



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



**Processo nº** 13971.724408/2014-49  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** **9101-005.873 – CSRF / 1ª Turma**  
**Sessão de** 12 de novembro de 2021  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** SANTA PAULINA STRASBOURG VEICULOS LTDA

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)**

Ano-calendário: 2010, 2011

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

MULTA QUALIFICADA. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujos acórdãos apresentados para demonstrar a divergência evidenciam decisão em contexto fático distinto, concernente à qualificação de penalidade motivada por condutas descritas como fraudulentas e não para manutenção deste gravame na ausência de motivação específica na acusação fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial. Ausente, momentaneamente, o conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado.

(documento assinado digitalmente)

ANDREA DUEK SIMANTOB – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício).

## Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") em face da decisão proferida no Acórdão n.º 1201-001.925, na sessão de 19 de outubro de 2017, no qual foi dado provimento parcial aos recursos voluntários da Contribuinte e do responsável tributário John Alexandre de Zutter.

A decisão recorrida está assim ementada:

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

Ano-calendário: 2010, 2011

**NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA.**

Não ocorre a nulidade do auto de infração quando forem observadas as disposições do artigo 142 do Código Tributário Nacional e os requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

**REQUALIFICAÇÃO JURÍDICA DO SUJEITO PASSIVO. POSSIBILIDADE.**

Uma vez comprovado que as partes alocaram receitas de titularidade de empresa sujeita ao lucro real para outra empresa do grupo sujeita ao lucro presumido, o fisco é competente para, após identificar o correto sujeito passivo, cobrar a diferença dos tributos que deixaram de ser recolhidos com multa e juros.

**SERVIÇOS DE CORRESPONDENTE BANCÁRIO E OUTROS. TITULARIDADE DAS RECEITAS.**

A empresa contratada como correspondente bancário é a titular das receitas provenientes da prestação dos serviços financeiros, sendo vedado o substabelecimento do contrato sem a observância dos requisitos previstos em norma regulamentar específica (Resolução Bacen n.º 3.954/2011).

A mera cessão da remuneração dos serviços contratados para outra empresa não afasta a obrigação da empresa prestadora escriturar e tributar as respectivas receitas.

**SIMULAÇÃO. REQUALIFICAÇÃO DOS FATOS. ABATIMENTO DOS TRIBUTOS RECOLHIDOS NA OPERAÇÃO.**

Havendo o reenquadramento jurídico dos fatos, e uma vez reconhecida que a tributação deveria recair sobre outra pessoa ou de outra maneira, deve-se, por decorrência lógica, também requalificar os tributos já pagos na operação desconsiderada, os quais devem ser abatidos por ocasião da constituição dos créditos tributários apurados.

**MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. DOLO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.**

Uma vez ausente a figura do dolo, no seu aspecto subjetivo (intenção) ou objetivo (prática de um ato ilícito), a multa qualificada deve ser afastada.

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SÓCIO. ART. 135 DO CTN.**

**MOTIVAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO DE CONDUTA DOLOSA. IMPROCEDÊNCIA.**

A simples qualificação de sócio, por si só, é insuficiente para a aplicação do artigo 135 do CTN. Inexistindo motivação ou prova de que a pessoa praticou conduta dolosa que caracterize excesso de poderes ou infração a lei, contrato social ou estatutos, não há que se falar em responsabilidade tributária pessoal.

**IRPJ. ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA.**

Do ano-calendário 2007 em diante, se não efetuado o pagamento da estimativa mensal, cabe a imputação de multa isolada, sobre a totalidade ou diferença entre o valor que deveria ter sido pago e o efetivamente pago, apurado a cada mês do ano-calendário, mesmo que lançada a multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurados no ajuste anual.

**MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA SELIC. INCIDÊNCIA.** Sobre a multa de ofício lançada incidem juros de mora à taxa SELIC. Precedentes do STJ e da CSRF.

## IRPJ. REFLEXOS.

O decidido quanto ao IRPJ deve ser aplicado à tributação reflexa (CSLL, PIS e COFINS) decorrente dos mesmos elementos e fatos.

O litígio decorreu de lançamentos dos tributos incidentes sobre o lucro e o faturamento apurados nos anos-calendário 2010 e 2011 a partir da constatação de omissão de receitas que teriam sido *indevidamente* transferidas *para a contabilidade da empresa JM Sete Administradora de Bens Ltda*, pertencente aos mesmos sócios da atuada e com sede no mesmo endereço, mas optante pelo lucro presumido. As exigências foram acrescidas de multa qualificada e houve imputação de responsabilidade tributária ao sócio administrador John Alexandre de Zutter. A autoridade julgadora de 1ª instância manteve integralmente as exigências (e-fls. 3581/3620). O Colegiado *a quo*, por sua vez, deu parcial provimento aos recursos voluntários para admitir o abatimento dos valores recolhidos por JM Sete Administradora de Bens Ltda, afastar a qualificação da penalidade e a responsabilidade tributária de John Alexandre de Zutter (e-fls. 3867/3894).

Os autos do processo foram remetidos à PGFN em 24/11/2017 (e-fl. 3895) e em 22/12/2017 retornaram ao CARF veiculando o recurso especial de e-fls. 3896/3914. Antes do exame de admissibilidade, a Contribuinte apresentou desistência parcial na qual renunciou às alegações referentes a *IRPJ/CSLL/PIS/COFINS sobre omissão de receitas transferidas a terceiros* nos anos-calendário 2010 e 2011 (e-fl. 3918/3934) e os autos seguiram para tratamento do crédito tributário correspondente na Unidade de Origem (e-fl. 3935). Constam às e-fls. 3937/3957 petições e intimações acerca da liquidação dos valores incluídos no PERT, sendo que às e-fls. 3953 a Contribuinte reitera sua afirmação à e-fl. 3922 de que *permanecem em discussão neste processo, não sendo objeto de desistência, O APROVEITAMENTO DE PAGAMENTOS EFETUADOS PELA JM SETE, O DESAGRAVAMENTO DA MULTA DE 150% PARA 75% E A INDEVIDA APLICAÇÃO DE MULTA ISOLADA, em relação à qual a empresa frisa que continuará discutindo administrativamente, pois que acompanhada de razões de direito para declarar sua improcedência.*

Em 27/08/2018, também antes de ser cientificada do acórdão recorrido, a Contribuinte apresentou contrarrazões (e-fls. 3976/3990), bem como interpôs recurso especial (e-fls. 4004/4017).

Antes de ser cientificado do acórdão recorrido, o responsável tributário John Alexandre de Zutter opôs embargos de declaração (e-fls. 3960/3965), os quais foram admitidos pelo despacho de e-fls. 4053/4055 e ensejaram saneamento por meio do Acórdão n.º 1201-003.597, no qual restou assim decidido (e-fls. 4056/4058):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2010, 2011

INEXATIDÃO MATERIAL NO ACÓRDÃO. SANEAMENTO PELA VIA DOS EMBARGOS INOMINADOS.

Deve-se sanar, por meio de embargos inominados, o erro quanto ao nome do sócio cuja responsabilidade solidária foi afastada pelo CARF.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em ACOLHER os Embargos Inominados, com efeitos infringentes, para retificar o texto relativo à conclusão do item "Da responsabilidade atribuída ao sócio" no Acórdão 1201-001.925 para os seguintes termos: "Por todo o exposto, afasto a imputação da responsabilidade solidária do sócio administrador, Sr. John Alexandre de Zutter".

Cientificada do acórdão de embargos, a PGFN apenas reiterou o recurso especial antes interposto (e-fl. 4060).

Em 02/06/2020, o responsável tributário e a Contribuinte apresentaram petição para manifestar sua ciência do acórdão de embargos (e-fls. 4066/4071). Formalizadas as ciências, os sujeitos passivos reiteraram o requerimento de que os autos fossem remetidos ao CARF para análise do recurso especial da PGFN (e-fls. 4072/4120).

O recurso especial interposto pela PGFN foi admitido conforme despacho de e-fls. 4142/4153, do qual se extrai:

#### **Da tempestividade**

Tratando-se de processo digital encaminhado à PFN na forma do art. 7º da Portaria MF nº 527, de 2010, tem-se que a intimação pessoal presumida se deu no prazo de 30 dias contados de 24/11/2017 (Despacho de Encaminhamento de e-fls. 3.895). Tendo o processo retornado ao CARF em 22/12/2017 (Despacho de Encaminhamento de e-fls. 3.915), verifica-se que é manifesta a tempestividade da interposição do recurso especial por parte da PGFN.

#### **Requisitos formais de admissibilidade**

A Recorrente, parte legítima, reproduziu - consoante o permitido pelo art. 67, §11, do Anexo II do RICARF - no corpo do seu recurso especial, em sua integralidade, as ementas dos 2(dois) paradigmas que menciona. Verifica-se que os paradigmas são oriundos de colegiados distintos daquele que proferiu o acórdão recorrido, não foram reformados até a data da interposição do presente recurso na parte que lhes aproveita, bem assim não foram objeto de súmula do CARF, como também não se enquadraram nas demais situações previstas no art. 67, § 12 do RICARF e impeditivas para o seguimento do recurso.

#### **Análise da Divergência – requisitos materiais da admissibilidade**

A PFN contesta o cancelamento da exigência da multa de ofício em sua forma qualificada. Deduz-se do seu recurso especial que a divergência se relaciona a **invalidade da desqualificação** da multa de ofício :em face de simulação ou operação fraudulenta.

Em relação a essa matéria, foram indicados como paradigmas os Acórdãos nº 2201-003.616 (1ª Turma da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF), e o de nº 9101-00.528 (1ª Turma da CSRF), não reformados, cujas ementas seguem abaixo:

#### **1º Paradigma - Acórdão nº 2201-003.616:**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

FRAUDE E SIMULAÇÃO. PESSOA INTERPOSTA.

Configura-se simulação e fraude quando os elementos probatórios indicam que duas ou mais sociedades empresárias constituem um único empreendimento de fato, sendo que uma delas se utiliza, na execução das suas atividades-fins, da força de trabalho formalmente vinculada à outra que, por sua vez, é optante pelo regime simplificado de tributação (Simples Nacional).

SUJEIÇÃO PASSIVA. PRIMAZIA DA REALIDADE.

O Fisco está autorizado a descaracterizar a relação formal existente, com base nos arts. 142 e 149, VII, do CTN, e considerar, para efeitos do lançamento fiscal, quem efetivamente possui relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador, identificando corretamente o sujeito passivo da relação jurídica tributária.

SIMPLES NACIONAL. EMPRESA INTERPOSTA. APROVEITAMENTO DE RECOLHIMENTOS PELA EMPRESA PRINCIPAL.

Tendo a fiscalização atribuído a condição de Sujeito Passivo da relação jurídica tributária à empresa que originalmente era a encomendante dos produtos fabricados pelas pessoas jurídicas consideradas interpostas pessoas, as contribuições patronais previdenciárias, mesmo que recolhidas na sistemática do SIMPLES por estas últimas, devem ser aproveitadas quando do lançamento tributário. Inteligência da Súmula CARF 76.

#### PLR. EXIGÊNCIAS LEGAIS. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Estão sujeitos à incidência das contribuições previdenciárias os pagamentos realizados a título de PLR quando efetuados em desacordo com as regras estabelecidas na Lei n.º 10.101, de 2010. Não atendem as exigências dessa lei acordos firmados com comissão de empregados sem a comprovação da participação efetiva do sindicato da categoria.

#### MULTA QUALIFICADA. SONEGAÇÃO.

Aplica-se a multa de ofício qualificada de 150% quando ficar constatada a prática de sonegação com o objetivo de impedir o conhecimento da ocorrência do fato gerador pelo Fisco e de reduzir o montante das contribuições devidas, utilizando-se para esse fim de interpostas pessoas jurídicas.

#### **2º Paradigma - Acórdão n.º 9101-00.528:**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2000

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. SIMULAÇÃO. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. ERRO DE PROIBIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE

A prática da simulação com o propósito de dissimular, no todo ou em parte, a ocorrência do fato gerador do imposto, caracteriza a hipótese de qualificação da multa de ofício, nos termos do art. 44, inciso II, da Lei n.º 9.430, de 1996. O “erro de proibição” ou erro sobre a ilicitude do fato não exclui o dolo, mas atua tão somente na dosimetria da pena, podendo isentá-la ou diminuí-la. Inaplicável no âmbito das sanções administrativas fiscais.

A Recorrente assim manejou o seu recurso especial, no relevante:

[...]

#### **Da similitude fática**

Há similitude fática naquilo que é essencial, qual seja, em ambos os Acórdãos teria havido planejamento fiscal através de operações encadeadas formalmente válidas se vistas individualmente, com intuito apenas de economia tributária, mas essas circunstâncias redundaram em diferentes conclusões quanto à caracterização dolo/intuito de fraude e consequentemente da qualificação da multa.

Por se tratar da aplicação de penalidade relacionada à multa de ofício, as peculiaridades fáticas dos planejamentos tributários em consideração não são de todo relevantes como seria o caso se a divergência estivesse a questionar o conteúdo desses planejamentos, sendo muito mais relevante questões mais genéricas atinentes a consciência de ilicitude/erro de proibição/necessidade de haver “fratura exposta” poderem ou não ensejar a exclusão do dolo.

De toda sorte, no primeiro paradigma tanto quanto no ac. recorrido, a conduta evasiva se deu por meio do uso indevido de interposta pessoa (transferência de receitas) sujeito a regime de tributação mais benéfico (lucro presumido (ac. recorrido)/Simples Nacional (primeiro paradigma), o que resultou, no entender das respectivas fiscalizações, no reconhecimento de intenção dolosa de sonegação mediante fraude, ensejando a aplicação da multa qualificada, porém com resultados antagônicos.

#### **Da divergência constatada em ambos os paradigmas**

Dessume-se do **recorrido** que o colegiado considerou inválida operação considerada pela fiscalização como fraudulenta, requalificando juridicamente os fatos, decidiu que

havia ainda necessidade de se demonstrar o dolo específico, em face de se tratar tal transferência de receita entre empresas diferentes do grupo uma mera omissão de receitas, justificando para tal que não houve má fé por parte do contribuinte, no máximo um **equivoco ou erro de proibição**, mesmo porque não foi apontado nenhuma fratura exposta, ou seja, nenhuma utilização por parte do contribuinte de qualquer tipo de expediente fraudulento. Pelo contrário, os valores considerados como omissão de receitas foram apurados a partir da documentação fornecida pelo próprio contribuinte, que sempre cooperou e atendeu as intimações a ele dirigidas.

**De outra banda**, nos paradigmas, diante de operações consideradas artificiais e simuladas pelas fiscalizações, entendeu-se que era ínsito à simulação a presença do dolo e, conseqüentemente caracterizando assim a necessidade de qualificação da multa de ofício. No segundo paradigma, ainda se acrescentou que “O ‘erro de proibição’ - aplicado pelo ac. recorrido - “não exclui o dolo” e que essa figura seria “inaplicável no âmbito das sanções administrativas fiscais”, bem assim que juízo de culpabilidade também não se aplicaria.

Seguem abaixo trechos relevantes do Recorrido e dos respectivos paradigmas demonstrando a conclusão acima:

Trechos do Ac. Recorrido:

[...]

**Seguem Ementa e Trechos do primeiro paradigma (Ac. n.º 2201-003.616):**

[...]

**Seguem ementa e voto condutor do segundo paradigma (Ac. n.º 9101-00.528):**

Pelo exposto, opino por admitir esta matéria em face da comprovação do dissídio jurisprudencial através dos 2(dois) paradigmas apresentados.

CONCLUSÃO:

Tendo em vista todo o exposto, e com base no que dispõem os arts. 67 e 68 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015, **OPINO por DAR SEGUIMENTO** ao recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional. *(destaques do original)*

A PGFN argumenta que:

Como se observa, o Colegiado *a quo* reconheceu estar comprovada a interposição de pessoas e a atuação da empresa atuada em operações bem caracterizadas pela fiscalização como **simulação**. No entanto, desconsiderando os fatos tidos como válidos para caracterização da omissão de receitas (ausência de substabelecimento, ausência de anuência das instituições com que contribuinte negociava em relação a transferência de obrigações, não comprovação do repasse de dispêndio), entendeu o colegiado que as operações simuladas seriam resultado de mero erro de proibição.

**Diversamente** decidiu a 1ª Turma da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF, no acórdão paradigma n.º **2201-003.616** (não reformado), onde ficou assentado que a prática de simulação pela utilização de interpostas pessoas é conduta fraudulenta que enseja a qualificação da multa de ofício. Neste sentido, confira-se a ementa do referido acórdão, integralmente transcrita adiante:

[...]

Observa-se que no julgado acima referido o contribuinte fez uso indevido de interposta pessoa sujeito a regime de tributação mais benéfico, o que resultou no reconhecimento de simulação, vale dizer, conduta fraudulenta a ensejar aplicação da multa qualificada. O presente processo, da mesma maneira, também versa sobre uso fraudulento de interposta pessoa sujeira a regime de tributação mais benéfico. No entanto, diferentemente do que decidido no acórdão paradigma, o Colegiado *a quo* afastou a multa qualificada ao fundamento de que não houve fraude, apesar de reconhecer a existência dos fatos que caracterizam simulação, e a existência de um negócio aparente

e outro real (“Segundo penso, havendo o reenquadramento jurídico **do negócio aparente praticado**, isto é, reconhecido que a tributação deveria recair sobre outra pessoa ou de outra maneira, deve-se, por decorrência lógica, também requalificar os tributos pagos sob o manto daquele negócio aparente.”)

O segundo paradigma, qual seja, acórdão n.º **9101-00.528**, proferido pela 1ª Turma da CSRF analisa a possibilidade de alegação de que o contribuinte teria incorrido em erro de proibição e conclui que eventual erro de proibição não afasta o dolo nem a qualificação da multa. Neste sentido, segue a ementa do acórdão transcrita em sua integralidade:

[...]

Diferentemente do acórdão recorrido, o I. Relator do acórdão paradigma entendeu que identificada a conduta evasiva não é preciso comprovar que o contribuinte possuía “consciência da ilicitude” de sua conduta. Conforme se extrai do seguinte trecho do voto condutor do acórdão paradigma (grifos nossos):

[...]

No caso do acórdão paradigma a prática da chamada “conduta evasiva” se deu pela realização de negócios simulados, no presente caso a “conduta evasiva” se caracterizou pela ocultação da atividade exercida pela empresa. Nos dois casos a conduta do contribuinte impediu ou retardou o conhecimento do fisco de fato juridicamente relevante.

**Enquanto o acórdão recorrido entendeu que eventual erro do contribuinte quanto a ilicitude de seus atos afastaria a caracterização de fraude ou simulação para qualificação da multa, o acórdão paradigma considera que “não prospera o entendimento de que se o contribuinte incorreu em erro quanto à ilicitude da conduta, estaria afastado o dolo e, por conseguinte, a multa qualificada”.**

Portanto, observa-se a clara divergência jurisprudencial acerca da interpretação do art. 44, § 1º da Lei nº 9.430/96 (antigo art. 44, II, da Lei nº 9.430/96), uma vez que, diante do mesmo ilícito, qual seja, prestação consciente de informações falsas ao Fisco, os Colegiados decidiram de forma contrária. O acórdão recorrido afastou a multa qualificada, enquanto que o paradigma decidiu pela sua manutenção.

Observa-se que os acórdãos cotejados versam sobre a situação fática semelhante, qual seja: a interposição de pessoas e a prática de simulação e a consequente aplicação da multa de ofício qualificada.

No entanto, por um lado o acórdão recorrido entendeu que apesar de comprovada a interposição de pessoas e prática de “negócios aparentes” que ocultariam os negócios reais, esses fatos não ensejam qualificação da multa de ofício por se tratarem de erro de proibição. Por outro lado, os acórdãos paradigmas em situações em todo semelhantes, são no sentido oposto.

Defende a reforma do acórdão recorrido reportando-se ao art. 44 da Lei nº 9.430/96 e aos arts. 71 a 73 de Lei nº 4.502/64 para afirmar que em tais dispositivos:

Pune-se de forma agravada a conduta **tendente a impedir ou retardar** algo que prejudicará a apuração e a cobrança dos tributos devidos. É esta a interpretação que se extrai dos artigos confrontados.

O art. 44 da Lei nº 9.430/96, faz menção aos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. Fraude, portanto, aparece nesse contexto como um gênero – englobando as condutas específicas previstas naqueles dispositivos da Lei nº 4.502/64 -, que MARCO AURÉLIO GRECO distingue da fraude civil, descrevendo da seguinte forma:

*“Como exposto acima, o termo ‘fraude’ pode referir-se a duas situações distintas: a fraude à lei e a fraude contra o Fisco.*

*Na primeira, o agente busca no ordenamento jurídico uma proteção para a sua conduta, portanto, o que está sendo agredido (fraudado) é o ordenamento em seu conjunto. É a chamada fraude civil.*

*Na segunda hipótese, o Fisco, em razão dos fatos ocorridos, tem um interesse a ser protegido (um crédito a haver) que é impedido ou frustrado pela conduta do contribuinte. É o que se poderia chamar de fraude em sentido estrito ou de feição penal”<sup>1</sup>*

Por meio da fraude ao Fisco, portanto, o contribuinte impede ou frustra um interesse da Administração Tributária. Como sabido, a simples constituição do crédito não é suficiente para a sua satisfação, havendo casos em que recai sobre os administradores, por fato superveniente, a responsabilidade tributária. Tem-se, por exemplo, a hipótese de dissolução irregular.

Ocorre que a majoração da multa não tem como pressuposto o efetivo impedimento ou frustração do crédito. Em outros termos, não se exige o sucesso da fraude empreendida. Basta seja comprovada a conduta voltada para impedir ou frustrar o interesse da Administração tributária. É o que se extrai do conteúdo normativo em tela.

Data máxima vênua, parece-nos indiscutível que o elemento teleológico é conceitual na própria ideia de simulação. Com efeito, se a simulação é uma declaração enganosa da vontade, visando a produzir efeito diverso do ostensivamente indicado, então podemos afirmar que a intenção de enganar é elemento conceitual da simulação.

Quanto as condutas do contribuinte que levaram a qualificação da multa, transcrevemos trecho do acórdão da DRJ que bem resumiu os fatos e fundamentos da autuação:

[...]

Destarte, o sujeito passivo, repita-se, por sua ação firme, abusiva e sistemática, em burla ao cumprimento da obrigação fiscal, demonstrou conduta consciente em busca de enriquecimento sem causa.

A esse respeito, dissertando sobre o tipo de injusto de ação doloso, Luiz Regis Prado<sup>2</sup> afirma desdobrar-se esse em tipo objetivo e tipo subjetivo.

O tipo objetivo desdobra-se em elementos descritivos (seres ou atos perceptíveis pelos sentidos) e elementos normativos, os quais exigem um juízo de valor – valoração jurídica (exs.: cheque, casamento) ou extrajurídica (ex. ato obsceno).

O tipo subjetivo abrange os aspectos pertencentes ao campo anímico espiritual do agente. É formado pelo dolo (elemento subjetivo geral) e pelo elemento subjetivo do injusto (elemento subjetivo especial do tipo).

Assevera o autor:

*“É uma parte subjetiva do tipo do injusto que implica em desvalor da ação de natureza mais grave. [...]*

*São seus elementos: a) cognitivo ou intelectual (conhecimento da ação típica); b) volitivo (vontade de realizar a ação típica, que pressupõe a possibilidade de influir no curso causal.*

[...]

*O dolo abrange o fim visado pelo agente, os meios empregados e as conseqüências secundárias vinculadas à relação meio-fim.*

[...]

*O dolo deve ser simultâneo à realização da ação típica. A vontade de realização do tipo objetivo pressupõe a possibilidade de influir no curso causal. Da relação entre a vontade e os elementos objetivos, defluem as espécies de dolo: a) dolo direto ou imediato: a vontade se dirige à realização do fato típico, querido pelo*

<sup>1</sup> GRECO, Marco Aurélio. Planejamento tributário. 2ª. ed. São Paulo: Dialética, 2008. p. 254.

<sup>2</sup> PRADO, Luiz Regis. Comentários ao Código Penal – 2ª ed., Editora Revista dos Tribunais, 2003, p. 109.

*autor (teoria da vontade – art. 18, I, CP); b) dolo eventual: o agente não quer diretamente a realização do tipo objetivo, mas aceita como provável ou possível – assume o risco da produção do resultado (teoria do consentimento – art. 18, I, in fine, CP). O agente conhece a probabilidade de que na ação efetive o tipo. O que o caracteriza é a representação de um possível resultado (elemento cognitivo)”.*

Para o elemento subjetivo do injusto, há exigência de outros elementos, destacando-se, para o caso, o especial fim de agir, onde o agente busca um resultado compreendido no tipo, mas que não precisa necessariamente alcançar.

No seu magistério, Fernando Capez<sup>3</sup> assevera que a ação ou omissão humana, consciente e voluntária, dirigida a uma finalidade, é conduta, e esta, dolosa ou culposa, corresponde a um dos quatro elementos do fato típico (fato material que se amolda perfeitamente aos elementos constantes do modelo previsto na lei penal).

Daí deflui, de imediato, que surgem como elementos da conduta a consciência e a vontade, pois que a conduta foi realizada e, mais, dirigida a uma determinada finalidade, além de ser exteriorizada.

Tudo considerado, conclui-se que o contribuinte:

- a) praticou atividade ilícita comprovada, detalhadamente descrita no auto de infração, observada a partir da apresentação de informações falsas ao Fisco, motivos pelos quais foi aplicada e devidamente justificada pela fiscalização a multa de 150%;
- b) como resultado de sua conduta dolosa, havia 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, 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 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, deve ser mantida a qualificação da multa, posto que amparada nos comandos legais aplicáveis e justificada pelo contexto probante que instrui os presentes autos.

Logo, a decisão recorrida merece reforma, devendo ser restabelecida a qualificação da multa (150%). *(destaques do original)*

Pede, assim, que o recurso especial seja conhecido e provido, para restabelecer a qualificação da penalidade.

Em contrarrazões, a Contribuinte aduziu que o recurso fazendário *esmera-se em mero inconformismo, e sob nenhuma ótica amparado nas questões atinentes a sua admissibilidade*. No âmbito da demonstração da legislação tributária interpretada divergentemente, nada diz acerca da *aplicação supostamente “correta” da decisão dita “paradigma”, com a decisão fundamentada pelo Colegiado a quo*. Ainda, *em momento algum combate os fatos concretos dos autos que se enquadrariam em alguma das hipóteses dos dispositivos legais acima*.

Destaca que *a aplicabilidade ou não de multa agravada é matéria dos fatos, o que não pode sustentar recurso pela divergência de aplicação, a menos que os fatos sejam idênticos, o que, data vênia, não é o caso dos autos*.

Defende que o recurso especial não seja conhecido, inclusive porque o acórdão recorrido baseou-se nas Súmulas CARF n.º 14 e 25. Acrescenta que a divergência não foi

apresentada analiticamente, e que os paradigmas *violam decisões do Supremo Tribunal Federal, já transitadas em julgado*, contrárias à *aplicação de multas que superem o valor do próprio tributo*.

Subsidiariamente defende a manutenção do acórdão recorrido, vez que nada nos autos corrobora a acusação de simulação trazida pela PGFN, e destaca que nada há na acusação fiscal a dar fundamento à qualificação da penalidade, e nem mesmo provas neste sentido. Observa que *nada escondeu, deixou tudo às claras, submeteu à tributação todas as suas operações, bem como ainda, também o fez a empresa JM SETE, auxiliando a Fiscalização em cada um das etapas, tanto antes quanto durante a fiscalização, fato este salientado pelo julgador*.

Discorda de eventual cogitação de que *a RECORRIDA e a empresa JM SETE constituíram um mesmo empreendimento de fato* dado que esta *é empresa tanto de direito quanto de fato, e presta serviços para a RECORRIDA possuindo autonomia completa de suas atividades, administração, custos, e principalmente, receitas e contabilidade!*. Reporta o Acórdão n.º 1201-002.250 em favor de seu entendimento, bem como defende o afastamento do gravame em face das Súmulas CARF n.º 14 e 25.

Invoca o princípio do não confisco, reitera manifestação do Supremo Tribunal Federal acerca deste aspecto, e conclui pela inconstitucionalidade da penalidade em razão da exorbitância de seu percentual.

Requer, assim, que o recurso especial não seja admitido e, no mérito, que seja julgado improcedente.

O recurso especial da Contribuinte teve o seguimento negado conforme e-fls. 4154/4160, assim como foi rejeitado o agravo por ela apresentado (e-fl. 4228/4234), seguindo-se sua ciência em 23/09/2020 (e-fl. 4244).

Registre-se que consta, apenso a estes autos, o processo administrativo n.º 13971.720582/2015-01, formalizado para acolher impugnação do responsável tributário John Alexandre de Zutter à exigência aqui veiculada em nome da Contribuinte. Naqueles autos consta termo de revelia em desfavor da Contribuinte, por ausência de impugnação. Contudo, como se vê nestes autos, houve impugnação da Contribuinte (e-fls. 2238/3465) e foi ela apreciada pela autoridade julgadora de 1ª instância, juntamente com a impugnação do responsável tributário (e-fls. 3581/3620). A partir daí, tanto o recurso voluntário da Contribuinte como do responsável tributário foram juntados, apenas, a estes autos (e-fls. 3736/3789), e decididos no acórdão recorrido, razão pela qual não subsiste litígio no processo apenso que pudesse demandar a sua inclusão em pauta de julgamento.

## Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

### Recurso especial da PGFN - Admissibilidade

A Contribuinte contesta a admissibilidade do recurso fazendário sob diversos aspectos. O seguimento se deu sob o fundamento de que a discussão acerca da qualificação da penalidade não exigiria similitude plena entre *as peculiaridades fáticas dos planejamentos*

*tributários em consideração não são de todo relevantes, como seria o caso se a divergência estivesse a questionar o conteúdo desses planejamentos, centrando-se a similitude nas questões mais genéricas atinentes a consciência de ilicitude/erro de proibição/necessidade de haver “fratura exposta” poderem ou não ensejar a exclusão do dolo. Sob esta ótica, apontou-se que no primeiro paradigma tanto quanto no ac. recorrido, a conduta evasiva se deu por meio do uso indevido de interposta pessoa (transferência de receitas) sujeito a regime de tributação mais benéfico (lucro presumido (ac. recorrido)/Simples Nacional (primeiro paradigma), o que resultou, no entender das respectivas fiscalizações, no reconhecimento de intenção dolosa de sonegação mediante fraude, ensejando a aplicação da multa qualificada, porém com resultados antagônicos.*

De fato, assim poderia ser na hipótese de o acórdão recorrido decidir o cabimento da qualificação da penalidade a partir das características gerais da operação analisada. Contudo, o primeiro aspecto destacado pelo Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, no voto condutor do acórdão recorrido, para exclusão daquele gravame foi a ausência de motivação. Veja-se:

A aplicação da multa qualificada de 150% foi assim motivada no TVF:

*O fato do contribuinte transferir parte da receita auferida para outra empresa no intuito de reduzir tributos, caracteriza a intenção dolosa de sonegação mediante fraude, configurando, assim, a vontade conscientemente dirigida com o fim de obter o resultado.*

Da leitura do relatório fiscal, verifica-se, de plano, que a multa qualificada de 150% foi aplicada sem explicitação das suas razões concretas motivadoras, notadamente no que diz respeito à figura do dolo.

Para que se possa cogitar o agravamento da multa (de 75% para 150%), mister que a autoridade fiscal identifique a exata ação ou omissão dolosa, tanto no seu aspecto objetivo (prática de ato ilícito) quanto no aspecto subjetivo (vontade de lesar o fisco).

Para esse labor, deve-se diferenciar as hipóteses de *contraste hermenêutico* das hipóteses em que o contribuinte busca atuar sobre o material fático, com vistas a intencionalmente ocultar ou dificultar o reconhecimento do fato gerador.

Nesses termos, é bem possível que o contribuinte venha a adotar entendimento diverso daquele empregado pelo fisco. Nestas situações, ainda que o sujeito passivo tenha fundamentado sua prática na experiência, em opiniões legais e ou em decisões administrativas e judiciais, pode – aos olhos da fiscalização – surgir ilícito tributário que seja objeto de autuação.

Isso, porém, em nada se aproxima daquelas situações em que o sujeito passivo comete um ilícito tributário de forma consciente, isto é, dolosa, visando justamente a não recolher tributo que sabe ser devido.

Somente essa segunda hipótese, normalmente identificada pelo uso de meios inidôneos para acobertar fatos que dão origem ao crédito tributário ou pela imposição de medidas que induzam a erro o trabalho da fiscalização, é que dá azo à aplicação dos artigos art. 71 a 73 da Lei 4.502/64, os quais corretamente repudiam as situações de sonegação, fraude ou conluio.

Com efeito, o ilícito tributário pode compreender apenas um ou dois elementos: (i) o elemento objetivo, que corresponde propriamente ao ilícito tributário (não pagamento, pagamento a menor ou postergação de pagamento de tributo); e (ii) elemento subjetivo, identificado pelo conhecimento prévio de utilização de atos ou negócios ilícitos para reduzir ou não pagar tributos, isto é, *dolo específico*.

Todo lançamento pressupõe um ilícito tributário (elemento objetivo). Contudo, somente o ilícito praticado em evidente intenção de fraudar o fisco apresentará o dolo (elemento subjetivo). Não se pode, portanto, jamais colocar na mesma vala a ocorrência de um ilícito com a intenção em praticá-lo. São coisas distintas.

Nesse sentido caminhou a jurisprudência do CARF, conforme se extrai da inteligência das Súmulas nºs 14 e 25, a seguir transcritas:

[...]

Consolidou-se, portanto, o entendimento de que a omissão de receita decorrente de uma conduta não dolosa não é causa de multa qualificada. E foi exatamente isso que ocorreu nessa situação particular: uma omissão de receitas em face da sua transferência equivocada para tributação mais vantajosa.

Os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, citados genericamente como base legal da multa qualificada – ao trazer a conduta típica denominada de fraude, sonegação ou conluio têm como pressuposto a inequívoca constatação de dolo.

A sonegação, fraude ou conluio não se presumem, devendo ser cabalmente comprovadas pelo fisco.

E nesse ponto, nem se diga que a mera indicação de que o contribuinte pretendeu, com a transferência das receitas, apenas reduzir a tributação constitui prova de fraude. Falta-lhe, a toda evidência, a comprovação do elemento subjetivo inerente à qualificação da multa: a intenção das partes de praticar um ato ilícito.

A multa qualificada, aliás, costuma ser afastada em razão da ausência de comprovação dos elementos do dolo. Veja-se a ementa do seguinte julgado da CSRF:

[...]

Em julgado mais recente, também a CSRF já deu sinais de acatar a tese do chamado “erro de proibição”. Vale dizer, caso fique demonstrado que o sujeito passivo teve a convicção de ter agido conforme uma leitura possível que fez da legislação tributária, ausente o dolo e, conseqüentemente, inaplicável a qualificação da penalidade. Veja a ementa do seguinte julgado:

[...]

O *erro de proibição* tem por base a noção de relevação de pena do Direito Penal e se faz presente, em linhas gerais, quando não é possível conhecer, de antemão, o caráter ilícito de uma conduta.

Situação bastante diferente do erro de proibição é aquela em que o sujeito passivo está ciente da sua obrigação com o fisco, mas, em sentido oposto a lei, age de forma consciente com o objetivo de lesar o Erário. Em situações nas quais agem com dolo, normalmente os contribuintes se valem de documentação adulterada, apresentação de informações falsas, contabilidade paralela, conta bancária não escriturada (“caixa 2”), interposta pessoa etc., tudo na tentativa de conscientemente iludir a autoridade fiscal.

Nessa situação particular, entretanto, não há nenhum registro ou indício de utilização de qualquer tipo de medida fraudulenta por parte dos Recorrentes.

Pelo contrário, os valores considerados como omissão de receitas foram lançados em contas contábeis da empresa ligada JM SETE e foram devidamente informados ao fisco. A Recorrente atendeu todas as intimações no prazo e cooperou durante todo o procedimento de fiscalização. Foi, aliás, a partir da contabilidade entregue e demais documentos colhidos que a fiscalização constatou a irregularidade que imputou à empresa.

Em nenhum momento a Recorrente negou a transferência das receitas para outra empresa do grupo. Entendeu, embora de forma equivocada, que os “arranjos contratuais” que celebrou permitiriam assim proceder.

Ainda que a contribuinte tenha realizado um negócio jurídico inválido para alocar receitas próprias para outra empresa do grupo e, conseqüentemente, recolher menos tributo, tal procedimento não é fruto de conduta fraudulenta, sonegação ou conluio, mas, quando muito, de uma *prática equivocada* ou mero *erro de proibição* causado por uma interpretação errônea acerca dos limites do planejamento tributário lícito.

Não custa repetir que foi a partir das informações colhidas da Recorrente que a fiscalização tomou conhecimento dos fatos e lançou os tributos que considerou devidos.

Não há dúvidas de que o contribuinte buscou, por meio da alocação das receitas consideradas omitidas, obter economia tributária, mas daí a se afirmar que restaria caracterizada sonegação, fraude ou conluio, com a devida vênia, existe um abismo.

A aplicação da multa qualificada de 150%, portanto, não se sustenta nesse caso concreto.

Como se vê, a ausência de apontamento fiscal acerca dos aspectos da conduta do sujeito passivo que caracterizariam fraude foi determinante para a conclusão de que não houve a *comprovação do elemento subjetivo inerente à qualificação da multa: a intenção das partes de praticar um ato ilícito*, não bastando a mera indicação de que o contribuinte pretendeu, com a transferência das receitas, apenas reduzir a tributação.

A PGFN, de seu lado, para afirmar *comprovada a interposição de pessoas e a atuação da empresa autuada em operações bem caracterizadas pela fiscalização como simulação*, pautou-se nas circunstâncias descritas no acórdão recorrido para manutenção da imputação de omissão de receitas e admissibilidade do *abatimento dos tributos recolhidos pelas empresas interpostas*.

Contudo, no paradigma nº 2201-03.616 a decisão acerca da qualificação da penalidade se deu em razão da demonstração, pela autoridade fiscal, da intenção do sujeito passivo reduzir a carga tributária a partir de evidências que descartavam *completamente a hipótese de erro material*:

Em relação à multa agravada, destaco os seguintes trechos do relatório fiscal que lhe servem de fundamentação:

*Dessa maneira, tendo em vista todas as situações descritas no presente relatório, concluímos que a fiscalizada e as empresas HJSB e HVE não eram empresas independentes. Sua separação foi mera ficção. O risco da atividade econômica assumido pela HJSB e pela HVE se deu de forma artificial e com um claro objetivo, criar uma situação jurídica com vistas à dissimulação dos fatos geradores de contribuições previdenciárias patronais e destinadas às outras Entidades e Fundos, relativas à empresa Calçados Miucha Ltda. Uma vez estando os empregados registrados na HJSB e HVE, a fiscalizada usufruiu, irregularmente, do tratamento diferenciado, simplificado e favorecido, aplicável às micro e empresas de pequeno porte, SIMPLES NACIONAL. Simularam, também, a contratação de prestação de serviços de industrialização, em lugar dos serviços prestados pela própria Calçados Miucha Ltda. Com isso a fiscalizada usufruiu do benefício de créditos de PIS e de COFINS na contratação de serviços de pessoas jurídicas, visto que tal benefício não seria contemplado pela mão-de-obra paga a pessoas físicas em sua folha de salários.*

(...)

*A realização de prestação de serviço quando a empresa tomadora e as empresas prestadoras são separadas formalmente, no papel, mas na realidade, de fato, inexistente separação, pois, materialmente, são e atuam como uma única empresa, caracteriza simulação de atos visando benefícios tributários, acarretando a ilegalidade da operação. Por conseqüência cabe a desconsideração dos atos jurídicos simulados devendo o correspondente tributo ser exigido. Comprovada a simulação através de acervo indiciário convergente, identificando a verdade dos fatos.*

(...)

*A multa aplicada foi de 150%, prevista no artigo 44, § 1º, da Lei 9.430/96, com a redação dada pelo artigo 14 da Medida Provisória n.º 351/2007, convertida na Lei 11.488/07.*

(...)

*Conforme demonstrado exhaustivamente ao longo deste relatório, resta comprovada que a intenção da Calçados Miucha Ltda, ao transferir parte de sua produção para as empresas interpostas Calçados HJSB Ltda e Calçados HVE Ltda, era impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária dos efetivos responsáveis pelos fatos geradores das obrigações tributárias, sonegando, dessa forma, contribuições previdenciárias patronais, contribuições sociais e contribuições de intervenção no domínio econômico. Cumpre ressaltar, ainda, que o conjunto de ações implementado pela fiscalizada descarta completamente a hipótese de erro material a essa conduta que se estende no tempo e que traz benefícios significativos e incontestes a quem dela faz uso.*

*Exceto no que diz respeito ao PLR pago pela fiscalizada. Neste caso foi aplicada a multa de 75%.*

Daí se extrai que está perfeitamente configurada a prática de conduta compatível com sonegação fiscal, pois não se trata de mero não recolhimento ou não declaração dos valores devidos.

A recorrente criou toda uma estrutura artificial para dissimular a ocorrência do fato gerador tributário. E esses atos exteriorizam a vontade condizente com a prática infracional, portanto, o dolo está suficientemente caracterizado.

Nego provimento ao recurso voluntário em relação à multa agravada.

A transcrição, no paradigma, da acusação fiscal a partir da qual se conclui pela existência de *uma estrutura artificial para dissimular a ocorrência do fato gerador tributário* permite claramente constatar a dessemelhança, entre os acórdãos comparados, em ponto que foi determinante, no acórdão recorrido, para exclusão da penalidade.

Quanto ao segundo paradigma (Acórdão n.º 9101-00.528), a PGFN prende-se à argumentação de que *eventual erro de proibição não afasta o dolo nem a qualificação da multa*, mas isto para confrontar a argumentação subsidiária do voto condutor do acórdão recorrido que, depois de referir a ausência de motivação, cogita da possibilidade de “erro de proibição”, na medida em que no caso sob análise *não há nenhum registro ou indício de utilização de qualquer tipo de medida fraudulenta por parte dos Recorrentes*, vez que *os valores considerados como omissão de receitas foram lançados em contas contábeis da empresa ligada JM SETE e foram devidamente informados ao fisco*, além de a Contribuinte ter atendido às intimações e cooperado com o trabalho fiscal, apresentando os documentos nos quais o Fisco *constatou a irregularidade que imputou à empresa*. É neste contexto específico que o voto condutor do acórdão recorrido destaca que a Contribuinte *entendeu, embora de forma equivocada, que os “arranjos contratuais” que celebrou permitiriam assim proceder* e conclui que, *ainda que a contribuinte tenha realizado um negócio jurídico inválido para alocar receitas próprias para outra empresa do grupo e, conseqüentemente, recolher menos tributo, tal procedimento não é fruto de conduta fraudulenta, sonegação ou conluio, mas, quando muito, de uma prática equivocada ou mero erro de proibição causado por uma interpretação errônea acerca dos limites do planejamento tributário lícito*.

Ocorre que o paradigma n.º 9101-00.528 analisa o seguinte contexto para concluir pela inoportunidade de erro de proibição:

Verificando-se os autos, nota-se que a autoridade lançadora constatou, pela análise da causa jurídica das operações, a ocorrência de simulação. O Termo de Verificação Fiscal (fls. 136/146) descreve a sequência dos negócios jurídicos que foram requalificados

para fins fiscais e que resultaram no lançamento do IRPJ e da CSLL sob exame. Peça licença para transcrever excertos do relatório fiscal:

**“CONCLUSÃO FINAL: SIMULAÇÃO PARA OCULTAR VENDA DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA — EXCLUSÃO INDEVIDA DO LUCRO LÍQUIDO**

Analisando as operações envolvendo a M. SERVIÇOS, a M. SISTEMAS e a AUDATEX respectivamente, fica evidente a tentativa do contribuinte M. SERVIÇOS de **valer-se de procedimentos visando utilizar artifícios para permitir a venda da M. SISTEMAS, que tem como principal ativo o SISTEMA MOLICAR, sem sofrer a tributação devida na operação.**

Entretanto, esta fiscalização entende que a série de operações realizadas em 9 e 20 de junho de 2000 constantes das Atas de Assembléia da M. SISTEMAS, caracterizam fraude por abuso de formas de direito privado, mediante simulação, conforme previsto no então vigente Código Civil: Inciso I do art. 102: "*Haverá simulação nos negócios jurídicos quando aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem ou transmitem*".

**A indevida distribuição social, que concedia 80% de participação à M.SERVIÇOS, prestou-se tão-somente a permitir que a mesma efetuasse a avaliação de seu investimento na M. SISTEMAS pelo Método da Equivalência Patrimonial.**

Em suma, a Equivalência Patrimonial realizada na M. SERVIÇOS é indevida, uma vez que a participação de 80% na M. SISTEMAS foi apenas simulada, inexistindo de fato.

As empresas M.SERVIÇOS e AUDATEX **valeram-se de instrumentos jurídicos para simular a ocorrência de uma composição social que não ocorreu de fato na M. SISTEMAS.**

Através da equivalência patrimonial, indevidamente realizada, a M. SERVIÇOS **obteve o ganho em participações societárias de R\$ 7.115.102,39**, excluído na apuração do lucro real para efeito de tributação pelo IRPJ, mediante amparo do disposto no § 1º do art. 225 do RIR/99.

Conclui-se, portanto, que os atos simulatórios praticados pela M. SERVIÇOS visaram ocultar o fato gerador do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro no ganho auferido com a venda de sua participação social na M. SISTEMAS.

(...)

**OUTRAS CONCLUSÕES: PRÁTICA DE SONEGAÇÃO E MULTA AGRAVADA**

Os **atos simulatórios** praticados pela M. SERVIÇOS visaram ocultar o fato gerador do imposto de renda sobre o ganho auferido com a venda de sua participação social na M SISTEMAS. Deste fato, **conclui-se que o contribuinte praticou "sonegação", nos termos do inciso I do artigo 71 da Lei nº 4.502/94**, a seguir transcrito (...)” (destaques acrescentados)

A fiscalização entendeu que a contribuinte praticou atos simulatórios com a finalidade de ocultar a venda de participação societária, deixando de oferecer os ganhos auferidos na operação. Como bem destacou a Ilustre Relatora, trata-se de planejamento fiscal visando a entrega da “Molicar Sistemas”, para a “Audatex”, por meio de retirada da “Molicar Serviços” da “Molicar Sistemas”, levando a “Molicar Serviços” sua parte do capital correspondente a 80% da participação societária.

Segundo a fiscalização, a empresa “Molicar Serviços” utilizou-se de institutos jurídicos que divergiram da verdadeira intenção das partes, qualificando-os como atos

simulatórios, cuja finalidade foi a de ocultar a ocorrência do fato gerador do imposto relativo à alienação de sua participação societária.

Evidente está a distinção entre o contexto fático analisado no segundo paradigma e aquele analisado nestes autos, bem como que estas circunstâncias foram estruturadas na acusação fiscal para demonstração da prática de simulação, providência que o Conselheiro Relator do acórdão recorrido destacou ausente nestes autos.

Distinguindo-se os três acórdãos comparados em pontos determinantes para a definição acerca do cabimento da qualificação da penalidade, o dissídio jurisprudencial não se estabelece.

De fato, nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, o recurso especial somente tem cabimento se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste Conselho. Por sua vez, para comparação de interpretações e constatação de divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexistir tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais. Neste sentido, aliás, é o entendimento firmado por todas as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como são exemplos os recentes Acórdãos n.º 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF n.º 01-0.956, de 27/11/1989:

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in *Direito Penal*, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevrálgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.

Ressalte-se que a ausência de motivação para qualificação da penalidade, destacada no acórdão recorrido, ensejou a indicação das Súmulas CARF n.º 14 e 25, razão pela qual este aspecto deveria ser minimamente combatido no recurso especial, ainda que esta Conselheira discorde da negativa de seguimento ao recurso especial apenas pela invocação destas súmulas no acórdão recorrido, como expresso no voto declarado no Acórdão n.º 9101-005.411:

Esta Conselheira acompanhou o I. Relator para não conhecer do recurso especial da PGFN apenas em razão da ausência de similitude fática entre os acórdãos comparados, pois, apesar de o acórdão recorrido estar fundamentado em Súmula do CARF, na hipótese específica dos autos não seria necessário que a divergência jurisprudencial se pautasse em paradigma que expressamente afastasse a aplicação do entendimento sumulado em circunstância semelhantes.

Isto porque, como se vê no voto condutor do acórdão, a aplicação do entendimento sumulado ao presente caso não se deu de forma direta, e demandou a análise das circunstâncias do caso concreto para qualificá-las e, só então, confrontá-las com a súmula, dada a vagueza das expressões adotada em seu enunciado:

[...]

Claro está, no exposto, que desde a decisão de 1ª instância há debate acerca das circunstâncias que, acrescidas à presunção de omissão de receitas, autorizam a qualificação da penalidade e, em consequência, poderiam afastar a aplicabilidade da Súmula CARF n.º 25. No julgamento do recurso voluntário, concluiu-se pela caracterização, apenas, do indício que autorizava a presunção e, assim, foi aplicado o entendimento sumulado.

De seu lado, a PGFN pretende demonstrar o dissídio jurisprudencial precisamente no ponto **antecedente** da argumentação, mediante indicação de paradigma que, diante de conduta semelhante, por também envolver pagamentos não contabilizados associados a remessas de recursos ao exterior, manteve a qualificação da penalidade. Daí a dispensa de argumentação específica quanto à inaplicabilidade do entendimento sumulado para superação da vedação expressa no art. 67, §3º do Anexo II do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015.

Em outras palavras, o recurso especial interposto pela PGFN não se presta a questionar o entendimento sumulado, mas sim a afirmar que as consequências nele **também** expressas não se verificam porque ausentes os pressupostos por ele **também** demandados, do que decorre, necessariamente, sua inaplicabilidade, ainda que ausente argumentação específica neste sentido.

PGFN. Por tais razões, deve ser NEGADO CONHECIMENTO ao recurso especial da

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora