



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11040.721160/2011-05
ACÓRDÃO	9101-007.509 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	21 de janeiro de 2026
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	INSTITUTO EDUCACIONAL LUIZ DE CAMÕES LTDA

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2008, 2009

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

MULTA QUALIFICADA. SIMULAÇÃO. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujos acórdãos apresentados para demonstrar a divergência evidenciam decisões em contexto fático distinto, que não reporta a segregação contábil das operações destacadas para outra pessoa jurídica, motivo para a conclusão, no acórdão recorrido, de que não estava presente o dolo específico para qualificação da penalidade, qual seja, *a firme consciência de que o planejamento elaborado seria considerado abusivo pelo Fisco.*

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa - Relatora

Assinado Digitalmente

Carlos Higino Ribeiro de Alencar – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo dos Santos Pereira Júnior, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Jandir José Dalle Lucca, Semiramis de Oliveira Duro e Carlos Higino Ribeiro de Alencar (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") em face da decisão proferida no Acórdão nº 1301-005.663, na sessão de 14 de setembro de 2021, nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reduzir a multa aplicada ao percentual de 75%. Vencidos os conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa (relator), Rafael Taranto Malheiros e Heitor de Souza Lima Junior, que negavam provimento ao recurso. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Giovana Pereira de Paiva Leite.

A decisão recorrida está assim ementada:

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

Ano-calendário: 2008, 2009

MULTA QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE.

Não tendo sido constatada a existência de condutas ilícitas típicas, bem como não restando comprovado de forma inequívoca a existência de dolo por parte do sujeito passivo, mormente quando a autuação tomou por base a escrita contábil e as informações fornecidas pelo próprio Contribuinte, há de ser afastada a multa de ofício qualificada.

O litígio decorreu de lançamentos dos tributos incidentes sobre o lucro e o faturamento apurados nos anos-calendário 2008 e 2009 a partir da constatação de parte dos resultados da operação da entidade foi segregado para Instituto Educacional São Luiz, optante pelo Simples Nacional. A multa de ofício aplicada foi qualificada, conforme descrito no Relatório Fiscal de e-fls. 38/50.

A autoridade julgadora de 1ª instância manteve integralmente a exigência (e-fls. 1345/1357). O Colegiado *a quo*, por sua vez, deu provimento parcial ao recurso voluntário para excluir a qualificação da penalidade (e-fls. 1458/1473).

Os autos do processo foram remetidos à PGFN em 27/10/2021 (e-fl. 1474) e em 30/11/2021 retornaram ao CARF veiculando embargos de declaração de e-fls. 1475/1484, apontando contradição que não restou confirmada no exame de admissibilidade, porque:

Da leitura da argumentação acima reproduzida, infere-se que a Recorrente sustenta que a decisão pelo cancelamento da qualificação da multa seria incompatível com a manutenção da exigência do tributo sob o fundamento de que a Contribuinte se valeu de uma segregação de atividades que não existia de fato.

No entanto, o que a Recorrente entende ser uma contradição (que daria ensejo ao manejo dos aclaratórios), é na verdade o cerne do fundamento da decisão que prevaleceu no presente caso, quanto à imposição da multa qualificada.

De acordo com o voto vencedor, ainda que tenha restado devidamente demonstrado pela fiscalização que a segregação de atividades não existia de fato, tal circunstância, segundo o entendimento que prevaleceu, não seria suficiente para a exasperação da multa de ofício, haja vista que “não houve ocultação dos fatos que deram origem à autuação, uma vez que estava tudo devidamente escriturado”.

Dessa forma, o que a Recorrente aponta como uma contradição é, na verdade, a essência do entendimento que prevaleceu no julgamento do Recurso Voluntário

Com o retorno dos autos à PGFN em 20/09/2022 (e-fl. 1493) houve interposição de recurso especial em 05/10/2022 (e-fls. 1494/1521), no qual a Fazenda Nacional argui divergência reconhecida no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 1524/1529, do qual se extrai:

No recurso especial a PGFN alega que o acórdão recorrido teria conferido interpretação divergente em relação à **correta qualificação da multa de ofício – arts. 44, § 1º, da Lei nº 9430/96 e 72 da Lei nº 4.502/64**. Indica como paradigmas o Acórdão nº 2201-003.616 e o Acórdão nº 9101-004.333.

Requer, ao final, o provimento do Recurso Especial para reformar o acórdão recorrido no ponto questionado.

Análise.

Extrai-se do preâmbulo do voto a situação fática tratadas nos autos. Trata-se de autos de infração de IRPJ e reflexos decorrentes de realocação de receitas e despesas que se encontravam escrituradas na pessoa jurídica Instituto Educacional São Luiz Ltda., CNPJ nº 09.438.354/0001-01, mas que, segundo a Fiscalização, seria pessoa jurídica de existência meramente formal, sem existência real e fora utilizada pela Contribuinte em simulação, com o único objetivo de obtenção de vantagens tributárias ilícitas. Tais receitas e despesas foram apropriadas na apuração do resultado da Contribuinte e lançados os tributos IRPJ e reflexos, acrescidos de multa qualificada pela prática da simulação. O voto vencido proferido no acórdão recorrido manteve as exigências, mas a maioria da turma decidiu exonerar a penalidade qualificada, por entender que, no caso, não havia a presença de “ilícito típico”, como *a prestação de declaração falsa, falsificação ou alteração de nota fiscal, utilização de documento falso, entre outras*, esta foi a conclusão do voto vencedor:

[...]

O primeiro paradigma indicado pode ser obtido no sítio do CARF, não se encontra reformado e adotou a seguinte ementa:

Acórdão nº 2201-003.616.

[...]

Neste paradigma o Colegiado do CARF deu provimento parcial ao recurso voluntário do sujeito passivo para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a de 150% para 75%. Em resumo, a Auditoria Fiscal apurou a existência de duas empresas – Calçados HJSB Ltda. e Calçados HVE Ltda, que no período fiscalizado figuraram como prestadoras de serviços de Calçados Miucha Ltda., e, embora estivessem constituídas regularmente, “não eram, de fato, sociedades independentes”, teriam sido “utilizadas para contratação de empregados da Calçados Miucha a fim de que esta última afastasse a incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores devidos aos funcionários. Foi aplicada a multa qualificada em razão da prática da simulação.

O cotejo entre este paradigma e o acórdão recorrido permite concluir pela demonstração da divergência jurisprudencial. Enquanto no caso do acórdão recorrido reconheceu-se que a conduta praticada pelo contribuinte caracterizou-se como simulação, mas a multa de ofício foi desqualificada sob o fundamento de que tal simulação não implicou em “ilícito típico”. Já no caso do paradigma entendeu-se que a simulação é conduta fraudulenta que enseja a qualificação da multa de ofício.

O paradigma seguinte também pode ser compulsado no sítio do CARF e não sofreu reforma. A decisão encontra-se assim ementada:

Acórdão nº 9101-004.333.

[...]

Este paradigma julgou recurso especial interposto contra decisão de Turma Ordinária que deu provimento a recurso voluntário e desqualificou a multa de ofício, reduzindo-a de 150% para 75%. Segundo a Recorrente, naquele caso a decisão recorrida "reconheceu que a conduta praticada pelo contribuinte caracterizou simulação, mas, paradoxalmente, desqualificou a multa de ofício ao fundamento de que tal simulação não implicou fraude"

No voto proferido no paradigma a relatora assegurou que a prática simulatória havia sido reconhecida pela decisão recorrida e que tal tema não se encontrava mais em discussão:

É certo que, no caso em litígio, não se discute mais a ocorrência da simulação, o que foi expressamente reconhecido pela decisão ora recorrida. Os fatos que serviram como elementos probatórios dessa simulação podem ser extraídos da decisão de primeira instância, que bem os descreveu, conforme trecho a seguir reproduzido:

Em contexto fático similar ao do presente processo, no paradigma foi promovido um planejamento tributário em que houve a divisão, entre duas empresas, da receita bruta auferida efetivamente por apenas uma delas. A empresa “criada artificialmente” seria optante pelo Simples, o que permitiu o pagamento a menor dos tributos sobre a receita auferida, bem foi nesta última que foram registrados todos empregados, o que também possibilitou o recolhimento a menor de contribuições previdenciárias.

O Colegiado Superior decidiu restabelecer a penalidade qualificada, com apoio nos fundamentos a seguir resumidos (destaques acrescidos):

[...]

Este paradigma também se mostra apto a caracterizar a divergência, pois analisando contexto fático similar – a criação artificial de uma segunda empresa para, em atos simulados, absorver parte de receitas/despesas efetivamente auferidas/incorridas por sujeito passivo, com o objetivo de suprimir ou reduzir indevidamente tributos – adotou entendimento em sentido diverso daquela adotado no acórdão recorrido.

Diante do exposto, com fundamento no art. 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, proponho seja **DADO SEGUIMENTO** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional. *(destaques do original)*

A PGFN demonstra o dissídio jurisprudencial nos seguintes termos:

No que diz respeito à multa qualificada, o provimento do recurso teve esteio no argumento de que não haveria, no caso dos autos, dolo específico por parte do contribuinte, que não enxergava ilegalidade na estrutura criada. Segundo a redatora designada para proferir o voto vencedor nessa parte, “a Autuada não omitiu informações do Fisco, tendo sido toda a operação devidamente escriturada e declarada ao Fisco, o qual pode, com base na escrituração e declarações do próprio Contribuinte, proceder ao lançamento”. Confira-se o que ficou consignado no acórdão:

[...]

Opostos embargos de declaração pela União, esses foram rejeitados, conforme excerto a seguir:

[...]

Com a devida vênia, nota-se que o r. acórdão recorrido não empreendeu a melhor análise da legislação pertinente, mais especificamente quanto ao art. 44, §1º da Lei 9430/96 e ao art. 72 da Lei 4.502/64, *in verbis*:

[...]

No caso em apreço, a ilustre 1ª Turma da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento reconheceu que a conduta praticada pelo contribuinte caracterizou simulação, mas, paradoxalmente, desqualificou a multa de ofício, afastando a fraude, ao

fundamento de que tal simulação, não seria suficiente para a exasperação da multa de ofício, haja vista que “não houve ocultação dos fatos que deram origem à autuação, uma vez que estava tudo devidamente escriturado”.

A imputação fiscal contida no Relatório Fiscal que fundamenta o auto de infração é, basicamente, a de implementação, pelo contribuinte, de planejamento tributário abusivo, onde receitas e despesas da pessoa jurídica autuada estavam escrituradas em pessoa jurídica diversa (Instituto Educacional São Luiz Ltda, n.º 09.439.354/0001-01), de existência meramente formal, em claro planejamento tributário.

No caso em exame resta patente a simulação, uma vez que a vontade é de pagar menos tributos e contribuições, de forma que o ente formal que possibilitou essa evasão fiscal jamais se materializou, teve vida apenas no papel. Ou seja, não havia propósito negocial, uma empresa ao ser constituída deve ter como objetivo o desenvolvimento de suas atividades, seu objeto social e não ser criada para fazer parte de um planejamento tributário usado para pagar menos tributos.

É incontroverso que o Instituto Educacional São Luiz é um ente que inexistia de fato.

Conforme demonstrado no TVF, e que foi, inclusive, corroborado pelos nobres Conselheiros, é que a existência do Instituto Educacional São Luiz é meramente formal e com o único objetivo de pagar menos tributos e contribuições federais, tendo em vista que não possui objetivo comercial, empresarial e negocial.

A constatação exposta no TVF de que *“se há formalmente duas sociedades, mas se as instalações físicas são as mesmas, a administração é uma só e uma delas não possui autonomia financeira, além do fato de se utilizarem do mesmo fundo de comércio e marca adquirido por uma delas e cedido de forma gratuita à outra, como é o caso aqui exposto, desenvolvendo as mesmas atividades, neste caso a prestação de serviços de educação que se desenvolvem com a sucessão das diversas séries, substancialmente há apenas uma personalidade jurídica e uma empresa”*, não autoriza outra conclusão senão a de que houve dolo e, portanto, a multa deve ser a qualificada (150%).

A fim de delimitar bem a situação posta em discussão, transcreve-se *in verbis* o entendimento fixado no voto vencedor no ponto em questão, assim como parte da ementa e do relatório:

[...]

Pela leitura acima infere-se que o afastamento da qualificadora deu-se ao entendimento de que, apesar da simulação, uma vez que não havia a segregação de fato das Unidades de ensino, conclui-se que não restou configurada a prova do dolo para se justificar a qualificação da multa.

Outrossim, da leitura de outra passagem do voto vencedor constata-se que o Colegiado reconhece a artificialidade das operações, por meio de ato simulado,

afirmando que o Fiscal acertadamente descaracterizou a segregação, uma vez que não havia segregação de fato, mantendo a autuação integralmente. Entretanto, repisa-se, afastou a multa qualificada ao argumento de que não se vislumbra dolo específico, “considerando a ausência de realização de condutas ilícitas típicas, considerando ainda que a escrita contábil permitiu que a autoridade fiscal identificasse a ocorrência do fato gerador e suas circunstâncias(...)”.

Uma outra passagem ainda em que resta reconhecida a simulação no voto vencedor é: “pode-se afirmar com certeza absoluta que a Recorrente teve a vontade consciente de reduzir sua carga tributária, sujeitando-se ao lançamento de ofício dos tributos. Mas não houve ocultação dos fatos que deram origem à autuação, uma vez que estava tudo devidamente escriturado”. Assim, entendeu-se que não restou configurada a prova do dolo para se justificar a qualificação da multa.

Como se observa, o Colegiado *a quo* reconheceu que a conduta praticada pelo contribuinte caracterizou simulação, mas, paradoxalmente, desqualificou a multa de ofício ao fundamento de que tal simulação não implicou fraude, porquanto, “o contribuinte fez o registro dessa segregação em sua escrita contábil, o que permitiu ao Fisco a realização do lançamento a partir da documentação fornecida pelo próprio contribuinte. Ou seja, via transversa, a Turma admitiu “simulação sem dolo”

Tal registro faz-se imperioso ante a necessária demonstração de divergência de entendimentos entre a decisão recorrida e o acórdão indicado como paradigma.

DIVERSAMENTE decidiu a 1ª Turma da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF, no acórdão paradigma n.º 2201-003.616, onde ficou assentado que a prática de simulação é conduta fraudulenta que enseja a qualificação da multa de ofício. Neste sentido, confira-se a ementa do referido acórdão, integralmente transcrita adiante:

[...]

Conforme consignado no voto condutor do acórdão ora adotado como paradigma, trata-se da criação de uma estrutura artificial, para dissimular a ocorrência do fato gerador. E que tais atos exteriorizam caracterizam o dolo necessário para a qualificação da multa. Diante da situação posta, a ilustre relatora do julgado assinala que:

[...]

O cotejo do Acórdão Paradigma n.º 2201-003.616 com o recorrido permite constatar efetivamente a divergência jurisprudencial: no caso do acórdão recorrido reconheceu-se que a conduta praticada pelo contribuinte caracterizou-se como simulação, mas a multa de ofício foi desqualificada sobre o fundamento de que a simulação não pressupõe o dolo específico para justificar a multa. Já no caso do Acórdão Paradigma n.º 2201-003.616, entendeu-se que a simulação é conduta fraudulenta que enseja a qualificação da multa de ofício.

Importante salientar que, no julgado acima referido, o contribuinte fez uso indevido da sistemática de recolhimento do SIMPLES, o que resultou no reconhecimento de simulação, vale dizer, conduta fraudulenta a ensejar aplicação da multa qualificada. Já no presente processo o que se constatou foi a realização um planejamento tributário abusivo, por meio do qual simulou-se a segregação de atividades, permitindo também, assim como no caso do paradigma, a opção/permanência no SIMPLES indevidamente. Contudo, apesar de consignar expressamente que “a Autoridade Fiscal, acertadamente, que não havia a segregação de fato das Unidades de ensino e elencou uma série de indícios convergentes para descaracterizar a segregação”, afastou-se a multa qualificada, ao argumento de que não foi demonstrado dolo específico.

Não obstante as operações não serem idênticas, a similitude fática e a divergência de entendimentos resta presente, uma vez que, independente do cenário fático criado, diante de operações artificiais, com reconhecimento de simulação, inclusive na sistemática de recolhimento do SIMPLES, enquanto o acórdão paradigma manteve a multa qualificada, o acórdão recorrido afastou-a. Diversamente do recorrido, restou assentado no acórdão paradigma, que a prática de simulação é conduta fraudulenta que enseja a qualificação da multa de ofício.

Invoca-se, ainda, como paradigma o acórdão nº 9101-004.333, conforme ementa a seguir:

[...]

A fim de demonstrar a tese esposada pela 1ª Turma da CSRF, transcrevem-se trechos do relatório e do voto condutor, a fim de corroborar a divergência de entendimentos:

[...]

Assim como no acórdão ora recorrido, a simulação no acórdão nº 9101-004.333 foi arquitetada por meio da criação de pessoa jurídica supostamente independente, objetivando vantagem tributária por meio da divisão da receita bruta, de forma a permitir a inclusão (indevida) no SIMPLES e o consequente benefício da redução dos tributos e contribuições apurados.

Todavia, reconhecida uma simulação que desnatura os efeitos fiscais desejados pelos contribuintes, discute-se se, ainda assim, seria possível o afastamento da multa qualificada. E aqui reside a divergência, enquanto o acórdão recorrido afastou a qualificadora, o paradigma manteve a qualificação, por entender que a simulação caracteriza a fraude necessária a demonstrar o dolo.

As conclusões alcançadas nas decisões efetivamente são divergentes.

Repita-se, enquanto o acórdão paradigma entende que a simulação implicaria na caracterização da fraude tipificada no art. 72 da Lei nº 4.502/1964 e na aplicação da multa de ofício qualificada nos termos do art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/1996, o

Acórdão nº recorrido admite a possibilidade de existência de atos simulados sem a necessidade da qualificação da multa.

Uma vez evidenciada a divergência jurisprudencial apontada, e considerando que a interpretação adotada pelo acórdão paradigma dá melhor aplicação à legislação tributária em vigor, tal como será demonstrado a seguir, deve prevalecer o entendimento adotado pela divergência. *(destaques do original)*

Defende a reforma do acórdão recorrido aduzindo que:

Como já salientado, trata-se de autos de infração lavrados com a finalidade de exigir crédito tributário, referente ao IRPJ, PIS/Cofins e CSLL, decorrente de infrações à legislação tributária nos anos calendário de 2008/2009, em função de apropriação de ofício das receitas e despesas de pessoa jurídica diversa (Instituto Educacional São Luiz Ltda., CNPJ nº 09.438.354/000101). Segundo a Fiscalização, tem esta última existência meramente formal, tendo por único objetivo obter vantagens tributárias ilícitas à autuada (Instituto Educacional Luiz de Camões).

Segundo o Relatório Fiscal, restou claro que o único motivo para a constituição do Instituto Educacional São Luiz foi a evasão fiscal provocada pela segregação/separação/divisão do faturamento bruto e da folha de pagamentos entre duas entidades.

A imputação fiscal contida no Relatório Fiscal que fundamenta o auto de infração é, basicamente, a de implementação, pelo contribuinte, de planejamento tributário abusivo, onde receitas e despesas da pessoa jurídica autuada estavam escrituradas em pessoa jurídica diversa (Instituto Educacional São Luiz Ltda, n.º 09.439.354/0001-01), de existência meramente formal, em claro planejamento tributário.

No caso em exame resta patente a simulação, uma vez que a vontade é de pagar menos tributos e contribuições, de forma que o ente formal que possibilitou essa evasão fiscal jamais se materializou, teve vida apenas no papel. Ou seja, não havia propósito negocial, uma empresa ao ser constituída deve ter como objetivo o desenvolvimento de suas atividades, seu objeto social e não ser criada para fazer parte de um planejamento tributário usado para pagar menos tributos.

É incontroverso que o Instituto Educacional São Luiz é um ente que inexistente de fato.

Conforme demonstrado no TVF, e que não foi questionado pelos nobres Conselheiros, é que a existência do Instituto Educacional São Luiz é meramente formal e com o único objetivo de pagar menos tributos e contribuições federais, tendo em vista que não possui objetivo comercial, empresarial e negocial.

Ora, a constatação exposta no TVF de que *“se há formalmente duas sociedades, mas se as instalações físicas são as mesmas, a administração é uma só e uma delas não possui autonomia financeira, além do fato de se utilizarem do mesmo fundo de comércio e marca adquirido por uma delas e cedido de forma gratuita à*

outra, como é o caso aqui exposto, desenvolvendo as mesmas atividades, neste caso a prestação de serviços de educação que se desenvolvem com a sucessão das diversas séries, substancialmente há apenas uma personalidade jurídica e uma empresa”, não autoriza outra conclusão senão a de que houve dolo e, portanto, a multa deve ser a qualificada (150%).

Com efeito, a ilegalidade do fim atingido pelo estratagema montado pelo contribuinte sob nenhum ponto de vista pode ser entendido como justificativa a sua realização. Pelo contrário, a ilicitude demonstra justamente o negócio que o grupo empresarial procurou dissimular. Via de regra, os casos de simulação tal como o presente ocorrem no afã das pessoas em disfarçar algo ilegal como legal. Se o negócio dissimulado é legal, não há razão para haver a simulação que irá escondê-lo.

Ora, as premissas e constatações expostas no voto do condutor quanto à parte principal da autuação, e no próprio voto vencedor de que “a Autoridade Fiscal, acertadamente, que não havia a segregação de fato das Unidades de ensino e elencou uma série de indícios convergentes para descaracterizar a segregação”, não autorizam outra conclusão senão a de que houve simulação e, portanto, a multa deveria ter sido qualificada.

Repise-se, no caso, receitas e despesas da pessoa jurídica Recorrente estavam escrituradas em pessoa jurídica diversa (Instituto Educacional São Luiz Ltda, n.º 09.439.354/0001-01), em planejamento tributário arquitetado por ambas. Os fatos apontados pela Fiscalização como indiciários da simulação estão descritos no Relatório da decisão recorrida:

[...]

Como se percebe, consta, com riqueza de detalhes, que o contribuinte conduziu seus negócios de maneira simulada e fraudulenta, como consignado pelo próprio vencedor “*Pode-se afirmar com certeza absoluta que a Recorrente teve a vontade consciente de reduzir sua carga tributária, sujeitando-se ao lançamento de ofício dos tributos*”.

Assim, resta inquestionável que a pessoa jurídica Instituto Educacional São Luiz Ltda foi constituída com o único objetivo de obter vantagens tributárias ilícitas, constituindo um único empreendimento e não de duas pessoas jurídicas distintas e independentes (Instituto Educacional Luiz de Camões e Instituto Educacional São Luiz Ltda). Com a criação do São Luiz, ocorreu uma redução indevida do pagamento de imposto e contribuições federais.

O artigo 44 da Lei n.º. 9.430/1996 (atual art. 44, I, c/c § 1º, da Lei n.º 9.430/96, conforme nova redação conferida pela Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007, resultante da conversão da MP n.º 351/2007), tem o seguinte teor:

[...]

MARCO AURÉLIO GRECO assim se pronuncia ao dissertar sobre a hipótese o inciso II, do art. 44 da Lei nº 9.430/96 (atual §1º):

"Na segunda hipótese, o Fisco, em razão dos fatos ocorridos, tem um interesse a ser protegido (um crédito a haver) que é impedido ou frustrado pela conduta do contribuinte. É o que se poderia chamar de fraude em sentido estrito ou de feição penal. É nítido que o inciso II do artigo 44 está se referindo a este segundo tipo de fraude e não ao primeiro. Tanto é assim que a parte final do dispositivo é explícita ao prever que a incidência da multa de 150% dar-se-á independente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Ora, se a lei em questão estabelece que tal multa tributária incidirá independentemente de outras penalidades, inclusive criminais, isto significa que o pressuposto de fato captado pelo dispositivo tributário é um pressuposto de fato que também se enquadra em norma penal.

O mencionado §1º determina que além das hipóteses do inciso I, se faz necessário integrar com as previsões dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/66. Dispõem tais artigos:

[...]

Verifica-se que a sonegação, do artigo 71, refere-se à conduta (comissiva ou omissiva) para impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador ou das condições pessoais da contribuinte.

A fraude, do artigo 72, que não se trata de fraude à lei, mas ao Fisco, atua na formação do fato gerador da obrigação tributária principal, impedindo ou retardando sua ocorrência, como, também, depois de formado, modificando-o para reduzir tributo ou diferir seu pagamento.

Pois bem, nesse sentido, há necessidade de se analisar a conduta do sujeito passivo objeto dos autos, se se enquadra às hipóteses qualificadoras previstas no ordenamento jurídico.

Na hipótese em apreciação, conforme provam os documentos constantes da autuação e os relatos do TVF, aos quais nos reportamos, instruído com o conjunto probatório, não restando dúvidas quanto à intenção deliberada em se cometer, em tese, os ilícitos tributários acima tipificados; pelo que, sob prática dolosa, decorrente de simulação de segregação de atividades meramente formal.

Conforme visto anteriormente, houve, sim, fraude à lei, na medida em que a contribuinte praticou ato vedado pelo ordenamento jurídico, simulação, existência de pessoa jurídica meramente formal e com o único objetivo de pagar menos tributos e contribuições federais, tendo em vista que não possui objetivo comercial, empresarial e negocial.

Com efeito, não há a menor dúvida de que a autuada, ao escriturar receitas e despesas próprias em pessoa jurídica diversa (Instituto Educacional São Luiz Ltda, n.º 09.439.354/0001-01), em planejamento tributário arquitetado por ambas,

procurou impedir o conhecimento, por parte da autoridade tributária, da ocorrência de parte do fato gerador.

Os fatos levantados no procedimento, indicam que o Instituto Educacional São Luiz foi criado não com intuito empresarial, negocial, comercial, mas apenas com o intuito de permitir a separação da folha de pagamento dos empregados e a receita e obter vantagem tributária.

Segundo o Fiscal autuante, a segregação/separação possibilitou ao contribuinte que o valor dos tributos e contribuições federais devidos nos anos-calendário de 2006, 2007 e 2008 fosse diminuído e que o Instituto Educacional São Luiz pudesse apurar seus tributos e contribuições federais com base no SIMPLES, regime de tributação menos gravoso para o contribuinte. Nos anos-calendário de 2008 e 2009, caso a receita bruta não fosse dividida entre as duas Sociedades, o valor do limite anual de R\$ 2.400.000,00 seria ultrapassado, impossibilitando a opção pelo SIMPLES.

Todos os atos de elaboração de documentos oficiais visando a dar concretude formal à operação em questão, em verdade, nunca ocorreu na prática, que não correspondem à realidade, confirmam o intuito doloso de ludibriar aqueles que a eles tenham acesso. Lembre-se o ente formal que possibilitou essa evasão fiscal jamais se materializou, teve vida apenas no papel.

Embora, de fato, em situações cotidianas, a simples adulteração de documentos ou emissão de declarações com conteúdo falso bastem para vislumbrar a fraude, elas podem não ser suficientes em casos mais elaborados, que envolvam um planejamento tributário bem articulado.

O caso em tela, certamente, não se enquadra numa fraude ordinária. Pelo contrário, como descrito no próprio relatório de fiscalização, as diversas formalidades que conferiam a aparência de legalidade às operações fiscalizadas eram inerentes ao planejamento tributário abusivo.

De fato, valendo-se das brechas existentes na legislação, a contribuinte simulou a existência de uma estrutura de fato inoperante, com o intuito de lograr ganhos tributários. Portanto, a multa foi corretamente aplicada na forma qualificada devido à ocorrência de simulação.

Tudo considerado, conclui-se que a autuada:

a) praticou atividade ilícita comprovada, detalhadamente descrita no relatório fiscal, observada a partir da segregação de atividades meramente formal, para escrituração de receitas e despesas da pessoa jurídica autuada em pessoa jurídica diversa (Instituto Educacional São Luiz Ltda, em planejamento tributário arquitetado por ambas, tudo visando esquivar-se de sua responsabilidade tributária, motivo pelo qual foi aplicada e devidamente justificada pela fiscalização a multa de 150%;

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

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

Por todos os motivos expostos, deve ser mantida a qualificação da multa, uma vez que amparada nos comandos legais aplicáveis e justificada pelo contexto probante que instrui os presentes autos.

Pede, assim, que *seja dado provimento ao presente recurso, para que seja reformado o v. acórdão recorrido, restabelecendo-se a autuação quanto ao lançamento da multa de ofício qualificada.*

Cientificada por edital desafixado em 19/04/2023 (e-fl. 1551), a Contribuinte apresentou contrarrazões em 18/04/2023 (e-fls. 1552/1558) nas quais inicialmente menciona ação judicial proposta em face das exigências de contribuições previdenciárias decorrentes dos fatos aqui constatados, objeto dos processos administrativos nº 11040.721124/2011-33 e 11040.721125/2011-88, e informando que:

3. A sentença judicial transitada em julgado que acompanha estas contrarrazões dá notícia que o ponto “simulação de existência de escola para segregação de receitas visando vantagem tributária ilícita” foi submetido ao crivo do Poder Judiciário, tendo o Juízo da 2ª Vara Cível de Pelotas/RS declarado nulidade dos processos administrativos referidos no item 2 reconhecendo a existência de fato da escola São Luiz

Embora entenda que a inexistência da segregação de receitas reconhecida judicialmente já seria suficiente para desconstituir o lançamento, defende a prevalência do voto vencedor do acórdão recorrido e o afastamento da multa qualificada, invocando também o que consignado na rejeição dos embargos de declaração. Complementa que:

À evidência, a situação fática não se enquadra no acórdão paradigma colacionado, na espécie toda movimentação financeira das escolas São Luiz e Luiz de Camões foi encontrada devidamente escriturada, não causando o mínimo óbice ao lançamento tributário objeto do processo administrativo, dessarte não houve ocultação dos fatos que deram origem à autuação restando afastado o dolo e por corolário lógico a presença de fraude.

A recorrida sustentando pela improcedência Recurso Especial, neste sentido invoca o disposto na Súmula CARF nº 14: litteris:

“A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo”.

Como assentado no voto vencedor, o Fisco se deparou frente a contribuintes que realizaram planejamento tributário, às claras, com realização da escrituração contábil e prestando informações à Receita Federal, conduta suficiente para afastar a fraude e por conseguinte a exacerbação da multa punitiva. Convindo gizar que a multa de ofício de 75% é objetiva; enquanto a aplicação da multa qualificada de 150% necessita da aferição do aspecto subjetivo do infrator, consistente na vontade livre e consciente deliberada e premeditada de praticar a conduta ou de assumir o risco da sonegação. Simplesmente, o auto de infração, senão silente o é muito frágil ao fundamentar a imposição punitiva.

Forte nestas contrarrazões, o Recurso Especial da Fazenda Nacional merece não ser conhecido, sucessivamente, ultrapassada a fase deverá ser por derradeiro improvido mantendo hígida a decisão vertida no acórdão hostilizado. A recorrida, ao contrarrazoar o recurso, evitando tautologia, tem aqui como reproduzidas as razões articuladas nos itens 1, 2 e 3 da presente manifestação, porquanto rejeita inclusive a aplicação da multa de ofício de 75%, questão superada pela decisão judicial trazida a este processo administrativo.

A Contribuinte também interpôs recurso especial, ao qual foi negado seguimento conforme e-fls. 1566/1620. O agravo apresentado foi rejeitado (e-fls. 1645/1678), seguindo-se sua ciência em 21/01/2025 pelo decurso de prazo do edital afixado em 06/01/2025 (e-fl. 1680/1683).

VOTO

Conselheira **Edeli Pereira Bessa**, Relatora.

Recurso especial da PGFN - Admissibilidade

Inicialmente observe-se que o Colegiado *a quo* afastou a comunicação da presente exigência com a questão levada ao Poder Judiciário, invocada pela Contribuinte em contrarrazões. O Conselheiro Lizandro Rodrigues de Souza anotou no voto vencido, nesta parte condutor do acórdão recorrido, que:

A Recorrente afirma (e-fl. 1422) que “a existência de fato ou “não” do Instituto São Luiz Ltda foi submetida ao crivo do Judiciário Federal”, com trânsito em julgado em favor da Recorrente, conforme peças judiciais que anexa (e-fls. 1422/1438).

Desta forma trata-se fundamental preliminarmente analisar se não cabe aqui aplicar o previsto na Súmula CARF nº 1:

[...]

O termo “Objeto” trazido na Súmula refere-se a um dos “Elementos da ação” (São elementos da ação as partes, o objeto de demanda e a causa que originou o pedido). A providência jurisdicional solicitada quanto a um bem – “Objeto” da ação é o pedido do autor, e não se confunde com a “Causa do Pedido”. Aqui, são as razões que suscitam a pretensão e a providência, pois o pedido deve corresponder a uma causa de pedir (causa petendi). <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-processual-civil/acao-processual/>.

A Receita Federal, através do processo administrativo n. 11040.721277/2011-81, apurou as razões e determinou a baixa do CNPJ (n.º 09.439.354/0001-01) da Recorrente. Sucumbente na via administrativa, a Recorrente apelou ao Poder Judiciário para reaver o direito de explorar o mesmo CNPJ. Ou seja, o pedido neste processo administrativo n. 11040.721277/2011-81 e no processo judicial concomitante (Ação Ordinária n. 5006498- 68.2012.404.7110/RS) é o mesmo.

Neste sentido o próprio voto da DRJ (TVF) bem delineou o limite de sua serventia:
(...)

Mas não podemos dizer o mesmo dos presentes autos (11040.721160/2011-05). O pedido nestes autos é a anulação de lançamento tributário na pessoa jurídica INSTITUTO EDUCACIONAL LUIZ DE CAMÕES LTDA, CNPJ 05.960.902/000193. Desta forma, não há concomitância, cabe o conhecimento do recurso voluntário. E em função e do previsto regimentalmente e da Independência das instâncias administrativas e judiciais, não se obriga a aplicar aqui as razões do decidido lá, até que ordem judicial assim o determine.

Assim, embora a Contribuinte não conteste o exame de admissibilidade, importa melhor avaliar a similitude dos casos para delimitar o dissídio jurisprudencial eventualmente existente a ser solucionado.

O paradigma nº 2201-003.616 foi admitido para caracterização da divergência jurisprudencial analisada no segundo paradigma, nº 9101-004.333. Em litígios posteriores, submetidos a esta 1ª Turma, o paradigma nº 2201-003.616 já foi rejeitado: i) no Acórdão nº 9101-005.873, à unanimidade¹, porque no recorrido a ausência de apontamento fiscal acerca dos aspectos da conduta do sujeito passivo que caracterizariam fraude foi determinante para a conclusão de que não houve a *comprovação do elemento subjetivo inerente à qualificação da multa: a intenção das partes de praticar um ato ilícito*, não bastando a mera indicação de que o contribuinte pretendeu, com a transferência das receitas, apenas reduzir a tributação; ii) no Acórdão nº 9101-006.054, à unanimidade², vez que lá se tratava de *operação de venda de participação societária pelos sócios do sujeito passivo que foi considerada simulada*, evidenciando

¹ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Lívia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício).

² Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Lívia de Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimaraes da Fonseca (suplente convocado) e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício).

operações diversas e que visavam a diferentes economias tributárias e com circunstâncias fáticas específicas que impedem a sua comparabilidade; e iii) no Acórdão nº 9101-007.117, à unanimidade³, que teve em conta acusação da prática de subfaturamento em operações de exportação de mercadorias.

O paradigma nº 9101-004.333 também foi rejeitado neste último precedente (Acórdão nº 9101-007.117).

Aqui, há significativa similitude com a operação analisada no paradigma nº 9101-004.333, que teve em conta exigência de tributos sobre o lucro e o faturamento em face da segregação de resultados para pessoa jurídica sem existência real. Está descrito em seu voto condutor que *a criação da empresa “MG Mecânica” foi uma simulação para viabilizar sua inclusão indevida no SIMPLES*. Com esta inclusão da pessoa jurídica assim constituída, o sujeito passivo lá autuado reduziu a incidência de contribuições previdenciárias sobre empregados que foram para ela deslocados, constatando-se também, segundo a acusação fiscal lá transcrita, *a utilização do regime simplificado resultou na apuração e o recolhimento a menor dos tributos (alíquotas menores), substituindo os recolhimentos com alíquotas maiores do imposto de renda pessoa jurídica, contribuição social sobre o lucro líquido, pis e cofins*. A divergência jurisprudencial foi situada, pela PGFN, no entendimento de que *“não há que se falar na figura da “simulação sem fraude” como aventado pelo Colegiado a quo”, pois, “uma vez comprovada e reconhecida a simulação como ocorre no caso em análise, evidenciado está o intuito fraudulento de lograr indevido benefício da redução dos tributos e contribuições, visando burlar o Fisco, e isso enseja aplicação da multa qualificada”*.

No voto condutor do paradigma nº 9101-004.333, a ex-Conselheira Viviane Vidal Wagner observa ser incontestado no acórdão lá recorrido que estava provada a simulação, afasta a aplicação da Súmula CARF nº 14 e conclui pelo cabimento da multa qualificada, interpretando o art. 44 da Lei nº 9.430/96 e os arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64 sob os seguintes fundamentos:

Entende-se que a simulação apontada pela autoridade fiscal, a partir dos elementos apurados, representou a própria conduta fraudulenta do contribuinte com a criação de pessoa jurídica supostamente independente, objetivando vantagem tributária por meio da divisão da receita bruta, de forma a permitir a inclusão (indevida) no SIMPLES e o consequente benefício da redução dos tributos e contribuições apurados.

Nesse sentido, o dolo exigido para fins de qualificação estaria mais do que demonstrado a partir da verificação da vontade de, através da **disfarçada existência formal de duas pessoas jurídicas distintas, que, na realidade, compartilhavam todos os elementos necessários à existência independente real (simulação)**, obter o afastamento da ocorrência do fato gerador em relação a

³ Participaram da sessão de julgamento os julgadores Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

parte da receita obtida. Ou seja, o contribuinte se utilizou de um subterfúgio irreal (simulado) para obter um benefício fiscal.

Ademais, considerando-se que o indevido enquadramento no benefício fiscal representado pela apuração de tributos sob a sistemática do SIMPLES afeta também os princípios da livre concorrência e da solidariedade social, resta ainda mais evidenciada a justificativa do apenamento diferenciado pela qualificação da multa de ofício. *(destacou-se)*

Ocorre que a ex-Conselheira Giovana de Paiva Leite, ao redigir o voto vencedor do acórdão recorrido, não vislumbra a ocorrência de simulação, mas apenas de um planejamento tributário de segregação de atividades que não existiria de fato, porque:

O que se constatou foi a realização por parte do Contribuinte de um planejamento tributário para na tentativa de reduzir o valor dos tributos devidos. O planejamento consistiu na segregação das atividades da instituição de ensino, de modo que o São Luiz ficaria com o ensino infantil e fundamental, enquanto que a Autuada, com o ensino médio. A Recorrente não enxergava ilegalidade na estrutura criada.

A Autoridade Fiscal, acertadamente, que não havia a segregação de fato das Unidades de ensino e elencou uma série de indícios convergentes para descaracterizar a segregação.

Não obstante, a Autuada não omitiu informações do Fisco, tendo sido toda a operação devidamente escriturada e declarada ao Fisco, o qual pode, com base na escrituração e declarações do próprio Contribuinte, proceder ao lançamento.

[...]

No caso em tela, tem-se que o **contribuinte fez o registro dessa segregação em sua escrita contábil apuração em sua escrita contábil, o que permitiu ao Fisco a realização do lançamento a partir da documentação fornecida pelo próprio contribuinte.**

Pode-se afirmar com certeza absoluta que a Recorrente teve a vontade consciente de reduzir sua carga tributária, sujeitando-se ao lançamento de ofício dos tributos. Mas não houve ocultação dos fatos que deram origem à autuação, uma vez que estava tudo devidamente escriturado.

Dessarte, considerando a ausência de realização de condutas ilícitas típicas, considerando ainda que a escrita contábil permitiu que a autoridade fiscal identificasse a ocorrência do fato gerador e suas circunstâncias, não vislumbro, portanto, nenhum artifício doloso a ensejar a qualificação da multa. *(destacou-se)*

Nota-se que o fato de estar *tudo devidamente escriturado*, e a escrita contábil permitir *que a autoridade fiscal identificasse a ocorrência do fato gerador e suas circunstâncias*, foi elemento determinante para o afastamento da qualificação da penalidade. Já no paradigma nº 9101-004.333 está consignado em seu voto condutor que:

Em síntese, consoante se extrai dos autos, em especial do Termo de Verificação Fiscal (fls. 83 e ss.), foi apurado pela autoridade fiscal que:

(i) nos períodos de 2004 a 2008, apurou-se uma série de vícios e defeitos, que a tornam imprestável (a contabilidade), tais como **a confusão contábil entre as "duas" empresas, os inúmeros pagamentos que não estão identificados ou escriturados, o saldo credor de caixa, a omissão de registros contábeis, e demais fatos relatados anteriormente;**

(ii) em decorrência da desclassificação da escrita contábil, efetuou-se a tributação do IRPJ pelo LUCRO ARBITRADO, com os devidos reflexos para PIS, COFINS e CSLL, de acordo com os arts. 197 e 220 do RIR/99. *(destacou-se)*

Mais à frente, observa-se no paradigma nº 9101-004.333 que *após uma detalhada investigação fiscal, houve a demonstração de que duas pessoas jurídicas, formalmente existentes e atuando sob controle societário comum, funcionavam, contudo, sem independência patrimonial, pessoal ou financeira.* Assim, a confusão patrimonial contribuiu para negar a segregação e confirmar a simulação que justificou a qualificação da penalidade.

Há, portanto, dessemelhança no ponto que foi determinante para a decisão adotada no recorrido de que houve, apenas, um *planejamento tributário* com vistas a *reduzir o valor dos tributos devidos*, mas sem consciência da *ilegalidade na estrutura criada: o contribuinte fez o registro dessa segregação em sua escrita contábil apuração em sua escrita contábil, o que permitiu ao Fisco a realização do lançamento a partir da documentação fornecida pelo próprio contribuinte.* Diversamente do paradigma nº 9101-004.333, no qual foi necessário o arbitramento dos lucros, aqui a autoridade fiscal “remontou” a apuração do lucro real pela Contribuinte, na forma por ela assim descrita:

Na remontagem dessas DIPJ, trouxemos os valores da receita bruta e das despesas com a prestação de serviço, despesas operacionais e despesas financeiras registradas nos livros comerciais do Instituto Educacional São Luiz e os apropriamos nas linhas respectivas das fichas 12 A das DIPJs, conforme pode ser visualizado abaixo, na reprodução das fichas com os ajustes realizados.

Ajustamos, também, os valores da receita de aluguéis nos dois anos-calendário e do respectivo Imposto de renda retido na fonte, tomando por base a cópia do contrato de aluguel nº 18/2009, celebrado entre o Instituto Educacional Luiz de Camões e a Universidade Federal de Pelotas e os comprovantes desses rendimentos apresentados pelo contribuinte.

Também foram aproveitados no ano-calendário de 2008 e de 2009 os valores constantes de DIRF referentes a Juros sobre o Capital Próprio e Aplicações Financeiras de Renda Fixa, da seguinte forma:

[...]

No lançamento referente ao IRPJ e à CSLL do ano-calendário de 2008, foram aproveitados os valores do IRPJ e da CSLL informados pelo contribuinte em DCTF e os valores retidos na fonte, da seguinte forma:

[...]

Foram anexadas a este processo as fichas 12 A das DIPJs do ano-calendário de 2008 e 2009, com os ajustes realizados.

Não houve lançamento de IRPJ referente ao ano-calendário de 2009, exercício de 2010.

No que diz respeito às contribuições PIS e COFINS, foram lançadas, mês a mês, as diferenças entre os valores recolhidos pelo Instituto Educacional São Luiz através do SIMPLES e os valores apurados dessas contribuições quando aplicadas as alíquotas de 3% (COFINS) e de 0,65% (PIS) à receita bruta mensal.

Ou seja, no presente caso houve segregação das operações no plano contábil, e este aspecto, determinante para a decisão do Colegiado *a quo*, não estava presente no paradigma nº 9101-004.333.

Passando ao paradigma nº 2201-003.616, tem-se que para admiti-lo como paradigma de divergência semelhante à aqui suscitada, assim foi consignado em sede de conhecimento, no Acórdão nº 9101-004.333:

No despacho de admissibilidade considerou-se comprovada a divergência apenas em relação ao primeiro paradigma (AC nº 2201-003.616), onde se entendeu a simulação é conduta fraudulenta que enseja a qualificação da multa de ofício. De outro lado, no caso do acórdão recorrido reconheceu-se que a conduta praticada pelo contribuinte caracterizou-se como simulação, mas a multa de ofício foi desqualificada sobre o fundamento de que tal simulação não implicou fraude.

Em relação a esse paradigma, a recorrente aponta que o contribuinte fez uso indevido da sistemática de recolhimento do SIMPLES, o que resultou no reconhecimento de simulação, considerada como conduta fraudulenta a ensejar aplicação da multa qualificada. De fato, pela ementa se deduz isso:

FRAUDE E SIMULAÇÃO. PESSOA INTERPOSTA.

Configura-se simulação e fraude quando os elementos probatórios indicam que duas ou mais sociedades empresárias constituem um único empreendimento de fato, sendo que uma delas se utiliza, na execução das suas atividades fins, da força de trabalho formalmente vinculada à outra que, por sua vez, é optante pelo regime simplificado de tributação (Simples Nacional).

O caso dos autos, como aponta, também versaria sobre uso fraudulento do regime simplificado de tributação. Nesse sentido, segundo a recorrente, *a criação da empresa “MG Mecânica” foi uma simulação para viabilizar sua inclusão indevida no SIMPLES. No entanto, diferentemente do que decidido no acórdão paradigma, o Colegiado a quo afastou a multa qualificada ao fundamento de que não houve fraude, apesar de reconhecer a existência de simulação.*

Em que pese a ementa do recorrido não dispor expressamente sobre a inclusão no SIMPLES, a ementa da decisão de primeira instância evidencia a situação fática sob análise:

VERDADE MATERIAL. PESSOA JURÍDICA DISFARÇADA EM DUAS. REFLEXO NA TRIBUTAÇÃO.

Demonstrado que os negócios desenvolvidos possuem aspectos diversos da realidade formal (pessoa jurídica disfarçada em duas), as receitas indevidamente declaradas na modalidade do Simples devem ser adicionadas às bases de cálculo do arbitramento do lucro adotado pela fiscalização.

De fato, a divergência está bem caracterizada quando se confrontam ambos os acórdãos.

Assim, considerando presentes os pressupostos recursais, adoto as razões do despacho de admissibilidade para conhecer do recurso especial interposto no presente caso.

Contudo, o paradigma nº 2201-003.616 teve em conta exigência de contribuições previdenciárias, o que de plano já prejudica a comparabilidade com as circunstâncias da escrituração de base para apuração do lucro e do faturamento, determinantes para a decisão do recorrido. A confirmar a dessemelhança assim cogitada, constata-se no voto condutor do paradigma que os fundamentos determinantes para caracterização da simulação dizem respeito ao fato de as empresas constituídas para segregação das atividades realizarem as mesmas operações do sujeito passivo autuado e em seu estabelecimento. Veja-se:

No caso em questão, a fiscalização entendeu que a empresa recorrente Calçados Miucha Ltda. se utilizou de interpostas pessoas, Calçados HJSB Ltda. e Calçados HVE Ltda., para a **contratação de trabalhadores para a sua atividade fim**.

[...]

No caso em análise, a fiscalização trouxe um conjunto robusto de informações demonstrando que as empresas Calçados HJSB Ltda. e Calçados HVE Ltda., ambas optantes pelo Simples Nacional, **não tinham qualquer autonomia operacional servindo apenas como empresas de fachada**. Embora existissem formalmente, não existiam de fato.

[...]

Trata-se, como se afirmou acima, de conduta condizente com simulação, que é afastada para descortinar-se o fato ocultado, que é a relação jurídica entre a empresa que realmente realiza uma atividade econômica e a mão-de-obra aplicados nessa atividade (CTN art. 116, parágrafo único combinado com o art. 149 do mesmo estatuto).

A recorrente procura explicar o expediente utilizado invocando a necessidade de terceirizar a produção para reduzir os custos.

Quanto a esse aspecto, inicialmente deve-se registrar que, para haver terceirização, seria necessária a efetiva existência de um "terceiro". Para haver um terceiro, não basta documentos constitutivos, é necessário que esses documentos tenham substrato econômico.

Além disso, à época dos fatos, a terceirização pretendida pela consulente consistia em prática contrária ao direito, conforme evidencia o Acórdão nº 2402-004.495, de lavra da Conselheira Luciana de Souza Espíndola Reis, no trecho que é a seguir transcrito:

[...]

A despeito disso, não é demais lembrar que **os empregados trabalhavam nas instalações da autuada, confeccionando produtos que seriam por ela vendidos e sendo remunerados por recursos provenientes dela.**

A recorrente traz ainda diversos argumentos calcados na inexistência de impedimento legal para situações específicas. Ou seja, divide a realidade em várias pequenas narrativas para afirmar que: a industrialização por encomenda é um procedimento legal; não há vedação a que pessoas da mesma família possuam empresas diferentes; não há qualquer irregularidade no fato das empresas terceirizadas locarem os prédios da recorrente; a inexistência de previsão de reajuste não invalida o contrato de aluguel, entre outros.

Isoladamente consideradas, cada uma dessas afirmações é verdadeira.

Entretanto, somadas essas narrativas, elas evidenciam uma situação contrária ao direito pois, quando analisadas em face do conjunto que integram, essas relações jurídicas se revelam vazias de significado na sua singularidade, eis que despidas de qualquer substrato econômico, mas completas de significado no seu conjunto, já que reveladores de atividade voltada a suprimir a ocorrência do fato gerador tributário em seus adequados contornos econômico-jurídico.

Nesse caso, passam a constituir indícios de conduta relevante do ponto de vista tributário e penal. *(destacou-se)*

No presente caso, o voto vencedor do acórdão recorrido observa que *o planejamento consistiu na segregação das atividades da instituição de ensino, de modo que o São Luiz ficaria com o ensino infantil e fundamental, enquanto que a Autuada, com o ensino médio. As conclusões reportadas no voto vencido, nesta parte condutor do acórdão recorrido, para concluir que esta segregação não existia de fato, foram:*

Conforme já exposto, todos os sócios das duas sociedades possuem relação de parentesco.

Quanto à administração e a estrutura administrativa das duas sociedades ficou claro que os sócios do Instituto Educacional Luiz de Camões sempre puderam dispor da administração das duas entidades através de procurações com amplos e irrestritos poderes.

Quando requisitamos, através de intimação, o documento interno para cada entidade que definisse as atribuições de cada cargo/função, onde fomos explícitos, dando ao contribuinte como exemplo do documento que deveria ser apresentado um regimento interno, os dois Institutos responderam à intimação colocando que as atribuições de cada cargo/função são definidas pelo sócio administrador.

Verificando os dados cadastrais dos dois Institutos junto à SRF, constatamos que as duas têm o endereço no mesmo local, ou seja, a Praça José Bonifácio, nº 166, nesta cidade de Pelotas/RS. O contribuinte tentou disfarçar esse fato, acrescentando ao endereço do Instituto Educacional São Luiz o complemento “Sala 01”.

O contrato de Comodato já citado no item 2.3 deixa a clara a utilização de forma gratuita pelo Instituto Educacional São Luiz das mesmas instalações físicas utilizadas pelo Instituto Educacional Luiz de Camões.

Nesse contrato consta como objeto o “prédio que abriga o Instituto Luiz de Camões LTDA, conforme localização acima descrita (Praça José Bonifácio nº 166, Pelotas/RS) e se destina para fins de prestação de serviços educacionais”, transcrito da cláusula 1ª do contrato de comodato anexo a este processo.

As despesas de água, energia elétrica, internet, telefonia, publicidade e propaganda das duas entidades são suportadas apenas pelo Instituto Educacional Luiz de Camões, conforme os documentos referentes a essas despesas apresentados pelo contribuinte e anexados a este processo.

O próprio Instituto Educacional São Luiz informou em resposta à intimação emitida que não possui essas despesas.

O fato não é que não as possua, na verdade elas são pagas, suportadas, pelo Instituto Educacional Luiz de Camões.

As contas bancárias utilizadas pelo Instituto Educacional São Luiz são de titularidade do Instituto Educacional Luiz de Camões.

{....}

Se há formalmente duas sociedades, mas se as instalações físicas são as mesmas, a administração é uma só e uma delas não possui autonomia financeira, além do fato de se utilizarem do mesmo fundo de comércio e marca adquirido por uma delas e cedido de forma gratuita à outra, como é o caso aqui exposto, desenvolvendo as mesmas atividades, neste caso a prestação de serviços de educação que se desenvolvem com a sucessão das diversas séries, substancialmente há apenas uma personalidade jurídica e uma empresa.

Como se vê, as atividades segregadas para a outra pessoa jurídica optante pelo Simples Nacional não eram as mesmas mantidas sob realização pela Contribuinte. E, como esta segregação também foi promovida contabilmente, o Colegiado *a quo* compreendeu que não estar

presente o *dolo específico*, ou seja, a *firma consciência de que o planejamento elaborado seria considerado abusivo pelo Fisco*.

Na medida em que o segundo paradigma também opera em contexto fático distinto, especialmente no que se refere à constatação de que *os empregados das pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional trabalhavam nas instalações da autuada, confeccionando produtos que seriam por ela vendidos e sendo remunerados por recursos provenientes dela*, não é possível cogitar como o Colegiado que o editou interpretaria o art. 44 da Lei nº 9.430/96 e os arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64 se estivesse frente ao contexto presente nestes autos.

Em tais circunstâncias, o dissídio jurisprudencial não se estabelece.

De fato, nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, o recurso especial somente tem cabimento se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste Conselho. Por sua vez, para comparação de interpretações e constatação de divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexistir tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais. Neste sentido, aliás, é o entendimento firmado por todas as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como são exemplos os recentes Acórdãos nº 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF nº 01-0.956, de 27/11/1989:

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in *Direito Penal*, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevrálgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.

Por tais razões, deve ser NEGADO CONHECIMENTO ao recurso especial da PGFN.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa