



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.729596/2011-68
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-005.871 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 11 de novembro de 2021
Recorrente SUPERMERCADO GUANABARA S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. MULTA QUALIFICADA. EMPRESA VEÍCULO. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO DEMONSTRADA. IMPOSSIBILIDADE.

Para a demonstração de divergência jurisprudencial, não é imperativo que os acórdãos paradigma e recorrido tratem exatamente dos mesmos fatos, sendo suficiente que o contexto tido como relevante por cada julgado seja de tal forma semelhante que lhe possa (hipoteticamente) ser aplicada a mesma legislação. Não obstante, quando se discute a aplicação de multa qualificada, muitas vezes as razões do precedente estão intimamente vinculadas ao contexto fático da operação, de maneira que a verificação da existência de divergência jurisprudencial pode se revelar tarefa minuciosa e circunstancial.

No caso, considerando que a decisão recorrida extrai sua conclusão com base em características da operação, para que pudesse fazer contraponto a tal decisão o paradigma escolhido deveria ter analisado contexto fático semelhante em que a aplicação da multa qualificada foi exonerada. Somente assim o racional constante do paradigma seria capaz de levar à alteração da conclusão a que chegou o acórdão recorrido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencida a conselheira Andréa Duek Simantob (relatora) que votou pelo conhecimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Livia De Carli Germano.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob – Presidente em exercício e Relatora

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Redatora designada

Participaram do presente 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, Andrea Duek Simantob (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência (fls. 1.543 a 1.566) interposto pelo Contribuinte acima indicado em face do acórdão nº 1401-000.868, de 13/9/2012, que registrou a seguinte ementa e julgamento:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007

OPERAÇÕES ESTRUTURADAS. SIMULAÇÃO

Constatada a desconformidade, consciente e pactuada entre as partes que realizaram determinado negócio jurídico, entre o negócio efetivamente praticado e os atos formais de declaração de vontade, resta caracterizada a simulação relativa, devendo-se considerar, para fins de verificação da ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda, o negócio jurídico dissimulado.

OPERAÇÕES ESTRUTURADAS EM SEQUÊNCIA. LEGALIDADE FORMAL. ILEGITIMIDADE MATERIAL.

A realização de operações estruturadas em sequência, embora individualmente ostentem legalidade do ponto de vista formal, não garante a legitimidade material do conjunto de operações, quando fica comprovado que os atos praticados tinham objetivo diverso daquele que lhes é próprio.

CRIAÇÃO DE EMPRESA FICTÍCIA. AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL UTILIZAÇÃO DE “EMPRESA VEÍCULO”

Não produz o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo a criação de pessoa jurídica, sem qualquer finalidade comercial ou societária. Nestes casos, resta caracterizada a utilização da aludida empresa como mera “empresa veículo” para redução ilegal da incidência tributária.

SIMULAÇÃO. MULTA QUALIFICADA.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, **indeferir** o pedido de diligência e, no mérito, **negar provimento** ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Os conselheiros Alexandre Antonio Alkmim Teixeira, Karem Jureidini Dias e Maurício Pereira Faro votaram pelas conclusões.

O processo tem origem com a lavratura de autos de infração de IRPJ e CSLL em desfavor da Recorrente em consequência da apuração, pela autoridade fiscal, de ganho de capital decorrente de alienação de bens oferecidos à tributação em percentuais inferiores aos considerados corretos pelo fisco.

Inconformada com a autuação, a pessoa jurídica apresentou a competente impugnação de lançamento, apreciada pela DRJ/POA, que por unanimidade, julgou improcedente a impugnação e manteve o lançamento, proferindo a seguinte ementa:

Acórdão 10-36.805, de 26 de janeiro de 2012

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

IRPJ - CSLL. GANHO DE CAPITAL. UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO. DESLOCAMENTO DA BASE TRIBUTÁVEL PARA SOCIEDADES QUE SE ENCONTREM EM SITUAÇÃO TRIBUTARIAMENTE MAIS FAVORÁVEL. SIMULAÇÃO.

Consideram-se simulados os atos quando comprovado por indícios convergentes que se constituiu sociedade com o único intuito de se transferir a base tributável dos sócios para essa nova empresa que se encontra em situação tributariamente mais favorável. Identificada a verdade dos fatos e os reais sujeitos passivos das operações que geraram ganhos de capital, cabível a exigência dos tributos devidos.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. SIMULAÇÃO.

Comprovada a simulação, correta a aplicação da multa de 150%.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

Irresignado com a decisão de primeira instância, o Contribuinte apresentou recurso voluntário ao CARF, ao qual foi negado provimento, nos termos da ementa acima transcrita.

Inconformado também com a decisão *a quo*, o Contribuinte apresentou embargos declaratórios, parcialmente acolhidos, conforme acórdão nº 1401-001.577, de 3/3/2016 (fls. 1.505 a 1.526), assim ementado e julgado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ACOLHIMENTO PARCIAL. EFEITOS INFRINGENTES. INOCORRÊNCIA

Acolhem-se em parte os embargos declaratórios, apenas para integrar os fundamentos omissos, sem efeitos infringentes, quando as omissões constatadas não tiverem o condão de alterar a decisão embargada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, ACOLHER em PARTE os embargos, para sanar uma omissão, mas sem efeitos infringentes, nos termos do voto do relator. Vencidos os Conselheiros Guilherme e Aurora Tomazini de Carvalho que acolhiam integralmente os embargos, dando-lhes efeitos infringentes em relação àquela omissão sanada pelo relator.

Cientificada do acórdão de recurso embargos, o Contribuinte interpôs recurso especial (fls. 1.543 a 1.566) à 4ª Câmara da Primeira Seção do CARF, arguindo, dissídio jurisprudencial entre o acórdão recorrido e os paradigmas nºs 1402-001.893 e 107-09.587. O recurso apresentado teve negado o seguimento, conforme despacho de admissibilidade de fls. 1.666 a 1.673, que foi tempestivamente agravado pela interessada, culminando-se com o despacho de admissibilidade de agravo (fls. 1.702 a 1.708), que acolheu parcialmente o agravo e deu seguimento ao recurso especial apenas em relação ao acórdão paradigma 1402-001.893.

A recorrente, visando justificar as razões do recurso, apresenta os seguintes fundamentos principais, extraídos da peça recursal:

Assim, percebe-se a divergência de interpretação entre os Acórdãos quanto à ocorrência de fraude pela mera descrição das operações realizadas. Tanto no Acórdão Recorrido quanto no Paradigma a autoridade fiscal limitou-se a listar as operações do contribuinte, chegando à conclusão de que os quadros fáticos configurariam as hipóteses de dolo e fraude.

Ocorre que **os Acórdãos divergem quanto ao requisito da demonstração da subsunção dos fatos à hipótese normativa**. Se por um lado o Acórdão Recorrido confirmou o que foi consignado pela autoridade autuante ao meramente listar as operações e, de plano, considerá-las como “evidentemente” fraudulentas, o Acórdão Paradigma, por outro lado, sopesou a necessidade de demonstrar o motivo pelo qual tais fatos se conformam à situação descrita na lei.

Divergem, ainda, os Acórdãos no tocante à necessidade de explicitar e comprovar elementos e circunstâncias indicadoras do comportamento ilícito doloso do contribuinte. Justamente pelo fato de que a mera realização de operação reputada indevida não enseja, por si, a aplicação da multa de 150% é que há a necessidade de evidenciar que, além da realização das operações, houve a tentativa de cometimento de fraude.

[...]

A par da lição doutrinária, resta evidente que o critério de que parte o legislador para graduar as multas previstas é o da “*atitude do contribuinte em relação ao conhecimento que este dá ao Fisco quanto à ocorrência do Fato gerador*”. A partir daí, faz-se a gradação da penalidade aplicável, reservando as hipóteses mais graves (art. 44, §§ 1º e 2º) justamente para os casos em que o contribuinte atua com “*evidente intuito de fraude*”.

A partir do exame do texto legal, constata-se que a multa *agravada* ou *qualificada* de que trata o §1º do art. 44 da Lei n. 9.430/96 - imposta, *in casu*, ao contribuinte pelo auto de lançamento em tela - tem lugar tão apenas nas hipóteses de que tratam os arts. 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502/64, isto é, nas hipóteses de sonegação, fraude ou conluio. Elemento necessário para a aplicação da penalidade, assim, é, a uma, que tenha ocorrido sonegação, fraude ou conluio, e a duas, o cumprimento do ônus da Administração Tributária de demonstrar, com amparo probatório ao menos minimamente satisfatório, que que o *animus fraudandi* se fez presente, pena de inversão inadmissível de valores.

Em relação ao primeiro aspecto, vê-se que a própria legislação de regência encarregou-se de definir o que seja *sonegação, fraude* ou conluio, conforme segue:

[...]

In casu, o auto originário apontou para a suposta existência de “*fraude com a simulação dos fatos apresentados*”, supondo ser “*mais do que óbvia e clara a intenção de redução de tributos com simulação do fato gerador em si, uma vez que foi apresentado à RFB uma receita tributável de atividade operacional ou lucro presumido em vez de ganho de capital e do real sujeito passivo da obrigação*”.

Nestes autos, reputou-se *fraudulenta* a conduta narrada. Importa, assim, perquirir o conceito de fraude e os pressupostos de aplicação da penalidade prevista no §1º do art. 44 da lei de regência a fim de verificar-se a incorreção da autuação.

[...]

Isso posto, e ciente da própria definição legal de que trata o art. 72, II, da Lei n. 4.502/64, mostra-se indubitoso que **a hipótese de fraude trazida pelo §1º do art. 44 da Lei n. 9.430/96 liga-se exclusivamente àqueles casos em que necessariamente presente o inequívoco intuito fraudulento**. Se não houve o intuito de enganar, esconder, iludir, mas se, pelo contrário, o contribuinte agiu de forma clara, deixando explícitos seus atos e negócios, de modo a permitir a ampla fiscalização pela autoridade

fazendária, e se ele agiu na convicção e certeza de que seus atos tinham determinado perfil legalmente protegido - que levava ao enquadramento em regime ou previsão legal tributariamente mais favorável - não se trata de caso regulado pelo §1º do art. 44, mas sim de divergência quanto à *qualificação jurídica* dos fatos, hipótese completamente distinta da fraude a que se refere o dispositivo.

Tanto é assim que a fraude nestes termos perpetrada é justamente aquela que pode dar origem a crime tributário, o que ressaí da própria dicção do texto de lei, segundo o qual a multa qualificada será aplicada “*independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis*”. Ora, não se tratasse aí da mesmíssima hipótese de fraude que dá ensejo à imputação criminal, absolutamente sem sentido seria o dispositivo.

Em suma, portanto, o que se vê é que a multa agravada só tem cabimento se o elemento subjetivo do tipo for a fraude no sentido de enganar, esconder, iludir, etc. Hipótese de razoável e justificável divergência de qualificação jurídica não configuram a “fraude” a que se refere o §1º do art. 44.

Além disso, era ônus da autoridade fiscal a justificação, ao menos mínima, da presença do elemento subjetivo (*animus fraudandi*) do contribuinte quando implementou a atividade que veio a ser (equivocadamente) imputada como fraudulenta. E tal demonstração não foi em nenhum momento feita neste processo.

Da leitura do trecho, portanto, não restam dúvidas de que a conduta imputada como *fraudulenta*, caracterização tida como “*óbvia*” pela nobre Auditora Fiscal mas carente de qualquer elemento de demonstração, em realidade, e por mera suposição, poderia, no extremo dos casos, ser no máximo qualificada como planejamento tributário, inapto, portanto, a fazer incidir a multa aumentada de que trata o §1º do art. 44 da Lei n. 9.430/96.

Afora isso, a necessidade de demonstração de *ocorrência inequívoca* de intuito fraudulento demonstra que **não será toda e qualquer hipótese de falta de pagamento que levará à multa em dobro**. Ora, se não houve o intuito de enganar, esconder ou iludir; pelo contrário, se o contribuinte agiu de forma clara, deixando explícitos seus atos e negócios, de modo a permitir a ampla fiscalização pela autoridade fazendária, e se assim agiu na convicção de que seus atos tinham perfil legalmente protegido, não se trata de caso regulado pela norma de aumento da multa aplicada, mas sim de divergência de qualificação jurídica dos fatos, hipótese completamente distinta da fraude a que se refere o dispositivo.

Em suma, afirma a recorrente que os atos praticados que culminaram com a alienação de bens foram legais e que a autoridade fiscal não logrou demonstrar ao longo do procedimento o intuito, o ânimo, o desígnio fraudador do Contribuinte, razão pela qual não poderia ser a ele imputada a multa qualificada de 150%.

Requer, ao final, o conhecimento e o provimento do recurso para reformar o acórdão recorrido, afastando-se a aplicação da multa de ofício qualificada.

Essas as razões do recurso, em síntese.

O então Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais, competente para análise da admissibilidade do recurso de agravo, deu seguimento parcial ao recurso especial, nos termos do despacho de admissibilidade (fls. 1.702 a 1.708), considerando que foi demonstrada a divergência jurisprudencial entre o acórdão recorrido e o paradigma nº 1402-001.893.

A Fazenda Nacional foi cientificada do acórdão de recurso voluntário, do recurso especial e do despacho de admissibilidade de agravo e apresentou contrarrazões ao recurso, arguindo, em síntese:

Observa-se, pois, que o **único propósito da criação da empresa Luperca foi o de viabilizar a alienação dos imóveis pertencentes aos sócios**, com significativa redução do valor devido a título de IRPJ e CSLL, incidentes sobre o ganho de capital.

O contribuinte, neste ponto, argumenta que criação de Luperca é parte da segregação de atividades já realizada pelo Grupo Guanabara, e teve como objetivo concentrar as atividades de exploração das atividades primárias (especificamente a atividade de reflorestamento) nessa nova empresa.

Contudo, tal afirmação não se mostra suficiente para afastar o lançamento e a multa qualificada decorrente da simulação.

Diante das operações engendradas em sequência e da inexistência de outro propósito negocial da Luperca que não fosse a alienação dos imóveis, a fiscalização concluiu ter havido simulação no caso concreto, já que tudo isso foi realizado com único objetivo diminuir a tributação oriunda da venda dos imóveis de Supermercado Guanabara e de seus sócios.

A fiscalização ainda argumenta que a constituição e integralização de capital da Luperca pelos sócios com campos e florestas **foi formalmente lícita, no entanto, foi desprovida de qualquer substância e propósito negocial**, uma vez que o fato realmente ocorrido foi a venda de imóveis dos sócios a uma terceira pessoa (Resinas Brasil).

Os bens usados na integralização de capital não serviram para que a empresa recém criada pudesse ser operacional, ou seja um estoque de produtos/mercadorias, uma vez que **todo o valor da venda que restou após os tributos foi distribuído aos sócios, descapitalizando totalmente a empresa, inclusive com redução de capital em 2009 após a distribuição final dos lucros**.

Não houve investimento nenhum na empresa com o valor recebido ou qualquer reposição de estoque.

Ora, por óbvio que a criação da Luperca, cuja integralização de capital foi feita apenas com imóveis que seriam em seguida totalmente vendidos, e a classificação dessa venda como atividade operacional fez com que não houvesse ganho de capital na operação de venda dos mesmos, mascarando o real fato gerador.

O que de fato aconteceu foi a venda de bens que compunham o ativo permanente do Supermercado Guanabara e de bens imóveis registrados nas declarações de renda das pessoas físicas para uma terceira pessoa interessada.

[...]

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**. 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 imposto ou diferir seu pagamento.

[...]

Como visto, restou cristalina a atividade ilícita do autuado.

O contribuinte tem o direito de estruturar o seu negócio de maneira que melhor lhe convém, com vistas à redução de custos e despesas, inclusive a redução dos tributos, sem que isso implique em qualquer ilegalidade.

Entretanto, o que não se admite hoje é que os atos e negócios praticados se baseiem numa aparente legalidade, sem qualquer finalidade empresarial ou negocial, para disfarçar o real objetivo da operação, que é unicamente o de reduzir o pagamento de tributos, como foi o caso em tela.

[...]

Vê-se, assim, que a operação foi orquestrada de modo simulado, com o único intuito de minorar a incidência de tributos. Além da exoneração do imposto incidente sobre a primeira transmissão da propriedade imóvel, ao incluir no objeto social a compra e venda de imóveis, Luperca também buscou atenuar ainda mais a tributação sobre a renda, pois tributou os rendimentos oriundos da venda dos imóveis em tela utilizando-se de coeficiente de presunção de lucro presumido (8% para o IRPJ e 12% para a CSLL).

Ora, as provas dos autos deixam clara a prática da simulação. No caso concreto, houve a prática da sonegação prevista no art. 71 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, porquanto o contribuinte agiu de forma dolosa, querendo e sabendo que seus atos iriam afastar o conhecimento dos fatos tributáveis pelo Fisco.

Assim, a conduta do contribuinte, caracterizada em utilizar operações estruturadas em sequência, entre partes relacionadas, mediante a utilização de empresa veículo, e deslocando a base tributável para outra pessoa jurídica que não os reais sujeitos passivos, teve o único propósito de criar, formalmente, uma situação que reduzisse a tributação incidente sobre o ganho de capital havido na venda daqueles bens imóveis.

A sucessão dos atos, a inexistência de fluxo financeiro, a proximidade temporal entre eles e a inexistência de fato da empresa Luperca revelam que nunca houve a intenção real de constituir uma nova sociedade, que efetivamente fosse operar no mercado. (destaquei)

Tal conduta revela, portanto, evidente simulação e a prática de simulação, a ensejar a incidência da multa qualificada.

Em suma, aduz a Fazenda que ao contrário do que sustenta a Recorrente, as provas dos autos são suficientes para demonstrar a ocorrência de fraude e simulação, ambas justificadoras da imposição da multa qualificada. Ainda segundo a Procuradoria, toda a conduta do contribuinte visou, exclusivamente, criar uma situação artificial para reduzir a tributação incidente sobre o ganho de capital apurado na alienação de bens de sua propriedade.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Andréa Duek Simantob, Relatora.

Conhecimento

O recurso foi parcialmente admitido pelo despacho de fls. 1.702 a 1.708 e sua admissibilidade não foi questionada pela Fazenda, tendo-se admitido como paradigma o acórdão nº 1402-001-893.

Ocorre que, após a emissão do despacho de admissibilidade de embargos, o acórdão paradigma foi reformado na matéria objeto do recurso especial ora em análise. É o que se constata com o acórdão nº 9101-002.803, de 10 de maio de 2017, publicado no sítio do CARF em 08/08/2017, assim ementado e julgado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

PREMISSA. INSTITUTO JURÍDICO TRIBUTÁRIO. O conceito do ágio é disciplinado pelo art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 27/12/1977 e os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, e trata-se de instituto jurídico-tributário, premissa para a sua análise sob uma perspectiva histórica e sistêmica.

APROVEITAMENTO DO ÁGIO. INVESTIDORA E INVESTIDA. EVENTOS. SEPARAÇÃO. UNIÃO.

São dois os eventos em que a investidora pode se aproveitar do ágio contabilizado: (1) a investidora deixa de ser a detentora do investimento, ao alienar a participação da pessoa jurídica adquirida com ágio; (2) a investidora e a investida transformam-se em uma só universalidade (em eventos de cisão, transformação e fusão).

DESPESAS. AMORTIZAÇÃO. ÁGIO.

A amortização, a qual se submete o ágio para o seu aproveitamento, constitui-se em espécie de gênero despesa, e, naturalmente, encontra-se submetida ao regramento geral das despesas disposto no art. 299 do RIR/99, submetendo-se aos testes de necessidade, usualidade e normalidade.

DESPESAS. FATOS ESPONTÂNEOS.

Não há norma de despesa que recepcione um situação criada artificialmente. As despesas devem decorrer de operações necessárias, normais, usuais da pessoa jurídica. Não há como estender os atributos de normalidade, ou usualidade, para despesas derivadas de operações atípicas, não consentâneas com uma regular operação econômica e financeira da pessoa jurídica.

CONDIÇÕES PARA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. TESTES DE VERIFICAÇÃO.

A cognição para verificar se a amortização do ágio passa por verificar, primeiro, se os fatos se amoldam à hipótese de incidência dos arts. 385 e 386 do RIR/99, segundo, se requisitos de ordem formal estabelecidos encontram-se atendidos, como arquivamento da demonstração de rentabilidade futura do investimento e efetivo pagamento na aquisição, e, terceiro, se as condições do negócio atenderam os padrões normais de mercado, com atuação de agentes independentes e reorganizações societárias com substância econômica.

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. INVESTIDOR E INVESTIDA. MESMA UNIVERSALIDADE.

Os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997 se dirigem às pessoas jurídicas (1) real sociedade investidora, aquela que efetivamente acreditou na mais valia do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura, decidiu pela aquisição e desembolsou originariamente os recursos, e (2) pessoa jurídica investida. Deve-se consumir a confusão de patrimônio entre essas duas pessoas jurídicas, ou seja, o lucro e o investimento que lhe deu causa passam a se comunicar diretamente. Compartilhando do mesmo patrimônio a controladora e a controlada ou coligada, consolida-se cenário no qual os lucros auferidos pelo investimento passam a ser tributados precisamente pela pessoa jurídica que adquiriu o ativo com mais valia (ágio). Enfim, toma-se o momento em que o contribuinte aproveita-se da amortização do ágio, mediante ajustes na escrituração contábil e no LALUR, para se aperfeiçoar o lançamento fiscal com base no regime de tributação aplicável ao caso e estabelecer o termo inicial para contagem do prazo decadencial.

CSLL. DECORRÊNCIA.

Aplica-se à CSLL o decidido no IRPJ, vez que compartilham o mesmo suporte fático e matéria tributável.

QUALIFICAÇÃO DA MULTA. PLUS NA CONDUTA. DOLO.

Operações empreendidas com utilização de empresas de papel, sem funcionários e operação restrita à participação societária em investimento adquirido com sobrepreço, com despesa operacional ínfima, demonstra com contundência a artificialidade visando construir deliberadamente o suporte fático para aproveitamento do ágio. Evidencia-se a presença dos elementos volitivo e cognitivo, caracterizando o dolo, o plus na conduta que ultrapassa o tipo objetivo da norma tributária e que é apenado com a qualificação da multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento,

vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto (relator), Cristiane Silva Costa, José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado) e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento. Acordam, ainda, por voto de qualidade, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto (relator), Cristiane Silva Costa, José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado) e Gerson Macedo Guerra, que não conheceram. **No mérito, (i) quanto à qualificação da multa, por voto de qualidade, acordam em dar-lhe provimento**, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto (relator), Cristiane Silva Costa, José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado) e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento e (ii) quanto à decadência, por unanimidade de votos, acordam em dar-lhe provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro André Mendes de Moura. (destaquei)

Ainda que reformado o acórdão paradigma, sua alteração ocorreu após o protocolo do recurso especial pelo Contribuinte, e o RICARF é expresso que apenas o paradigma reformado antes do recurso especial não se presta a comprovar a divergência indispensável para o seu seguimento.

Neste sentido, por entender que o despacho de admissibilidade seguiu linha a qual entendi pertinente para o conhecimento do recurso, ratifico seus termos e, portanto, conheço do recurso especial interposto.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob

Voto Vencedor

Conselheira Livia De Carli Germano, Redatora Designada.

Fui designada para redigir o voto vencedor e esclarecer as razões pelas quais a maioria da Turma entendeu por não conhecer do presente recurso especial.

Após agravo, o recurso especial teve seguimento para discutir a qualificação da penalidade com relação ao paradigma 1402-001.893, nos seguintes termos (trecho do despacho em agravo, grifos do original):

(...)

O Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento decidiu que não restou caracterizada divergência relativamente à qualificação da penalidade, dado *a divergência de decisões* apontada pela contribuinte não estar *amparada em efetiva divergência de interpretação da legislação tributária, e sim, na dessemelhança das situações fáticas analisadas, em cada caso.*

A agravante aponta como legislação tributária interpretada de forma divergente o art. 44, inciso I e §1º da Lei nº 9.430/96 e defende que em seu recurso discute-se os *requisitos necessários para aplicação da multa de 150%*. Discorda da similitude fática exigida no despacho agravo porque tal requisito *diz respeito ao foco de interpretação divergente do dispositivo legal em situações análogas*. Deste modo, *a título exemplificativo, não configuraria divergência no caso em tela se a Agravante tivesse apresentado como Paradigma um Acórdão que deixou de aplicar multa de 150% por ter anulado a autuação fiscal no seu mérito, ou em que a multa deixou de ser aplicada por conta de erro de fato cometido pela Autoridade Autuante*. Já nos paradigmas apresentados as autuações fiscais tiveram por objeto operações qualificadas como

planejamentos tributários indevidos, mas cujos atos negociais, assim como na situação dos autos, foram realizados às claras e com observância a todas obrigações acessórias, oportunizando ao fisco conhecer, sem dificuldade alguma a extensão dos negócios realizados. Evidenciariam, assim, situações análogas a dos autos, cuja solução, no que diz respeito aos requisitos para a aplicação da multa de 150%, foi diversa, exigindo-se não apenas o mero relato das operações, mas também a prova do intuito doloso de esconder os atos praticados pelo fisco. Além de abordar a divergência especificamente em relação a cada um dos paradigmas, a agravante aponta, ao final, a existência de indevido pré-julgamento do mérito no exame de admissibilidade.

No presente caso, a multa foi qualificada em razão de *simulação do fato gerador em si*, dado que a *venda dos imóveis de Supermercado Guanabara e de seus sócios* teve sua tributação diminuída, criando-se a empresa Luperca *apenas para encobrir o real fato gerador da obrigação tributária e os verdadeiros vendedores dos imóveis*, com o objetivo único e exclusivo de pagamento a menor de tributos na alienação desses bens e consequente recebimento de valores a título de rendimentos ou receita isentos na forma de lucros distribuídos. A constituição de Luperca seria *formalmente lícita*, mas desprovida de qualquer substância e propósito negocial, inexistindo qualquer investimento ou reposição de estoque, a evidenciar que, de fato, o que aconteceu foi a venda de bens que compunham o ativo permanente do Supermercado Guanabara e de bens imóveis registrados nas declarações de renda das pessoas físicas para uma terceira pessoa interessada.

O voto condutor do acórdão recorrido, depois de apresentar abordagem acerca da impossibilidade de se considerar as operações referidas como procedimentos autênticos de planejamento tributário, veiculou as seguintes observações:

A sucessão dos atos, a inexistência de fluxo financeiro, a proximidade temporal entre eles e a inexistência de fato da empresa Luperca revelam que nunca houve a intenção real de constituir uma nova sociedade, que efetivamente fosse operar no mercado.

[...]

Nestes termos, considero que todos os argumentos entabulados pelo impugnante visando demonstrar o propósito negocial das operações havidas não merecem prosperar diante da fartura de indícios convergentes apontados pelo Fisco.

Expressou-se, assim, a conclusão, com amparo na decisão de 1ª instância, que a *fundamentação utilizada para caracterizar a infração é suficiente para demonstrar a ocorrência de simulação*, o que justificaria a aplicação da multa qualificada.

Já no paradigma nº 107-09.587, o voto condutor traz expresso que:

(...)

Observa-se nestes argumentos que circunstâncias específicas como a existência de doutrina e jurisprudência que atestavam a validade das operações e a publicidade conferida a atos praticados por sociedades anônimas, e não somente a realização de atos *às claras e com a observância a todas as obrigações acessórias*, foram invocadas para afastar a qualificação da penalidade. A dita *transparência perante o fisco*, portanto, é estabelecida em razão do tipo de operação realizada, impedindo a caracterização da divergência em face do acórdão recorrido, que tratou de planejamento tributário distinto daquele analisado no paradigma (dedução de participações em face de debêntures emitidas de forma simulada).

Quanto ao paradigma nº 1402-001.893, tem-se o seguinte relato da acusação fiscal acerca da qualificação da penalidade:

Entende sem substrato econômico e sem lógica a situação em que uma pessoa jurídica passa a deduzir dos seus próprios resultados a amortização de um ágio gerado na aquisição de suas próprias ações, notadamente se este tinha como fundamento uma rentabilidade futura destes mesmos resultados.

Justifica a aplicação da multa qualificada (artigo 44, inciso I, §1º da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007) pela ocorrência de fraude, conforme caracterizada no artigo 72 da Lei nº 4.502/64.

Isso porque os fatos anteriormente descritos (e aqui o autuante repete todos os argumentos pelos quais considerou indedutível a despesa de amortização do ágio) evidenciariam a simulação de uma complexa operação envolvendo diversas empresas sediadas no Brasil e uma no exterior, com a finalidade de iludir o Fisco.

E o voto condutor do referido julgado afasta a qualificação da penalidade com base nas razões assim expostas:

No caso dos autos, para justificar a imputação da multa qualificada, o Auditor-Fiscal apenas repete a descrição das operações realizadas pelo contribuinte, afirmando que por isso teria ocorrido simulação e, portanto, fraude, conforme definida no artigo 72 da Lei nº 4.502/64:

[...]

Não creio que isso seja suficiente. A imposição da multa de 150% requer a demonstração de que houve a intenção de fraudar o Fisco (até 2006, tal intenção tinha que ser "evidente"), pois a conduta que leva ao reconhecimento da ocorrência de uma infração tributária não implica necessariamente que também tenha sido infringida norma penal.

Deveria ter o autuante demonstrado que os atos praticados pelo contribuinte subsumem-se ao tipo penal encartado naquele dispositivo legal, apontando como o contribuinte teria agido dolosamente para impedir a ocorrência do fato gerador, excluir ou modificar as suas características essenciais com vistas a reduzir o tributo devido, ou diferir seu pagamento.

A fraude não se presume do simples fato de que as operações realizadas não tinham substância econômica e tinham apenas o intuito de economizar tributo. A conduta deve ser tal que implique em algum nível de falsidade, uma intenção de enganar, como se depreende dos artigos 1º, II e 2º, I da Lei nº 8.137/90:

[...]

No caso dos autos, entendo que não houve a necessária comprovação de que as operações realizadas tinham a intenção de fraudar o Fisco, de encobrir a verdade ou de simular ato jurídico.

Ausentes os requisitos permissivos da qualificação da multa de ofício, ela deve ser reduzida ao percentual de 75% como bem entendeu a decisão recorrida. (negrejou-se)

Observa-se, neste caso, que o entendimento firmado pelo Colegiado sustenta-se na indispensabilidade de que a acusação fiscal veicule descrição da conduta que conduz à fraude na forma prevista no art. 72 da Lei nº 4.502/64, não bastando a afirmação de que houve simulação decorrente da prática de atos sem substância econômica e cujo intuito era, apenas, economizar tributos. Sob esta ótica, apesar de serem diferentes as operações analisadas nos acórdãos confrontados, verifica-se que os parâmetros da justificativa para qualificação da penalidade foram estabelecidos de forma abstrata, evidenciando interpretação da legislação tributária divergente daquela que orientou o acórdão recorrido, no qual a inexistência de propósito negocial e a simulação evidenciada pela Fiscalização foram suficientes para a qualificação da penalidade.

Constato, assim, a presença dos pressupostos de conhecimento do agravo e a necessidade de reforma do despacho questionado. Por tais razões, proponho que o agravo seja ACOLHIDO PARCIALMENTE para DAR seguimento ao recurso especial, mas apenas em razão do paradigma nº 1402-001.893.

Como se sabe, a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) é instância especial de julgamento com a finalidade de proceder à uniformização da jurisprudência do CARF. Desse modo, a admissibilidade do recurso especial está condicionada ao atendimento do disposto no artigo 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF - RICARF, aprovado pela Portaria MF 343/2015, merecendo especial destaque a necessidade de se demonstrar a divergência jurisprudencial, *in verbis*:

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

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente.

(...)

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

Destaca-se que o alegado dissenso jurisprudencial se estabelece em relação à interpretação das normas, devendo, pois, a divergência, se dar em relação a questões de direito, tratando-se da mesma legislação aplicada a um contexto fático semelhante. Assim, se os acórdãos confrontados examinaram normas jurídicas distintas, ainda que os fatos sejam semelhantes, não há que se falar em divergência de julgados, uma vez que a discrepância a ser configurada diz respeito à interpretação da mesma norma jurídica.

Por outro lado, quanto ao contexto fático, não é imperativo que os acórdãos paradigma e recorrido tratem exatamente dos mesmos fatos, mas apenas que o contexto tido como relevante seja de tal forma semelhante que lhe possa (hipoteticamente) ser aplicada a mesma legislação. Desse modo, um exercício válido para verificar se se está diante de genuína divergência jurisprudencial é verificar se a aplicação, ao caso dos autos, do racional constante do paradigma, seria capaz de levar à alteração da conclusão a que chegou o acórdão recorrido.

Quando se discute a aplicação de multa qualificada, ademais, muitas vezes as razões do precedente em questão estão intimamente vinculadas ao contexto fático da operação, de maneira que a verificação da existência de divergência jurisprudencial pode se revelar tarefa ainda mais minuciosa, eis que mais circunstancial.

No caso, da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, compreendo que a Recorrente **não logrou êxito** em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial.

Como se percebe da leitura do despacho em agravo acima transcrito, o caso dos autos discute a aplicação de multa qualificada no contexto da criação de sociedades visando à redução de tributação de ganho de capital.

O voto condutor do acórdão recorrido conclui pela manutenção da multa qualificada diante de *características da operação* que revelariam “*que nunca houve a intenção real de constituir uma nova sociedade, que efetivamente fosse operar no mercado*”.

Porque a decisão recorrida extrai sua conclusão com base em características da operação, para que pudesse fazer contraponto a tal decisão, o paradigma escolhido deveria ter analisado contexto fático semelhante em que a aplicação da multa qualificada foi exonerada. Somente assim o racional constante do paradigma seria capaz de levar à alteração da conclusão a que chegou o acórdão recorrido.

Não obstante, o paradigma admitido (acórdão 1402-001-893) analisa a aplicação da multa qualificada no contexto de amortização fiscal de ágio, observando seu voto condutor que “*Alega a defesa, quanto à imputação de que teria internalizado um ágio apurado por empresa domiciliada no exterior, por meio de empresa veículo, que o ágio na realidade foi gerado no Brasil e registrado por empresa brasileira (a BSSF II).*”

Apesar de tal decisão conter afirmações gerais sobre a necessidade de evento doloso para aplicar a multa qualificada, ele exonera a multa qualificada em contexto fático essencialmente diverso do tratado nos presentes autos. Especificamente, o uso de empresa veículo foi desqualificado dentro de um “planejamento” diferente. Neste sentido, a conclusão a

que se chega é que a aplicação do racional de tal decisão ao caso dos autos não leva necessariamente à alteração da conclusão a que chegou o acórdão recorrido, do que se depreende não demonstrada a divergência jurisprudencial.

Ante o exposto, oriento meu voto para não conhecer do recurso especial.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano