



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720096/2020-62
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-006.335 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de abril de 2024
Recorrente RODOVIAS INTEGRADAS DO OESTE S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2015, 2016

MULTA QUALIFICADA. DOLO ESPECÍFICO NÃO DEMONSTRADO.

A existência de intensos debates doutrinários e jurisprudenciais confirmada pela presença de julgados deste mesmo CARF favoravelmente à tese do Contribuinte confirma inexistir dolo, mas mera divergência interpretativa que não pode dar ensejo à qualificação da multa de ofício.

Ademais, o uso de pessoas jurídicas intermediárias com o objetivo de participar em outras sociedades visando ao aproveitamento de benefícios fiscais é estimulado pelo Direito Brasileiro, razão pela qual não pode dar ensejo à qualificação da penalidade quando ausentes outros elementos reveladores de dolo específico em cometer fraude ou sonegação fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Lucas Issa Halah - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jose Eduardo Genero Serra, Fredy Jose Gomes de Albuquerque, Carmen Ferreira Saraiva (suplente convocado(a)), Lucas Issa Halah, Alexandre Evaristo Pinto, Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Relatório

Trata-se de lançamento complementar em que se veicula a cobrança do “adicional” correspondente à qualificação da multa de ofício. Nos autos de infração que fazem parte do processo digital nº 16561.720088/2020-16, foram lançadas multas de ofício (75%), embora o Termo de Verificação Fiscal que faz parte do mesmo processo propusesse a qualificação da penalidade (150%). Por conseguinte, no processo digital nº 16561.720096/2020-62, ora sob debate, foi formalizado o lançamento do complemento das multas qualificadas incidentes sobre o IRPJ e a CSLL apurado naquele outro processo.

Cientificado, o Recorrente interpôs Impugnação que foi julgada improcedente no Acórdão assim ementado:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 31/12/2015, 31/12/2016

JURISPRUDÊNCIA. EFEITOS.

As decisões administrativas ou judiciais restringem-se aos casos julgados e às partes que figuram no processo que resultou a decisão e assim, como as teses doutrinárias ou jurisprudências, não se constituem, por si só, entre as normas complementares contidas no art. 100, do Código Tributário Nacional e, portanto, não vinculam as decisões desta instância julgadora.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 31/12/2015, 31/12/2016

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. FRAUDE. DOLO. MULTA QUALIFICADA.

Em lançamento de ofício é devida multa qualificada, em percentual duplicado, calculada sobre a totalidade ou diferença do tributo que não foi pago ou recolhido, quando demonstrada a presença de fraude e dolo nas ações do contribuinte.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

Cientificado, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário alegando, em síntese:

- A necessidade de julgamento conjunto ao processo principal ao qual este ora encontra-se apenso;
- Nulidade do Acórdão Recorrido por ter se limitado a fundamentar a manutenção da autuação na transcrição da passagem em que o Termo de Verificação Fiscal fundamenta a qualificação da multa de ofício, deixando de enfrentar os argumentos de defesa.

- Decadência relativa ao ano-calendário 2015, pois os fatos geradores ocorreram com o encerramento dos respectivos períodos de apuração (31/12/2015 e 31/12/2016), sendo que a ciência do lançamento complementar ocorreu em 04/01/2021 e o art. 173, I do CTN não suportaria o entendimento de que o prazo decadencial se deslocaria para 01/01/2017.
- No mérito, a improcedência da qualificação da multa de ofício por ausência de dolo específico em transgredir a lei tributária, fraude, conluio ou sonegação, mas de mera divergência quanto à interpretação da legislação.
- Necessidade de adoção do entendimento mais favorável ao contribuinte em matéria de qualificação da penalidade, por força do art. 112 do CTN.
- Existência de decisões favoráveis da DRJ sobre o caso em questão, embora abordando a dedução ocorrida em outros anos-calendário (processos nºs 16561-720.170/2017-45 e 16561-720.033/2019-72).

É a síntese do necessário.

Voto

Conselheiro Lucas Issa Halah, Relator.

1. Admissibilidade

Inicialmente, reconheço a competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário interposto pelo Contribuinte e do Recurso de Ofício necessário declarado, na forma do Regimento Interno do CARF.

O Recurso Voluntário, além de tempestivo, preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto dele conheço.

2. Preliminares

2.1. Necessidade de julgamento conjunto ao processo nº 16561-720.088/2020-16

O Recorrente inicialmente defende a necessidade de que o presente processo administrativo continue a tramitar conjuntamente com o processo nº 16561-720.088/2020-16 consoante disposto no art. 6º do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de

Recursos Fiscais vigente à época (Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015), que estabelece as hipóteses de conexão, decorrência e reflexão entre processos.

O pleito encontra-se prejudicado, pois o presente processo estava desde a origem e permanece apensado ao principal, razão pela qual será julgado em conjunto àquele.

Pelo exposto, nego provimento ao pleito.

2.2. Nulidade do Acórdão Recorrido

O Recorrente também defende a nulidade do Acórdão Recorrido, por ter se limitado a fundamentar a manutenção da autuação na transcrição da passagem em que o Acórdão nº 108-014.241 (Acórdão da DRJ do processo principal) transcreve a passagem na qual o Termo de Verificação Fiscal expõe as razões da qualificação da multa de ofício, deixando de enfrentar os argumentos de defesa.

Com a impugnação instaura-se o processo administrativo fiscal, no qual são garantidos ao contribuinte os direitos ao contraditório e à ampla defesa (art. 14 do Decreto nº 70.235/72).

Tais princípios consagrados no direito processual brasileiro e assegurados tanto no Código de Processo Civil quanto no Decreto nº 70.235/72 pressupõem não somente o direito do contribuinte de expor sua defesa contra a acusação, mas também o direito de que tal defesa seja apreciada pela autoridade julgadora, que poderá decidir livre e motivadamente.

Verifica-se, portanto, que a motivação é fundamental e a decisão emanada pela autoridade julgadora deve enfrentar suficientemente todos os argumentos de defesa que poderiam isoladamente, em tese, afastar a autuação conforme preconiza o art. 489 do CPC/2015 aplicável subsidiariamente ao processo administrativo fiscal. Não se exige da autoridade julgadora a demonstração de erudição, nem mesmo o enfrentamento exaustivo de todos os argumentos de defesa, deve haver diálogo mínimo que aborde argumentos suficientes à sustentação da decisão.

Não se dispensa, portanto, a dialética processual, mas tampouco se exige a exaustão erudita de todos os argumentos do contribuinte.

No caso em questão, o Acórdão Recorrido limitou-se a fundamentar a qualificação da penalidade mediante a transcrição de passagens insuficientes à manutenção da autuação. Ou seja, o excerto adotado como fundamentação não enfrenta argumentos do contribuinte capazes de, em tese, justificarem de maneira autônoma a manutenção da qualificação da penalidade.

Por exemplo, o relatório do Acórdão Recorrido transcreve trechos da Impugnação em que o ora Recorrente defende a ausência de prova do dolo específico em fraudar a fiscalização, e a impossibilidade de fundamentar a manutenção da presente autuação na existência de autos de infração exigindo Imposto de Renda sobre Ganhos de Capital apurados

pelos vendedores originais da SP Vias, que ademais foram em alguns casos cancelados, sem que em nenhum deles o Recorrente tenha sido responsabilizado.

Não houve de fato enfrentamento mínimo desses argumentos, mas mera reprodução de fundamentos que não atendem ao art. 489 §1º do CPC.

O Acórdão Recorrido é, a meu ver, nulo pelas razões acima expostas. Todavia, entendo possível superar a nulidade em questão e avançar sobre o mérito, conforme permite o art. 59, §3º do Decreto nº 70.235/72.

3. Mérito

3.1. Decadência

Considerando a decadência como questão de mérito, nos termos do art. 487, II do CPC, passo a apreciar a alegação do contribuinte de decadência do lançamento complementar relativo à qualificação da penalidade relativa ao ano-calendário de 2015.

O Recorrente alega que o lançamento da multa qualificada poderia ter ocorrido a partir de 31/12/2015, data de encerramento do período de apuração no qual ocorreram as deduções glosadas no processo principal, razão pela qual assevera que o termo inicial do prazo decadencial seria o dia 01/01/2016 estando decaído o montante veiculado no correspondente Auto de Infração complementar do qual o contribuinte foi cientificado em 04/01/2021.

O Acórdão Recorrido entendeu que a dicção do art. 173, I do CTN deslocaria o termo inicial do prazo decadencial para 01/01/2017.

Com razão o Acórdão Recorrido, pois se tratando de qualificação de penalidade vislumbrou-se a ocorrência de dolo, e encerrado o período de apuração em 31/12/2015, o lançamento só poderia ocorrer no exercício seguinte, ou seja, em 2016, razão pela qual o primeiro dia útil do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado é o dia 01/01/2017.

O Contribuinte foi intimado em 04/01/2012, razão pela qual não ocorreu a decadência do lançamento complementar relativo à qualificação da multa de ofício aplicada sobre os fatos passados no ano-calendário de 2015.

3.2. Improcedência da qualificação da multa de ofício

O Recorrente a qualificação da multa de ofício, lançada sob o fundamento de que a dedutibilidade das despesas financeiras com as debêntures e o ágio que não chegou a ser objeto da autuação decorreriam de uso de empresa veículo e simulação.

No caso em questão, a qualificação da penalidade foi insuficientemente fundamentada. Após longa exposição teórica sobre as hipóteses de qualificação da penalidade, valendo-se da transcrição do TVF do processo nº 16561.720.033/2019-72 relativo às deduções do ano de 2014), já por esta turma Julgado, o Termo de Verificação Fiscal limitou-se a asseverar que a estrutura adotada para a reorganização societária em questão seria simulada pois foi viabilizada mediante a interposição de “empresa veículo”.

Não houve portanto a demonstração de dolo específico, mas qualificação da penalidade sob fundamentação genérica amparada no “conjunto da obra”.

Analizando os autos, não se vislumbra simulação nas operações societárias em questão, as quais foram regularmente registradas nos órgãos competentes, realizando-se a conferência do acervo líquido da adquirida SP Vias (ativos e passivos correspondentes) à Vialco de acordo com as normas contábeis e registrada na Junta Comercial.

Houve na realidade, mera divergência jurídica entre o contribuinte e o Fisco sobre a possibilidade de dedução das despesas em questão, o que não justifica a qualificação da penalidade, notadamente quando a Autuada não tentou de qualquer forma esconder ou dissimular as operações que geraram as referidas despesas (aquisição da Autuada pela CPC).

A divergência, vale asseverar, justifica-se inclusive pela existência de julgados deste Conselho admitindo a dedução de despesas com debêntures emitidas originariamente pela investidora em projetos de compra alavancada, como nos revela o Acórdão CARF nº 1401-006.292 decidido por aplicação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, cujo voto vencedor de minha redação pode ser assim sumariado, conforme sua ementa:

“Processo nº 16561.720118/2018-70

Recurso Voluntário

Acórdão nº 1401-006.292 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

Sessão de 16 de novembro de 2022

Recorrente ECOPORTO SANTOS S.A. (CORRESPONSÁVEL
ECORODOVIAS INFRAESTRUTURA E LOGÍSTICA S.A.)

Interessado FAZENDA NACIONAL

(...)

DEBÊNTURES. DESPESAS DE JUROS. INVESTIMENTO.
DEDUTIBILIDADE NA INVESTIDA. POSSIBILIDADE.

A eleição da controladora do grupo econômico como garantidora e também principal pagadora na emissão de debêntures pela “empresa veículo” não desloca o passivo assumido pela controlada como emissora dos títulos de dívida. O objetivo da emissão de debêntures era angariar recursos pra a aquisição do controle de empresa operacional, e a assunção da condição de principal pagadora pela garantidora, controladora do grupo econômico, não é vedada, sendo usual nos instrumentos de outorga de garantia, como se verifica no art. 828, II.

As relações estabelecidas para a emissão de debêntures seguiram a normalidade tratando-se de atos praticados entre empresas do mesmo grupo econômico que, como tal, promove uma rede de mútua proteção perfeitamente legítima quando todos os atos e negócios são formalizados de acordo com suas respectivas naturezas jurídicas e produzem os efeitos deles esperados.

A incorporação reversa, permitida pelo art. 8º da Lei nº 9.532/97, não tem o condão de desnaturar o atendimento do requisitos de dedutibilidade do passivo originalmente assumido pela incorporada. Nesse contexto, os requisitos para a dedutibilidade da correspondente despesa devem ser aferidos no momento da assunção do passivo considerando-se a pessoa jurídica então contratante, a aferição não deve ocorrer no momento da dedução da despesa por quem veio a receber o acervo patrimonial na qualidade de sucessora.

(...)

ÁGIO. MULTA QUALIFICADA. ADOÇÃO DE EMPRESA-VEÍCULO NA ESTRUTURA DE AQUISIÇÃO DE INVESTIMENTO. ACUSAÇÃO DE FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. EMPRESA VEÍCULO. GRUPO ECONÔMICO. CONTROLADORA COMO REAL ADQUIRENTE. IMPROCEDÊNCIA DO FUNDAMENTO DA PENA. INOCORRÊNCIA DE SIMULAÇÃO FRAUDE SONEGAÇÃO OU CONLUÍO. REDUÇÃO DA SANÇÃO DUPLICADA.

A dedução indevida de dispêndios com ágio não se confunde com a prática dolosa ou ilícita que autoriza a aplicação da multa duplicada de 150%, prevista no §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96. Ainda que prevaleça a glosa, não sendo comprovada a prática de fraude, sonegação ou conluio nas transações que geraram o ágio, deve ser aplicada a multa ordinária de 75%.

O simples emprego de companhias holdings rotuladas pejorativamente de empresas-veículo, em estruturas de aquisição de investimentos, mesmo que com a finalidade específica de promover a compra de participações societárias de maneira viabilizar o aproveitamento fiscal do ágio gerado legitimamente, não basta para caracterizar simulação, fraude ou o seu intuito doloso, tampouco qualquer outro ilícito.

A figura de origem estrangeira da ausência de propósito comercial, dentro da narrativa de que o contribuinte praticou determinado ato ou negócio jurídico visando exclusivamente obter vantagem tributária, não configura nenhuma das hipóteses legais de simulação e de fraude, conforme a devida conceituação de Direito Civil, e nem pode se amoldar às previsões dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Ademais, no caso concreto, a adoção de empresa veículo para concretizar a aquisição encontra justificativa suficiente na intenção de evitar a necessidade de incorrer em procedimentos burocráticos morosos e custosos que decorreriam da incorporação de empresa operacional que opera em setores regulados e/ou dependentes de concessões públicas, como os setores da investida e da controladora da investidora.”

O Acórdão cuja ementa acima transcrevemos demonstra a existência de intensos debates quanto à possibilidade jurídica da dedução das despesas com a emissão de debêntures no bojo da estrutura adotada, razão bastante para afastar a qualificação da multa de ofício.

Paralelamente à mera existência de decisões deste Conselho favoravelmente à tese do Contribuinte, a ementa acima transcrita também traz como importante fundamento apto a contrapor a qualificação a inexistência de vedação, no Direito Brasileiro, ao uso de pessoas jurídicas rotuladas pejorativamente de “empresas-veículo”, em estruturas de aquisição de investimentos, mesmo que com a finalidade específica de promover a compra de participações societárias de maneira viabilizar o aproveitamento fiscal do ágio gerado legitimamente e a transferência via sucessão das obrigações assumidas pela adquirente para levantar recursos usados na aquisição da adquirida, razão pela qual o alegado uso de “empresa-veículo” sem substância econômica não basta para caracterizar simulação, fraude ou o seu intuito doloso, tampouco qualquer outro ilícito.

O Direito Brasileiro, longe de enxergar a situação de maneira pejorativa, estimula o uso de tais pessoas jurídicas intermediárias, por exemplo, ao garantir a dedutibilidade do ágio no caso de incorporação reversa (art. 8º, b da Lei nº 9.532/97) e ao prever expressamente no art. 2º, §3º da Lei nº 6.404/76 que a constituição de companhia com o objetivo de participar em outras sociedades tenha como objetivo viabilizar o aproveitamento de benefícios fiscais.

Portanto, a qualificação da penalidade não merece subsistir.

Ademais, considerando o provimento do Recurso Voluntário no processo principal, cancelando-se o Auto de Infração, sequer seria possível a manutenção do lançamento complementar exclusivamente destinado à qualificação da penalidade.

4. Dispositivo

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário para afastar as preliminares de nulidade, rejeitar a alegação de decadência, mas dar-lhe provimento para afastar qualificação da penalidade, cancelando-se integralmente os autos de infração complementares em debate.

(documento assinado digitalmente)

Lucas Issa Halah

