MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	**11080.729596/2011-68**
ACÓRDÃO	9101-006.988 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	4 de junho de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	SUPERMERCADO GUANABARA S.A.
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2007

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. INTERPOSIÇÃO SIMULADA DE *EMPRESA VEÍCULO IMOBILIÁRIA*. CABIMENTO DE MULTA QUALIFICADA.

A prática de simulação com o propósito de dissimular, conscientemente, a sujeição passiva e a ocorrência do efetivo fato gerador do imposto caracteriza hipótese passível de qualificação da multa de ofício.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Especial para reduzir a multa de ofício para 100%. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a Conselheira Edeli Pereira Bessa. Recurso conhecido por determinação judicial.

Assinado Digitalmente

Luis Henrique Marotti Toselli– Relator

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonca

DOCUMENTO VALIDADO

Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo dos Santos Pereira Júnior, Jandir Jose Dalle Lucca (suplente convocado) e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial (fls. 1.543 e seguintes) interposto pela contribuinte em face do Acórdão nº **1401-000.868**, integrado pelo Acórdão nº **1401-001.577**, este último proferido em sede de embargos de declaração.

Transcrevo abaixo as ementas desses julgados.

Acórdão nº 1401-000.868:

> **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 seqüência, 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 negocial 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 como 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.

Acórdão nº 1401-001.577:

DOCUMENTO VALIDADO

Original

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.

Em seguida a contribuinte opôs o recurso especial, recurso este que não foi conhecido por esta E. 1ª Turma da CSRF por intermédio do Acórdão nº **9101-005.871** (fls. 1.738/1.750), assim ementado:

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.

Ocorre que, por força de sentença (fls. 1.812/1.816), proferida nos autos do Mandado de Segurança nº 5002378-57.2022.4.04.7101/RS, a contribuinte obteve provimento jurisdicional *para anular o Acórdão nº 9101-005.871 da 1ª Turma da CSRF e determinar que o Recurso Especial interposto pela impetrante no Processo Administrativo nº 11080.729596/2011-68 seja conhecido e julgado.*

Foi, então, emitido o seguinte despacho (fls. 1.821):

DOCUMENTO VALIDADO

Original

DESPACHO DE ENCAMINHAMENTO

Tendo em vista a decisão judicial de fls. 1.812/1.816, que anulou o Acórdão nº 9101-005.871 de 11/11/2021, fls. 1.738/1.750, e determinou que o Recurso Especial interposto pela impetrante no presente processo seja conhecido e julgado e considerando que a Relatora não mais integra o colegiado e, ainda, considerando o término do mandato da Redatora Designada em 31/07/2023, encaminhe-se o presente processo à 1ªTurma/CSRF, para novo sorteio.

Em seguida os autos foram a mim distribuídos para julgamento do Apelo.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator

Os autos do referido Mandado de Segurança nº 5002378-57.2022.4.04.7101 – que determinou a apreciação de mérito do recurso especial - aguardam apreciação de apelação e remessa necessária no Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Disto decorre que a competência de julgamento deste Colegiado, exercida nos termos do Acórdão nº 9101-005.871, foi ampliada em razão de decisão judicial ainda não definitiva e, assim, a validade do presente ato decisório passa a ser dependente da subsistência desta decisão, vez que o art. 59, inciso II do Decreto nº 70.235/72 reputa nulas decisões proferidas por autoridade incompetente.

Registrada a ressalva, e considerando a relatada *decisão judicial,* passa-se a enfrentar a matéria em controvérsia, qual seja, a aplicação ou não da multa qualificada nessa situação fática, que assim foi motivada no Relatório de Ação Fiscal:

> [...]
>
> **V — CONCLUSÃO**
>
> Por tudo que foi exposto neste Relatório a fiscalização afirma que a operação de venda de imóveis aqui descrita não foi conseqüência do exercício regular de atividades operacionais pela Luperca. A venda desses imóveis, campos e florestas, foi decorrente de uma alienação de bens do ativo permanente do Supermercado Guanabara e de bens de propriedade das pessoas físicas dos srs. Luiz Carlos da Silva Carvalho, Luiz Pereira de Carvalho, Luiz Carlos da Silva Carvalho Junior, Wiliam Voight Carvalho e sras. Maria Augusta Voight Carvalho e Andréa Voight Carvalho, sendo portanto sujeita a tributação do ganho de capital, na forma da legislação. Para o Supermercado Guanabara S/A os valores do crédito tributário

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> constituído encontram-se em Autos de Infração do qual este Relatório é parte integrante.
>
> A multa de ofício que aplicada no presente auto de infração é de 150% conforme o artigo 44, §1° da Lei 9.430/96. Isso porque a fiscalização considera que houve fraude com a simulação dos fatos apresentados. Relembrando a seqüência dos acontecimentos.
>
> a) em 13/09/2006 - constituição da empresa Luperca com integralização de bens imóveis por seus sócios pelo mesmo valor constante de suas declarações sem apuração de qualquer ganho de capital por nenhum dos sócios; b) em 07/02/07 - alteração contratual da Luperca inclui no objeto social a atividade de venda de imóveis próprios; c) em 15/02/2007 - assinatura de escritura pública de promessa de compra e venda pela Luperca de todos os bens recebidos na integralização de capital, com a classificação dessa receita como sendo atividade operacional e essa foi a única receita operacional registrada pela empresa desde sua criação até dez/2010; d) os recursos monetários da operação foram recebidos pelo Supermercado Guanabara e lá permaneceram até a distribuição de lucros aos sócios da Luperca; e) todo o valor de lucro registrado pela Luperca, descontados os tributos e despesas de abertura foi distribuído aos sócios, não havendo nenhum investimento dos valores recebidos nas atividades da empresa.
>
> Observando-se a cronologia dos eventos acima fica mais do que óbvia e clara a intenção de redução de tributos com simulação do fato gerador em si, uma vez foi apresentado à RFB uma receita tributável de atividade operacional no lucro presumido em vez de ganho de capital e do real sujeito passivo da obrigação tributária, ou seja, em vez do Supermercado Guanabara e de pessoas físicas, foi apresentado como sujeito passivo a Luperca.
>
> [...]

Nesse contexto, o voto condutor do acórdão recorrido, seguido à unanimidade, manteve a qualificação da penalidade, *in verbis*:

> (...)
>
> **Existência de ganho de capital tributável**
>
> A presente controvérsia resume-se à análise da oponibilidade ou não, ao Fisco, de sucessivas operações de planejamento tributário, resumidas no quadro abaixo (segundo a visão das autoridades autuantes):

Data / Evento	Situação / Operação Ocorrida
14/08/2006 **Início**	a) **Constituição da Luperca Administração e Participações Ltda.**, tendo como sócios a contribuinte (ora recorrente), dois de seus sócios (pessoas físicas) e familiares destes (no percentual ínfimo de 0,48%); b) O **objeto social** da Luperca seria **"administração de bens próprios, participação no capital de outras sociedade e exploração agropecuária"** (v. fls. 30) c) **O capital social da Luperca**, no valor de R$ 2.136.263,00, foi **totalmente integralizado mediante versão de bens do ativo imobilizado da contribuinte, avaliados a valor contábil** (ou seja, sem apuração de ganho de capital na citada operaçãoo). Idêntico procedimento foi adotado pelas pessoas físicas sócias de Luperca, que também transferiram imóveis para a Luperca pelo valor consignado em suas respectivas declarações de renda..
07/02/2007 **Alteração do objeto social da Luperca**	a) O **objeto social** da nova pessoa jurídica foi **alterado, incluindo-se a atividade de compra e venda de imóveis próprios e de terceiros** e intermediação na compra e venda de imóveis; b) A **denominação social** da nova pessoa jurídica foi **alterada** para "**Luperca Negócios Imobiliários e Participações Ltda**" (v. fls. 65);
15/02/2007	a) **Todos os bens imóveis entregues à Luperca**, a título de integralização de capital (campos e florestas) foram alienados para a peessoa jurídica Resinas Brasil Indústria e Comércio Ltda., pelo valor global de R$ 10.692.074,34, conforme Escrituras Públicas de Compromisso de Compra e Venda (v. fls. 73/90);
Alienação de todos os imóveis recebidos pela Luperca como integralização de capital	b) Os valores recebidos nestas alienaçõe **nunca transitaram em contas correntes de titularidade da Luperca**, tendo sido **recebidos diretamente pelo Supermercado Guanabara** (v. Razão, fls. 239). Na contabilidade do Supermercado, tais valores foram contabilizados em conta de "Créditos Pessoas Ligadas". c) **Estas alienações foram as únicas atividades operacionais da Luperca,** desde 2006 até 2010 (v. Diário, fls. 140-227).
31/12/2007 **Luperca distribui aos seus sócios a totalidade do lucro líquido das alienações dos imóveis)**	a) As operações de alienação de imóveis geraram um **lucro líquido de R$ 7.852.714,61 para a Luperca**, já descontado o valor de custo dos bens vendidos (valor recebido na integralização de capital), as despesas com a constituição da empresa e os tributos incidentes. **Nenhuma parcela deste valor foi reinvestido pela Luperca**. **b)** Em 31/12/2007 a Luperca **distribuiu aos seus sócios o valor de R$ 7.815.500,00**, ou seja, a **quase totalidade dos lucros líquidos obtidos com a venda dos imóveis**. Por se tratar de distribuição de lucros, tais rendimentos foram considerados isentos de qualquer tributação a título de IRPF (no caso dos sócios pessoas físicas); **c)** O **valor remanescente** da conta de "Lucros Acumulados" da Luperca (**R$ 37.214,61) foi distribuído aos sócios** em 31/12/2009.

Com base nesses fatos, as autoridades autuantes concluíram que (fls.480):

a) a empresa Luperca foi criada apenas para encobrir o real fato gerador da obrigação tributária e os verdadeiros vendedores dos imóveis (seus sócios pessoas físicas e o Supermercado Guanabara);

b) o **objetivo único e exclusivo** dos idealizadores da Luperca foi o de reduzir a tributação incidente na alienação de bens imóveis de sua propriedade, fazendo com que os ganhos de capital correspondentes fossem recebidos a título de rendimentos ou receita isentos na forma de lucros distribuídos pela Luperca;

DOCUMENTO VALIDADO

Original

c) A constituição e integralização de capital da Luperca pelos sócios com bens imóveis, apesar de formalmente lícita, foi inteiramente desprovida de qualquer substância e propósito negocial. Os fatos jurídicos realmente ocorridos foram as alienações de imóveis dos sócios a uma terceira pessoa (Resinas Brasil);

d) Os bens imóveis recebidos pela Luperca a título de integralização de capital não serviram para que a empresa recém criada se tornasse operacional. Todo o lucro líquido da venda (descontados os custos de constituição da empresa e os tributos incidentes) foi distribuído aos sócios, descapitalizando totalmente a empresa recém-criada, inclusive com redução de capital em 2009, após a distribuição final dos lucros (fls. 205/206 e 240). **Não houve nenhum reinvestimento na empresa com o valor recebido ou qualquer reposição de estoque;**

e) A inclusão da atividade de venda de bens imóveis próprios no objeto social da Luperca, ocorrida uma semana antes da alienação dos imóveis, foi uma medida essencial para que os sócios da Luperca atingissem seu objetivo, reduzindo drasticamente a tributação incidente na operação. Afinal, desta forma a Luperca pode classificar as receitas das vendas destes imóveis como receita operacional, sujeitando-se ao coeficiente de presunção do lucro presumido. Caso tal providência não tivesse sido tomada, haveria tributação sobre o ganho de capital apurado pela Luperca, neutralizando todo o efeito do "planejamento tributário" idealizado pelo sócios da Luperca.

Em sua defesa, a recorrente sustentou que o planejamento tributário realizado encontra amparo no ordenamento jurídico. Apresentou, ainda, extensa argumentação visando demonstrar que todos os atos e negócios jurídicos praticados possuíam propósito negocial e não visavam a simples redução da incidência tributária sobre o ganho de capital havido na venda daqueles imóveis

A situação sob análise não é nova para este colegiado. Na verdade, o julgamento de situações desta natureza é fenômeno relativamente antigo e bastante frequente neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscas, que já produziu caudalosa e consistente jurisprudência sobre o tema.

(...)

Não é preciso muito esforço para verificar que, no presente caso, claramente ocorreram pelo menos cinco dessas situações nebulosas, quais sejam: (1) Operações estruturadas em sequência (*step transactions*), (2) Operações entre partes relacionadas; (3) Uso de sociedades-veículo (*conduit companies*), (4) Deslocamento da base tributável.

[...]

Passo a analisar brevemente cada uma destas ocorrências.

Operações estruturadas em sequência (*step transactions*)

Na situação sob análise, a premência com que as operações foram realizadas denotam, claramente, que elas faziam parte de uma seqüência de etapas,

DOCUMENTO VALIDADO

encadeadas com as anteriores e a depender das posteriores, visando a busca de um fim determinado, sem nenhum evento externo que justificasse a altíssima velocidade com que as operações foram realizadas.

Operações entre partes relacionadas

(...)

Em resumo: do exame do conjunto das diversas etapas da operação, constato que a finalidade econômica da criação da Luperca restou desfigurada, distorcida, ainda que tenha sido observada a legislação societária. Isto porque, sob o ponto de vista econômico, em decorrência da mudança do seu objeto social e posterior venda de todos os imóveis recebidos a título de integralização de capital, o único efeito prático das operações realizadas foi a redução ilegal da tributação sobre o ganho de capital auferido pelos sócios da Luperca, dente os quais figura a recorrente. Por todas as razões expostas, é forçoso concluir que a situação descrita é totalmente atípica, contrariando totalmente a "ordem natural das coisas".

Uso de sociedades-veículo (*conduit companies*)

(...)

No presente caso, a única função da Luperca no conjunto de operações realizadas foi servir de veículo para a venda dos imóveis de titularidade dos seus sócios, sem que houvesse a apuração e tributação dos correspondentes ganhos de capital.

(...)

Estas operações encadeadas tiveram, como único efeito, a redução drástica da tributação incidente sobre a alienação dos aludidos bens imóveis por parte dos sócios da Luperca.

(...)

Deslocamento da base tributável

(...)

No caso concreto, indiscutivelmente houve transferência da base tributável (ganho de capital) dos sócios (recorrente e pessoas físicas) para a Luperca (sociedade-veículo), a qual se encontrava em situação tributariamente muito mais favorável.

(...)

Multa qualificada

As autoridades autuantes justificaram da seguinte forma a qualificação da multa de ofício (fls. 482):

> (...)
>
> *Observando-se a cronologia dos eventos acima fica mais do que óbvia e clara a intenção de redução de tributos com simulação do fato gerador em*

DOCUMENTO VALIDADO

> *si, uma vez que foi apresentado à RFB uma receita tributável de atividade operacional no lucro presumido em vez de ganho de capital e do real sujeito passivo da obrigação tributária, ou seja, em vez do Supermercado Guanabara e de pessoas físicas, foi apresentado como sujeito passivo a Luperca.*

Em sua peça recursal, a contribuinte arguiu a inexistência de fraude, caracterizada pela ausência de animus *fraudandi* por parte da contribuinte.

Analisando-se os elementos constantes dos autos, considero que a razão está claramente ao lado das autoridades autuantes.

Resultou fartamente demonstrado que todas as operações realizada pela contribuinte, em conjunto com outras pessoas físicas, tinham como único objetivo único a redução dos encargos tributários, tanto estaduais quanto federais.

Esta conclusão se evidencia diante do amplo conjunto de indícios convergentes identificados pelas autoridades autuantes.

Diante do exposto, considero inteiramente correta a conclusão a que chegou o acórdão recorrido, fls. 667:

> *(...)*
>
> *Em suma, a fundamentação utilizada para caracterizar a infração é suficiente para demonstrar a ocorrência de simulação, justificando, pois, a multa qualificada aplicada pela Fiscalização.*

[...]

Como se vê, a qualificação da multa de ofício (de 75% para 150%) restou mantida em segunda instância sob a premissa de que a Recorrida, ao deslocar conscientemente o ganho de capital auferido na alienação de ativo imobilizado a uma pretensa receita operacional imobiliária de empresa por ela constituída com seus sócios, teria cometido uma conduta *dolosa* ou *fraudulenta* à luz do § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, assim vigente na época dos fatos:

> Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:
>
> I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;
>
> [...]
>
> § 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502[1], de 30 de

[1] Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:
I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Nenhum reparo cabe ao racional empregado pelo Colegiado *a quo*.

Analisando o conjunto de operações, percebe-se que realmente a contribuinte, simulando uma venda por uma suposta *empresa imobiliária interposta*, que inclusive teve o objeto social alterado às vésperas do único negócio que teria praticado, buscou esconder a verdadeira operação, qual seja, a ocorrência de ganho de capital na alienação de ativo imobilizado. Ganho de capital, aliás, cujo respectivo preço de venda foi recebido diretamente pela Recorrente, esta sim quem sempre deteve a capacidade contributiva percebida na alienação.

A essência das operações, pois, mostra-se incompatível com os atos que foram formalizados, evidenciando o propósito consciente de dissimular tanto a verdadeira sujeição passiva quanto a ocorrência do efetivo fato gerador do imposto (ganho de capital e não receita operacional). Daí a correta qualificação da multa de ofício, devendo esta ser reduzida ao patamar de 100% a luz da nova redação do § 1º, VI, do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Conclusão

Pelo exposto, dou parcial provimento ao recurso especial para reduzir a multa qualificada ao percentual de 100%.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Luis Henrique Marotti Toselli

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira Edeli Pereira Bessa

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

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do impôsto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

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

DOCUMENTO VALIDADO

Original

O conhecimento do recurso especial se impõe por determinação judicial sob a compreensão de que *a necessidade de caracterização do dolo para fins de incidência da multa qualificada constitui, ao que tudo indica, uma das teses apontadas pela impetrante/recorrente, de modo que o Recurso Especial não poderia ter sido rejeitado sob o fundamento de que os acórdãos recorrido e paradigma tratam de fatos distintos*.

A Contribuinte argumenta que enquanto *o Acórdão recorrido entendeu que a mera desconstituição da formatação negocial empregada pelo contribuinte implica a aplicação de multa qualificada de 150%*, os paradigmas apresentados entendem *que é preciso ficar demonstrado pela autoridade fiscal o intento fraudulento doloso contra o erário.* Situa a divergência jurisprudencial *quanto à ocorrência de fraude pela mera descrição das operações realizadas* que, no acordão recorrido, foram consideradas *"evidentemente" fraudulentas*, e demanda a explicitação e comprovação por elementos das *circunstâncias indicadoras do comportamento ilícito doloso do contribuinte,* ou seja, a *demonstração de conduta adicional voltada a ludibriar o fisco*.

Mais à frente, reproduz a lei e excerto de doutrina para concluir que *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.* E, neste sentido, afirma ser insuficiente a acusação fiscal pautada em *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".*

Defende que *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.*

Primeiramente releva ter em conta a quase sempre impossível prova direta do dolo no âmbito tributário, e a admissibilidade de sua demonstração mediante reunião de um conjunto de indícios consistentes e convergentes que autorizem a presunção da intenção de fraude nas condutas para evitar o recolhimento de tributos sabidamente devidos.

Veja-se que a imperatividade do uso da presunção, na esfera tributária, é defendida com sólidos argumentos por Maria Rita Ferragut (*in* Evasão Fiscal: o parágrafo único do artigo 116 do CTN e os limites de sua aplicação, Revista Dialética de Direito Tributário nº 67, Dialética, São Paulo, 2001, p. 119/120):

> Por outro lado, insistimos que a preservação dos interesses públicos em causa não só requer, mas impõe, a utilização da presunção no caso de dissimulação, já que a arrecadação pública não pode ser prejudicada com a alegação de que a segurança jurídica, a legalidade, a tipicidade, dentre outros princípios, estariam sendo desrespeitados.

DOCUMENTO VALIDADO

> Dentre as possíveis acepções do termo, definimos presunção como sendo norma jurídica lato sensu, de natureza probatória (prova indiciária), que a partir da comprovação do fato diretamente provado (fato indiciário), implica juridicamente o fato indiretamente provado (fato indiciado), descritor de evento de ocorrência fenomênica provável, e passível de refutação probatória.
>
> É a comprovação indireta que distingue a presunção dos demais meios de prova (exceção feita ao arbitramento, que também é meio de prova indireta), e não o conhecimento ou não do evento. Com isso, não se trata de considerar que a prova direta veicula um fato conhecido, ao passo que a presunção um fato meramente presumido. Só a manifestação do evento é atingida pelo direito e, portanto, o real não tem como ser alcançado de forma objetiva: independentemente da prova ser direta ou indireta, o fato que se quer provar será ao máximo jurídica certo e fenomenicamente provável. É a realidade impondo limites ao conhecimento.
>
> Com base nessas premissas, entendemos que as presunções nada "presumem" juridicamente, mas prescrevem o reconhecimento jurídico de um fato provado de forma indireta. Faticamente, tanto elas quanto as provas diretas (perícias, documentos, depoimentos pessoais etc.) apenas "presumem".

E, mais à frente, abordando diretamente a questão da prova da fraude, a mesma autora acrescenta:

> As presunções assumem vital importância quando se trata de produzir provas indiretas acerca de atos praticados mediante dolo, fraude, simulação, dissimulação e má-fe em geral, tendo em vista que, nessas circunstâncias, o sujeito pratica o ilícito de forma a dificultar em demasia a produção de provas diretas. Os indícios, por essa razão, convertem-se em elementos fundamentais para a identificação de fatos propositadamente ocultados para se evitar a incidência normativa.

Como se vê, a exigência imposta à verificação do intuito de fraude, para atribuir-lhe uma consequência é a prova, e esta pode se dar por meio de presunção.

Assim, imperioso analisar os fatos e a acusação fiscal, para confirmar se a premissa a partir da qual a Contribuinte erige sua interpretação da legislação tributária é válida.

De plano constata-se que a Contribuinte constrói sua intepretação acerca da insuficiente acusação fiscal mediante transcrição, apenas de parte do último parágrafo da conclusão de todo o relatório fiscal acerca das operações analisadas. Vale a transcrição da íntegra desta conclusão constante à e-fl. 482:

> Por tudo que foi exposto neste Relatório a fiscalização afirma que a operação de venda de imóveis aqui descrita não foi conseqüência do exercício regular de atividades operacionais pela Luperca. A venda desses imóveis, campos e florestas, foi decorrente de uma alienação de bens do ativo permanente do Supermercado Guanabara e de bens de propriedade das pessoas físicas dos srs. Luiz Carlos da Silva Carvalho, Luiz Pereira de Carvalho, Luiz Carlos da Silva Carvalho Júnior, Wiliam Voight Carvalho e sras. Maria Augusta Voight Carvalho e Andréa Voight Carvalho, sendo portanto sujeita a tributação do ganho de capital, na forma da legislação. Para o Supermercado Guanabara S/A os valores do crédito tributário constituído encontram-se em Autos de Infração do qual este Relatório é parte integrante.

DOCUMENTO VALIDADO

> A multa de ofício que aplicada no presente auto de infração é de 150% conforme o artigo 44, §1° da Lei 9.430/96. Isso porque a fiscalização considera que houve fraude com a simulação dos fatos apresentados. Relembrando a seqüência dos acontecimentos.
>
> a) em 13/09/2006 - constituição da empresa Luperca com integralização de bens imóveis por seus sócios pelo mesmo valor constante de suas declarações sem apuração de qualquer ganho de capital por nenhum dos sócios; b) em 07/02/07 - alteração contratual da Luperca inclui no objeto social a atividade de venda de imóveis próprios; c) em 15/02/2007 - assinatura de escritura pública de promessa de compra e venda pela Luperca de todos os bens recebidos na integralização de capital, com a classificação dessa receita como sendo atividade operacional e essa foi a única receita operacional registrada pela empresa desde sua criação até dez/2010; d) os recursos monetários da operação foram recebidos pelo Supermercado Guanabara e lá permaneceram até a distribuição de lucros aos sócios da Luperca; e) todo o valor de lucro registrado pela Luperca, descontados os tributos e despesas de abertura foi distribuído aos sócios, não havendo nenhum investimento dos valores recebidos nas atividades da empresa.
>
> Observando-se a cronologia dos eventos acima fica mais do que óbvia e clara a intenção de redução de tributos com simulação do fato gerador em si, uma vez foi apresentado à RFB uma receita tributável de atividade operacional no lucro presumido em vez de ganho de capital e do real sujeito passivo da obrigação tributária, ou seja, em vez do Supermercado Guanabara e de pessoas físicas, foi apresentado como sujeito passivo a Luperca. *(destaques do original)*

Integrando o "por tudo que foi exposto neste Relatório", expresso no início desta conclusão, a autoridade fiscal já havia, antes, enfatizado os elementos que indicavam a simulação do fato gerador e do sujeito passivo da obrigação tributária, nos seguintes termos:

> Ora todos os fatos até aqui relatados apontam para uma única conclusão: que a empresa Luperca foi criada apenas para encobrir o real fato gerador da obrigação tributária e os verdadeiros vendedores dos imóveis (seus sócios pessoas físicas e o Supermercado Guanabara) 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, conforme demonstrado acima.
>
> 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 (fls.205/206 e 240). **Não houve investimento** nenhum na empresa com o valor recebido **ou qualquer reposição de estoque**.
>
> A criação de uma empresa 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.

DOCUMENTO VALIDADO

> [...] 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, Resinas Brasil. Logo, os sócios pessoas físicas e o Supermercado Guanabara são os reais sujeitos passivos da obrigação tributária cujo fato gerador ocorrido é o ganho de capital na alienação de bens. (*destaques do original)*

O voto condutor do acórdão recorrido, por sua vez, bem demonstra porque as operações realizadas se distinguem da mera falta de recolhimento de tributos, destacando os elementos que corroboram a conclusão fiscal:

> A título meramente ilustrativo, sintetizo as aludidas operações: (a) Operações estruturadas em seqüência *(step transactions),* (b) Operações invertidas, (c) Operações entre partes relacionadas; (d) Uso de sociedades veículo *(conduit companies, sociedades aparentes; sociedades fictícias; sociedades efêmeras; interpostas pessoas);* (e) Deslocamento da base tributável; (f) Substituições jurídicas; (g) Neutralização de efeitos indesejáveis; (h) Ingresso de sócio seguido de cisão seletiva; (i) Ágio de si mesmo; (j) Empréstimo ao invés de investimento; (k) Operações interestaduais de ICMS sem trânsito; (1) Criação de distribuidoras e base de cálculo do IPI; (m) Autonomização de operações; (n) Outras *(ato normal de gestão, negócios indiretos ou fiduciários, redesenhos societários sucessivos, operações recíprocas).*
>
> Não é preciso muito esforço para verificar que, no presente caso, claramente ocorreram pelo menos cinco dessas situações nebulosas, quais sejam: (1) Operações estruturadas em seqüência *(step transactions),* (2) Operações entre partes relacionadas; (3) Uso de sociedades veículo *(conduit companies),* (4) Deslocamento da base tributável.
>
> Passo a analisar brevemente cada uma destas ocorrências.
>
> Operações estruturadas em sequência *(step transactions)*
>
> *[...]*
>
> No caso em análise, o conjunto dessas etapas (criação da Luperca; integralização de capital mediante entrega de imóveis avaliados pelo valor contábil, sem nenhum fluxo financeiro; alteração do objeto social da Luperca; utilização de empresa veículo sem nenhuma outra atividade operacional e finalmente a vendas de todos os bens imóveis e distribuição integral do lucro líquido para os seus sócios) corresponde apenas a uma pluralidade de meios para atingir um único fim: a redução da incidência tributária sobre o ganho de capital apurado na venda dos bens imóveis dos sócios da Luperca (dentre os quais figurava o Supermercados Guanabara, ora recorrente).
>
> [...]
>
> No caso concreto, vale ressaltar que não houve qualquer atividade operacional na Luperca. A citada pessoa jurídica nunca teve funcionários e não reinvestiu em suas operações um único centavo obtido com a venda daqueles imóveis. A existência da Luperca não produziu nenhuma outra consequência no mundo jurídico, a não ser a redução da tributação incidente sobre o ganho de capital na venda dos bens de propriedade de seus sócios.
>
> [...]

DOCUMENTO VALIDADO

Na situação sob análise, a premência com que as operações foram realizadas denotam, claramente, que elas faziam parte de uma seqüência de etapas, encadeadas com as anteriores e a depender das posteriores, visando a busca de um fim determinado, sem nenhum evento externo que justificasse a altíssima velocidade com que as operações foram realizadas.

Operações entre partes relacionadas

[...]

Da análise de todos os fatos e documentos trazidos aos autos, constata-se que é totalmente atípica a constituição de uma empresa, com a integralização total do seu capital social mediante a entrega de bens imóveis avaliados por valores totalmente irreais. Esse tipo de operação somente seria possível se envolvesse "partes relacionadas", ou seja pessoas físicas e jurídicas que mantinham uma relação de absoluta confiança e absoluta identidade de interesses.

No momento em que as sucessivas operações são analisadas como um todo, facilmente se constata que nas etapas intermediárias ocorreu uma transferência meramente "simbólica" da titularidade dos bens imóveis, que ao final foram transferidos pelos sócios a um terceiro (Resinas Brasil Indústria e Comércio Ltda.).

Ao término de toda a cadeia de operações, verifica-se que a Luperca serviu como mero veículo para a eliminação do ganho de capital auferido pelos seus sócios, decorrente da venda de seus imóveis para a pessoa jurídica Resinas Brasil Indústria e Comércio Ltda.

Ao final de toda essa cadeia de operações, tudo resultou inalterado, no que tange aos haveres de cada um dos sócios da Luperca. Cada um deles alienou seus imóveis e recebeu a totalidade do lucro líquido apurado nestas operações, com uma baixíssima incidência tributária. O único efeito concreto e relevante é que o Fisco deixou de receber substanciais valores de tributos.

[...]

Em resumo: do exame do conjunto das diversas etapas da operação, constato que a finalidade econômica da criação da Luperca restou desfigurada, distorcida, ainda que tenha sido observada a legislação societária. Isto porque, sob o ponto de vista econômico, em decorrência da mudança do seu objeto social e posterior venda de todos os imóveis recebidos a título de integralização de capital, o único efeito prático das operações realizadas foi a redução ilegal da tributação sobre o ganho de capital auferido pelos sócios da Luperca, dente os quais figura a recorrente.

Por todas as razões expostas, é forçoso concluir que a situação descrita é totalmente atípica, contrariando totalmente a "ordem natural das coisas".

Uso de sociedades-veículo *(conduit companies)*

No presente caso, a **única função** da Luperca no conjunto de operações realizadas foi servir de veículo para a venda dos imóveis de titularidade dos seus sócios, sem que houvesse a apuração e tributação dos correspondentes ganhos de capital.

Ressalte-se, por oportuno, que no exíguo prazo de seis meses a Luperca foi constituída, teve seu capital integralizado mediante recebimento de bens imóveis (avaliados a valor contábil), modificou seu objeto social, na semana seguinte vendeu a totalidade dos imóveis recebidos e, ao final, distribuiu aos seus sócios 100% do lucro líquido auferido com a venda dos aludidos imóveis.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> Estas operações encadeadas tiveram, como único efeito, a redução drástica da tributação incidente sobre a alienação dos aludidos bens imóveis por parte dos sócios da Luperca.
>
> Vale dizer que a pessoa jurídica Luperca foi uma pessoa jurídica com existência meramente formal, posto quer **nunca teve empregados nem estrutura administrativa**.
>
> Ao término destas operações, a Luperca (empresa veículo) foi descapitalizada, prticamente deixando de existir no mundo jurídico. Este fato, por si só, reforça a convicção que, no contexto das operações sob análise, **a única função da Luperca foi a de viabilizar a venda dos imóveis de seus sócios, sem a tributação do ganho de capital correspondente.**
>
> Deslocamento da base tributável
>
> [...]
>
> No caso concreto, indiscutivelmente houve transferência da base tributável (ganho de capital) dos sócios (recorrente e pessoas físicas) para a Luperca (sociedade veículo), a qual se encontrava em situação tributariamente muito mais favorável.
>
> Considerações finais
>
> Importante observar que a pessoa jurídica Luperca nunca atuou efetivamente no mundo real. Sua existência foi meramente formal.
>
> Por todas as razões até aqui expostas, nada do que foi trazido no recurso sensibiliza meu espírito a ponto de produzir dúvida quanto ao verdadeiro propósito da criação da Luperca. Salta aos meus olhos a convicção de que tal pessoa jurídica foi concebida única e exclusivamente com a finalidade de reduzir a incidência tributária sobre a alienação dos bens imóveis de titularidade dos seus sócios fundadores.
>
> [...]
>
> É de todo evidente que o conjunto de operações descritas no presente processo foi articulada pela recorrente em conjunto com as pessoas físicas citadas, com 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. *(destaques do original)*

Não se trata aqui, portanto, de um questionamento fiscal à escolha do sujeito passivo de transferir para empresa ligada a administração de seus bens fixos – no caso florestas – com vistas a alcançar menor incidência tributária sobre eventual ganho de capital na alienação nestes bens. A pessoa jurídica interposta teve existência meramente formal, nunca teve empregados nem estrutura administrativa, e sequer recebeu pela venda dos bens, vez que os créditos foram depositados em favor da Contribuinte e com ela permaneceram até que fossem destinados como suposta distribuição de lucros de Luperca. Estes indícios reunidos apontam unicamente no sentido de que a Contribuinte e os demais sócios agiram intencionalmente para simular um cenário no qual o crédito tributário devido pela venda dos bens seria atribuído a outra pessoa jurídica e minorado pela tributação diferenciada prevista para sua atividade. Assim, ainda

DOCUMENTO VALIDADO

que a pessoa jurídica interposta fosse originalmente constituída com o objeto social que lhe permitisse classificar a alienação dos bens fixos como atividade imobiliária, todas as circunstâncias materiais das operações realizadas apontam no sentido de que os bens foram alienados por seus antigos titulares, vez que Luperca não tinha qualquer existência real para promover estas alienações.

O Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, ao apreciar a impugnação apresentada contra esta exigência, bem ponderou acerca da simulação evidenciada na interposição de Luperca no voto condutor da decisão de 1ª instância integrante destes autos:

> Importa analisarmos o objeto social de Luperca (fl. 66): a) compra, venda e aluguel de imóveis próprios ou de terceiros, e intermediação na compra e venda de imóveis; b) administração de bens próprios; c) participar do capital de outras sociedades nacionais ou estrangeiras, na condição de acionista, sócia ou quotista em caráter permanente ou temporário, como controladora ou minoritária; d) exploração agropecuária por parceira ou conta própria.
>
> Conforme se observa, para que tais atividades fossem desenvolvidas seriam necessárias estrutura física e, principalmente, mão-de-obra.
>
> Pois bem, conforme consta à fl. 29, a sede de Luperca situa-se na Avenida Itália, nº 1501, Vila Maria José, coincidindo com o endereço de uma das filiais do impugnante (Depósito Central, CNPJ nº 94.846.755/0022-80 – fl. 624). Desse modo, vê-se que Luperca não possui sequer um endereço próprio, utilizando-se, em tese, da estrutura física do impugnante para, supostamente, desenvolver suas atividades.
>
> Vejamos as constatações da Fiscalização a respeito do fluxo financeiro de Luperca (fl. 479):
>
> > c) os valores pagos pela Resinas Brasil na aquisição das áreas aqui mencionadas, foram, todos recebidos integralmente pelo Supermercado Guanabara; ele recolheu os tributos que seriam devidos pela Luperca; ficou com os valores parados em sua contabilidade na conta de Créditos Pessoas Ligadas, conforme extrato Razão na fl. 243 até dezembro de 2007 quando distribuiu os lucros aos demais sócios e manteve um valor de pouco mais de 37 mil reais nessa conta até dezembro de 2009 quando então distribuiu o restante do lucro de 2007;
>
> Ora, a ausência de estrutura de Luperca mostra-se tão evidente que, a par do fluxo financeiro da operação e de sua escrituração contábil, nem conta bancária manteve. Os valores recebidos pela venda dos imóveis em questão foram disponibilizados diretamente na conta-corrente do impugnante que se encarregou ainda de recolher os tributos incidentes na operação. Na contabilidade de Luperca havia apenas uma conta específica para controle desses valores (Créditos de Pessoas Ligadas).
>
> No quesito mão-de-obra, a situação não é diferente. Para desenvolver suas operações, em especial o reflorestamento, é indubitável a necessidade de empregados. Tanto é assim que a próprio impugnante anexou à fl. 618 guia de recolhimento do FGTS, referente ao período em que seus sócios pessoas físicas desenvolveriam a atividade, em que consta informação de que possuíam 14 trabalhadores. Entretanto, Luperca, desde sua constituição, sempre declarou à Previdência Social/RFB não possuir empregados! Anexa-se, a seguir, tela dos sistemas de arrecadação previdenciária onde consta que, à época de sua

DOCUMENTO VALIDADO

> constituição – 09/2006 -, Luperca transmitiu GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social) informando não haver movimento. Em todos os meses seguintes, até a presente data, o panorama não se modificou: jamais Luperca declarou possuir empregados.
>
> [...]
>
> Saliente-se que a escrituração contábil referente ao período (fls. 116/231) indica que não houve quaisquer despesas administrativas, operacionais e financeiras em todo o período e, em diversos meses, a escrituração resume-se à expressão "sem movimento" (por exemplo, o Diário referente aos meses de janeiro a dezembro de 2008 - fls. 177/188). Ou seja, comprova-se não somente a ausência de empregados, mas também de qualquer estrutura que pudesse demonstrar a efetiva operação de Luperca durante o período, corroborando as conclusões da Fiscalização.

Como se vê, Luperca não tinha estabelecimento, conta bancária, empregados e nem mesmo registros contábeis contemporâneos às operações realizadas. Fora de dúvida, portanto, a *simulação do fato gerador em si,* bem como *do real sujeito passivo da obrigação tributária*. E, em tais circunstâncias, como também substancialmente fundamentado pelo Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto na decisão de 1ª instância, caracterizada está a hipótese do art. 71 da Lei nº 4.502/64:

> Quanto à redução da multa, de qualificada para ordinária, entendo descabida a pretensão, porquanto as provas constantes dos autos deixam patente que houve, no caso vertente, 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.
>
> As operações levadas a efeito pelo contribuinte, que restaram impugnadas pelo Fisco, tiveram como objetivo único a redução dos encargos tributários. Isso se torna evidente diante vasto acervo de indícios convergentes coligidos aos autos. A conclusão pela prática da simulação, diante de tais elementos, é uma consequência lógica e inevitável. Cabe ao Fisco, em casos desse jaez, identificar a verdade dos fatos e exigir os tributos devidos decorrentes dos fatos verdadeiros. Os atos ou negócios jurídicos simulados são ineficazes perante o Fisco.
>
> Nesse passo, importante assentar a relevância dos indícios na formação da convicção daquele que aprecia casos de simulação.
>
> Maria Rita Ferragut enaltece os indícios como fundamentais para a identificação da simulação. Confira-se:
>
> > *As presunções assumem vital importância quando se trata de produzir provas indiretas acerca de atos praticados mediante dolo, fraude, simulação, dissimulação e má-fé em geral, tendo em vista que, nessas circunstâncias, o sujeito pratica o ilícito de forma a dificultar em demasia a produção de provas diretas. Os indícios, por essa razão, convertem-se em elementos fundamentais para a identificação de fatos propositadamente ocultados para se evitar a incidência normativa.* (Evasão fiscal: o parágrafo único do artigo 116 do CTN e os limites de sua aplicação, Revista Dialética de Direito Tributário nº 67 , Dialética, São Paulo, 2001, págs. 119 e 120)

DOCUMENTO VALIDADO

Francisco Ferrara, jurista italiano que é referência sobre o tema, ressalta que os elementos de prova que firmarão a convicção do juiz nos casos de simulação são, via de regra, de natureza indireta:

> *A simulação como divergência psicológica da intenção dos declarantes, escapa a uma prova direta. Melhor se deduz, se pode argüir, se infere por intuição do ambiente em que surgiu o contrato, das relações entre as partes, do conteúdo do negócio, das circunstâncias que o acompanham. A prova da simulação é uma prova indireta, de indícios, conjectural (...), e é esta verdadeiramente que fere no coração a simulação, porque a combate no seu próprio terreno.* (A Simulação nos Negócios Jurídicos, Campinas, Red Livros, 1999, pág. 431)

Os argumentos do impugnante quanto à ausência de fraude, a não comprovação do *animus fraudandi* e a dúvida objetiva quanto à qualificação jurídica dos fatos tornam-se insubsistentes diante da utilização de empresa veículo com o único intuito de diminuir a tributação sobre as operações, transferindo os ganhos dos sócios para essa sociedade em situação tributária mais favorável.

Em suma, a fundamentação utilizada para caracterizar a infração é suficiente para demonstrar a ocorrência de simulação, justificando, pois, a multa qualificada aplicada pela Fiscalização.

Contudo, a legislação acerca da qual recai o dissídio jurisprudencial foi alterada pela Lei nº 14.689/2023, em razão da qual a Lei nº 9.430/96 passou a ter a seguinte redação:

> *Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*
>
> *I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*
>
> *II - de 50% (cinqüenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*
>
> *a) na forma do art. 8o da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*
>
> *b) na forma do art. 2o desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*
>
> ~~*§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*~~
>
> *§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de: (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023)*
>
> *I - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

DOCUMENTO VALIDADO

II - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998). (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

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

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

§ 1º-B. (VETADO). (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-C. A qualificação da multa prevista no § 1º deste artigo não se aplica quando: (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

I – não restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa a que se referem os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

II – houver sentença penal de absolvição com apreciação de mérito em processo do qual decorra imputação criminal do sujeito passivo; e (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

III – (VETADO). (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-D. (VETADO); (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1o deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pela sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - prestar esclarecimentos; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

§ 4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.

DOCUMENTO VALIDADO

> *§ 5º Aplica-se também, no caso de que seja comprovadamente constatado dolo ou má-fé do contribuinte, a multa de que trata o inciso I do caput sobre: (Redação dada pela Lei nº 12.249, de 2010)*
>
> *I - a parcela do imposto a restituir informado pela contribuinte pessoa física, na Declaração de Ajuste Anual, que deixar de ser restituída por infração à legislação tributária; e (Redação dada pela Lei nº 12.249, de 2010)*
>
> *II – (VETADO). (Redação dada pela Lei nº 12.249, de 2010)*

Dessa forma, a majoração da multa de ofício *nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis* passou a ser de *100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício*.

Nos termos do art. 106, II, "c", *a lei aplica-se a ato ou fato pretérito* quando, *tratando-se de ato não definitivamente julgado*, passe a lhe cominar *penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática*. Logo, a lei nova deve ser observada ainda que em sede de instância especial de solução de dissídios jurisprudenciais, porque tal fase processual se situa no contexto de "ato não definitivamente julgado".

Estas as razões para concordar com o I. Relator e DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso especial da Contribuinte, apenas para reduzir a penalidade aplicada ao percentual de 100%.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa

DOCUMENTO VALIDADO