



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 12571.720330/2014-33  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9303-012.657 – CSRF / 3ª Turma  
**Sessão de** 08 de dezembro de 2021  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** TOZETTO & CIA LTDA E LOUIS DREYFUS COMMODITIES BRASIL S.A.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 31/01/2010 a 31/12/2013

**SIMULAÇÃO. MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.**

A multa de ofício, de 75 %, será duplicada no caso de fraude, suficientemente comprovada pela caracterização de simulação com a intenção de impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária das condições do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou de conluio praticado no mesmo desiderato.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que não conheciam. No mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe negaram provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Tatiana Midori Migiyama.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício e relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello.

**Relatório**

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional contra decisão tomada no acórdão nº 3301-004.593, de 17 de abril de 2018 (e-folhas 7.454 e segs.), que recebeu a seguinte ementa:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cohns

Período de apuração: 31/01/2010 a 31/12/2013

**PLANEJAMENTO TRIBUTARIO VALIDADE. PROPÓSITO NEGOCIAL.** A validade do planejamento tributário é aferida após verificação de adequação da conduta no campo da licitude ou da ilicitude. Assim, a opção negocial do contribuinte no desempenho de suas atividades, quando não integrar qualquer hipótese de ilicitude, ou seja, implicando a ausência de subsunção do fato à norma tributária ou acarretando o enquadramento à norma tributária que prescreva exigências menos onerosas, é perfeitamente lícita e não susceptível de desconsideração pela autoridade administrativa para fins de tributação. Todavia, estará o contribuinte no campo da ilicitude se demonstrada a ausência de propósito negocial

**SIMULAÇÃO. CONCEITO.** Considera-se simulação quando a vontade declarada no negócio jurídico não se coaduna com a realidade do negócio firmado, hipótese em que o Fisco deve alcançar o negócio jurídico que se dissimulou, para proceder à devida tributação.

**FRAUDE. MULTA QUALIFICADA.** A aplicação da multa qualificada pressupõe o comprovado intuito de fraude, nos exatos termos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, que é o dolo específico da conduta praticada. A não convalidação de planejamento tributário, por si só, não justifica a qualificação da multa, pois a discussão sobre desqualificação do planejamento tributário é matéria diversa e tem base em premissas jurídicas distintas daquelas que devem equacionar a aplicabilidade da multa qualificada. Logo, mesmo que o planejamento fiscal não possa ser convalidado, a qualificação da multa apenas se impõe, se preenchidos os seus próprios requisitos.

**RESPONSABILIDADE SOLIDARIA. INTERESSE COMUM.** Cabe a atribuição de responsabilidade solidária àqueles que tiverem interesse comum na situação que constitua o fato jurídico tributário, nos termos do art. 124, I, do CTN.

**JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFICIO.** A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 31/01/2010 a 31/12/2013

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. VALIDADE. PROPÓSITO NEGOCIAL.** A validade do planejamento tributário é aferida após verificação de adequação da conduta no campo da licitude ou da ilicitude. Assim a opção negocial do contribuinte no desempenho de suas atividades, quando não integrar qualquer hipótese de ilicitude, ou seja, implicando a ausência de subsunção do fato à norma tributária ou acarretando o enquadramento à norma tributária que prescreva exigências menos onerosas, é perfeitamente lícita e não susceptível de desconsideração pela autoridade administrativa para fins de tributação. Todavia, estará o contribuinte no campo da ilicitude se demonstrada a ausência de propósito negocial.

**SIMULAÇÃO. CONCEITO.** Considera-se simulação quando a vontade declarada no negócio jurídico não se coaduna com a realidade do negócio firmado, hipótese em que o Fisco deve alcançar o negócio jurídico que se dissimulou, para proceder à devida tributação.

**FRAUDE. MULTA QUALIFICADA.** A aplicação da multa qualificada pressupõe o comprovado intuito de fraude, nos exatos termos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, que é o dolo específico da conduta praticada. A não convalidação de planejamento tributário, por si só, não justifica a qualificação da multa, pois a discussão sobre desqualificação do planejamento tributário é matéria diversa e tem base em premissas jurídicas distintas daquelas que devem equacionar a aplicabilidade da multa qualificada. Logo, mesmo que o planejamento fiscal não possa ser convalidado, a qualificação da multa apenas se impõe, se preenchidos os seus próprios requisitos.

RESPONSABILIDADE SOLIDARIA. INTERESSE COMUM. Cabe a atribuição de responsabilidade solidária àqueles que tiverem interesse comum na situação que constitua o fato jurídico tributário, nos termos do art. 124, I, do CTN.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

A divergência suscitada no recurso especial interposto pela Fazenda Nacional (e-folhas 7.492 e segs.) refere-se à presença de circunstância qualificativa da infração e ao consequente agravamento da penalidade, no *modus operandi* para a redução da carga tributária mediante operação simulada.

A decisão recorrida reconheceu a ocorrência de simulação nas operações levadas a efeito entre as empresas que figuram no polo passivo, contudo, ainda assim, afastou a qualificação da multa de ofício<sup>1</sup>. Segundo entendimento que prevaleceu, a aplicação da multa qualificada pressupõe que seja comprovado intuito de fraude, nos exatos termos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, que é o dolo específico da conduta praticada, não estando a ocorrência de simulação obrigatoriamente vinculada à imposição de multa qualificada.

O Recurso especial foi admitido, conforme Despacho de Admissibilidade de e-folhas 7.523 e segs.

Contrarrazões da empresa Louis Dreyfus Company Brasil às e-folhas 7.773 e segs. Pede que o recurso não seja admitido e, no mérito, que lhe seja negado provimento.

Contrarrazões da empresa Tozetto & Cia Ltda às e-folhas 8.142 e segs. Pede que o recurso não seja admitido e, no mérito, que lhe seja negado provimento.

Os recursos especiais interpostos pela empresa Louis Dreyfus Company Brasil e pela empresa Tozetto & Cia Ltda não foram admitidos.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator.

---

<sup>1</sup> Acordam os membros do colegiado, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, da seguinte forma: i) por maioria de votos, em reconhecer a ocorrência de simulação nas operações entre a Tozetto & Cia. e a responsável solidária. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Valcir Gassen, José Henrique Mauri, Ari Vendramini, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho e Liziane Angelotti Meira. Vencidos os Conselheiros Marcelo Costa Marques D'Oliveira e Rodolfo Tsuboi (Suplente convocado), que davam provimento ao recurso voluntário nesse ponto. Fará declaração de voto a Conselheira Liziane Angelotti Meira, que integrará o voto da relatora; ii) por voto de qualidade, em afastar a qualificação da multa de ofício. Vencidos os Conselheiros Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques D'Oliveira, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho e Valcir Gassen; iii) por unanimidade de votos, em manter a responsabilidade solidária da empresa Louis Dreyfus; e iv) por maioria de votos, em manter a incidência de juros sobre a multa de ofício. Vencido o Conselheiro Rodolfo Tsuboi (Suplente convocado).

Em sede de contrarrazões, a empresa Louis Dreyfus Company Brasil pede que o recurso especial interposto pela Fazenda Nacional não seja admitido. Após relacionar alguns dos requisitos para a admissão do recurso, assevera que a interpretação sistemática do §11, com o §9º, do artigo 67, do anexo II, do RICARF não dispensa a necessidade de juntada da íntegra do acórdão paradigma.

Sem razão a contrarrazoante. O disposto nos parágrafos 9 e 11é de clareza solar a respeito do assunto.

§ 9º O recurso deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em que tenha sido divulgado **ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas.** (grifos acrescidos)

§ 11. **As ementas referidas no § 9º poderão, alternativamente, ser reproduzidas, na sua integralidade, no corpo do recurso, admitindo-se ainda a reprodução parcial da ementa desde que o trecho omitido não altere a interpretação ou o alcance do trecho reproduzido.** (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017) (grifos acrescidos)

Se a simples reprodução das ementas, como alega a contrarrazoante, não é suficiente para evidenciar a alegada ausência de similitude fática entre as decisões comparadas, então, caberia a ela esforçar-se com vistas a demonstrar o fato, em lugar de fazer um comentário genérico e carente de qualquer elemento de demonstração.

A empresa Tozetto & Cia Ltda, por seu turno, alega que não há similitude fática entre o acórdão recorrido e as decisões paradigma.

Explica que, no acórdão paradigma nº 3403-003.150, os fatos analisados traziam provas circunstanciais que indicavam a existência de conluio, o que foi aceito pela Turma como suficiente para manutenção da multa qualificada. Contudo, sempre segundo entende, “o caso concreto traz elementos de prova diversos que o diferenciam do caso paradigma e que **foram elencados pelo acórdão recorrido como razões de desqualificação da multa de ofício e desconsiderados pela recorrente**”.

Acrescenta que

Veja que no caso concreto há um elemento crucial inexistente no paradigma trazido: A recorrida **Tozetto informou a RFB expressamente sobre a operação que realizava com a LDC quando intimada em sede de acompanhamento diferenciado e antes de qualquer procedimento fiscalizatório.**

Esse elemento fático-probatório crucial considerado pelo acórdão recorrido para redução da multa de ofício inexistente nos acórdãos trazidos como paradigma pela i. PFN. É esse o substrato fático que justificou a 1ª Turma da 3ª Câmara da 3ª Seção afastar a qualificadora no presente caso.

No que diz respeito ao acórdão paradigma 3302-004.618, argumenta que a multa qualificada foi mantida naquele julgado porque houve prova do ajuste doloso entre as partes, que inexistiu nos presentes autos. Que, ao contrário do que alega a recorrente não se vislumbra qualquer divergência entre as decisões comparadas, pois, tal como no acórdão aqui recorrido, referida decisão exigiu não só a decretação da simulação das operações autuadas, como, também, a comprovação do ajuste doloso entre as partes para fins de qualificação da multa.

Em que pese o esforço dialético da contrarrazoante em demonstrar a ausência de similitude fática entre as decisões comparadas, o fato é que está-se diante de casos não só semelhantes, mas **idênticos**. A autoridade prolatora do exame de admissibilidade deixa isso muito claro e explica de forma didática e consistente as razões pelas quais considerou presente a divergência de interpretação da legislação tributária. Observe-se.

A decisão recorrida resolveu “desagrar a penalidade” porque entendeu (sic) faltar o “evidente intuito de dolo”, locução que, à época dos fatos tributados, já não mais compunha a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, em que pese tenha reconhecido a ocorrência de simulação. Diversamente, ao Acórdão nº 3403-003.150, analisando *modus operandi* **idêntico**, manteve o agravamento da multa, sob o entendimento de que o ajuste doloso pactuado entre duas pessoas jurídicas, mediante atos simulados, tendentes a reduzir o pagamento de tributo devidos por meio da apropriação ilegal de créditos de contribuições sociais não cumulativas, era circunstância qualificativa da infração tributária. Sob circunstâncias fáticas similares, o Acórdão nº 3302-004.618 manteve a multa no percentual de 150% por entender que, estando comprovado nos autos a prática de atos simulados, com o objetivo de eximir-se do pagamento dos tributos devidos, em decorrência de ajuste doloso entre as partes.

E, de fato, não é necessário mais do que a leitura do fragmento da ementa do acórdão paradigma nº 3403-003.150 para chegar-se a conclusão de que não só está-se diante de um substrato fático idêntico, como também de interpretação jurídica divergente precisamente sobre o mesmo tema.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. SIMULAÇÃO DE EXPORTAÇÃO. GLOSA. INSUFICIÊNCIA NO RECOLHIMENTO. LANÇAMENTO.

Restando comprovada a **simulação** das operações de exportação, o crédito não cumulativo da contribuição social, relativo às entradas dos produtos posteriormente exportados, deve ser glosado, lançado-se de ofício os débitos emergentes desse procedimento fiscal. (grifos meus)

Apenas para não olvidarmos os termos da decisão recorrida, segue excerto do voto correspondente (e-folha 7.484).

Entendo que a ocorrência de simulação não está obrigatoriamente vinculada à imposição de multa qualificada:

Finalmente, mais uma vez pedindo vênias, não depreendo dos autos que o fato de a Tozetto ter informado à RFB sobre a operação que realizava com a LDC se constitua em um elemento crucial na decisão proferida.

Passo ao mérito.

Como acredito ter deixado claro no relatório que precede o vertente voto, embora o Colegiado recorrido tenha reconhecido a “*ocorrência de simulação nas operações entre a Tozetto & Cia. e a responsável solidária*”, considerou que isso não seria motivo suficiente para majoração da multa. Reproduzo a seguir excerto do voto, na parte em que os fundamentos da decisão proferida são declinados pela i. Relatora do processo.

A fiscalização assim justificou a imposição de multa qualificada:

*De acordo com a definição estampada no transcrito Art. 73 e considerando tudo o que foi abordado anteriormente, verifica-se que houve conluio entre a fiscalizada e LOUIS*

*DREYFUS visando fraude à legislação tributária. A simulação de venda no mercado interno foi uma ação dolosa tendente a reduzir o montante dos tributos devidos da fiscalizada, por meio da transferência ilegal de créditos de PIS e COFINS.*

A aplicação da multa qualificada pressupõe o comprovado intuito de fraude, nos exatos termos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, que é o dolo específico da conduta praticada.

Entendo que a ocorrência de simulação não está obrigatoriamente vinculada à imposição de multa qualificada:

(...)

Dito de outra forma: a não convalidação de planejamento tributário, por si só, não justifica a qualificação da multa.

A discussão sobre desqualificação do planejamento tributário é matéria diversa e tem base em premissas jurídicas distintas daquelas que devem equacionar a aplicabilidade da multa qualificada.

Logo, mesmo que o planejamento fiscal não possa ser convalidado, a qualificação da multa apenas se impõe, se preenchidos os seus próprios requisitos.

Assim, se as partes realizaram as operações às claras, cumpriram obrigações acessórias, não falsificaram documentos, não resta comprovado o “evidente intuito de fraude”.

No caso em exame, não se verifica o “evidente intuito de fraude”, para fins de aplicação da qualificadora, diante dos seguintes elementos:

A seguir, enumera diversas razões em face das quais considerou ausentes os indícios de fraude.

Fica claro, por conseguinte, que, no entender do Colegiado, a simulação não é motivo para o agravamento da multa, sendo necessários outros elementos que evidenciem o intuito doloso.

Como assevera a própria Relatora do processo no excerto acima reproduzido, a qualificação da multa está prevista nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, nos seguintes termos.

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;

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 imposto 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.

A despeito do entendimento doutrinário que se possa formular a respeito, releva destacar, de plano, que salta aos olhos o fato de que o texto legal não faz referência ao dolo específico, como mencionado pela Relatora, mas às condutas praticadas pelo administrado que tenham potencial lesivo ao Erário. A sonegação, como sendo toda a ação ou omissão dolosa capaz de produzir determinados resultados. A fraude, também como sendo toda a ação ou omissão dolosa capaz de produzir determinados resultados e o conluio, como sendo o ajuste doloso entre duas partes, também ele com potencial de trazer consequências lesivas ao Erário.

A simulação é definida no Código Civil nos seguintes termos.

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º - Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

No específico, os fatos narrados nos autos dão conta de uma operação realizada em conluio entre a empresa Louis Dreyfus e a empresa Tozetto, com a única finalidade de permitir a apropriação indevida de créditos de PIS e Cofins pela Tozetto. Com efeito, é fato incontroverso que as operações de exportação foram efetuadas diretamente pela Louis Dreyfus e não pela Tozetto, que, na condição de comercial exportadora, simulava a aquisição e exportação das mercadorias única e exclusivamente para tomar os créditos nestes casos admitidos pela legislação.

Em face dessas circunstâncias, me parece quase inacreditável cogitar-se de que as operações praticadas em conluio entre as duas empresas sejam definas de outra forma se não como operações simuladas, enganosas, falseadas e eivadas intuito doloso e má-fé por parte dos envolvidos.

Não se trata de discutir, como foi intentado na instância recorrida, o propósito negocial das transações. Não houve transação. Apenas um simulacro tendente a conferir uma aparência enganosa àquilo que estava de fato acontecendo, com o fito de garantir às partes créditos que não lhes eram devidos.

Com a devida vênia aos que, até este momento, manifestaram entendimento contrário, me sinto segundo em afirmar que está mais do que caracterizado a ação dolosa tendente a impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária das condições do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal, além do conluio praticado no mesmo desiderato.

Voto por dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas

## Declaração de Voto

Conselheira Tatiana Midori Migiyama

Primeiramente, peço vênia ao ilustre relator, que tanto admiro, para expor meu entendimento sobre o meu direcionamento pelo não conhecimento do recurso e a lide posta em Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional – qual seja. Agravamento da multa de lançamento de ofício.

Quanto à análise do conhecimento do recurso, entendo que ele não deva ser conhecido – o que recorro:

- Acórdão recorrido:

Ementa:

*“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins  
Período de apuração: 31/01/2010 a 31/12/2013  
PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. VALIDADE. PROPÓSITO NEGOCIAL.*

*A validade do planejamento tributário é aferida após verificação de adequação da conduta no campo da licitude ou da ilicitude. Assim, a opção negociada do contribuinte no desempenho de suas atividades, quando não integrar qualquer hipótese de ilicitude, ou seja, implicando a ausência de subsunção do fato à norma tributária ou acarretando o enquadramento à norma tributária que prescreva exigências menos onerosas, é perfeitamente lícita e não susceptível de desconsideração pela autoridade administrativa para fins de tributação. Todavia, estará o contribuinte no campo da ilicitude se demonstrada a ausência de propósito negociado.*

*SIMULAÇÃO. CONCEITO.*

*Considera-se simulação quando a vontade declarada no negócio jurídico não se coaduna com a realidade do negócio firmado, hipótese em que o Fisco deve alcançar o negócio jurídico que se dissimulou, para proceder à devida tributação.*

*FRAUDE. MULTA QUALIFICADA.*

*A aplicação da multa qualificada pressupõe o comprovado intuito de fraude, nos exatos termos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, que é o dolo específico da conduta praticada. A não convalidação de planejamento tributário, por si só, não justifica a qualificação da multa, pois a discussão sobre desqualificação do planejamento tributário é matéria diversa e tem base em premissas jurídicas distintas daquelas que devem equacionar a aplicabilidade da multa qualificada. Logo, mesmo que o planejamento fiscal não possa ser convalidado, a qualificação da multa apenas se impõe, se preenchidos os seus próprios requisitos.*

#### RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM.

*Cabe a atribuição de responsabilidade solidária àqueles que tiverem interesse comum na situação que constitua o fato jurídico tributário, nos termos do art. 124, I, do CTN.*

#### JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

*A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.*

*Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

*Período de apuração: 31/01/2010 a 31/12/2013*

#### PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. VALIDADE. PROPÓSITO NEGOCIAL.

*A validade do planejamento tributário é aferida após verificação de adequação da conduta no campo da licitude ou da ilicitude. Assim, a opção comercial do contribuinte no desempenho de suas atividades, quando não integrar qualquer hipótese de ilicitude, ou seja, implicando a ausência de subsunção do fato à norma tributária ou acarretando o enquadramento à norma tributária que prescreva exigências menos onerosas, é perfeitamente lícita e não susceptível de desconsideração pela autoridade administrativa para fins de tributação. Todavia, estará o contribuinte no campo da ilicitude se demonstrada a ausência de propósito comercial.*

#### SIMULAÇÃO. CONCEITO.

*Considera-se simulação quando a vontade declarada no negócio jurídico não se coaduna com a realidade do negócio firmado, hipótese em que o Fisco deve alcançar o negócio jurídico que se dissimulou, para proceder à devida tributação.*

#### FRAUDE. MULTA QUALIFICADA.

*A aplicação da multa qualificada pressupõe o comprovado intuito de fraude, nos exatos termos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, que é o dolo específico da conduta praticada.*

*A não convalidação de planejamento tributário, por si só, não justifica a qualificação da multa, pois a discussão sobre desqualificação do planejamento tributário é matéria diversa e tem base em premissas jurídicas distintas daquelas que devem equacionar a aplicabilidade da multa qualificada. Logo, mesmo que o planejamento fiscal não possa ser convalidado, a qualificação da multa apenas se impõe, se preenchidos os seus próprios requisitos.*

#### **RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM.**

*Cabe a atribuição de responsabilidade solidária àqueles que tiverem interesse comum na situação que constitua o fato jurídico tributário, nos termos do art. 124, I, do CTN.*

#### **JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.**

*A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. Recurso voluntário parcialmente provido.”*

Voto:

“[...]

*No caso em exame, não se verifica o “evidente intuito de fraude”, para fins de aplicação da qualificadora, diante dos seguintes elementos:*

- *A fiscalização afastou de responsabilização os exportadores, cliente que adquiriram a soja da Tozzetto;*
- *A fiscalização atestou que os valores de apuração do PIS e da Cofins informados à RFB por meio de transmissão de Declarações, via Internet, estavam corretos e foram utilizados na lavratura do auto de infração. Os créditos glosados também estavam declarados nas fichas do DAICON, cf e-fl. 4874:*

*Os cálculos de apuração e lançamentos dos tributos foram realizados a partir das declarações da própria fiscalizada, quer seja o DA CON Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais e a DCTF Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais. Tais declarações foram transmitidas pela própria fiscalizada ao fisco federal por meio da Internet.*

*Pela primeira, a fiscalizada demonstrou detalhadamente os valores de apuração do PIS e da COFINS. Pela segunda, a fiscalizada declarou os valores de débitos tributários e de que forma foram pagos. Todos os DAICONs transmitidos pela fiscalizada no período fiscalizado estão anexos às fls. 3.370 a 4.849.*

***No objeto social da Tozzetto já constava a atividade de exportação de soja, em contrato social registrado anteriormente ao período fiscalizado: Constitui***

objeto da sociedade, “SUPERMERCADO”, comércio de mercadorias em rede de varejo e atacado, sendo comércio de produtos contra insetos, produtos e materiais de limpeza e higiene, produtos para defesa à saúde, ferramentas e ferragens, cutelaria, discos, fitas, CD e DVDs, matéria de iluminação, eletrodomésticos, pneus, combustíveis, lubrificantes em geral, tintas e vernizes, sementes, materiais de escritório, materiais escolares papeis, livros, borrachas e materiais plásticos, mangueiras e materiais acessórios de construção, artigos de mobiliário, faqueiros e talheres, artigos e utensílios de utilidades doméstica, recipientes e embalagens, alimentos para animais, roupas de cama e banho, artigos para limpeza, roupas e acessórios do vestuário e artigos viagens, jogos, brinquedos e passatempos, artigos de ginástica, esporte, caça e pesca, gênero alimentícios, carnes e derivados, ovos, peixes, frutos do mar, frutas, legumes, verduras, cereais, óleos comestíveis, condimentos e essências alimentícias, café e ervas para infusão, laticínios, margarinas e leite, massas alimentícias, farinhas, fermentos, produtos de panificação, pães, biscoitos, bolachas, pizzas, canapés, sanduíches, bolos e doces, açúcar e adoçantes, sal, carvão, gelo, água, artigos para fumantes e cigarros, bebidas alcoólicas e não alcoólicas, xaropes e sucos, insumos agrícolas em geral, farelo de soja, óleo de soja degomado a granel, inclusive a importação e exportação de todos os produtos acima mencionados, serviços de transporte de mercadorias e cargas, embalagens de mercadorias e armazenamento, serviços de alimentação, lanchonete, restaurantes, e comércio e serviços e administração de vales-alimentação e refeição.

**A fiscalização expressamente considerou como válidos os contratos entre a Louis Dreyfus e as comerciais exportadoras (efl. 4.873):** Logo, são nulas todas as operações simuladas de compra e revenda realizadas pela fiscalizada, subsistindo os negócios realizados entre LOUIS DREYFUS e as comerciais exportadoras. Os créditos de PIS e COFINS são legalmente aceitos no presente caso, mas o detentor desse direito é a LOUIS DREYFUS, que produziu e encaminhou os bens até as comerciais exportadoras, não havendo direito à fiscalizada de utilizar esses créditos para diminuir o pagamento de seus tributos. **A Tozetto, sujeita a acompanhamento diferenciado, quando intimada pela Receita Federal, não omitiu as operações realizadas.**

**Constou da intimação:** “Tendo em vista que a empresa apresentou redução no nível de recolhimento de tributos e contribuições federais este ano de 2009, em relação a 2008, solicitamos vossos bons préstimos em apresentar esclarecimentos para o ocorrido.” A resposta da Tozetto foi: PIS e COFINS – Também observando o demonstrativo acima, pode se verificar que a partir de maio de 2009 começamos a fazer uma operação de exportação estruturada com a empresa Louis Dreyfus Commodities Brasil SA, onde adquirimos farelo de soja e óleo de soja degomado e vendemos com fins específicos de exportação, na comora gera um crédito de PIS e COFINS e quando da venda é isento,

dessa forma fica reduzido o nosso imposto a recolher e em alguns meses até fica saldo credor. O pressuposto de aplicação da multa qualificada é a aplicação de artifício doloso. Eis que, no que tange às infrações tributárias, o dolo não se presume, dev e ser provado:

Sendo assim, ao compor em linguagem o fato ilícito, além de referir os traços concretos que perfazem o resultado, a autoridade fiscal deve indicar o nexo entre a conduta do infrator e o efeito que provocou, ressaltando o elemento volitivo (dolo ou culpa, conforme o caso), justamente porque integram o vulto típico da infração. (CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário Linguagem e Método. 6.ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 857).

**Imperiosa a conclusão de que nestes autos não há provas do dolo deliberado, qu e justifique a aplicação da multa qualificada de 150%.”**

- Acórdão paradigma 3403-003.150:

“NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. SIMULAÇÃO DE EXPORTAÇÃO. GLOSA. INSUFICIÊNCIA NO RECOLHIMENTO. LANÇAMENTO. Restando comprovada a simulação das operações de exportação, o crédito não cumulativo da contribuição social, relativo às entradas dos produtos posteriormente exportados, deve ser glosado, lançando-se de ofício os débitos emergentes desse procedimento fiscal. Recurso de Ofício Negado

Recurso Voluntário Negado

Crédito Tributário Mantido

É possível o reexame de período anteriormente fiscalizado, enquanto não tiver ocorrido a extinção do direito de a Fazenda Pública efetuar o lançamento, desde que seja expressamente autorizado pela autoridade competente e quando se comprove que o sujeito passivo agiu com simulação.

DA CON. RETIFICAÇÃO. LIMITAÇÃO.

A retificação do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais -Dacon não produz efeitos quando tiver por objeto: reduzir os débitos das contribuições sociais que tenham sido objeto de exame em procedimento de fiscalização anterior. A declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício. (Súmula CARF nº 33)

PENALIDADE. CIRCUNSTÂNCIA QUALIFICATIVA DA INFRAÇÃO. CONLUÍO. AGRAVAMENTO.

**O ajuste doloso pactuado entre duas pessoas jurídicas, tendente a reduzir o pagamento de tributos devidos por meio da apropriação ilegal de créditos de**

***contribuições sociais não cumulativas, é circunstância qualificativa da infração tributária, ensejando o agravamento da penalidade aplicada no lançamento de ofício.”***

- Acórdão paradigma 3302-004.618:

***“TRIBUTÁRIO. SIMULAÇÃO. NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO. Considera-se simulação quando a vontade declarada no negócio jurídico não se coaduna com a realidade do negócio firmado. SIMULAÇÃO. FRAUDE. CONLUÍO. MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO.***

***Estando comprovado nos autos a prática de atos simulados, com o objetivo de eximir-se do pagamento dos tributos devidos, mediante fraude, em decorrência do ajuste doloso entre as partes, torna-se cabível a aplicação da multa qualificada.***

*Recurso Voluntário Negado*

*Crédito Tributário Mantido”*

Com os destaques feitos e pelos mero confronto entre as ementas dos arestos, é de se trazer que não há como se comprovar a divergência de entendimento. Ora, no acórdão recorrido, afastou-se qualquer indício de ajuste doloso – eis ***“Imperiosa a conclusão de que nestes autos não há provas do dolo deliberado, que justifique a aplicação da multa qualificada de 150%.”***

A qualificação da multa deve ser precedida de comprovação de ajuste doloso – o que não ocorreu no presente caso. O próprio sujeito passivo procedeu de forma transparente na intimação feita pela autoridade fiscal. Por isso, houve o afastamento da majoração da multa.

Enquanto, nos acórdãos paradigmas, diferentemente do acórdão recorrido, houve, no 1º paradigma, ajuste doloso pactuado entre duas pessoas jurídicas, tendente a reduzir o pagamento de tributos devidos por meio da apropriação ilegal de créditos de contribuições sociais não cumulativas e, no 2º paradigma, foi comprovado nos autos a prática de atos simulados, com o objetivo de eximir-se do pagamento dos tributos devidos, mediante fraude, em decorrência do ajuste doloso entre as partes.

Ou seja, no aresto recorrido não houve ajuste doloso que pudesse implicar a majoração da multa e nos acórdãos paradigmas – houve comprovação do ajuste doloso, justificando a majoração da multa.

Vê-se que se o aresto recorrido considerasse o ajuste doloso e afastasse, mesmo assim, a multa – estaríamos diante de situações fáticas semelhantes com decisões divergentes. Mas não é o que ocorre do confronto entre os arestos.

Em vista do exposto, entendo que, por ausência de similitude fática entre os arestos, não há como se conhecer o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Quanto ao mérito, adotei as razões de decidir do acórdão recorrido, que comprova que não há nos autos prova de dolo capaz de qualificar a multa para 150%, pois o próprio sujeito passivo foi transparente em todas as situações e intimações realizadas pela autoridade fiscal.

É o meu voto.

(documento assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama