Recorrente:

(...)

Mesmo diante de um cenário muito mais grave do que o presente caso –com a constituição de uma “empresa veículo” **três dias antes** da venda das ações –, o CARF afastou a multa qualificada, ressaltando que “**há evidente distinção entre o planejamento tributário sem propósito negocial e a sonegação dolosa e fraudulenta de tributos**”.

MULTA QUALIFICADA.

A qualificação da multa, nos termos do artigo 44, II, da Lei 9.430/1996, requer a identificação, na conduta praticada pelo sujeito passivo, de sonegação, fraude ou conluio, previstas, respectivamente, nos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964. **A dissimulação**, consubstanciada em abuso de formas jurídicas de direito privado, mesmo com utilização de empresa-veículo.

E ausente propósito negocial, **sem que reste comprovada fraude documental, não enseja a aplicação da multa de 150%, vez que há evidente distinção entre o planejamento tributário sem propósito negocial e a sonegação dolosa e fraudulenta** de tributos, não se caracterizando, destarte, o dolo, em seus aspectos subjetivo (intenção) e objetivo (prática de um ilícito).

[passa a reproduzir trecho do voto condutor do primeiro paradigma] (...)
(Destaques do Recorrente).

Nesse contexto, em todos os julgados as multas foram qualificadas sob a justificativa de que as operações não corresponderam a realidade, e o que mais importa para efeito de comparação, **havendo em todas elas identificação de falta de propósito negocial** nas respectivas operações e por isso a imputação por parte da fiscalização de de simulação/dissimulação e conseqüente qualificação da multa.

Nessas circunstâncias, o Recorrente logrou êxito em demonstrar a divergência nos termos abaixo propostos por ela:

(...)

A qualificação da multa de ofício só é possível nas situações de “sonegação”, “fraude” e “conluio”, previstas, respectivamente, nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64. No presente caso, a SOIFER e o Sr. SALOMÃO não praticaram quaisquer dessas condutas, havendo, no máximo, uma divergência de entendimento acerca da legislação aplicável, o que não justifica, de modo algum, a imposição da multa qualificada.

A manutenção da multa qualificada contraria não apenas as provas trazidas aos autos, mas também o **próprio entendimento do CARF**, que, em situações semelhantes a esta, afasta o agravamento da multa de ofício.

Exemplo disso é o Acórdão n.º 2402-006.696, que também tratava de uma autuação para cobrança de Imposto de Renda sobre ganho de capital na venda de participações societárias.

Mesmo diante de um cenário muito mais grave do que o presente caso – com a constituição de uma “empresa veículo” **três dias antes** da venda das ações –, o CARF afastou a multa qualificada, ressaltando que **“há evidente distinção entre o planejamento tributário sem propósito negocial e a sonegação dolosa e fraudulenta de tributos”**.

[...]

Semelhante entendimento foi manifestado no Acórdão n.º 1301-002.761, que também versava sobre uma autuação para exigência de IRPJ sobre ganho de capital na alienação de participações societárias:

“MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA APLICADA À INFRAÇÃO MANTIDA. AUSÊNCIA DE DOLO. REDUÇÃO.

Descabe falar em multa qualificada quando **não restar configurado o dolo específico** necessário para aplicação da exasperação pretendida. Se restar caracterizado apenas o cometimento de infração à legislação fiscal, deve-se aplicar a multa de 75% prevista legalmente”.

(CARF, PAF n.º 16561.720144/2015-55, Acórdão n.º 1301-002.761, Julgamento em 19/02/18)

Voto condutor:

“Neste item, o **único fundamento utilizado** pela fiscalização para aplicação da multa qualificada foi a alegação de que **não teria havido motivação extra-tributária** para a redução do capital da FMA. [...]

Ocorre que, como visto, **não restou configurado o dolo específico** necessário para aplicação da exasperação pretendida, muito menos se delimitarmos, como de fato deve ser delimitada, a infração mantida. Não há que se falar na prática de qualquer ato fraudulento ou simulação capaz de justificar a aplicação da multa qualificada de 150%, a qual é reservada para situações extremas e gravíssimas, **onde fique provado o mencionado dolo**.

Penso, no caso, ter restado caracterizado apenas o cometimento de infração à legislação fiscal, que justifica apenas a aplicação da multa de

75% prevista legalmente, não sendo suficiente a motivação apresentada nesta infração para caracterizar o intuito de fraude”.

[...] (Grifos e destaques do original)

De fato, a divergência está caracterizada - inclusive por meio das análises das próprias ementas que bem representam os respectivos votos condutores. Isso porque os paradigmas analisando o contexto da qualificação da multa desenvolveram entendimento abrangente e genérico a respeito da matéria e independente das circunstâncias do caso concreto; ou por outras palavras, os paradigmas partiram de uma premissa estritamente jurídica e abrangente de que há uma distinção entre o planejamento tributário sem propósito negocial e a sonegação dolosa e fraudulenta de tributos (dolo específico) para efeito de qualificação da multa de ofício. Nessa esteira - de forma completamente divergente ao que se deu no ac. recorrido - desqualificaram a multa de ofício a despeito da constatação de haver propósito negocial nas operações que analisaram.

A fim de amparar a demonstração da divergência o Recorrente fez um cotejamento entre os julgados confrontados que cabe aqui reproduzir:

[...]

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, OPINO por **DAR SEGUIMENTO PARCIAL** ao Recurso Especial para que seja rediscutida apenas a seguinte matéria:

“6) AFASTAMENTO DA MULTA QUALIFICADA”; e

NÃO ADMITIR os seguintes temas:

“1) NULIDADE MATERIAL. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO ASPECTO TEMPORAL DO FATO GERADOR. FATO OCORRIDO NO 2º TRIMESTRE DE 2011”;

“2) A EXISTÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL AFASTA A SIMULAÇÃO. NÃO COMPETE AO FISCO QUESTIONAR O PROPÓSITO NEGOCIAL DEMONSTRADO PELO CONTRIBUINTE”;

“3) O EVENTUAL INTERESSE DE ALIENAÇÃO DAS AÇÕES NÃO TORNA “SIMULADA” A SUA NEGOCIAÇÃO COM OS SÓCIOS” apenas por meio do seu primeiro paradigma apresentado para este tema;

“7) EM CASO DE DESQUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO, A DECADÊNCIA DEVE SER CONTADA PELO ART. 150, §4º, DO CTN”;

“8) DECADÊNCIA: HAVENDO PAGAMENTO ANTECIPADO E INEXISTINDO INFRAÇÃO À LEI, A DECADÊNCIA CONTA-SE PELO ART. 150, §4º, DO CTN”.

NÃO CONHECER dos seguintes temas por já estarem englobados em outros temas e assim ultrapassar o número máximo permitido de paradigmas por matéria:

“4) NÃO HÁ PREVISÃO LEGAL QUE CONDICIONE A VALIDADE DOS NEGÓCIOS JURÍDICOS À EXISTÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL”;

“5) A ECONOMIA TRIBUTÁRIA É UM PROPÓSITO ECONÔMICO LEGÍTIMO E QUE DÁ VALIDADE AO NEGÓCIO JURÍDICO”;

[...]

De acordo. Com fundamento nos arts. 67 e 68, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF e com base nas razões expostas, **DOU SEGUIMENTO PARCIAL** ao recurso especial, nos termos acima propostos.

Cientificada do despacho que deu seguimento parcial ao recurso especial, a Contribuinte apresentou agravo que foi rejeitado pela presidência deste Conselho, conforme despacho de fls. 1.753 a 1.779.

A Procuradoria da Fazenda Nacional foi cientificada do despacho de agravo, do Recurso Especial da Contribuinte e do despacho que o admitiu parcialmente em 05/10/2021 (fl. 1.794). Em 18/01/2022, apresentou os memoriais de fls. 1.795 a 1.811, posto extrapolado o prazo para apresentação tempestiva de Contrarrazões.

Em seguida, os autos foram submetidos a sorteio, cabendo-me a relatoria do feito.

Posteriormente, o Recorrente apresentou manifestação nos autos requerendo a exclusão da multa de ofício e o cancelamento da representação fiscal para fins penais, em síntese, assim argumentando:

Em 20/09/23 foi promulgada a Lei 14.689/23 (denominada ‘Lei do CARF’), que alterou o Decreto nº 70.235/75 para prever que “ficam excluídas as multas e cancelada a representação fiscal para os fins penais [...] na hipótese de julgamento de processo administrativo fiscal resolvido favoravelmente à Fazenda Pública pelo voto de qualidade”.

O art. 15 da Lei 14.689/23 dispõe que esta mesma previsão se aplica aos recursos já julgados pelo CARF no passado e que tenham sido decididos em favor da Fazenda Pública por voto de qualidade, inclusive débitos inscritos em dívida ativa. Tanto é assim que a própria PGFN já aceita, administrativamente, a revisão de débitos inscritos em dívida para cancelamento das multas.

[...]

Ante o exposto, requer digne-se V. Sa. a determinar:

- a) a extinção integral do débito que remanesce em julgamento neste processo, nos termos do art. 15 da Lei 14.689/23 e do art. 106, II, “c”, do CTN; e
- b) que a Secretaria da Receita Federal do Brasil realize o cancelamento da representação fiscal para fins penais apenas a esta autuação (PAF nº 10980.724303/2016-54), lavrada em razão da qualificação da multa de ofício.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

1 ALEGAÇÃO DE FATO SUPERVENIENTE - PRELIMINAR

Preliminarmente, inicio com o exame da petição do Recorrente (fls. 1820-1821) informando a ocorrência de fato superveniente advindo da edição da Lei n.º 14.689/2023 que, em seu 2º, deu nova redação a diversos artigos do Decreto n.º 70.235/72, e, no que diz respeito ao presente litígio, importa destacar a inserção do § 9º-A ao art. 25 do referido decreto, *verbis*:

Art. 25. [...]

§ 9º-A. Ficam excluídas as multas e cancelada a representação fiscal para os fins penais de que trata o art. 83 da Lei n.º 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.

Impõe-se destacar ainda que, em seu art. 15¹, a Lei n.º 14.689/2023 deu efeitos retroativos *não absolutos* a tal exclusão de penalidade nos casos já julgados pelo CARF e resolvidos por voto de qualidade, condicionando-se aos ainda pendentes de apreciação de mérito, na data da publicação da lei (**21/09/2023**), pelo Tribunal Regional Federal competente.

Este colegiado já se pronunciou sobre os efeitos da Lei n.º 14.689/2023 em diversas oportunidades, embora ainda não se possa falar de uma consolidação acerca de melhor interpretação do diploma legal em questão, quer pelas peculiaridades de cada um dos casos examinados, quer pela própria alteração de composição do colegiado desde então.

O caso que mais se aproxima do ora examinado foi decidido por meio do Acórdão n.º 9101-006.786 (sessão de 06/11/2023²), e, embora se tratasse de Recurso Especial da Fazenda Nacional para restabelecimento da multa qualificada (o inverso da lide ainda em discussão nos presentes autos em que o Contribuinte recorre a esta 1ª Turma da CSRF com o intuito de desqualificar a multa de ofício), a discussão acerca da pretensa impossibilidade de restabelecimento da penalidade somente se estabeleceu *mediante prova apresentada pelo Contribuinte* acerca da atual situação do crédito tributário relativo à matéria principal (exigência de tributos) cujo julgamento já fora resolvido administrativamente, assim entendido a decisão definitiva em âmbito administrativo, nos termos do art. 42 do Decreto n.º 70.235/72³.

¹ Art. 15. O disposto no § 9º-A do art. 25 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, aplica-se inclusive aos casos já julgados pelo Carf e ainda pendentes de apreciação do mérito pelo Tribunal Regional Federal competente na data da publicação desta Lei.

² Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luciano Bernart, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Viviani Aparecida Bacchmi, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

³ Da Eficácia e Execução das Decisões

Art. 42. São definitivas as decisões:

I - de primeira instância esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto;

Tal exigência se faz necessária justamente em razão de o art. 15 da Lei n.º 14.689/2023 somente permitir a exclusão da multa de ofício, nos casos resolvidos por voto de qualidade, àqueles *ainda pendentes de apreciação de mérito, na data da publicação da lei (21/09/2023), pelo Tribunal Regional Federal competente.*

Retornando ao caso concreto, é fato incontroverso que o julgamento final acerca dos tributos exigidos de ofício foi resolvido por voto de qualidade.

Contudo, *não há nos autos*, e tampouco na manifestação onde se alega fato superveniente apresentada pelo Recorrente, qualquer prova acerca da condição atual do crédito tributário referente à exigência principal.

Desse modo, à guisa de qualquer comprovação de que o crédito tributário referente à exigência principal, resolvida por voto de qualidade, ainda se encontra pendente de apreciação de mérito pelo Tribunal Federal Regional competente, não há como considerar prejudicado o Recurso Especial interposto, uma vez que não se encontram demonstrados os pressupostos exigidos pelo art. 15 da Lei n.º 14.689/2023 para fins de exclusão das penalidades, matéria objeto do recurso interposto pelo próprio Contribuinte.

De toda forma, tratando-se de recurso interposto pelo Contribuinte, a ele competiria também apresentar pedido de desistência, o que independeria de qualquer anuência da contraparte, providência essa que este relator não identificou nos autos.

Ressalta-se que, independentemente do que vier a ser decidido por este colegiado, quer mantendo-se a multa no patamar de 150% (não conhecimento do recurso ou improvimento no mérito), redução para 100% (provimento parcial decorrente de retroatividade benigna) ou mesmo provimento (que na prática reduziria a multa para 75%), o Contribuinte poderá, junto à unidade origem, apresentar as provas necessárias para fins de beneficiar-se do disposto no §9º-A do art. 25 do Decreto n.º 70.235/72, desde que preenchidos os pressupostos exigidos pelo art. 15 da Lei n.º 14.689/2023, uma vez que tanto o principal, quanto a multa qualificada, foram mantidos no acórdão recorrido por voto de qualidade.

Quanto ao pedido subsidiário da petição de fls. 1820-1821 referente à aplicação da retroatividade benigna quanto à exigência da multa qualificada, trata-se de matéria de mérito que somente poderá ser enfrentada em caso de conhecimento do recurso e posterior manutenção da qualificação da penalidade.

2 CONHECIMENTO

O Recurso Especial é tempestivo, conforme já evidenciado no relatório.

A Fazenda não ofereceu Contrarrazões.

II - de segunda instância de que não caiba recurso ou, se cabível, quando decorrido o prazo sem sua interposição;

III - de instância especial.

Parágrafo único. Serão também definitivas as decisões de primeira instância na parte que não for objeto de recurso voluntário ou não estiver sujeita a recurso de ofício.

Entretanto, há que se aprofundar a análise quanto ao conhecimento do apelo impetrado a fim de decidir sobre o preenchimento dos requisitos de admissibilidade previstos no art. 67 do Anexo II do RICARF.

O dissídio devolvido a este Colegiado diz respeito à imposição da multa de ofício qualificada, ratificada pela decisão recorrida.

Antes de examinar os paradigmas colacionados pela Recorrente, faz-se necessário delinear com maior precisão os fatos levados a julgamento no acórdão recorrido. As seguintes passagens do voto condutor do julgado ajudarão a aclarar o suporte fático do processo (com destaques ora acrescidos):

O que fica demonstrado cabalmente nos autos pela autoridade fiscal é que:

- Em 31/05/2010, a recorrente, antes da dação em pagamento, e conjuntamente com outros proprietários da TCP à época, assinaram um contrato com o Santander para assessorar na condução das negociações finais com potenciais investidores;

- Em 09/07/2010, segundo a Advent, que representava o comprador, iniciou-se as tratativas de negociação das ações da TCP;

- Em 29/07/2010, ocorreu a dação em pagamento, em que a recorrente entregou ao Sr. Salomão ações da TCP para quitar dividendos a receber. A partir de então, a propriedade destas ações, que antes eram da recorrente, se deslocam para a pessoa física do Sr. Salomão;

- No período de agosto a novembro de 2010, a Advent cria empresas e fundos que formam o grupo que adquire a TCP;

- Em 21/12/2010 foi assinada a venda das ações da TCP.

[...]

No caso concreto, pelo todo o quanto aqui exposto, resta claro que **a recorrente conscientemente agiu para distorcer os fatos, com a precípua finalidade de modificar as características do fato gerador**, o que levou à redução da base tributável do ganho de capital envolvido na operação.

O fato de não ter ocorrido nenhuma ilegalidade nos seus atos, e estarem todos registrados não exclui a modificação pretendida. Os atos formais, individualmente, até podem ser juridicamente válidos, mas não há substrato material, pois não refletem a realidade ocorrida.

Os atos formais deveriam espelhar a realidade, o mundo real.

Inevitavelmente, haverá a intenção de dar ares de validade aos atos e contratos ocorridos, escriturando e documentando toda a operação adulterada. Naturalmente, se houver a fiscalização, não deverá ocorrer o acobertamento dos atos, e se tentará deslocar a discussão para o pólo jurídico. Acontece que todo o preparo documental da situação, não tendo amparo material, foi colocado para evitar a fiscalização e tentar demonstrar uma situação válida da modificação pretendida das circunstâncias do fato gerador.

Apenas com uma fiscalização, e um aprofundamento da análise documental é que se poderia ver os vícios contidos neste aporte documental. Ou seja, não há condições de se alegar a transparência e licitude dos seus atos, **pois estão eivados de vício material, que procuraram demonstrar outra realidade às obrigações para com o erário, só identificáveis após certa investigação.**

Para concluir, no caso concreto, não haveria em se falar de duas situações lícitas, das quais a recorrente optou pela menos onerosa. Uma das opções foi criada artificialmente pela recorrente, conforme já exposto.

O caso concreto consistiu no julgamento de ganho de capital auferido por pessoa jurídica e apontado pela autoridade fiscal como viciosamente atribuído à pessoa física, sócio da atuada, para fins de reduzir significativamente a tributação do ganho experimentado.

Para cumprir tal desiderato, segundo a autoridade fiscal atuante, após o Contribuinte negociar a venda de ações da TCP, então de sua propriedade, transferiu, via dação em pagamento (para liquidar supostos dividendos devidos ao sócio), ditas ações para seu sócio pessoa física que, pouco tempo após, repassa as ações ao real adquirente.

Tanto a turma julgadora de primeira instância, quanto o colegiado *a quo*, consideraram simulada a operação de “dação em pagamento” que transferiu as ações a ser alienadas da pessoa jurídica atuada para o sócio. Conseqüentemente, a operação de compra e venda de ações, formalizada em nome do sócio que teria recebido as ações, teria sido igualmente considerada simulada, posto figurar no instrumento contratual como alienante o sócio, e não a pessoa jurídica, efetiva detentora dos bens alienados. As passagens do relatório fiscal (fls. 573 a 627) bem o demonstram (com destaques ora acrescentados):

Cabe esclarecer que para a apuração deste custo, não devemos levar em consideração a **DAÇÃO EM PAGAMENTO** formalizada em 29/07/2010. Em outras palavras, eventual custo de aquisição apurado pelo sócio SALOMÃO nesta operação deve ser descartado, uma vez que ela **inexistiu de fato, tendo servido unicamente para transferir, indevidamente, as ações a serem alienadas para as regras da pessoa física.**

[...]

Incorrendo o contribuinte em uma das duas situações acima, de se aplicar a multa qualificada. Assim, **o contribuinte, ao simular a alienação de participações societária como se tivesse sido realizada por seu sócio,** no intuito de fugir da tributação mais onerosa do IRPJ, praticou, de forma inequívoca, uma **ação dolosa**, ou seja, intencional e **consciente**, a qual **retardou o conhecimento** dos fatos por parte do Fisco, além das reais **circunstâncias materiais** do fato gerador. Ademais, houve a modificação de característica essencial do fato gerador, uma vez que os montantes de IRPJ e CSLL devidos foram reduzidos substancialmente.

A FISCALIZADA não praticou estes atos de forma involuntária, ou incorreu em erro em sua conduta. Restou caracterizada a atitude **dolosa**. Desta forma, a conduta em análise amolda-se às hipóteses previstas nos artigos da Lei 4.502/64 acima citados. Continuemos a análise detalhando um pouco mais esta questão do dolo.

[...]

d) Da Conduta da FISCALIZADA

Neste tópico demonstrarmos que a conduta da FISCALIZADA, relativamente à infração descrita neste Relatório, encaixa-se na linha argumentativa acima exposta. No presente caso, a razão da qualificação da multa de ofício reside basicamente clara intenção do contribuinte em reduzir o valor de tributo, **através da simulação na alienação de participação societária**. Na operação em discussão, a SOIFER, objetivando elidir o pagamento de IRPJ e da CSLL, decidiu, de forma **voluntária** e **consciente**, utilizar como parte alienante das ações do TCP 03 seu sócio, pretendendo utilizar uma alíquota mais favorável, de 15%, na apuração do imposto de renda pelas regras das pessoas físicas.

Para definirmos se uma conduta se enquadra ou não nas hipóteses de qualificação da multa de ofício, devemos perguntar: todas estas condutas foram praticadas de forma consciente pelos agentes envolvidos? Claro que sim! Ninguém os forçou ou coagiu a agir desta forma! As condutas foram todas praticadas conscientemente. O CONTRATO, instrumentos que formalizou a alienação das ações, foi assinado de forma consciente e voluntária. E mais uma vez, o fato dos agentes saberem ou não se estas condutas eram ilícitas, proibidas pelo ordenamento, é irrelevante para a caracterização do dolo exigido pela norma para a aplicação da multa qualificada.

De outra forma. Os atos formais têm que espelhar o que efetivamente ocorreu no mundo real. Não são os atos que criam a realidade, e sim o contrário! No caso em tela, **claramente há uma maquiagem no polo alienante do CONTRATO**. Como já dito, e fundamental nesta análise, o trânsito financeiro dos recursos pelas contas dos acionistas não faz deles os verdadeiros alienantes.

E no âmbito do Planejamento Tributário? Ora, se para a prática deste planejamento **o contribuinte simula um contrato, no qual sabidamente houve uma maquiagem na inserção do sócio no polo alienante**, está da mesma forma retardando ou até mesmo impedindo o Fisco de conhecer todos os aspectos do fato gerador ocorrido. Ele efetivamente altera uma das características essenciais do fato gerador, qual seja, o quantum a pagar, ao transferir a responsabilidade do ganho de capital a seu sócio.

De se repisar, os instrumentos contratuais, que formalizaram a dação em pagamento e a alienação destas ações, foram assinados de forma consciente e voluntária. E mais, o fato dos agentes saberem ou não se estas condutas eram ilícitas, proibidas pelo ordenamento, é **irrelevante** para a caracterização do dolo exigido pela norma para a aplicação da multa qualificada.

Não se está aqui excluindo o direito lícito do contribuinte de optar pela forma menos onerosa em relação aos pagamentos dos tributos, mas isto, de forma alguma, justifica a prática de conduta que **impeça, retarde** o conhecimento do Fisco, ou **altere** as características do fato gerador.

Portanto, conforme se observa, a autoridade fiscal imputou como simulados os contratos de dação em pagamento (que transferiram as ações a serem alienadas ao sócio pessoa física da autuada) e de alienação das ações, posto que deveria ter sido firmado pela pessoa jurídica alienante.

Passa-se agora ao exame de cada um dos paradigmas.

O primeiro paradigma (acórdão 2402-006.696, de 04/10/2018) indicado para demonstrar suposto dissídio interpretativo quanto à matéria está assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Exercício: 2012

IRPF. GANHO DE CAPITAL. DISSIMULAÇÃO. EMPRESA-VEÍCULO. AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. DESCONSIDERAÇÃO.

Caracterizado o uso abusivo das formas jurídicas de direito privado com o objetivo de reduzir a apuração do ganho de capital em operação de alienação de ações, mediante dissimulação com utilização de empresa-veículo e ausente propósito negocial, impõe-se a desconsideração do ato ou negócio jurídico, forte no art. 116, parágrafo único, do CTN c/c o art. 167 da Lei n. 10.406/2002 (Código Civil).

MULTA QUALIFICADA.

A qualificação da multa, nos termos do artigo 44, II, da Lei 9.430/1996, requer a identificação, na conduta praticada pelo sujeito passivo, de sonegação, fraude ou conluio, previstas, respectivamente, nos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964. A dissimulação, consubstanciada em abuso de formas jurídicas de direito privado, mesmo com utilização de empresa-veículo e ausente propósito negocial, sem que reste comprovada fraude documental, não enseja a aplicação da multa de 150%, vez que há evidente distinção entre o planejamento tributário sem propósito negocial e a sonegação dolosa e fraudulenta de tributos, não se caracterizando, destarte, o dolo, em seus aspectos subjetivo (intenção) e objetivo (prática de um ilícito).

Trata-se de decisão relativa ao Imposto de Renda da Pessoa Física. Como a matéria agora sob julgamento diz respeito à exegese da regra de imposição da multa qualificada, o fato de tratar-se de imposto diverso daquele decidido pelo recorrido não afasta, necessariamente, a possibilidade de divergência interpretativa entre os colegiados.

Percorrendo-se o relatório e o voto condutores do julgado, merecem destaque as seguintes passagens, extraídas do acórdão:

No caso concreto, resta evidenciado da leitura dos autos, com ênfase nos excertos doutrinários acima reproduzidos, que a conduta do Recorrente incorreu no uso abusivo das formas jurídicas de direito privado com o objetivo de reduzir a apuração do ganho de capital nas operações de alienação em tela, utilizando-se de artifício consubstanciado na alienação das ações das companhias eólicas para o fundo de investimento SALUS FIP (empresa-veículo), sem qualquer propósito negocial, apenas para transferir a tributação do ganho de capital da pessoa física para a pessoa jurídica com a consequente postergação indevida do recolhimento de imposto de renda sobre ele incidente, caracterizando-se, no meu entender, hipótese clara de dissimulação a atrair a incidência do art. 116, parágrafo único, do CTN c/c o art. 167 da Lei n. 10.406/2002 (Código Civil), e não de ato ilícito nos termos do art. 187 do Código Civil, como preconiza a decisão *a quo*.

[...]

No que diz respeito à multa qualificada, entendo que deve ser afastada, retornando-se ao patamar ordinário de 75%, vez que, não obstante a caracterização de dissimulação (simulação relativa), não há que se falar de fraude documental e dolo específico, pois há evidente distinção entre o planejamento tributário sem propósito negocial e a sonegação dolosa e fraudulenta de tributos.

No caso concreto, o Recorrente buscou, mediante uso abusivo das formas jurídicas de direito privado e sem propósito negocial, reduzir a tributação de ganho de capital decorrente de alienação de ações, utilizando-se de empresa-veículo (fundo de investimentos SALUS FIP), inexistindo, todavia, fraude de documentos ou omissão de fatos que levem à redução ou supressão de tributo. Ao contrário, todas as operações não são ilícitas, foram declaradas e realizadas às claras, bem assim os documentos fiscais são verdadeiros em conteúdo e forma.

Para o agravamento da multa é necessário identificar qual das ações ou omissões dolosas previstas nos arts. 71 a 73 da Lei n. 4.502/64 foram efetivamente praticadas pelo sujeito passivo, sendo ainda imprescindível a comprovação do dolo específico, consubstanciado em condutas delituosas, inclusive, fraude de documentos, o que, convenhamos, não se aplica ao caso concreto.

[...]

Desta forma, não merece reparo a decisão recorrida ao decidir pelo afastamento da qualificação da multa.

O referido acórdão paradigma enfrenta situação em que pessoa física, detentora de ações de companhias que pretendia alienar, transferiu-as previamente para um fundo de investimento, controlado também pela mesma pessoa física. De acordo com o transcrito, o julgado paradigma afastou a qualificação da multa de ofício, ou melhor, ratificou a decisão proferida pela DRJ neste sentido, por considerar que restou comprovada nos autos a existência de simulação relativa, mas não se demonstrou a prática de atos que pudessem ser enquadrados nas figuras previstas nos arts. 71 a 73 da Lei n.º 4.502/1964.

Examinando questão semelhante acerca da qualificação da multa em operações de ganho de capital em que a fiscalização imputa à pessoa jurídica o ganho de capital que fora tributado por seu sócio, examinou-se tal paradigma e, com voto vencedor da conselheira Edeli Pereira Bessa, no Acórdão n.º 9101-005.953 (sessão de 07 de fevereiro de 2022)⁴, esse paradigma foi descartado para fins de formação de dissídio jurisprudencial, cujos fundamentos se reproduz a seguir:

O segundo paradigma, n.º 2402-006.696, de forma semelhante, analisou a conduta de o sujeito passivo ter se valido do SALUS FIP para postergar indevidamente o ganho de capital que teria obtido com a alienação das ações das companhias eólicas diretamente para a CPFL. A autoridade julgadora de

⁴ Participaram do julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob.

Quanto ao não conhecimento da matéria "multa qualificada", divergiram da conselheira Edeli Pereira Bessa a conselheira Livia De Carli Germano (relatora) e Alexandre Evaristo Pinto.

1ª instância classificara as operações como abuso de direito, e o voto condutor do paradigma expressa que:

No caso concreto, resta evidenciado da leitura dos autos, com ênfase nos excertos doutrinários acima reproduzidos, que a conduta do Recorrente incorreu no uso abusivo das formas jurídicas de direito privado com o objetivo de reduzir a apuração do ganho de capital nas operações de alienação em tela, utilizando-se de artifício consubstanciado na alienação das ações das companhias eólicas para o fundo de investimento SALUS FIP (empresa-veículo), sem qualquer propósito comercial, apenas para transferir a tributação do ganho de capital da pessoa física para a pessoa jurídica com a conseqüente postergação indevida do recolhimento de imposto de renda sobre ele incidente, caracterizando-se, no meu entender, hipótese clara de dissimulação a atrair a incidência do art. 116, parágrafo único, do CTN c/c o art. 167 da Lei n. 10.406/2002 (Código Civil), e não de ato ilícito nos termos do art. 187 do Código Civil, como preconiza a decisão a quo.

Mais à frente, a qualificação da penalidade é afastada sob os seguintes fundamentos:

No que diz respeito à multa qualificada, entendo que deve ser afastada, retornando-se ao patamar ordinário de 75%, vez que, não obstante a caracterização de dissimulação (simulação relativa), não há que se falar de fraude documental e dolo específico, pois há evidente distinção entre o planejamento tributário sem propósito comercial e a sonegação dolosa e fraudulenta de tributos.

No caso concreto, o Recorrente buscou, mediante uso abusivo das formas jurídicas de direito privado e sem propósito comercial, reduzir a tributação de ganho de capital decorrente de alienação de ações, utilizando-se de empresa-veículo (fundo de investimentos SALUS FIP), inexistindo, todavia, fraude de documentos ou omissão de fatos que levem à redução ou supressão de tributo. Ao contrário, todas as operações não são ilícitas, foram declaradas e realizadas às claras, bem assim os documentos fiscais são verdadeiros em conteúdo e forma.

Como se vê, também neste caso, para concluir que não houve operações ilícitas, e que as condutas foram declaradas e realizadas às claras, o outro Colegiado do CARF tem em conta os contornos específicos do planejamento tributário lá estabelecido para postergar a incidência da tributação sobre o ganho de capital, mediante interposição de um fundo de investimentos.

Não há como cogitar, em face da análise dos dois paradigmas, como os Colegiados do CARF que os profeririam compreenderiam as operações aqui examinadas, classificadas como fraude à lei e autorizadas da imposição da multa qualificada. Sendo distintos os contextos fáticos, e estando as decisões dos paradigmas calcadas nestas circunstâncias específicas, não há divergência jurisprudencial.

De igual forma, no caso concreto o cotejo entre os julgados, conforme o exposto, não permite caracterizar divergência interpretativa ente os Colegiados, dada a falta de similitude fática entre os acórdãos confrontados, pois o paradigma possui distinção do recorrido em ponto determinante para a decisão, qual seja, a utilização de um fundo de investimento para transferir o ganho de capital de uma pessoa física para tal fundo, enquanto no recorrido discute-se a transferência de ações de uma pessoa jurídica para o sócio pessoa física.

Além disso, há outra distinção fática entre os acórdãos paragonados: enquanto no recorrido a transferência das ações se deu em meio a negociações já iniciadas, e tal circunstância

foi determinante para a manutenção da multa qualificada, no paradigma tal circunstância sequer é tangenciada, limitando-se a discussão à utilização do FIP para fins de redução da carga tributária incidente sobre a operação de alienação. Confira-se, nesse sentido, passagem do voto condutor do aresto recorrido sobre essa circunstância específica da operação:

No caso concreto, houve operações que cumprem os requisitos formais da sua licitude, mas materialmente, objetivaram modificar a sujeição passiva tributária, e diminuir o *quantum* dos tributos a pagar. Foram formalmente lícitos, mas materialmente nulos.

A operação de deslocamento da propriedade das ações quando já iniciadas tratativas finais de aquisição das mesmas, só objetivou diminuir a incidência tributária do ganho de capital, a qual na pessoa física seria menos onerosa que na pessoa jurídica.

Não se vislumbra uma elisão fiscal, legítima, mas sim artimanhas revestidas de atos e contratos formalmente válidos, ou seja, algo dissimulado da realidade.
[destaques ora inseridos]

Tal distinção também foi determinante, no citado Acórdão n.º 9101-005.953, para não se admitir o paradigma n.º 2402-006.696 como formador de dissídio jurisprudencial no caso lá sob exame, justamente porque o paradigma não examinou circunstância em a transferência do bem/direito objeto de futura alienação se deu em meio negociações já iniciadas.

Nesse contexto, não há como se determinar como o colegiado paradigmático teria se posicionado diante do contexto fático distinto enfrentado no recorrido, não bastando tão somente a tênue linha de contato pela citação da existência de “fraude à lei” para fins de qualificação de multa, em ambos os julgados, pois, tratando-se de conceitos vagos e indeterminados, o que se precisa examinar em primeiro lugar, para fins de divergência interpretativa, são se os fatos enfrentados nos acórdãos paragonados são semelhantes, pois, se os contextos fáticos possuem distinções importantes, não há que se falar em dissídio jurisprudencial.

Melhor sorte não assiste à Recorrente quanto ao segundo paradigma (Acórdão n.º 1301-002.761, de 19/02/2018), assim ementado e decidido, no que interessa à matéria em discussão:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2010

REDUÇÃO DE CAPITAL. ENTREGA DE BENS E DIREITOS DO ATIVO AOS SÓCIOS E ACIONISTAS PELO VALOR CONTÁBIL. SITUAÇÃO AUTORIZADA PELO ARTIGO 22 DA LEI N.º 9.249 DE 1995. PROCEDIMENTO LÍCITO. AUSÊNCIA DE FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

A redução do capital social deve ser de competência exclusiva da Assembléia Geral, desde que não haja prejuízos a credores, e não seja hipótese de fraude ou simulação. Assim, apenas os acionistas, que assumem o risco do negócio, possuem legitimidade para definir o montante necessário para continuar as atividades de sua empresa.

Aprovada a deliberação pela redução do capital social, a entrega de bens e direitos a acionistas, em devolução de capital, pode ocorrer em conformidade com o que dispõe o artigo 22 da Lei nº 9.249, de 1995.

A alegada "motivação exclusivamente tributária" não pode ser equiparada à falta de "propósito negocial" (i.e ausência de causa), não servindo como fundamento jurídico para descon sideração dos negócios jurídicos efetivamente praticados entre as partes. Nessa linha, é importante destacar que o direito positivo brasileiro somente autoriza a descon sideração de atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de economia tributária nas hipóteses de fraude ou simulação (CTN, art. 149).

[...]

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA APLICADA À INFRAÇÃO MANTIDA. AUSÊNCIA DE DOLO. REDUÇÃO.

Descabe falar em multa qualificada quando não restar configurado o dolo específico necessário para aplicação da exasperação pretendida. Se restar caracterizado apenas o cometimento de infração à legislação fiscal, deve-se aplicar a multa de 75% prevista legalmente.

[...]

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos: I) relativamente ao recurso da pessoa jurídica: (i) em dar provimento parcial para exonerar da base de cálculo de IRPJ a parcela de R\$ 259.038.830,69, reduzindo a multa de ofício para o percentual de 75% no que diz respeito à parcela de IRPJ mantida; (ii) em dar provimento para cancelar integralmente o auto de infração de CSLL; II) relativamente aos recursos dos coobrigados, em dar provimento para excluí-los do polo passivo da obrigação tributária; e III) considerar prejudicado o recurso de ofício.

O Colegiado, por decisão unânime, concluiu pela improcedência da multa qualificada no caso, *mas relativamente à parcela mantida da exigência*. Contudo, há de se registrar que, também por votação consensual, a Turma Julgadora decidiu pela improcedência da infração que seria decorrente do ganho de capital, restando hígida apenas a autuação fiscal decorrente da descon sideração, pela autuada, de saldo de deságio do ano-calendário 2002 ainda não oferecido à tributação, parcela em relação à qual, portanto, houve a redução da multa de ofício para 75%, conforme seguintes passagens do voto condutor do julgado (com destaques ora acrescidos):

Não penso assim.

A redução do capital social da recorrente ocorreu dentro dos ditames da lei, não havendo nos autos demonstração (prova) de ter ocorrido qualquer pacto simulatório ou prejuízos a credores. Nessas circunstâncias, não há como mitigar ou retirar a soberania da Assembleia pela deliberação da redução do capital, quando cabe exclusivamente a ela, repita-se, a determinação do capital social adequado para o desempenho das atividades sociais da empresa.

Também não há que se falar em simulação entre as partes do contrato de compra e venda da ZAR, como se as pessoas físicas da Família Marco Antonio tivessem atuadas como interpostas pessoas na alienação da ZAR. Penso que a presença dos membros da Família Marco Antonio no referido contrato ocorreu de forma efetiva, possuindo eles a condição de beneficiários efetivos e verdadeiros titulares do ganho de capital, tanto que o produto da operação passou a integrar o patrimônio dessas pessoas (e não da pessoa jurídica!), que recolheram o imposto de renda devido sobre o ganho de capital realizado.

[...]

Como se percebe, a ausência de causa é um vício grave que compromete a própria veracidade do negócio jurídico, não podendo ser equiparada à simples ausência de "motivo extratributário". **A ausência de causa é o que ocorre no caso de operações simuladas, existentes unicamente no papel e destituídas de substância econômica, que não é a hipótese destes autos .**

No presente caso, todos os negócios jurídicos praticados (redução de capital da FMA, compra e venda da ZAR pelas pessoas físicas, etc) produziram todos os efeitos jurídicos, conferiram e transferiram direitos aos seus verdadeiros titulares, não ocorrendo qualquer desconformidade entre as fórmulas jurídicas utilizadas e a conduta efetivamente praticada pelas partes.

[...]

Assim, devem ser rejeitadas as considerações pontuadas pela fiscalização e decisão recorrida, concluindo-se que as operações praticadas são lícitas, reais e resultam do regular cumprimento da legislação em vigor, não havendo, no caso, qualquer abuso de planejamento tributário.

Logo, impõe-se cancelar esta exigência.

[...]

Levando-se em conta o valor original do deságio, no valor de R\$ 2.819.017,84, na aquisição do investimento pela empresa atuada FMA, depreende desta tabela que a sua integralidade já fora anteriormente tributada para fim de apuração da CSLL. Todavia, um saldo de deságio no valor de **R\$ 1.714.902,86** (R\$ 2.819.017,84 – R\$ 1.104.114,98) ainda remanesce sem ter sido oferecido à tributação do IRPJ, sem que fosse apresentada pela FMA qualquer justificativa.

Deste modo, mantém-se este item da infração.

Pois bem. A principal infração levada a julgamento dizia respeito ao ganho de capital decorrente da alienação de participações societárias originalmente detidas pela atuada e que, via redução de seu capital social, foram transferidas aos sócios pessoas físicas pelo valor contábil e posteriormente alienadas por estes últimos, com a apuração do ganho de capital ocorrendo pelas alienantes pessoas físicas.

O Colegiado, por unanimidade de votos, concluiu pela regularidade das operações e exonerou a Contribuinte da infração correspondente. Remanesceu, apenas, a atuação decorrente da falta de tributação de deságio ocorrido quando da compra dos investimentos baixados.

Portanto, da infração principal não remanesceu qualquer multa, por óbvio, ao passo que foi reduzida a penalidade, quanto à autuação mantida, para 75%, haja vista ter sido considerada mera infração à legislação fiscal, conforme seguinte passagem do voto condutor do julgado:

Penso, no caso, ter restado caracterizado apenas o cometimento de infração à legislação fiscal, que justifica apenas a aplicação da multa de 75% prevista legalmente, não sendo suficiente a motivação apresentada nesta infração para caracterizar o intuito de fraude.

Como se viu, a **infração mantida** diz respeito apenas a existência de **saldo de deságio** que ainda remanesceria sem tributação do IRPJ. Nada há de dolo imputado a esta infração. Sem acusação de dolo não há que subsistir a multa qualificada, devendo, por isso, ser reduzida para 75%.

Ainda que examinando a questão da responsabilidade tributária, no Acórdão n.º 9101-006.472 (fevereiro de 2023), este colegiado descartou o mesmo paradigma porque a questão da responsabilidade tributária somente havia sido afastada em relação à parcela da multa não atrelada ao ganho de capital. Confira-se:

O acórdão paradigma apresentado pela Recorrente julgou autuação fiscal fundada em suposto ganho de capital que fora tributado indevidamente, segundo a autoridade fiscal, na pessoa física, ao invés da pessoa jurídica. Constatou também da autuação a exigência decorrente do saldo de deságio escriturado e não oferecido à tributação quando da saída do investimento da pessoa jurídica. Houve atribuição de responsabilidade solidária às pessoas envolvidas na operação, além da aplicação da multa qualificada de 150%. O julgado restou assim ementado e decidido:

[...]

A ementa do julgado é cristalina ao afastar a infração de ganho de capital. Para o Colegiado, a redução do capital da pessoa jurídica pela entrega a seus sócios de bens e direitos do ativo imobilizado pelo valor contábil e posterior alienação pelas pessoas físicas seria procedimento lícito e não caracterizaria simulação ou fraude, motivo pelo qual a Contribuinte foi exonerada desta infração. Remanesceu, como infração relativa ao IRPJ, a tributação sobre saldo de deságio contabilizado pela pessoa jurídica quando da aquisição de investimento que não foi integralmente oferecido à tributação quando de sua baixa, pela entrega aos sócios. Decidiu ainda o Colegiado que não caberia a aplicação da multa qualificada quando remanesceu apenas a autuação decorrente de mero descumprimento da legislação fiscal. A decisão, em linha com o mérito do julgamento, afastou a responsabilidade atribuída aos sócios e terceiros com base nos arts. 124, I e 135, III do CTN.

[...]

Patente, de acordo com o transcrito, que a responsabilidade tributária prevista no art. 124, I do CTN foi atribuída aos sócios da FMA, que teriam interesse comum na situação que constitui o fato gerador dos tributos lançados. Ademais, os sócios administradores foram arrolados também nos termos do previsto no art. 135, III do CTN.

E qual teria sido o “fato gerador” tributário objeto da autuação fiscal que ensejou a responsabilidade solidária dos sócios e administradores? A resposta é direta: o apontado ganho de capital não oferecido à tributação pela pessoa jurídica ao reduzir seu capital pela entrega de bens e direitos do ativo imobilizado aos sócios, que os venderam posteriormente. Ocorre que esta infração foi afastada, por unanimidade, pelo julgamento paradigmático. Além da ementa retro transcrita, importa conhecer as seguintes passagens do voto condutor do julgado (com destaques acrescidos):

[...]

Não resta dúvida, portanto, que a infração que fundamentou o arrolamento dos sócios e dirigentes da empresa autuada como devedores solidários foi afastada pelo julgamento paradigmático. Se a infração que justificou a responsabilização dos sócios foi exonerada pelo julgado, não há mais que se falar em responsabilidade solidária. ***De igual forma, não havia mais fundamento para manutenção da multa qualificada.*** Após o julgamento de segunda instância, remanesceu apenas uma infração por descumprimento da legislação tributária, qual seja, o saldo de deságio (devidamente escriturado, diga-se) que não foi integralmente oferecido à tributação (parte fora previamente tributada) quando da baixa do investimento por devolução aos sócios. [...]

Ademais, o voto condutor do julgado é expresso ao informar que os fundamentos atinentes à exclusão da responsabilidade tributária foram exclusivamente formulados tendo por base a infração mantida (com destaques acrescidos):

Penso, no caso, ter restado caracterizado apenas o cometimento de infração à legislação fiscal, que justifica apenas a aplicação da multa de 75% prevista legalmente, não sendo suficiente a motivação apresentada nesta infração para caracterizar o intuito de fraude.

Como se viu, **a infração mantida** diz respeito apenas a existência de **saldo de deságio** que ainda remanesceria sem tributação do IRPJ. Nada há de dolo imputado a esta infração. Sem acusação de dolo não há que subsistir a multa qualificada, devendo, por isso, ser reduzida para 75%.

Da Responsabilidade Tributária (infração mantida)

[...]

Dessa forma, **no que se refere a infração mantida, afasta-se a responsabilidade dos coobrigados.**

Conclui-se que o acórdão paradigma apresenta situação em que a infração principal foi afastada pelo Colegiado, que também exonerou a multa qualificada, já que concluiu que toda a operação foi praticada nos limites legais. Não haveria outra opção a não ser excluir a responsabilidade solidária atribuída aos demais arrolados a satisfazerem o crédito tributário indevidamente constituído.

Por conseguinte, não há como se configurar divergência interpretativa entre os julgados se sequer restou decidido, pelo acórdão paradigma, a procedência da infração relativa ao ganho de capital objeto da autuação fiscal. A decorrência lógica da improcedência da infração fiscal é a extinção integral da penalidade a ela vinculada, seja a multa qualificada ou não. No

caso, não houve desqualificação da multa de ofício para a infração relacionada ao ganho de capital, mas simplesmente o reconhecimento da sua total improcedência, já que a causa da autuação fiscal mostrou-se igualmente improcedente.

Nesse sentido, enquanto no recorrido entendeu-se que os fatos tratados configuravam infração tributária sujeita à multa qualificada em caso de existência de fraude à lei, no paradigma colacionado não se afirma que na hipótese de fraude à lei deve-se desqualificar a penalidade, uma vez que considerou que sequer infração teria ocorrido.

Portanto, além da diferença fática entre os julgados, já que no recorrido a infração restou demonstrada, ao passo que no paradigma não, o que já justifica, por si, as diferentes decisões tomadas pelos respectivos Colegiados, o Recurso Especial impetrado padece também do vício da falsa premissa, já que não houve, no acórdão paradigmático, julgamento que reduziu, quanto à infração decorrente do ganho de capital, o percentual da multa de ofício aplicada. Mostra-se, portanto, imprestável para demonstrar dissídio interpretativo o segundo paradigma apresentado.

Assim sendo, não há como se conhecer do Recurso Especial do Contribuinte.

3 CONCLUSÃO

Isso posto, voto por NÃO CONHECER do Recurso Especial da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto