



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 11080.730002/2011-61
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9101-003.621 – 1ª Turma
Sessão de 6 de junho de 2018
Matéria MULTA QUALIFICADA
Recorrente CP CONSTRUÇÕES E PARTICIPAÇÕES LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2007, 2008

RECURSO ESPECIAL. SIMILITUDE FÁTICA NÃO DEMONSTRADA. OMISSÃO SUPRIDA PELO JULGADOR. IMPOSSIBILIDADE. NEGATIVA AO CONHECIMENTO.

O ônus da demonstração da similitude fática é daquele que interpõe Recurso Especial. A omissão do recorrente, ao deixar de demonstrar a similitude fática, não pode ser suprida pelo julgador, no Despacho de Admissibilidade. Nessas circunstâncias, não se pode conhecer do Recurso Especial.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial. Votaram pelas conclusões os conselheiros Luís Flávio Neto, Gerson Macedo Guerra e Rafael Vidal de Araújo

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo - Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Flávio Franco Corrêa, Cristiane Silva Costa, Viviane Vidal Wagner, Luis Flávio Neto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (suplente convocado), Gerson Macedo Guerra, José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado) e Rafael Vidal de Araújo (Presidente em exercício). Ausente, justificadamente, o conselheiro André Mendes de Moura.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pelo sujeito passivo em face do acórdão nº 1302001.330, assim ementado:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Exercício: 2007, 2008

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INTERESSE COMUM.

Correta a imputação de responsabilidade tributária solidária, com fulcro no art. 124, I, do CTN, ao restar demonstrado nos autos o interesse comum na situação que constitui o fato gerador, consubstanciado na participação ativa e direta nos atos simulados que conduziram à alienação da participação societária e no interesse econômico e jurídico direto, com o benefício financeiro da supressão do ganho de capital na alienação de ativos dos quais era titular.

ALIENAÇÃO DE ATIVOS. OPERAÇÃO "CASA-SEPARA".
SIMULAÇÃO.

Deve ser mantida a exigência, ao restar comprovado que as complexas operações societárias levadas a efeito pelos interessados nunca objetivaram a admissão de novo sócio ou investidor, mas sim a alienação de participações societárias. A existência de prévio contrato escrito entre as partes, em que são detalhados todos os passos e valores envolvidos nas operações, reforça tal conclusão. Irrelevante o lapso temporal entre o início e o final das operações ter sido superior a um ano, se todas as etapas estavam previamente acordadas entre as partes. O descompasso entre a vontade aparente e a vontade real conduz à conclusão de simulação. O lançamento deve, assim, ser mantido.

MULTA QUALIFICADA. SIMULAÇÃO.

É cabível a qualificação da multa de lançamento de ofício nos casos em que ficar demonstrada a conduta dolosa do sujeito passivo ao praticar atos simulados, com o objetivo de ocultar da autoridade fazendária a ocorrência do fato gerador tributário."

De acordo com o voto condutor do acórdão recorrido, o caso em julgamento se refere à operação "casa-separa". Tal é o contexto das situações em que o possuidor de determinado ativo (no caso concreto, participações societárias) resolve dele se desfazer. No entanto, em vez de aliená-lo em simples operação de compra e venda, com a apuração de ganho de capital, engendra complexas alterações societárias com a entrada de novo sócio com recursos financeiros e a posterior retirada do sócio proprietário do ativo, de tal forma que o resultado final é que o "novo sócio", que havia ingressado na sociedade com recursos financeiros, nela permanece com o ativo (objeto da alienação) e o "antigo sócio", até então dono do ativo, se retira da sociedade com recursos financeiros. Desse modo, o ativo muda de mãos, assim como os recursos financeiros, tal e qual ocorreria em operação de compra e venda, mas aqui sem a apuração de ganho de capital.

Ressalta o voto condutor do acórdão recorrido que o apelido "casa-separa" "vem da constatação de que nunca houve qualquer intenção de constituir uma sociedade, sendo

certo que os “sócios” já sabiam de antemão que nunca haveriam de explorar um negócio de forma conjunta e que à entrada de um sucederia inevitavelmente a saída do outro.”

Para o voto condutor do acórdão recorrido, o Acordo de Investimentos e Outros Pactos (fls. 219/263) evidencia exatamente isso: a intenção de admitir novo sócio ou investidor (supostamente a Robina) nunca esteve presente, pois a real intenção, desde o início, era alienar a participação societária que os envolvidos detinham junto às concessionárias. Revelou-se, em tais circunstâncias, que inexistia a pretensão admitir novo sócio ou investidor, mas tão somente fazer com que as participações societárias mudassem de dono. Portanto, visível seria o descasamento entre a vontade aparente, aquela manifestada nos atos formais e exteriores, e a vontade real, aquela que exsurge da comparação entre a situação inicial e a final obtida. Ou seja, toda a sequência de atos praticados entre uma e outra nada mais seriam do que simulação, com o intuito de ocultar a ocorrência do fato gerador tributário, a ensejar a aplicação da multa qualificada, uma vez comprovadas as práticas de sonegação e conluio de que trata os artigos 71 e 73 da Lei nº 4.502/1064.

O sujeito passivo foi cientificado da decisão recorrida no dia 07/10/2014, à efl. 3.671, por abertura de documento expedido para o domicílio eletrônico.

Conforme efl. 3.745, em 14/10/2014, o sujeito passivo opôs Embargos de Declaração, os quais foram acolhidos sem efeitos infringentes.

Em 12/05/2016, o sujeito passivo interpôs Recurso Especial, conforme efl. 3.790. Nessa oportunidade, aduziu o seguinte:

A) quanto à reorganização societária:

1) o caso julgado não guarda qualquer semelhança com os casos de operação "casa-separa" julgados no CARF;

2) as operações refletidas nos julgados anteriores são extremamente características, utilizando-se de uma estrutura praticamente idêntica, na maioria dos casos, que pode ser assim resumida: a compradora adquire participação societária, integralizando capital com ágio, e a vendedora devolve sua participação, recebendo os valores integralizados e o ágio;

3) em todos os casos analisados, as partes tinham a possibilidade direta de realizar a operação de compra e venda, ou seja, nenhum dos casos tinha a peculiaridade da concessão administrativa, que impedia, sem todos os trâmites burocráticos prévios, cujo tempo era imprevisível, a concretização da operação do modo imaginado pela Fiscalização, quando reputou os atos praticados como simulação;

4) emissão dos bônus de subscrição foi a alternativa jurídica mais segura e eficaz encontrada pelo investidor e os demais participantes, face às peculiaridade do caso, para efetuar o negócio jurídico pretendido, sem a perda da concessão do serviço público;

5) a operação realizada pelo recorrente tratou-se de uma necessária e útil reorganização societária, revestida de motivação extrafiscal relevante, objeto de orientação concedida por renomadas empresas de assessoria financeira e jurídica - Banco Pactual S/A e Barbosa Müssnich & Aragão Advogados - e, por isso, não se insere no conceito legal de simulação;

6) como sócia em consórcio de prestação de serviço público (Univias), incumbia-lhe manter seu índice econômico-financeiro adequado, como exigido pelo poder concedente, sob pena de caducidade do contrato de concessão, razão pela qual contraiu o citado empréstimo, logo que aportado o capital pela nova sócia no consórcio;

7) assim, tratou de obter o empréstimo com a única finalidade de manter-se hábil a continuar no negócio. Além disso, já tinha realizado tantos aportes e investimentos que, de fato, diante do público e notório desequilíbrio econômico-financeiro do contrato de concessão, necessitava de fôlego" para continuar na atividade, o que, por outro lado, não lhe exclui o direito de posteriormente (mais de ano depois) retirar-se do negócio;

8) o Acordo de Investimentos foi o instrumento elaborado pelos assessores financeiro e jurídico das partes para dar segurança a todos os envolvidos, pois nele foram estabelecidos os passos da reestruturação, prevendo-se a emissão do bônus de subscrição e as demais diretrizes a serem seguidas. Tudo isso com a existência de condições suspensivas, ou seja, cláusulas que condicionavam os efeitos dos negócios a eventos futuros e incertos, nos termos dos artigos 121 e 125 do Código Civil;

9) não se pode afirmar que há simulação quando há dúvida e ambiguidade na lei e esta dúvida levou a recorrente a consultar empresas renomadas no mercado a fim de orientar-se sobre qual seria a forma mais célere e prática para realizar os investimentos necessários no negócio, sem que se perdesse a concessão das rodovias;

10) ainda que se admitisse que não possuía motivos para realizar a operação da forma que a concretizou, é notório que se utilizou de medida lícita - bônus de subscrição - para obter investimentos em seu negócio e amparada por parecer emitido por renomado escritório de consultoria, que concluiu ser o bônus de subscrição o meio mais eficaz para a entrada de um novo investidor, com o imediato ingresso de recursos, para fazer frente a investimentos de longo prazo e concorrer a novas concessões. Da mesma forma, o bônus de subscrição se fez útil e necessário para (i) a manutenção da participação societária com os adequados índices econômico-financeiros; e (ii) a não alienação das ações, antes da anuência do BNDES e do poder concedente (DAER). Do contrário, a caducidade do contrato de licitação seria declarada;

11) assim, não se nega a intenção de ingresso de novo investidor, mas o que não estava claro, na época, era se este novo participante iria assumir a integralidade da operação ou apenas uma parte dela. Isso, no entanto, não retira a licitude dos atos praticados, como bem destacado no acórdão paradigma nº 1401-001.536;

B) quanto à multa qualificada:

12) é preciso ter em conta que o negócio lícito e feito às claras não pode dar ensejo à multa qualificada prevista no parágrafo primeiro do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, que é reservada às situações em que o sujeito passivo, mediante a prática de fraude ou sonegação, condutas ilícitas, busca ocultar do Fisco a ocorrência do fato gerador ou de algum de seus elementos;

13) não há como se cogitar de fraude na operação:

-
- a uma, pois, de fato, todas as operações das quais a recorrente tomou parte eram lícitas e foram devidamente escrituradas nos documentos, livros e declarações fiscais obrigatórios. Logo, não houve qualquer intenção de ocultar os efeitos fiscais decorrentes das operações executadas, uma vez que tais efeitos foram reconhecidos em sua contabilidade e reportados ao Fisco, nas Declarações pertinentes;
 - a duas, pois, além de terem sido devidamente contabilizadas e reportadas nas Declarações Fiscais, o Acordo de Investimentos foi divulgado em Comunicado ao Mercado pela Construtora Sultepa S/A (companhia de capital aberto), em 28 de setembro de 2006, por exigência regulamentar da CVM. Tal Comunicado foi publicado em jornais de grande circulação à época e está disponível no site da BOVESPA (cf. doc. 16 acostado à Impugnação);
 - a três, pois, além de ter se tornado público por meio do Comunicado ao Mercado feito pela Sultepa, o Acordo de Investimentos foi registrado no CADE;
 - a quatro, pois, ao contrário do que entende o Fisco, o Acordo de Investimentos supostamente "sonogado" revela verdadeiramente que o objetivo da operação consistia em receber um novo "investidor" (como foi denominada a Robina no Acordo) e não alienar as ações. Isso se comprova (i) pela existência de diversas condições suspensivas que pendiam para ingresso do novo sócio, o que demonstra que a operação não se qualificava como alienação de investimento, mas sim de verdadeira captação de recursos condicionada ao cumprimento de certos requisitos para admissão do novo investidor, conforme demonstrado anteriormente; (ii) pela participação de entidades da Administração Pública, tais como o Banco Nacional do Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES), o Departamento Autônomo de Estradas e Rodagens do Rio Grande do Sul (DAER/RS), o Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE), a Agência Estadual de Regulação dos Serviços Públicos Delegados do Rio Grande do Sul (AGERGS), que deveriam concordar com a admissão do novo investidor, sob pena de desfazimento do negócio - o que, por si só, já serviria como prova da legitimidade da operação. Assim, o Acordo de Investimentos não expõe a simulação, como quer fazer crer o Fisco, mas corrobora que a reestruturação societária engendrada para admissão do novo sócio era legítima e válida;
 - a cinco, pois, embora o Acordo de Investimentos não tenha sido localizado pela recorrente, todos os documentos societários e contratuais nele mencionados, solicitados pela Fiscalização, foram devidamente apresentados - o que afasta qualquer insinuação no sentido de que houve a tentativa de ocultação dos fatos. Ademais, vale lembrar que o Acordo de Investimentos não é um documento de guarda obrigatória por parte das suas

signatárias, ao contrário dos documentos societários e contratuais que dão forma aos atos nele descritos - os quais servem como base para os lançamentos contábeis e reportes nas Declarações fiscais pertinentes, devidamente apresentados à Fiscalização. Nessa linha de raciocínio, não se pode perder de vista que a obrigatoriedade de prestar informações à Fiscalização se limita à apresentação dos livros fiscais e documentos previstos em normas legais - o que impede o Fisco de aplicar qualquer sanção ao contribuinte por não ter prestado as informações que lhe foram requeridas e que extrapolaram a legalidade. Em última análise, os pedidos de esclarecimentos que extrapolam a legalidade, exigindo informações e documentos que não aqueles exigidos por lei, são claras tentativas de inverter o ônus da prova no processo administrativo fiscal - o que é repudiado pela mais autorizada doutrina;

- a seis, pois não houve qualquer prejuízo à Fiscalização, que teve acesso ao Acordo de Investimentos por meio de Metrovias, conforme o mencionado em seu próprio Relatório Fiscal;

14) não há como se cogitar de conluio na operação, para execução da fraude alegada pela Fiscalização, porquanto a outra parte signatária do Acordo de Investimentos - Metrovias (na qualidade de sucessora da Robina), também estava sujeita à ação fiscal, tendo sido encerrada sem o questionamento de qualquer aspecto atinente à legitimidade da operação;

15) ademais, no ano de 2006, operações com esses mesmos aspectos eram comuns no mercado e indicadas por empresas de assessoria, como no caso presente, em que a recorrente, como dito, fora orientada tanto pelo Banco Pactual S/A quanto pelo escritório Barbosa Müssnich & Aragão Advogados, conforme parecer já anexado aos autos;

16) nos acórdãos paradigmas nº 1401-001.536 e 10195.537, as conclusões foram no sentido de que, embora o cumprimento das leis não seja, por si só, suficiente para afastar a lavratura do auto de infração, é medida eficaz, por outro lado, para afastar a multa qualificada;

17) em caso de dúvida, a decisão deve ser favorável ao réu, ou, no caso, ao contribuinte, não podendo ser-lhe imputada qualquer penalidade, ainda que o tributo seja considerado devido.

Por último, requer seja este recurso conhecido e provido, a fim de que:

a) uma vez uniformizada a jurisprudência desta Câmara Superior com o acórdão paradigma nº 1101-00.708, seja reformada a decisão recorrida para, ao final, julgar improcedente os lançamentos, cancelando o auto de infração lavrado pela autoridade fazendária, uma vez que não houve simulação na reestruturação societária da qual participou a Recorrente; ou,

b) caso assim não se entenda, que, ao menos, seja este recurso conhecido e provido, a fim de que, uma vez uniformizada a jurisprudência desta Câmara Superior com os acórdãos paradigmas nº 1401-001.536 e 101-95.537, seja afastada a multa qualificada de 150%, pois não restou configurada qualquer das hipóteses do §1º do art. 44 da Lei nº

9.430/1996, sabendo-se que houve incerteza quando do julgamento do recurso voluntário, nos termos do inciso IV do art. 112 do CTN, já que ele foi decidido pelo voto de qualidade.

Em Despacho de Admissibilidade, negou-se seguimento ao Recurso Especial, às efls. 4.009/4.018. O sujeito passivo interpôs Agravo, que foi acolhido parcialmente, dando-se seguimento somente para o tema "multa qualificada - interpretação divergente do art. 44, § 1º, da lei nº 9430, de 1996", mas apenas em face do paradigma nº 101-95.537.

Despacho de Encaminhamento à PGFN no dia 30/08/2017, à efl. 4.124. Contrarrazões apresentadas no dia 01/09/2017, à efl. 4.154. Nessa oportunidade, a PGFN alegou o seguinte:

1) o julgador, no Despacho nº s/nº – 4ª Câmara de 24 de janeiro de 2017, substituiu-se à parte, realizando a providência que cabia tão somente ao recorrente, de cotejar os casos confrontados de forma a evidenciar que, diante de contextos fáticos análogos, foram adotadas conclusões jurídicas distintas;

2) o recorrente limitou-se a demonstrar uma suposta divergência de teses, mas não comprovou a semelhança dos quadros fáticos, providência, como adiantado, que foi suprida pelo julgador, no Despacho nº s/nº – 4ª Câmara de 24 de janeiro de 2017, que se incumbiu, ele próprio, de efetuar o cotejo que o recorrente deixou de fazer;

3) também a semelhança de contextos fáticos não foi demonstrada pelo decorrente. Convém considerar que a manutenção da multa qualificada foi fundamentada pela decisão recorrida em aspectos peculiares ao contexto fático e probatório contido nestes autos. Não se trata de mera aplicação de lei ou de questão de direito, apenas;

4) o planejamento tributário analisado pelo acórdão indicado como paradigma apresenta-se totalmente distinto, em aspectos relevantes, do que foi julgado pela decisão recorrida;

5) na decisão recorrida, há várias provas do dolo do recorrente, voltado para o fim de evitar a devida tributação, e que não estão presentes no acórdão indicado como paradigma;

6) nesse sentido, o recurso especial manejado pelo contribuinte não merece sequer ser conhecido, razão pela qual a Fazenda Nacional pugna para que lhe seja negado seguimento;

7) no Relatório da Ação Fiscal, percebe-se que o trabalho da autoridade responsável pelo lançamento foi minucioso, apresentando detalhadamente todos os passos da alienação da participação societária na UNIVIAS PARTICIPAÇÕES S.A.;

8) conforme provam os documentos coligidos na ação fiscal e os relatos do Relatório da Ação Fiscal, as partes praticaram diversos atos simulados, todos com o fim único de ludibriar o Fisco para pagar menos tributo. A realização de atos em sequência demonstra a ação firme, consciente, abusiva e sistemática da recorrente dos demais participantes, com notório propósito de burlar o cumprimento da obrigação fiscal;

9) no que diz respeito especificamente ao conluio, cumpre registrar que o “Acordo de Investimentos e Outros Pactos” é prova mais do que suficiente para constatar a

união de vontades direcionada para o planejamento tributário abusivo, qual seja: alienação da participação societária na METROVIAS, CONVIAS e SULVIAS com redução indevida do IRPJ e da CSLL incidente sobre ganho de capital auferido na operação;

10) diante disso, conclui-se que a atuada e os sujeitos passivos:

a) praticaram atividade ilícita comprovada, detalhadamente descrita no Relatório da Ação Fiscal, observada a partir da realização de diversos atos simulados, tudo visando a reduzir o ganho de capital tributável, motivo pelo qual foi aplicada e devidamente justificada a multa de 150%;

b) como resultado da conduta dolosa, houve a diminuição do efetivo valor da obrigação tributária, com o conseqüente pagamento a menor do tributo devido, em evidente prejuízo ao erário;

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

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

Por todos os motivos expostos, requer a manutenção da qualificação da multa, porquanto amparada nos comandos legais aplicáveis e justificada pelo contexto probante que instrui os presentes autos, conforme reconhecido pela própria decisão recorrida.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Flávio Franco Corrêa, Relator

O presente Recurso Especial é tempestivo. Todavia, o juízo de admissibilidade requer que se verifique se o recorrente efetivamente demonstrou a divergência interpretativa entre o acórdão recorrido e o acórdão nº 101-95.537, ofertado como paradigma. Desde já, cabe salientar que o Despacho de Admissibilidade do Agravo interposto pelo sujeito passivo rejeitou o acórdão nº 1401-001.536, também ofertado como paradigma para demonstração de dissídio interpretativo em relação à aplicação da multa qualificada. Dessa forma, apenas o acórdão nº 101-95.537 foi acolhido, no juízo prelibatório de admissibilidade do Agravo.

Com efeito, a PGFN, em contrarrazões, destacou os pontos abaixo resumidos, que lhe parecem determinantes ao não conhecimento do apelo do sujeito passivo a esta instância especial:

1) o julgador, no Despacho nº s/nº – 4ª Câmara de 24 de janeiro de 2017, substituiu-se à parte, realizando a providência que cabia tão somente ao recorrente, de cotejar

os casos confrontados de forma a evidenciar que, diante de contextos fáticos análogos, foram adotadas conclusões jurídicas distintas;

2) o recorrente limitou-se a demonstrar uma suposta divergência de teses, mas não comprovou a semelhança dos quadros fáticos, providência, como adiantado, que foi suprida pelo julgador, no Despacho nº s/nº – 4ª Câmara de 24 de janeiro de 2017, que se incumbiu, ele próprio, de efetuar o cotejo que o recorrente deixou de fazer;

3) também a semelhança de contexto fáticos não foi demonstrada pelo decorrente. Convém considerar que a manutenção da multa qualificada foi fundamentada pela decisão recorrida em aspectos peculiares ao contexto fático e probatório contido nestes autos. Não se trata de mera aplicação de lei ou de questão de direito, apenas;

4) o planejamento tributário analisado pelo acórdão indicado como paradigma apresenta-se totalmente distinto, em aspectos relevantes, do que foi julgado pela decisão recorrida.

Diante das supostas falhas do Recurso Especial do sujeito passivo, impõe-se examinar os termos em que o apelo foi formulado, ao expor o acórdão nº 101-95.537 como comparativo. Seguem as palavras do recorrente:

"4.19. Já nos acórdãos paradigmas a conclusão foi no sentido de que apesar do fato do contribuinte ter seguido as leis e de, por consequência lógica, não ter cometido nenhum ilícito no tocante às operações que praticou, não ser válido para afastar a lavratura do auto de infração, é capaz, por outro lado, de afastar a multa qualificada. Vejamos.

"Por outro lado, entendo que vale para afastar a caracterização de fraude ou má fé. A operação em análise foi realizada em 2006 e, até este ano de 2016, ainda há discussões sobre aspectos de operações envolvendo ágio. Aliás, no ano de 2006, operações com gerações de ágio artificial eram corriqueiras no mercado e incentivadas por empresas de assessoria fiscal e/ou contábil renomadas.

Concluo, assim, que a Recorrente apenas tentou se valer de um planejamento tributário que julgava à época ser válido. Todas as operações foram devidamente registradas e em nenhum momento houve qualquer recusa de informação ao Agente Fiscal, demonstrando sua boa-fé do início ao fim.

O que há aqui é uma diferença de interpretação entre a posição da Recorrente e aquela que vem sendo consolidada no CARF nos últimos anos.

Desqualifico, portanto, a multa de ofício de 150% para 75%." (Acórdão nº 1401-001.536) (grifei)

"Por todos esses aspectos é que considero não oponível ao fisco a forma de apresentação adotada pela contribuinte, devendo ser cobrado o tributo correspondente ao ganho de capital efetivamente existente, que traduz a verdadeira capacidade contributiva existente nos fatos apresentados.

Cabe ressaltar que não se está a utilizar analogias ou interpretações de cunho econômico. Para que essas formas de interpretações sejam aplicadas é necessário que os fatos cotejados possuam substrato econômico efetivo, com efeitos semelhantes ou idênticos. No caso. O que se está a fazer é perquirir qual o verdadeiro fato, já que não há conteúdo material pela forma apresentada, pois, como visto acima, todos os efeitos derivados da associação e do ágio conferido nunca puderam ser produzidos, seja por força contratual ou pelo mecanismo adotado na realização do negócio.

Mas concluir-se pela manutenção do lançamento não me parece suficiente para a qualificação da penalidade, matéria que reconheço, sujeita a sinceras controvérsias.

[...]

[...] não há dificuldades a um contribuinte em ancorar seu procedimento em precedentes jurisprudenciais, nem tampouco de obter pareceres de juristas de escol a fundamentar sua pretensão. [...]

De fato, em circunstância envolvendo o planejamento tributário, na qual o contribuinte registra todos os seus atos, cumpre todas as obrigações acessórias, dando pleno conhecimento ao fisco de sua atividade, impertinente a aplicação da pena qualificada, pois a regra de interpretação da imposição da multa há de se amoldar ao inciso IV do artigo 112 do CTN, mormente quando existam conflitantes e respeitáveis correntes doutrinárias e precedentes jurisprudenciais."
(Acórdão nº 101-95.537) (grifei)

4.20. Verifica-se que o caso presente e aquele objeto do primeiro acórdão paradigma referem-se à reestruturações societárias realizadas no mesmo ano -2006 - o outro é mais antigo, de 1993. Em todos os casos (acórdão recorrido e paradigmas) a reestruturação societária foi consumada na forma e conforme a lei, baseados em pareceres de especialistas externos, como, inclusive, reconhecido no Relatório do acórdão dos embargos de declaração (fl. 2.449), onde os contribuintes, tal e qual a Recorrente, registraram todos os atos, cumpriu todas as obrigações acessórias, cientificando o poder público e órgãos reguladores, inclusive o Fisco. No entanto, eles tiveram soluções divergentes no que diz respeito a não incidência da multa qualificada, razão pela qual impõe-se o conhecimento e provimento deste Recurso Especial, a fim de que prevaleça a solução posta nos paradigmas."

Reitere-se que o acórdão nº 1401-001.536 foi rejeitado, em sede de Agravo. Sua ementa foi reproduzida, acima, apenas para não se perder todo o sentido do recurso. Agora, repare-se o Despacho de Admissibilidade do Agravo, no que importa à verificação da regularidade do juízo proferido:

"O acórdão paradigma nº 1401-001.536, nos termos em que foi registrado em seu relatório, enfrentou a situação em que, pela ótica da Fiscalização, foram realizadas operações societárias intragrupo com o objetivo de gerar um ágio, possibilitando, assim, o aumento do custo do investimento e, por decorrência, a redução do ganho de capital tributável.

Registro, desde já, a notória distinção entre os fatos enfrentados pelos acórdãos comparados, recorrido e paradigma.

Tratando-se de qualificação de penalidade, em que a intenção do agente na adoção da conduta constitui elemento indissociável, a semelhança entre os fatos apreciados pelas decisões confrontadas representa, via de regra, condição indispensável à comprovação de divergências jurisprudenciais. Ressalva-se, contudo, a circunstância em que, embora distintos os fatos analisados, os acórdãos comparados esposam interpretação genérica, isto é, dissociada dos fatos retratados nos autos, acerca de determinada norma tributária. No campo tributário penal poder-se-ia citar, a título de exemplo, a situação em que a decisão recorrida mantém a penalidade qualificada por entender que houve simulação, e o ato decisório paradigma proclama que, em qualquer que seja a situação, a simulação não constitui ocorrência suficiente à aplicação da multa qualificada.

Nessa linha, importa verificar se o acórdão paradigma sob análise (1401-001.536) trouxe pronunciamento genérico acerca da qualificação da penalidade, e mais: se esse pronunciamento colide com a interpretação emprestada pelo acórdão recorrido à norma que comina a penalidade aplicada. (grifei)

O paradigma em questão, relativamente à multa qualificada, assinalou:

Multa qualificada

Toda a argumentação da Recorrente no tocante ao fato de ter seguido as leis e de, por consequência lógica, não ter cometido nenhum ilícito no tocante às operações que praticou, não vale, como explicado anteriormente, para afastar a glosa do ágio e o recálculo do custo do investimento que reduziu o ganho de capital da Recorrente.

Por outro lado, entendo que vale para afastar a caracterização de fraude ou má fé. A operação em análise foi realizada em 2006 e, até este ano de 2016, ainda há discussões sobre aspectos de operações envolvendo ágio.

Aliás, no ano de 2006, operações com geração de ágio artificial eram corriqueiras no mercado e incentivadas por empresas de assessoria fiscal e/ou contábil renomadas.

Concluo, assim, que a Recorrente apenas tentou se valer de um planejamento tributário que julgava à época ser válido. Todas as operações foram devidamente registradas e em nenhum momento houve qualquer recusa de informação ao Agente Fiscal, demonstrando a sua boa fé do início ao fim.

O que há aqui é uma diferença de interpretação entre a posição da Recorrente e aquela que vem sendo consolidada no CARF nos últimos anos.

Desqualifico, portanto, a multa de ofício de 150% para 75%.

Irrefutável a constatação de que o entendimento declinado no paradigma indicado está associado aos fatos por ele apreciados, que, como já dito, em nada se assemelham aos analisados pelo acórdão recorrido.

No que diz respeito ao acórdão nº 101-95.537, os fragmentos abaixo reproduzidos, extraídos do seu relatório, possibilita também conhecer os fatos retratados nos correspondentes autos. (grifei)

Contra a empresa Nacional Administração e Participações S.A. foram lavrados Autos de Infração relativos ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido referentes ao ano-calendário de 1999.

A interessada era detentora da totalidade do capital da Nacional Supermercados S/A (R\$ 33.176.000,00). A empresa Sonae Distribuição Brasil S/A integralizou capital da Nacional Supermercados, aportando, pelas ações adquiridas, R\$ 300 milhões, sendo R\$ 296.331.177,00 a título de ágio. Conseqüentemente, em razão da equivalência patrimonial, restou aumentado o custo da participação da Nacional Administração e Participações S/A em Nacional Supermercados S/A.

Imediatamente após a integralização, a reserva de ágio foi incorporada ao capital de Nacional Supermercados S/A, que foi cindida no dia seguinte. Na cisão, a autuada recebeu os R\$ 300 milhões da integralização de capital, ficando Sonae Distribuição S/A como única acionista de Nacional Supermercados S/A.

Essas operações, realizadas nos dias 30 de março e 01 de abril de 1999, foram precedidas de um "contrato de associação" firmado 2 meses antes (29 de janeiro de 1999) que disciplinava como seriam elas realizadas.

A fiscalização entendeu que a real intenção da autuada era ceder sua participação em Nacional Supermercados S/A à Sonae Distribuição Brasil S/A, caracterizando como simulados os atos de integralização de capital e cisão. Em consequência, desconsiderou-os, bem como o aumento de custo de participação societária que a autuada contabilizara em função deles. Dessa forma, apurou que, no negócio, a autuada obteve um ganho de capital de R\$ 266.765.815,25.

Em que pese a forma sintética com que os fatos foram retratados no acórdão paradigma, identifico elevada semelhança entre estes e os apreciados pela decisão recorrida. **Aqui, desconsidero o argumento contido no exame de admissibilidade agravado no sentido de que "a identidade fática não é demonstrada pela Recorrente"** (GRIFEI), uma vez que isso, por si só, não constitui elemento necessário e suficiente à negativa de seguimento do recurso. (grifei)

Ausente a citada demonstração, cabe, em sede de juízo de admissibilidade, verificar se existe ou não a similitude fática tida como essencial à comprovação da divergência. (grifei)

Embora possa-se até admitir que o planejamento tributário enfrentado pelo acórdão paradigma presente nuances que o distinguem do analisado pela decisão recorrida, não me parece restar dúvida que, em essência, estamos diante de fatos de elevado grau de similitude. Quanto a isso, inclusive, o voto (vencedor) condutor da referida decisão paradigma, em determinadas passagens, promove análise mais ampla acerca das variantes de planejamentos de tributários cujo objetivo, a exemplo do enfrentado pelo acórdão recorrido, é evitar a tributação do ganho de capital decorrente da alienação de ativos, senão vejamos: (grifei)

Se os atos formalmente praticados, analisados pelo seu todo, demonstram não terem as partes outro objetivo que não se livrar de uma tributação específica, e seus substratos estão alheios às finalidades dos institutos utilizados ou não correspondem a uma verdadeira vivência

dos riscos envolvidos no negócio escolhido, tais atos não são oponíveis ao fisco, devendo merecer o tratamento tributário que o verdadeiro ato dissimulado produz.

No caso dos autos isso é patente. Trata-se de conhecido planejamento de venda de participação societária, visando afastar tributação sobre ganho de capital. Ao invés de alienação direta, recebe-se um novo sócio, com investimento acima do valor patrimonial, ou seja, com ágio, retirando-se da sociedade incontinentemente o sócio mais antigo, levando consigo os valores monetários, enquanto o novo sócio permanece com as ações que originalmente pretendia adquirir. Pode ser o total da participação ou apenas parte dela, mas sempre visando escapar do ganho de capital que se gera na parte das ações que se pretendia alienar.

Há várias formas de se implementar tal objetivo. Quando, por exemplo, as ações pertencem a pessoas físicas, normalmente conferem-se as cotas em empresa de passagem (conduit company), a fim de que o ágio possa repercutir em equivalência patrimonial no novo patrimônio dos sócios.

A empresa que recebe investimento com ágio, se anteriormente de responsabilidade limitada, é transformada em companhia, para que a reserva não seja tributada.

Existem casos também nos quais se procede a uma "cisão branca", conferindo-se ativos em uma outra empresa (drop down), sendo esta última a receptora do ágio, com subsequente cisão.

Há ainda as "cash companies", nas quais o adquirente constitui uma empresa cujo único ativo é dinheiro em caixa, permutando ações com os antigos sócios, normalmente após uma operação de separação de ativos em empresa específica, conforme antes destacado.

Em todos esses exemplos, inclusive o caso dos autos, o interesse é exclusivamente de escapar à manifestação patente de capacidade contributiva, excluindo a necessária imposição da norma tributária.

Não há qualquer desejo de associação verdadeira. Ou se existir, pela remanescente participação, de fato o que se quer é conferir participação maior ao adquirente daquela que ele mesmo conferiu inicialmente, em percentual sempre ínfimo, pois o restante de sua inversão se faz através de ágio, não tributável, cuja contabilização no patrimônio líquido, em conta diversa da do capital, beneficia a todos os antigos proprietários da empresa.

(...)

Outro aspecto sempre presente nessas operações são as cláusulas de segurança, que evitam acabem quaisquer das partes em situação não desejada. Um primeiro sintoma dessas disposições é o fator tempo. A integralização de capital e o ágio são executados em espaço de tempo curtíssimo, senão instantaneamente, com a retirada dos antigos sócios, por cisão, permuta ou outra forma qualquer. É claro que o adquirente da companhia não quer permitir que os alienantes mantenham controle da companhia com os valores já entregues.

Muitas das vezes, como no presente caso, há contratos prévios, determinando a cada uma das partes o que se irá fazer, impondo-lhe restrições incontornáveis à manutenção de uma verdadeira associação.

Por todos esses aspectos é que considero não oponível ao fisco a forma de apresentação adotada pela contribuinte, devendo ser cobrado o tributo correspondente ao ganho de capital efetivamente existente, que traduz a verdadeira capacidade contributiva existente nos fatos apresentados.

Supero, pois, com base nos argumentos antes expendidos, a questão associada à semelhança dos fatos entre os que foram apreciados pelo acórdão recorrido e os enfrentados pelo acórdão nº 101-95.537.

No que tange à qualificação da penalidade, o acórdão paradigma nº 101-95.537, após tecer considerações acerca de vícios capazes de macular o negócio jurídico (simulação absoluta; simulação relativa; e fraude à lei) e sustentar que referida exasperação de penalidade só seria aplicável em casos de simulação absoluta, conclui no sentido de que *"em circunstância envolvendo planejamento tributário, na qual o contribuinte registra todos os seus atos, cumpre todas as obrigações acessórias, dando pleno conhecimento ao fisco de sua atividade, impertinente a aplicação da pena qualificada, pois a regra de interpretação da imposição da multa há de se amoldar ao inciso IV do artigo 112 do CTN, mormente quando existam conflitantes e respeitáveis correntes doutrinárias e precedentes jurisprudenciais"*.

Em sentido oposto ao decidido no acórdão nº 101-95.537, o ato decisório recorrido, sem promover maiores incursões, classifica os atos praticados como simulados e pronuncia-se pela manutenção da penalidade qualificada.

Em relação à matéria em destaque, portanto, tenho por comprovado o dissídio jurisprudencial, exclusivamente em relação ao acórdão nº 101-95.537, ressaltando, contudo, que a questão relacionada à aplicação das disposições do inciso IV do art. 112 do CTN em virtude de a decisão recorrida ter sido sufragada pelo voto de qualidade, não deve ser conhecida, vez que ela não integra o ato decisório recorrido e, além disso, não foi sequer tangenciada pelo paradigma em referência. O argumento estampado no acórdão nº 101-95.537 acerca da aplicação das disposições em comento (inciso IV do art. 112 do CTN), diz respeito às dúvidas decorrentes de posicionamentos conflitantes da doutrina e da jurisprudência acerca da procedência da qualificação da penalidade em casos como o que foi enfrentado pela decisão recorrida." (grifei)

Como se pode ver, **desconsiderou-se**, em sede de admissibilidade do Agravo, de forma desautorizada pelo Regimento Interno, a **ausência de demonstração de similitude fática**, de grande magnitude para fins de comprovação do dissídio exegético. Nesse sentido, reza o Manual de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial¹ (versão 3.0) que "a divergência jurisprudencial se caracteriza quando os acórdãos recorrido e paradigma, **em face de situações fáticas similares**, conferem interpretações divergentes à legislação tributária." Isso porque não se pode afirmar a existência de divergência de interpretação sobre a legislação tributária, se forem distintos os fatos colocados sobre a incidência da mesma legislação. Assim, para evitar o julgamento de recursos que não atendem a todos os requisitos regimentais, a análise da admissibilidade de Recurso Especial é um filtro por meio do qual impede-se a subida de apelos que não poderão ser julgados. Para cumprir essa função, é necessário que o julgador da

¹ Versão 3.0, página 50.

admissibilidade confira, entre outros requisitos, se o recorrente expôs a situação fática do acórdão paradigma, cotejando-a com aquela que está retratada no acórdão recorrido, de modo a permitir a identificação da desconcordância entre os julgados. Conforme argumenta a PGFN, o recorrente **demonstrou uma suposta divergência de teses, mas não comprovou a semelhança dos quadros fáticos**. Tratando-se de debate sobre a aplicação de multa qualificada, mostra-se imprescindível o contexto fático, com todas as nuances, em cujo cerne constatou-se o dolo, vis-à-vis contexto fático similar, no qual o dolo restou afastado. Todavia, no presente Recurso Especial, o julgador da admissibilidade deu-se ao trabalho de substituir a atuação do recorrente, tracejando os fatos submetidos ao acórdão ofertado como paradigma, a partir da omissão do apelante. Em face do exposto, voto no sentido de não conhecer do Recurso Especial do sujeito passivo.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa