



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

Processo n° 13971.721850/2013-32
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9101-004.098 – 1ª Turma
Sessão de 09 de abril de 2019
Matéria MULTA QUALIFICADA
Recorrente HACO ETIQUETAS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

MULTA QUALIFICADA EM CASO DE ÁGIO GERADO ARTIFICIALMENTE. CABIMENTO.

O ágio artificialmente criado para reduzir os tributos devidos, sem que tenha real ou séria motivação econômica, despido de propósito negocial, atrai a aplicação da multa qualificada de 150%, nos termos do artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano (relatora), Cristiane Silva Costa, Demetrius Nichele Macei e Luis Fabiano Alves Penteado, que lhe deram provimento. Votou pelas conclusões a conselheira Cristiane Silva Costa. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Rafael Vidal de Araújo.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Luis Fabiano Alves Penteado, Livia De Carli Germano e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pelo contribuinte (fls. 1274-1290) em face do acórdão n. 1201-001.541, em face do acórdão 1301-002.077, da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção (fls. 1248-1260), proferido na sessão de 06 de julho de 2016, que deu provimento ao recurso de ofício e recebeu as seguintes ementa e decisão:

Acórdão recorrido: 1301-002.077, de 6 de julho de 2016

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

ÁGIO. MULTA QUALIFICADA. O ágio artificialmente criado para reduzir os tributos devidos, sem que tenha real ou séria motivação econômica, despido de propósito negocial, atrai a aplicação da multa qualificada de 150%, nos termos do artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996.

DECADÊNCIA. ART. 173, I, DO CTN. Comprovada a ocorrência de prática dolosa, a contagem do prazo decadencial deve ser feita na forma do art. 173, I, do CTN.

Acordam os membros do colegiado (1) por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso voluntário, por perda de objeto; (2) por maioria de votos, em dar provimento ao recurso de ofício, vencidos os Conselheiros Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro (Relator), José Eduardo Dornelas Souza e José Roberto Adelino da Silva, que negavam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Flávio Franco Corrêa.

A Recorrente alega divergência em relação ao conteúdo dos acórdãos 1302-001.950 (da 2ª Turma, da 3ª Câmara, da 1ª Seção, de 03/03/2016) e 1402.002.215 (da 2ª Turma, da 4ª Câmara da 1ª Seção, de 08/06/2016), cujas ementas transcrevo:

Acórdão paradigma: 1302-001.950, de 3 de março de 2016

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

NULIDADE. DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU. ALTERAÇÃO DE FUNDAMENTOS DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Simple observação feita no acórdão recorrido a respeito de uma suposta dedução em duplicidade das despesas com ágio, não implica em alteração dos fundamentos do lançamento, vez que formulada como razão meramente adicional às conclusões que referendaram à autuação fiscal.

ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. GLOSA.

Os atos de reorganização societária registrados pela recorrente ainda que formalmente regulares, se não configuram uma efetiva aquisição de participação societária, mas mera permuta de ativos entre controladora e controlada, sendo correta a glosa dos valores amortizados como ágio efetuada pelo Fisco.

ÁGIO. COMPLEMENTARIDADE DAS LEGISLAÇÕES COMERCIAIS E FISCAIS. EFEITOS.

Os resultados tributáveis das pessoas jurídicas, apurados com base no Lucro Real, têm como ponto de partida o resultado líquido apurado na escrituração comercial, regida pela Lei nº 6.404/1976, conforme estabelecido pelo DL. 1.598/1977. O ágio é fato econômico cujos efeitos fiscais foram regulados pela lei tributária, com substrato nos princípios contábeis geralmente aceitos. Assim, os princípios contábeis geralmente aceitos e as normas emanadas dos órgãos fiscalizadores e reguladores, como Conselho Federal de Contabilidade e Comissão de Valores Mobiliários, têm pertinência e devem ser observadas na apuração dos resultados contábeis e fiscais.

ÁGIO INTERNO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO. IMPOSSIBILIDADE DE RECONHECIMENTO CONTÁBIL.

A ausência de um efetivo dispêndio (sacrifício patrimonial) por parte da investidora pela aquisição de participações em operações com empresas controladas revelam a falta de substância econômica das operações o que impede o seu registro e reconhecimento contábil, pois não há efetiva modificação da situação patrimonial.

TRANSFERÊNCIA DE ÁGIO. IMPOSSIBILIDADE.

Inexistindo previsão legal, no contexto dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 e dos artigos 385 e 386 do RIR/99, para transferência de ágio pela empresa (investidora) que teria adquirido o investimento com ágio, por meio de interposta pessoa jurídica, para a pessoa jurídica (investida) que o amortizar, é indevida a amortização do ágio.

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. DEDUÇÃO EM EXCESSO. GLOSA.

Não tendo sido reconhecida a legitimidade do ágio apurado, há que se ter como correta a recomposição do saldo do patrimônio líquido, com a exclusão da reserva especial de ágio para fins de cálculo do JCP, impondo-se a glosa do valor deduzido em excesso.

DA MULTA QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE.

O não reconhecimento pelo Fisco do ágio gerado em operações realizadas dentro do mesmo grupo econômico, com a consequente glosa de sua amortização, não enseja, por si só, a aplicação da multa qualificada, quando os atos praticados revelam interpretação equivocada por parte do contribuinte quanto à legislação de regência.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA: CSLL

Por se constituírem infrações decorrentes e vinculadas, nos termos do § 2º do art. 24 da Lei 9.249/1995, aplica-se ao lançamento da Contribuição Social sobre o lucro líquido as conclusões relativas ao IRPJ.

JUROS SELIC. INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

Constituído o crédito pelo lançamento de ofício, ao tributo agrega-se a multa de ofício, tendo ambos a natureza de obrigação tributária principal e, sobre ele deve incidir integralmente os juros à taxa SELIC, nos termos dos art. 139 e 161 do CTN c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996.

Acórdão paradigma 1402-002.215, de 8 de junho de 2016

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2009, 2010, 2011, 2012

AUDITORIA FISCAL. PERÍODO DE APURAÇÃO ATINGIDO PELA DECADÊNCIA PARA CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. VERIFICAÇÃO DE FATOS, OPERAÇÕES, REGISTROS E ELEMENTOS PATRIMONIAIS COM REPERCUSSÃO TRIBUTÁRIA FUTURA. POSSIBILIDADE.

O Fisco pode verificar fatos, operações e documentos, passíveis de registros contábeis e fiscais, devidamente escriturados ou não, em períodos de apuração atingidos pela decadência, em face de comprovada repercussão no futuro, qual seja: na apuração de lucro líquido ou real de períodos não atingidos pela decadência.

ÁGIO. SIMULAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE. OPERAÇÕES SEM PROPÓSITO NEGOCIAL.

Nas operações estruturadas em seqüência, o fato de cada uma delas, isoladamente e do ponto de vista formal, ostentar legalidade, não garante a legitimidade do conjunto das operações, quando restar comprovado que os atos foram praticados sem propósito comercial, vez que não houve no presente caso a incorporação da real investidora, afastando a possibilidade da amortização do ágio pago na aquisição.

MULTA QUALIFICADA.

Não há que se falar em multa qualificada, pois à época da realização dos atos societários com vistas ao aproveitamento do ágio, não havia entendimento consolidado neste Conselho sobre a abusividade dos planejamentos tributários e, portanto, injusto tratar a operação realizada como sendo fraudulenta, dolosa ou simulada.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Sobre a multa de ofício que não tenha sido paga no vencimento, incidem juros de mora.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL, PIS e COFINS.

Em se tratando de exigências reflexas de contribuições que têm por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do imposto de renda, a decisão de mérito prolatada no principal constitui prejudgado na decisão dos decorrentes.

A Recorrente indica em seu pedido que *"almeja o afastamento da multa qualificada, no importe de 150%, e sua redução para 75%, com o consequente restabelecimento da decadência para os fatos geradores de 31/12/2007 (IRPJ e CSLL)"*.

O despacho de admissibilidade de fls. 1.378-1.380, da Presidente da 3ª Câmara da 1ª Seção, deu seguimento ao recurso especial, observando: *"vislumbro divergência entre o acórdão recorrido e os paradigmas apresentados, posto que possuem interpretação divergente no que diz respeito à configuração do dolo, fraude ou simulação, com consequente aplicação da multa qualificada."* Tal despacho não abordou a questão da decadência.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões aduzindo exclusivamente questões de mérito relativas à qualificação da multa de ofício.

Contexto fático dos autos

Trata-se de autos de infração (fls.983-1012) visando à cobrança de IRPJ e CSLL em virtude de (i) amortização de ágio considerado indedutível nos anos-calendário de 2007, 2008 e 2009, acrescidos de multa de ofício qualificada de 150% ; e (ii) compensação de prejuízos operacionais em montante superior ao saldo desse prejuízo no ano-calendário de 2010, com multa de ofício de 75%.

A amortização do ágio ocorreu a partir da incorporação da empresa Labeltec Etiquetas S/A, ocorrida em 31 de dezembro de 2004. Um dia antes, em 30 de dezembro, a incorporada havia adquirido cotas da Haco Etiquetas Ltda., com o ágio, tendo pago por elas mediante a emissão de novas ações próprias, as quais foram adquiridas por pessoas ligadas. A acusação fiscal qualificou a multa por entender que a operação resultou da prática de atos meramente formais e em tempo exíguo visando unicamente a economia de tributos.

A DRJ em Fortaleza julgou a impugnação parcialmente procedente para afastar a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a para 75%, bem como reconhecer a decadência dos lançamentos relativos aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2007 em decorrência da descaracterização da ocorrência das hipóteses de fraude, dolo ou simulação, aplicando-se as disposições do art. 150, par. 4º do CTN.

Foi interposto recurso voluntário, porém o contribuinte deste desistiu antes do julgamento em segunda instância. O recurso de ofício foi julgado procedente, restabelecendo-se a qualificação da multa e mantendo-se os lançamentos relativos ao ano-calendário de 2007 em virtude da caracterização do dolo.

Seguiu-se então o recurso especial da contribuinte, admitido pelo despacho de fls. 1.378-1.380, acima mencionado.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Livia De Carli Germano - Relatora

Admissibilidade recursal

O recurso especial do contribuinte é tempestivo, não havendo, inclusive, questionamento pela parte recorrida no tocante à sua admissibilidade, motivo pelo qual concordo e adoto as razões do i. Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF para conhecimento do recurso especial, nos termos do permissivo do art. 50, § 1º, da Lei 9.784/1999.

Observo, por oportuno, que **o recurso especial não foi admitido para a discussão do tema da decadência**, mas apenas para o da qualificação da multa.

De fato, muito embora no pedido do recurso especial a Recorrente pareça indicar que sua divergência é em relação a dois temas -- multa qualificada e decadência --, foram trazidos paradigmas apenas para o primeiro deles, sendo que o despacho de admissibilidade, conforme transcrito no relatório, foi expresso ao afirmar que a matéria a ser discutida no julgamento do recurso especial seria especificamente a qualificação da multa.

Sobre a qualificação da multa, o acórdão recorrido entendeu que o planejamento tributário foi realizado de maneira intencional e consciente com objetivo de iludir o fisco, configurando portanto a prática de uma ação dolosa, o que justifica a aplicação da multa qualificada.

No 1º paradigma (1302-001.950), considerou-se que houve apenas uma interpretação equivocada da legislação, por parte do contribuinte, sendo que no 2º paradigma (1402-002.215), considerou-se que o contribuinte valeu-se da legislação vigente, bem como registrou todas as operações e valores nos seus documentos contábeis e fiscais, não sendo caso de fraude, dolo ou simulação.

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a Recorrente **logrou êxito** em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial **quanto ao tema da qualificação da multa**, pois, em situações fáticas semelhantes e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Não obstante, o mesmo não se pode concluir quanto ao tema da decadência, já que quanto a este não foram trazidos acórdãos paradigmas. Em outros termos, compreendo que **o tema da decadência não pode ser analisado no presente recurso especial como**

divergência, mas apenas, e se for o caso, como decorrência da conclusão sobre a existência ou não de dolo -- conforme será tratado oportunamente neste voto, no trecho referente ao mérito.

Nesse ponto, vale ressaltar que, não obstante o Recorrente não tenha sido intimado do despacho de admissibilidade de fls. fls. 1.378-1.380, tal medida não lhe cerceou o direito de defesa já que, no caso, sequer caberia agravo dessa decisão. Isso porque os acórdãos trazidos pelo Recorrente como paradigma não discutem a questão da decadência e o Regimento Interno deste CARF assim prevê (grifamos):

Art. 71. Cabe agravo do despacho que negar seguimento, total ou parcial, ao recurso especial.

(...)

§ 2º **O agravo não é cabível** nos casos em que a negativa de seguimento tenha decorrido de:

(...)

VIII - absoluta falta de indicação de acórdão paradigma.
(Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

Diante do exposto, conheço do recurso especial do contribuinte quanto à discussão sobre a qualificação da multa de ofício, nos exatos termos do despacho de admissibilidade de fls. 1.378-1.380.

Mérito

Superada a questão do conhecimento, a discussão meritória diz respeito às circunstâncias que autorizam a exasperação da multa de ofício ao percentual de 150%.

Observo que ordinariamente¹ a legislação prevê 3 escalonamentos para as multas tributárias. Em caso de simples mora, a multa é graduada conforme o atraso e está limitada ao percentual de 20% (art. 61 da Lei 9.430/1996). Caso verificada, por meio de lançamento de ofício (auto de infração), falta de pagamento ou recolhimento, falta de declaração ou declaração inexata, a multa será, em regra, aplicada no percentual de 75%, independentemente da intenção do agente (art. 136 do CTN e art. 44, I, da Lei 9.430/1996). Se, para além de tal situação, for(em) verificado(s) simulação, fraude ou conluio, a multa é então duplicada e atinge o percentual de 150% (art. 44, I e §1º, da Lei 9.430/1996).

Assim, em resumo, as infrações fiscais verificadas por meio de auto de infração já são penalizadas com o acréscimo de 75% do valor devido (no lugar da multa de mora de 20%), sendo a sua duplicação situação excepcional autorizada apenas se verificadas as situações específicas previstas na legislação.

¹ Há outras multas por situações específicas tais como a multa isolada em caso de falta de recolhimento de antecipações mensais (art. 44, II, Lei 9.430/1996), multa agravada pelo não atendimento à fiscalização (art. 44, par. 2º da Lei 9.430/1996) e multas por desatendimento a obrigações acessórias.

Conforme relatado, a autoridade autuante qualificou a multa por entender que a criação artificial da despesa com ágio gerado internamente consistiria em ação dolosa. Veja-se neste sentido trecho do Termo de Verificação Fiscal na parte dedicada à qualificação da multa (fl. 977):

O contribuinte, ao gerar de forma artificial uma despesa com ágio sabidamente inexistente, praticou, de forma inequívoca, uma ação dolosa, ou seja, intencional e consciente a qual retardou o conhecimento das reais circunstâncias materiais do fato gerador (ocultando parcela significativa de seus lucros econômicos haja vista a introdução de despesa inexistente), já que tudo isso que foi feito teve o propósito de iludir o Fisco, pois deu o nome de "Ágio sobre Investimentos" a fatos sabidamente desprovidos de quaisquer características que o compõe.

E tudo isso feito de forma bem meticulosa e planejada, pois sabia que seriam produzidos atos meramente formais que provocariam a redução tributária. Não basta o fato de estar tudo informado em DIPJ, ou, então, os Atos Formais registrados nos Órgãos competentes. O fato é que tudo isso foi feito para informar ao Fisco algo que inexistia, e que, portanto, produziu o retardamento do conhecimento das verdadeiras circunstâncias. Além disto, houve a modificação de característica essencial do fato gerador, uma vez que os montantes de IRPJ a CSLL devidos foram reduzidos (usou despesas sabidamente inexistentes). A Fiscalizada não praticou estes atos de forma involuntária, ou incorreu em erro em sua conduta, restando caracterizada a atitude dolosa. Ou seja, a conduta em análise amolda-se as previstas nos artigos 71 a 73 da Lei 4502/64.

Com a devida vênia, entendo que o raciocínio da autoridade fiscal autuante se equivoca quanto ao conceito de dolo e, como resultado, confunde simulação com fraude, quando na verdade trata-se de institutos jurídicos substancialmente diversos.

Explico, iniciando pelo conceito de dolo para a doutrina penalista:

"Dolo é a consciência e a vontade de realização da conduta descrita em um tipo penal, ou, na expressão de Wetzel, dolo, em sentido técnico penal, é somente a vontade de ação orientada à realização do tipo de um delito" (BITENCOURT, Cezar Roberto. e CONDE, Francisco Muñoz. Teoria Geral de Delito. São Paulo: Saraiva: 2000, p. 149, grifamos).

No mesmo sentido, ensina Brandão Machado que, na noção de dolo, se insere a idéia de contrariedade ao direito, ou seja, da prática de um ilícito ("Um caso de elusão de imposto de renda". In: Direito Tributário Atual, vol. 9, São Paulo: Resenha Tributária, 1989, p. 2209).

E, da mesma forma, Marco Aurélio Greco observa:

"Outra observação a ser feita é a de que a incidência do inciso II do artigo 44 da Lei nº9.430/96, que leva à multa mais onerosa, supõe a ocorrência inequívoca de intuito fraudulento. (...)

Se não houve 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 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 inciso II do artigo 44, mas sim de divergência de qualificação jurídica dos fatos; hipótese completamente distinta da fraude a que se refere o dispositivo.

A multa agravada só tem cabimento se o elemento subjetivo do tipo for a fraude no sentido de enganar, esconder, iludir, etc." ("Planejamento Tributário", São Paulo: Dialética, 2004, grifos nossos)

Para que se possa falar em dolo, portanto, além da intenção (elemento subjetivo), **é necessário que o que se pretende seja ilícito** (elemento objetivo), ou seja, é preciso que tal intenção seja direcionada à prática de ato ou omissão contrários ao direito (dolo normativo).

Nesse passo, não basta a intenção de reduzir a tributação. É necessário, sim, que o contribuinte, ao buscar tal resultado, adote conduta que afronte norma que proíba ou obrigue, ou seja, que contrarie uma norma imperativa, praticando assim um ilícito típico.

É neste sentido que os artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964 trazem as condutas típicas da sonegação, fraude e conluio, todas elas supondo a inequívoca constatação de dolo, elemento essencial do tipo.

Dito de outra forma, se a pessoa deve agir de determinada forma e não o faz, e/ou se não pode agir de determinada maneira e o faz, aí sim estamos diante de atitudes que afrontam regras imperativas e que, portanto, podem ser tidas como dolosas (i.e., intencionais para a prática de um ilícito). Por outro lado, não é possível falar em dolo se a conduta que se adota está na esfera da facultatividade, ou seja, se a pessoa pode ou não praticar determinado ato, qualquer atitude que ela tome estará, a princípio, em conformidade com o direito, não havendo aí qualquer ilícito.

E dizemos a princípio porque, de fato, a depender do resultado obtido, é possível que a conduta adotada, muito embora não contrarie regra imperativa, revele-se, naquele caso concreto, contrária ao ordenamento jurídico.

Em um tal caso, nem por isso a conduta poderá ser tida por dolosa (porque, reitera-se, ela não afronta diretamente nenhuma regra do ordenamento) não obstante também não possa mais ser qualificada como legítima (porque o resultado obtido se revelou contrário ao ordenamento jurídico). Tem-se, aí, o conceito de *ilícito atípico* (ATIENZA, Manuel. e MANERO, Juan Luiz. *Ilícitos Atípicos*. 2 ed. Madrid: Trotta, 2006).

No caso em questão, todavia, não se verifica norma imperativa que tenha sido infringida. Houve, de fato, intenção, como afirma a autoridade fiscal quando menciona que "a Fiscalizada não praticou estes atos de forma involuntária", mas isso não é suficiente para caracterizar o dolo, como visto acima.

Na verdade, o que a fiscalização questiona é o **resultado** obtido pelo contribuinte (economia de tributos) e não propriamente a prática de algum ato expressamente proibido pelo ordenamento.

Não há, no caso, a imputação da prática de qualquer ilícito, é dizer, não se verifica qualquer conduta diretamente contrária ao direito. No máximo, o **resultado** obtido é que pode ser considerado contrário ao direito, mas isso, vale reiterar, não significa que houve dolo mas, quando muito, que os **efeitos** ilegítimos (e não o ato em si) devem ser anulados.

Na verdade, todos os elementos referidos como caracterizadores do "ilícito" ou do "dolo" no caso concreto apontam para a prática de simulação.

Importante ressaltar que, diferentemente da autoridade autuante, compreendo que simular é diferente de fraudar ou sonegar-- atos, estes sim, ilícitos.

No caso dos autos, a acusação é de fingir uma reorganização societária e, por consequência, adotar todas as condutas como se essa reorganização efetivamente ocorresse, assinando contratos, enviando declarações fiscais e preenchendo livros contábeis. Acontece que todas as atitudes consideradas pelas autoridade fiscal como reveladoras da suposta fraude são ínsitas à simulação -- de fato não se espera que alguém simule uma reorganização societária e entregue declarações fiscais como se ela não tivesse ocorrido, pois faz parte da simulação assim agir. . Dito de outra forma: quem simula acredita na "situação simulada" e adota condutas condizentes com tal circunstância, mas isso não significa dizer que quem simula tem "dolo" -- no sentido de intenção de praticar um ilícito (dolo normativo).

Na verdade, na maioria dos casos de planejamento tributário considerado "abusivo" (porque simulado), quem simula acredita piamente que a situação jurídica simulada é, na verdade, lícita e legítima, e muitas vezes possui pareceres jurídicos e contábeis que assim o afirmem e respalde. É uma situação bem diferente de alguém que pratica um ilícito e confia apenas na impunidade ou em eventuais isenções de pena e excludentes de ilicitude eis que, neste caso, a pessoa sabe que praticou um ilícito, enquanto que, na simulação, não.

A intenção de quem simula é meramente criar uma situação que, materialmente (isto é, na prática) não existe -- seja simplesmente por simular (simulação absoluta), seja para ocultar uma outra situação (simulação relativa). Tal atitude não é, no ordenamento jurídico brasileiro, um ilícito, já que não há norma que proíba simular uma situação, nem norma que obrigue não simular.

O que há, sim, são apenas **consequências** para o ato simulado. Por exemplo, no âmbito civil, o art. 167 do Código Civil prevê a nulidade do ato simulado, subsistindo o dissimulado se válido na substância e na forma. Já no âmbito tributário, artigo 149, VII, do Código Tributário Nacional estabelece a possibilidade de o fisco rever o lançamento, veja-se.

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: (...)

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

Assim, no âmbito tributário, a simulação autoriza, tão somente, a revisão de ofício do lançamento, nos termos do artigo 149, VII, do Código Tributário Nacional, e não o passo além que é a exasperação da multa de ofício.

É dizer, a autoridade fiscal poderá, uma vez identificada a simulação, requalificar os atos jurídicos para aqueles que entenda ser os atos materialmente praticados e, por consequência, lançar eventual diferença de tributos. E, vale observar, a simulação é um dos casos -- aí sim juntamente com o dolo e a fraude -- que autorizam o deslocamento da decadência do prazo previsto no artigo 150, par. 4º do CTN, para aquele do artigo 173, I (primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado).

Ao assim fazê-lo, a autoridade fiscal anula os **efeitos nocivos** de um ato que, em si, não é, nem passou a ser, ilícito, fazendo com que aquele **resultado fiscal** obtido pelo contribuinte, contrário ao ordenamento, deixe de existir. Com isso, o ato, que permanece lícito como sempre foi, deixa de ser ilegítimo, passando a estar plenamente de acordo com o ordenamento jurídico.

A autoridade fiscal não anula, e nem poderia², o ato jurídico como um todo. De fato, não vemos na prática nenhum auto de infração pretendendo dizer que a compra e venda não ocorreu, ou que a reorganização societária deve ser desfeita porque nula. O que a autoridade fiscal faz é *requalificar* o ato, isto é, confere a ele outro efeito tributário, anulando aquele resultado que o contribuinte pretendeu obter mas que se revelou, nas circunstâncias do caso, contrário ao ordenamento jurídico.

Nesse ponto, observo que dizer que um ato será nulo ou que ele autorizará a revisão do lançamento de tributos é algo muito menor do que dizer que esse ato é um ilícito.

De fato, a depender da linha que se adote -- e não cabe aqui discorrer sobre todas possíveis acepções -- a simulação é, no máximo, um ilícito atípico, o qual, por tal natureza, não pode ensejar o agravamento da multa, por ser esta uma penalidade aplicável apenas a ilícitos tipificados (GERMANO, Livia De Carli. "Planejamento tributário e limites para a desconsideração dos negócios jurídicos". São Paulo: Saraiva, 2013, pgs. 83 e 127).

Diferentemente, para que se possa cogitar a qualificação da multa, é necessário identificar especificamente qual(is) das ações ou omissões previstas nos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/1964 foram praticadas, sendo indispensável, ainda, a comprovação do dolo e, portanto, e necessariamente, do ilícito praticado. No caso, pelo contrário, o contribuinte agiu de forma clara, deixando explícitos seus atos e negócios de modo a permitir a ampla fiscalização pela autoridade fazendária, agindo na convicção e certeza de que seus atos tinham determinado perfil legalmente protegido -- o que, não por acaso, encaixa-se textualmente na definição de "divergência de qualificação jurídica dos fatos" conceituada por Marco Aurélio Greco, conforme trecho de doutrina citado acima.

Em síntese, compreendo que o caso em questão não envolve a prática de um ilícito, mas apenas conflito entre diferentes possíveis qualificações dadas a um mesmo fato -- isto é: para a contribuinte, a reorganização societária intragrupo seria suficiente para permitir a produção dos respectivos efeitos tributários (no caso, a dedução fiscal do ágio após a incorporação entre as sociedades investidora e investida) enquanto que, para a autoridade autuante, não.

² Código Civil - Lei 10.406/2002

"Art. 168. As nulidades dos artigos antecedentes podem ser alegadas por qualquer interessado, ou pelo Ministério Público, quando lhe couber intervir.

Parágrafo único. As nulidades devem ser pronunciadas pelo juiz, quando conhecer do negócio jurídico ou dos seus efeitos e as encontrar provadas, não lhe sendo permitido supri-las, ainda que a requerimento das partes."

Em tal circunstância, muito embora presente o intuito de simulação, não resta comprovado o dolo do sujeito passivo (entendido como consciência da prática de um ilícito) e, sendo este imprescindível à caracterização das hipóteses de sonegação, fraude e conluio, é o caso de se cancelar a qualificação da multa de ofício, mantendo-a no patamar de 75%.

Assim, compreendo que a decisão recorrida deve ser reformada, reduzindo-se a multa de ofício ao percentual de 75%.

Tendo em vista a conclusão acima, segundo a qual não restou configurado o dolo do sujeito passivo capaz de resultar na qualificação da multa de ofício, passo a tratar da questão da decadência.

Com relação ao prazo decadencial, observo que, de fato, a identificação de dolo leva à aplicação da contagem prevista no artigo 173, I, do CTN, nos termos, inclusive, do seguinte enunciado de súmula do CARF:

Súmula CARF nº 72: Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.

Não obstante, a recíproca não é verdadeira, ou seja, a conclusão pela inexistência de dolo não leva necessariamente a que se abandone a contagem do prazo decadencial do artigo 173, I, para adotar aquela prevista no artigo 150, par. 4o do CTN.

Isso porque, sem estender muito a questão, o artigo 150, par. 4o, do CTN, para ser aplicado, depende da verificação de outros elementos além da inexistência do dolo, tais como a ausência de fraude e de simulação, bem como a existência de pagamento antecipado -- ou mera declaração, para alguns. Veja-se, por oportuno, a redação do dispositivo:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Em suma, muito embora os temas do dolo e da decadência estejam relacionados, eles não necessariamente decorrem um do outro.

Considerando que a discussão sobre o prazo decadencial não decorre necessariamente da discussão sobre dolo, compreendo que a primeira não pode, portal motivo, ser conhecida por este colegiado no caso concreto.

Processo nº 13971.721850/2013-32
Acórdão n.º **9101-004.098**

CSRF-T1
Fl. 1.414

Em outros termos, compreendo que o tema da decadência não pode ser discutido no presente recurso especial como decorrência de eventual conclusão sobre a inexistência de dolo para fins de aplicação da multa qualificada, não podendo, portanto, ser conhecido.

Conclusão

Ante o exposto, oriento meu voto por conhecer do recurso especial do contribuinte, nos termos do despacho de admissibilidade (isto é, apenas com relação à qualificação da multa) e, no mérito, dar-lhe provimento, nos termos acima propostos.

(assinado digitalmente)
Livia De Carli Germano

Voto Vencedor

Conselheiro Rafael Vidal de Araújo - Redator Designado.

Em que pesem as razões de decidir da eminente relatora, peço vênica para dela divergir quanto à aplicação da multa qualificada de 150%.

É importante reproduzir as razões pelas quais o acórdão recorrido deu provimento a recurso de ofício, para fins de restabelecer a qualificadora:

Voto Vencedor

Conselheiro Flávio Franco Corrêa

Coube-me, aqui, a solução da questão relacionada à existência de situação concreta ajustável, por adequação típica, aos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964.

O relato detalhado da conduta que o autuante classificou de prática dolosa está inserido em fls. 967/975. Na verdade, o que se vê é uma série de atos interligados por circunstâncias de tempo, e pelas mesmas pessoas, para a obtenção de um resultado final desejado desde o momento em que se concebeu o primeiro ato: a redução de tributos. Repare-se como esses atos se encadeiam, em sequência:

a) em 30/11/2004, transformação da LABELTEC, passando de sociedade por quotas de responsabilidade limitada à sociedade anônima, com capital de R\$ 500.000,00 distribuído em 500.000 ações, sendo que 499.999 ações foram subscritas por Ricardo Guedes Lowdes e 1 ação por Alberto Conrad Lowdes, mantendo-se as mesmas participações anteriores à transformação;

b) em 30/12/2004, saída da sócia STARFEAT do quadro societário da HACO e entrada, neste quadro, da CONRAD EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES, representada por Cornélia Conrad Lowdes, mãe de Alberto e esposa de Ricardo. A CONRAD EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES passou a deter 98% das quotas da HACO, ficando o restante das quotas para Ricardo. Aqui já se nota a relevância do vínculo familiar para a consecução dos propósitos dos acionistas;

c) ainda em 30/12/2004, efetivou-se o ingresso da CONRAD EMPREENDIMENTOS PARTICIPAÇÕES no quadro societário de LABELTEC, mediante dação das quotas de HACO em pagamento, avaliadas em R\$ 49.000.000,00, conforme laudo elaborado em 30/11/2004. Este laudo avaliou a HACO em R\$ 51,5 milhões, em 30/11/2004, já revelando que tal valor possibilitaria um ágio de R\$ 37,2 milhões. Perceba-se que, na data de 30/12/2004, a CONRAD EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES ingressou no quadro societário de HACO e transferiu essa mesma participação societária para LABELTEC. Assim, nessa data, CONRAD EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES tornou-se controlador de LABELTEC, que, por sua vez, passou a ser a nova controladora de HACO. LABELTEC adquiriu HACO;

d) ainda em 30/12/2004, LABELTEC foi incorporada por HACO, isto é, a controlada incorporou a controladora.

Não obstante o deferimento do pedido formulado na impugnação quanto à multa qualificada, a decisão recorrida apresenta aspectos reveladores da sonegação inscrita no artigo 71 da Lei nº 4.502/1964. Constate-se:

"Observe-se que não se diz, aqui, que a alienação de uma participação societária somente se dá mediante pagamento, em sentido estrito. O que se exige é uma **alteração substancial no patrimônio do alienante**, a qual somente se verifica se ele passar a dispor de algo que antes não possuía, condição **ausente** neste caso, em que a **participação societária** detida pela controladora da autuada **circula e retorna ao seu patrimônio no curto espaço de tempo** em que a "reestruturação societária" é promovida" (fl. 1.108); (grifei)

"Em resumo, constata-se o artifício criado para reduzir os tributos devidos, sem que tenha real ou séria motivação econômica. À exceção do surgimento do "ágio de si mesmo", nada mudou ao final das operações. Ademais, elas foram realizadas em curto espaço de tempo (em verdade, a incorporação ocorreu no dia seguinte à integralização do aumento de capital na incorporada), sem que tenha realmente ocorrido efetivo desembolso no pagamento de valores sem representatividade. A valorização por rentabilidade futura somente existe quando alguém efetivamente paga por ela, quando uma parte independente efetivamente reconhece seu valor presente." (fls 1.111/1.112) (grifei)

Por outro lado, para desconstituir a multa de 150%, a decisão recorrida, à fl. 1.112, pronunciou que, "a despeito da **manifesta indedutibilidade** da despesa de amortização do ágio, revela-se **incabível** a aplicação da multa de 150%. **É que todas as operações societárias sob exame cumpriram os requisitos formais de registro, seja contábil ou nos órgãos competentes, não havendo nenhum questionamento no que tange à existência das empresas envolvidas. Assim, se as operações foram realizadas exatamente nos moldes informados pelo sujeito passivo, ou seja, não foram simuladas, a fraude suscitada pela autoridade lançadora não está demonstrada.**" (grifei)

Evidentemente, a decisão recorrida se contradiz, pois, ao mesmo tempo em que sustenta a realização de uma prática artificial, enganosa, afasta, em sentido oposto, a importância do dolo na conduta, ao argumento de que foram observados os requisitos formais. Ora, a própria decisão recorrida menospreza a forma ao salientar a prevalência da substância, ao buscar referências no Ofício-Circular CVM/SNC/SEP nº 01/2007, reproduzido às fls. 1.104/1.105:

"20.1.7 Ágio gerado em operações internas:

A CVM tem observado que determinadas operações de reestruturação societária de grupos econômicos (incorporação de empresas ou incorporação de ações) resultam na geração artificial de "ágio".

Uma das formas que essas operações vêm sendo realizadas, inicia-se com a 'avaliação econômica dos investimentos em controladas ou coligadas e, ato contínuo, utilizar-se do resultado constante do laudo oriundo desse processo como referência para

subscrever o capital numa nova empresa. Essas operações podem, ainda, serem seguidas de uma incorporação.

Outra forma observada de realizar tal operação é a incorporação de ações a valor de mercado de empresa pertencente ao mesmo grupo econômico.

Em nosso entendimento ainda que essas operações atendam integralmente os requisitos societários do ponto de vista econômico-contábil é preciso esclarecer que o ágio surge única e exclusivamente, quando o preço (custo) pago pela aquisição ou subscrição de um investimento a ser avaliado pelo método da equivalência patrimonial supera o valor patrimonial desse investimento. E mais preço ou custo de aquisição somente surge quando há o dispêndio para se obter algo de terceiros.

Assim não há do ponto de vista econômico geração de riqueza decorrente de transação consigo mesmo. Qualquer argumento que não se fundamente nessas assertivas econômicas configura sofisma formal e, portanto, inadmissível.

Não é concebível, econômica e contabilmente o reconhecimento de acréscimo de riqueza em decorrência de uma transação dos acionistas com eles próprios. Ainda que, do ponto de vista formal, os atos societários tenham atendido à legislação aplicável (não se questiona aqui esse aspecto), do ponto de vista econômico, o registro de ágio, em transações como essas, somente seria concebível se realizada entre partes independentes, conhecedoras do negócio, livres de pressões ou outros interesses que não a essência da transação, condições essas denominadas na literatura internacional como "arm's length".

Portanto é nosso entendimento que essas transações não se revestem de substância econômica e da indispensável independência entre as partes para que seja passível de registro, mensuração e evidenciação pela contabilidade." (grifei)

Pode-se resumir o Ofício-Circular CVM/SNC/SEP nº 01/2007, acima, para o que interessa no momento, à declaração de que, ainda que, do ponto de vista formal, os atos societários tenham atendido à legislação aplicável, tais "transações" não se revestem de substância econômica. Anote-se, pois, que a decisão recorrida fornece, ela mesma, o argumento que desmonta sua conclusão de que a forma é o suficiente para derrubar a multa qualificada. Isso porque a Recorrente pretendeu aparentar, mediante alterações contratuais formalmente elaboradas, com o apoio de outros documentos, uma realidade que não existe, tendo em conta a ausência de substância econômica dos aludidos ágios e a fantasiosa incorporação de pessoas jurídicas para o aproveitamento desse mítico ágio interno.

O que moveu o contribuinte à trabalhosa montagem de atos jurídicos aparentemente reais? O atuante ofereceu a resposta a essa questão, às fls. 968/969:

"Em primeiro lugar, todos os atos envolveram transações dos sócios com si mesmos, sendo patente a ausência da necessária independência para a realização de tais atos. Em segundo lugar, todos os atos ocorreram praticamente na mesma data, o que deixa evidente que a única intenção era obter o efeito tributário pretendido, qual seja, o surgimento de ágio amortizável, sendo possível afirmar que os atos praticados não tiveram propósito

negocial outro que não fosse a economia tributária advinda da amortização do ágio." (grifei)

A mera formalidade prevista em lei não dá arrimo ao ágio, caso não se verifiquem a independência das partes, o pagamento e um efetivo ambiente concorrencial. A ausência de tais elementos traz à tona a visão de um acerbo probatório constituído de documentos criados no bojo do planejamento tributário concebido para iludir o Fisco, e posto em prática, com a produção de efeitos juridicamente reprováveis. A vista disso, alterações contratuais integram o corpo de delito junto com "proposta de justificativa e criação"; "proposta, justificativa e protocolo de incorporação"; livros fiscais, laudos, e mais alguns outros documentos, todos relacionados entre si para a montagem da ilusão negocial com o imaginado suporte do fictício ágio interno.

Consoante o exposto, estão corretas as palavras do autuante, à fl. 977, ao apontar a atuação do dolo na conduta correspondente, por adequação típica, ao artigo 71 da Lei nº 4.502/1964, verbis:

*"O contribuinte, ao gerar de forma artificial uma despesa com ágio sabidamente inexistente, praticou, de forma inequívoca, uma ação dolosa, ou seja intencional e **consciente** a qual **retardou o conhecimento** das reais **circunstâncias materiais** do fato gerador (ocultando parcela significativa de seus lucros econômicos haja vista a introdução de despesa inexistente), já que tudo isso que foi feito teve o propósito de iludir o Fisco, pois deu o nome de "Ágio sobre Investimentos" a fatos sabidamente desprovidos de quaisquer características que o compõe. (grifos originais)*

*E tudo isso feito de forma bem meticulosa e planejada, pois **sabia** que seriam produzidos **atos meramente formais** que **provocariam a redução tributária**. Não basta o fato de estar informado em DIPJ, ou, então, **os Atos Formais registrados nos Órgãos competentes**. O fato é que **tudo isso foi feito para informar** ao Fisco que **inexistia**, e que, portanto, **produziu o retardamento do conhecimento das verdadeiras circunstâncias**. Além disto, houve a **modificação** da característica **essencial do fato gerador**, uma vez que os montantes de **IRPJ** a (sic) a **CSLL** devidos **foram reduzidos** (usou despesas sabidamente inexistentes). A Fiscalizada **não** praticou estes atos de forma **involuntária**, ou incorreu **em erro** em sua conduta, restando caracterizada a atitude dolosa. Ou seja, a conduta em análise amolda-se às previstas nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964." (grifei)*

A ciência moderna do Direito compreende o dolo como consciência e vontade de realizar os elementos objetivos do tipo. Assim, conforme os ensinamentos de Luiz Regis Prado, o dolo é composto de dois elementos, um deles cognitivo conhecimento idôneo da situação fática retratada nos elementos objetivos e outro, volitivo vontade de realizar a ação e o resultado típicos, a partir da cognição do agente sobre a situação típica. O agente fiscal, com apurado rigor técnico, expôs com precisão que a Recorrente estava consciente da situação fática descrita no tipo objetivo da sonegação fiscal e que empregara seus esforços para realizar a ação típica (retardar o conhecimento das reais circunstâncias materiais do fato gerador), logrando êxito em sua

atuação, ao obter o resultado típico. Este resultado típico, todavia, é aquele que está previsto no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007 - falta de pagamento ou recolhimento da totalidade ou diferença de imposto ou contribuição indispensável para a aplicação da sanção pecuniária, uma vez que o §1º do aludido artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 estabeleceu o percentual de 150% sobre a diferença de tributo sonogada, a título de multa.

Enfim, de tudo o que consta nos autos, saio convicto de que não há reparos a fazer, quanto à aplicação da sanção pecuniária estipulada no texto legal do artigo 71 da Lei nº 4.502/1964, diante da situação concreta comprovada nos autos.

Penso que em situações como essa a qualificação é ínsita à própria infração imputada. Não há como admitir a ocorrência da infração sem exasperar a penalidade, porque a irregularidade fiscal está totalmente vinculada ao artificialismo da reorganização societária empreendida.

A multa qualificada não foi aplicada por ter a contribuinte optado por alternativa com menor carga tributária, por ter simplesmente contornado a norma de incidência, mediante prática de negócio indireto, ou algo semelhante. Não se trata aqui de punir a simples economia de imposto, o mero planejamento tributário.

Trata-se aqui daqueles casos de ágio interno totalmente artificial, apenas escritural, sem partes independentes desde a sua origem, e sem qualquer desembolso.

Está muito claro que a seqüência dos atos societários praticados pela contribuinte visou tão somente a criação artificial de despesas.

E a criação artificial de uma despesa configura conduta que visa excluir/modificar as características essenciais do fato gerador (no caso, o lucro da empresa), ao mesmo tempo que visa impedir que a autoridade fazendária tome conhecimento do seu real montante.

Aliás, a criação artificial de despesa prejudica a alegação da contribuinte no sentido de que a reestruturação societária é uma forma de planejamento tributário lícito.

O que a contribuinte fez foi criar artificialmente toda uma situação para que pudesse deduzir despesas que não tinham correspondência com verdadeiros dispêndios.

A alegação de que a contribuinte agiu de forma clara, deixando explícitos seus atos e negócios de modo a permitir a ampla fiscalização pela autoridade fazendária, não justifica o afastamento da multa qualificada. Pelo contrário, eis que a formalização desses atos simulados visou justamente a criação de falsas despesas, que não tinham correspondência com verdadeiros dispêndios.

Com todo o artifício societário, a contribuinte, a um só tempo, procurou impedir que a autoridade fazendária tomasse conhecimento do fato gerador, e também procurou excluir/modificar as características essenciais do fato gerador, restando plenamente caracterizadas as hipóteses que justificam a majoração da multa.

A meu ver, a relatora misturou os conceitos de dolo natural (consciência e vontade de realizar conduta descrita em um tipo penal) com o de dolo normativo (que exige

também a consciência da ilicitude - conhecimento do erro na conduta), passando a defender que a contribuinte não teve intenção de prática de ato ou omissão contrários ao direito (dolo normativo).

Entretanto, no caso, mesmo que se trabalhe com o conceito mais restrito do dolo normativo, não há dúvida de que a contribuinte agiu sim deliberada e artificialmente contra o direito, procurando pagar tributo em valor menor que o devido.

Desnecessário lembrar que pagar tributo no montante devido/correto não está na esfera da "facultatividade" da contribuinte.

Outro aspecto importante a destacar é a sobreposição das figuras que normalmente estão relacionadas à aplicação da multa qualificada.

A relatora reconhece a prática de simulação, mas defende a ideia de que isso não poderia ensejar a qualificação da multa. Segundo o seu entendimento, a simulação não seria, no ordenamento jurídico brasileiro, um ilícito, já que não há norma que proíba simular uma situação, nem norma que obrigue não simular. A simulação seria, no máximo, um ilícito atípico, o qual, por tal natureza, não poderia ensejar o agravamento da multa, por ser esta uma penalidade aplicável apenas a ilícitos tipificados.

Não vejo como aceitar essa ideia de que não há norma que proíba simular uma situação, nem norma que obrigue não simular.

Mas o que é importante destacar é que a simulação que se verificou aqui está claramente voltada para a prática de fraude (excluir/modificar as características essenciais do fato gerador - no caso, o lucro da empresa) e também de sonegação (impedir que a autoridade fazendária tome conhecimento do real montante da base de cálculo do tributo), situações que taxativamente ensejam a qualificação da multa.

Desse modo, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso especial da contribuinte.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo