



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 16561.720147/2014-16  
**Recurso** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9101-006.500 – CSRF / 1ª Turma  
**Sessão de** 09 de março de 2023  
**Recorrentes** USINA BARRA GRANDE DE LENÇÓIS S/A  
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

RECURSO ESPECIAL. NÃO CONHECIMENTO. FUNDAMENTO AUTÔNOMO NÃO ATACADO. FUNDAMENTAÇÃO RECURSAL QUE NÃO AFASTA, AINDA QUE ACOLHIDA, O ACÓRDÃO RECORRIDO.

Se os fundamentos trazidos pelo recorrente não têm o condão, mesmo que acolhidos, de reformar a decisão recorrida, não se deve conhecer do recurso especial em razão da existência, no acórdão recorrido, de fundamento autônomo não atacado.

AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE NA INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

Diante da ausência de similitude fática entre a decisão recorrida e acórdão paradigma, não se verifica o atendimento do requisito de admissibilidade previsto no artigo 67 do Anexo II do RICARF.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer dos recursos da Fazenda Nacional e do Contribuinte. Votou pelas conclusões, quanto ao recurso do contribuinte, o conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9101-006.500 - CSRF/1ª Turma  
Processo nº 16561.720147/2014-16

## Relatório

A Fazenda Nacional e o Contribuinte USINA BARRA GRANDE DE LENÇÓIS S/A recorrem em face do **Acórdão nº 1402-002.513**, proferido em 17 de maio de 2017 pela 2ª Turma da 4ª Câmara da Primeira Seção do CARF.

Confira-se excerto de interesse da ementa do julgado, e o respectivo dispositivo:

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

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. Oponibilidade ao fisco. Abuso do direito. Propósito negocial. Inedutibilidade

A emissão de debêntures, com o único propósito de reduzir a carga tributária, implica em [sic] planejamento tributário abusivo, mais especificamente, elisão abusiva. Para que um planejamento tributário seja oponível ao fisco, não basta que o contribuinte, no exercício do direito de auto-organização, pratique atos ou negócios jurídicos antes dos fatos geradores e de acordo com as formalidades previstas na legislação societária e comercial. É necessário que haja um propósito negocial, de modo que o exercício do direito seja regular.

[...]

**Assunto: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

Multa de ofício qualificada. Planejamento tributário abusivo. Fraude à lei. Abuso de direito.

Os institutos do abuso de direito e da fraude à lei, embora previstos na lei civil, não foram eleitos pelos legislador tributário para qualificação da penalidade. Aspecto relevante que deve ser considerado na aplicação da multa qualificada aos planejamentos diz respeito aos atos que constituem a conduta evasiva. Se nenhum desses atos foi falso, se tudo estava às claras para a fiscalização e não exigiu qualquer esforço para a aplicação dos efeitos tributários, não há razão para se qualificar a multa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso do responsável solidário. Vencidos os Conselheiros Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira e Demetrius Nichele Macei que votaram por excluir o coobrigado da relação jurídico tributária. Por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade e a arguição de decadência e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário da pessoa jurídica para reduzir a multa ao percentual de 75%. O conselheiro Caio Cesar Nader Quintella declarou-se impedido.

O caso envolve Auto de Infração por meio do qual foi constituído crédito tributário a título de IRPJ e CSLL referentes aos anos de 2010, 2011 e 2012, acrescidos de juros de mora e de multa de ofício de 150%.

A base de cálculo dos tributos lançados abrange valores escriturados pelo Contribuinte a título de **remunerações pagas a debenturista** (participações nos lucros de 50% e juros de 12% ao ano), em operação considerada fraudulenta pela Autoridade autuante.

Conforme esclarece a ementa acima reproduzida, no julgamento do Recurso Voluntário, o Colegiado recorrido manteve a exigência fiscal, mas cancelou a exasperação da multa de ofício, reduzindo-a ao patamar de 75%. Além disso, o Colegiado não deu provimento ao pedido do Contribuinte para que os valores recolhidos a título de IRRF incidente sobre as participações e juros que pagou à debenturista fossem aproveitados como abatimento do IRPJ que é exigido neste processo.

Cientificada do Acórdão nº 1402-002.513, a Fazenda Nacional opôs Embargos de Declaração, que foram admitidos e levados à apreciação da Turma julgadora, ensejando a prolação do Acórdão nº 1402-003.400, assim ementado:

**Assunto: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

**EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. NOVO PRONUNCIAMENTO PARA CORRIGIR CONTRADIÇÕES.**

Constatado que há contradição no acórdão embargado, prolata-se nova decisão para sanar tal vício.

**NÃO APLICABILIDADE DA SUMULA CARF Nº14**

O lançamento decorre da indedutibilidade das despesas declaradas, enquanto a sumula Carf nº 14 trata da omissão de receitas. Não houve nenhuma forma de ocultação da prática e dos fins almejados com a realização do negócio jurídico, enquanto a referida súmula aproxima-se daqueles casos em que, nada foi declarado ao fisco, fazendo com que, somente através de um procedimento de ofício, possa ser revelada a ocorrência do fato gerador.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher os embargos, sem efeitos infringentes, para que seja excluída a referência equivocada à Sumula Carf nº 14 indicada no acórdão 1402-002.513. Ausentes, momentaneamente os conselheiros Edgar Bragança Bazhuni e Eduardo Morgado Rodrigues (Suplentes Convocados).

Após a ciência do Acórdão de embargos, a Fazenda Nacional interpôs **Recurso Especial** de fls. 1.396-1.425, em que alega haver divergência jurisprudencial quanto ao entendimento adotado pelo Colegiado para cancelar a exasperação da multa de ofício.

O Despacho de Admissibilidade de fls. 1.428-1.430 deu seguimento ao Apelo Fazendário nos seguintes termos:

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, como a seguir demonstrado (destaques do original transcrito):

**“Multa de ofício qualificada em operações de emissão de debêntures”**

**Decisão recorrida:**

*PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. Oponibilidade ao fisco. Abuso do direito. Propósito negocial. Inedutibilidade.*

*A emissão de debêntures, com o único propósito de reduzir a carga tributária, implica em planejamento tributário abusivo, mais especificamente, elisão abusiva. Para que um planejamento tributário seja oponível ao fisco, não basta que o contribuinte, no exercício do direito de auto-organização, pratique atos ou negócios jurídicos antes dos fatos geradores e de acordo com as formalidades previstas na legislação societária e comercial. É necessário que haja um propósito negocial, de modo que o exercício do direito seja regular.*

*[...].*

*Multa de ofício qualificada. Planejamento tributário abusivo. Fraude à lei. Abuso de direito.*

*Os institutos do abuso de direito e da fraude à lei, embora previstos na lei civil, não foram eleitos pelo legislador tributário para qualificação da penalidade. Aspecto relevante que deve ser considerado na aplicação da multa qualificada aos planejamentos diz respeito aos atos que constituem a conduta evasiva. Se nenhum desses atos foi falso, se tudo estava às claras para a fiscalização e não exigiu qualquer esforço para a aplicação dos efeitos tributários, não há razão para se qualificar a multa.*

**Acórdão paradigma nº 1101-00.006, de 2009:**

*Remuneração de debenturistas. Simulação.*

*Operação de emissão de debêntures adquiridas unicamente por pessoas ligadas à emitente, com remuneração exclusiva de 95% dos lucros, sem pagamento de juros e prêmio utilizado para aumento de capital caracteriza negócio simulado para encobrir operação de subscrição de participação societária. O prejuízo ao Fisco se revela na remuneração dos (falsos) debenturistas, lançando-se lucro travestido de despesa na apuração do lucro real.*

*[...].*

*Simulação. Multa qualificada.*

*A utilização de negócio simulado comprova a intenção de fraudar do contribuinte e autoriza a imposição da multa qualificada de 150%, prevista pelo art. 44, II, da Lei 9.430/96.*

**Acórdão paradigma nº 1102-00.052, de 2009:****MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA – OPERAÇÕES COM DEBÊNTURES.**

*A demonstração de que a emissão de debêntures e sua subscrição com pagamento de elevado prêmio (ágio de 1.500%) foi apenas aparente, e teve por propósito gerar artificialmente um ativo amortizável para reduzir ilicitamente o resultado tributável, justifica a qualificação da multa.*

Com relação a essa matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu, relativamente a *operações de emissão de debêntures*, ser incabível a qualificação da multa de ofício aplicada, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos nºs 1101-00.006, de 2009, e 1102-00.052, de 2009) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, ser cabível essa qualificação.

Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela **caracterização da divergência de interpretação suscitada**.

O processo foi então encaminhado à Unidade de Origem para que o Contribuinte fosse cientificado dos Acórdãos nº 1402-002.513 e nº 1402-003.400, bem como do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do despacho de admissibilidade que lhe deu seguimento.

O Contribuinte opôs os Embargos de Declaração de fls. 1.441-1.454, que não foram admitidos (conforme Despacho de fls. 1.493-1.511), e as **Contrarrrazões** de fls. 1.462 a 1.476, em que sustenta que o recurso especial fazendário não deve ser conhecido em razão da ausência de similitude fática entre os paradigmas e a decisão recorrida. No mérito, requereu a manutenção da decisão recorrida no ponto em que cancelou a exasperação da multa de ofício.

Depois de cientificado do despacho que não admitiu seus embargos de declaração, o Contribuinte apresentou o **Recurso Especial** de fls. 1.523-1.558, que foi admitido apenas em parte pela Presidente de Câmara, nos termos do Despacho de fls. 1.827-1.841. Ato contínuo, foi interposto Agravo que foi rejeitado pela Presidente do CARF, mantendo o seguimento parcial do Recurso Especial do Contribuinte.

Do Despacho de Admissibilidade de fls. 1.827-1.841, destaca-se o seguinte excerto referente à parte admitida do Recurso Especial do Contribuinte:

**(6) “compensação do IRPJ e da CSLL lançados de ofício com IRRF recolhido sobre as remunerações pagas ao debenturista”**

**Decisão recorrida:**

Não há ementa correspondente a essa matéria.

[...].

*Em relação ao aproveitamento por parte da Fiscalização do IRRF, também não há como se dar guarida. Isso porque os pagamentos considerados indevidos seguem um rito próprio quanto ao processamento de sua restituição/compensação. E a definição quanto*

*à justeza de seu recolhimento só será alcançada ao final deste processo administrativo. Assim, se a Recorrente restar vencida ao final do mesmo, poderá instaurar o procedimento próprio de restituição/compensação do tributo pago indevidamente, conforme o rito estabelecido pelo art. 74 da Lei nº 9.430/96.*

*Além do mais, o IRPJ devido pela pessoa jurídica não tem qualquer relação com o IRRF, de tributação exclusiva na fonte, retido e incidente sobre os rendimentos pagos a debenturista. In casu, a recorrente figurou somente como responsável pela retenção do imposto por ter efetuado o pagamento dos rendimentos. Portanto, resta incabível se cogitar de uma compensação entre o IRPJ lançado contra a Recorrente na condição de contribuinte com o imposto de renda retido por ela na fonte e recolhido aos cofres públicos, enquanto responsável pelo pagamento das remunerações aos debenturistas. Ainda, para arrematar, a Autoridade Fiscal, em seu TVF às e-fls. 716, traz a informação de que os valores do IRRF pagos em nome da Companhia Agrícola Quatá S/A foram por ela aproveitados e objeto, inclusive, de pedido de restituição.*

**Acórdão paradigma nº 9101-002.535, de 2017:**

**ABATIMENTO DO IRRF.**

*Afastando-se a natureza de remuneração de debêntures dedutíveis, deixa de ser pertinente IRRF sobre a operação, fazendo-se necessário o abatimento dos valores recolhidos pelo contribuinte a tal título da exigência fiscal.*

**Acórdão paradigma nº 1301-003.295, de 2018:**

**ABATIMENTO DO IRRF.**

*Afastando-se a natureza de remuneração de debêntures dedutíveis, deixa de ser pertinente IRRF sobre a operação, fazendo-se necessário o abatimento dos valores recolhidos pelo contribuinte a tal título da exigência fiscal.*

34. Por fim, no concernente a essa sexta matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

35. Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *resta incabível se cogitar de uma compensação entre o IRPJ lançado contra a Recorrente na condição de contribuinte com o imposto de renda retido por ela na fonte e recolhido aos cofres públicos, enquanto responsável pelo pagamento das remunerações aos debenturistas*, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos nºs 9101-002.535, de 2017, e 1301-003.295, de 2018) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que, *afastando-se a natureza de remuneração de debêntures dedutíveis, deixa de ser pertinente IRRF sobre a operação, fazendo-se necessário o abatimento dos valores recolhidos pelo contribuinte a tal título da exigência fiscal.*

A Fazenda Nacional apresentou as **Contrarrazões** de fl. 1.928, sustentando que “não há fundamento legal para conversão do presente processo administrativo, no qual se discute a legalidade do lançamento, em procedimento específico de compensação”, acrescentando que “após o encerramento do presente processo administrativo, havendo crédito de IRRF a ser restituído ou compensado, caberá ao recorrente instaurar o pertinente procedimento de compensação, via declaração de compensação a ser entregue à Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996.”

Em seguida, os autos foram a mim distribuídos para relato.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

## 1 RECURSO ESPECIAL FAZENDÁRIO

### 1.1 CONHECIMENTO

No Despacho de Admissibilidade de fls. 1.428-1.430, o seguimento dado ao Recurso Fazendário foi justificado nos seguintes termos:

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, como a seguir demonstrado (destaques do original transcrito):

**“Multa de ofício qualificada em operações de emissão de debêntures”**

#### **Decisão recorrida:**

*PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. OPONIBILIDADE AO FISCO. ABUSO DO DIREITO. PROPÓSITO NEGOCIAL. INDEDUTIBILIDADE.*

*A emissão de debêntures, com o único propósito de reduzir a carga tributária, implica em planejamento tributário abusivo, mais especificamente, elisão abusiva. Para que um planejamento tributário seja oponível ao fisco, não basta que o contribuinte, no exercício do direito de auto-organização, pratique atos ou negócios jurídicos antes dos fatos geradores e de acordo com as formalidades previstas na legislação societária e comercial. É necessário que haja um propósito comercial, de modo que o exercício do direito seja regular.*

*[...].*

*MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. FRAUDE À LEI. ABUSO DE DIREITO.*

*Os institutos do abuso de direito e da fraude à lei, embora previstos na lei civil, não foram eleitos pelos legislador tributário para qualificação da penalidade. Aspecto relevante que deve ser considerado na aplicação da multa qualificada aos planejamentos diz respeito aos atos que constituem a conduta evasiva. Se nenhum desses atos foi falso, se tudo estava às claras para a fiscalização e não exigiu qualquer esforço para a aplicação dos efeitos tributários, não há razão para se qualificar a multa.*

**Acórdão paradigma n.º 1101-00.006, de 2009:**

**REMUNERAÇÃO DE DEBENTURISTAS. SIMULAÇÃO.**

*Operação de emissão de debêntures adquiridas unicamente por pessoas ligadas à emitente, com remuneração exclusiva de 95% dos lucros, sem pagamento de juros e prêmio utilizado para aumento de capital caracteriza negócio simulado para encobrir operação de subscrição de participação societária. O prejuízo ao Fisco se revela na remuneração dos (falsos) debenturistas, lançando-se lucro travestido de despesa na apuração do lucro real.*

*[...].*

**SIMULAÇÃO. MULTA QUALIFICADA.**

*A utilização de negócio simulado comprova a intenção de fraudar do contribuinte e autoriza a imposição da multa qualificada de 150%, prevista pelo art. 44, II, da Lei 9.430/96.*

**Acórdão paradigma n.º 1102-00.052, de 2009:**

**MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA – OPERAÇÕES COM DEBÊNTURES.**

*A demonstração de que a emissão de debêntures e sua subscrição com pagamento de elevado prêmio (ágio de 1.500%) foi apenas aparente, e teve por propósito gerar artificialmente um ativo amortizável para reduzir ilicitamente o resultado tributável, justifica a qualificação da multa.*

Com relação a essa matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu, relativamente a operações de emissão de debêntures, ser incabível a qualificação da multa de ofício aplicada, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos n.ºs 1101-00.006, de 2009, e 1102-00.052, de 2009) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, ser cabível essa qualificação.

Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela **caracterização da divergência de interpretação suscitada**.

Em suas Contrarrazões o Contribuinte postulou que o Recurso Especial da Fazenda Nacional não deve ser conhecido em razão da ausência de similitude fática entre os paradigmas e a decisão recorrida, e entendo que lhe assiste razão.

Conforme relatado, trata-se de autos de infração por meio do qual foi constituído crédito tributário a título de IRPJ e CSLL, acrescidos de juros e de multa de ofício de 150%. A

base de cálculo dos tributos lançados abrange valores escriturados a título de remunerações pagas à única debenturista (pessoa jurídica ligada, submetida a controle comum), em operação considerada fraudulenta pela Autoridade autuante.

A operação consistiu, em síntese, no seguinte: de um lado o Contribuinte autuado (o emitente das debêntures) aproveitou como dedução do lucro real e da base de cálculo da CSLL valores pagos à debenturista a título de participações de 50% nos lucros e juros de 12% ao ano; e de outro, a única debenturista não apurou tributo a pagar sobre esses valores recebidos porque os compensou integralmente com prejuízo fiscal de períodos anteriores na atividade rural, sem a trava dos 30%.

Nota-se, na decisão recorrida, que o Colegiado manteve a exigência fiscal sob o entendimento de que se tratou de um **planejamento tributário realizado com abuso de direito e sem propósito negocial**. No entanto, cancelou a qualificação da multa de ofício por entender que inexistiu falsidade e que “os institutos do abuso de direito e da fraude à lei, embora previstos na lei civil, não foram eleitos pelos legislador tributário para qualificação da penalidade”.

Diante dessa decisão, a Fazenda Nacional interpôs o Recurso Especial apontando paradigmas que efetivamente versam sobre operações de emissão de debêntures adquiridas por pessoas ligadas à emitente, mas entendo que a situação fática encontrada no caso ora sob exame não apresenta a necessária similitude com os paradigmas.

No primeiro paradigma (Acórdão nº 1101-00.006), a remuneração das debenturistas se deu exclusivamente por meio da participação nos lucros (à razão de 95%), e o prêmio pago foi utilizado para aumento de capital na emissora das debêntures, de modo que aquele Colegiado entendeu que a operação lá analisada não possuía as características essenciais de uma típica emissão de debêntures, e que na verdade consistiu em negócio simulado, realizado para encobrir subscrição de participação societária, sendo esse o fundamento adotado para manter a exasperação da multa de ofício, conforme evidencia a ementa daquele julgado:

**Acórdão paradigma nº 1101-00.006:**

**SIMULAÇÃO. MULTA QUALIFICADA.**

A utilização de negócio simulado comprova a intenção de fraudar do contribuinte e autoriza a imposição da multa qualificada de 150%, prevista pelo art. 44, II, da Lei 9.430/96.

Por outro lado, diversamente do que se observa no primeiro paradigma, no presente caso a remuneração da debenturista não se deu exclusivamente por meio de participação nos lucros, e tampouco houve utilização de prêmio para aumento de capital. Conforme restou registrado na decisão recorrida, “a remuneração estabelecida pela emitente foi de juros de 12% ao ano, não capitalizáveis, e participação nos lucros no percentual de 50%”. Tem-se na decisão recorrida, portanto, situação fática substancialmente diversa daquela que fora enfrentada no primeiro paradigma.

Além disso, o mais importante para o exame aqui empreendido é o fato de que, na decisão recorrida, diversamente do que se observa no primeiro paradigma, não restou caracterizado que o negócio realizado tenha sido simulado. Exatamente por essa razão, o Colegiado recorrido fundamentou a manutenção da exigência fiscal na verificação da ocorrência de abuso de direito, e não de simulação.

Essa distinção é relevante, afinal, conforme destacado acima, a situação fática encontrada no primeiro paradigma conduziu aquele Colegiado à conclusão de que lá havia simulação, sendo esse o fundamento adotado para a manutenção da qualificação da multa de ofício; ao passo que a situação fática encontrada na decisão recorrida conduziu o Colegiado a concluir que houve abuso de direito, destacando que tal circunstância não foi eleita pelo legislador tributário como razão para qualificação da penalidade, conforme evidencia o seguinte excerto extraído do voto condutor do Acórdão recorrido:

No caso concreto, concluímos que a Autuada agiu com abuso de direito, ou de seu exercício, o que, s.m.j., seria enquadrado na hipótese de elisão abusiva, em que os atos tidos por abusivos foram praticados antes da ocorrência do fato gerador; foram devidamente contabilizados e calcados em documentos formalmente corretos. Portanto, não há que se falar em fraude contra a Lei, conforme o disposto no art. 72 da Lei nº 4.502/64.

Também não é caso de sonegação (conforme o art. 71 da Lei nº 4.502/64), haja vista que todos os atos foram devidamente declarados à Receita Federal, o que descaracteriza a ocorrência de ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais.

Conforme pudemos extrair dos ensinamentos de Marco Aurélio Greco, a questão atinente à artificialidade da operação limita-se aos contornos das patologias de abuso de direito ou de fraude à lei, o que, conforme já observado, não implicam afronta direta à lei, mas sim utilização de dispositivo legal com excesso no seu gozo (abuso de direito) ou contorno de determinada norma imperativa mediante a utilização de outra norma, denominada norma de contorno (fraude à lei).

Tanto o abuso de direito quanto a fraude à lei são institutos previstos na lei civil, com características próprias, mas não foram eleitos pelo legislador tributário como razão para qualificação da penalidade.

Portanto, tratando-se de planejamento tributário, ainda que abusivo, julgo não estar caracterizado o dolo apto a ensejar a qualificação da penalidade, principalmente se levarmos em consideração que não houve nenhuma forma de ocultação da prática e dos fins almejados com a realização do negócio jurídico. Assim, creio ser adequado o entendimento expresso na Súmula CARF nº 146, haja vista a ausência de comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Por todo o exposto, ausentes os elementos que permitam o enquadramento da conduta da autuada nos conceitos de sonegação, fraude ou conluio (arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64), **opino pela redução da penalidade para 75%.**

Portanto, quanto à qualificação da multa de ofício, os diferentes desfechos encontrados no primeiro paradigma e no Acórdão recorrido não decorrem de diferentes interpretações da legislação tributária, mas sim do enfrentamento de situações fáticas diversas, razão pela qual entendo que não se pode sustentar que tenha restado caracterizada a divergência jurisprudencial suscitada pela Recorrente.

Quanto ao segundo paradigma (Acórdão nº 1102-00.052) o auto de infração que se encontra no cerne daquela discussão foi lavrado para exigir tributos da debenturista em razão do "pagamento de elevado prêmio (ágio de 1.500%)", e não da emissora das debêntures, como no caso sob exame. Observe-se, portanto, que a matéria tributável que deu ensejo ao lançamento do tributo ao qual foi acrescida a multa de ofício no presente caso é distinta da que é encontrada no segundo paradigma. Ademais, no caso ora sob exame, o ágio pago corresponde a 40% do valor nominal das debêntures, muito inferior aos 1.500% encontrados no paradigma.

Por essas razões, diante da falta de caracterização de divergência jurisprudencial devido à ausência de similitude fática com os paradigmas requerida pelo art. 67 do RICARF, entendo que **o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional não deve ser conhecido**.

## 2 RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE

### 2.1 CONHECIMENTO

O Despacho de Admissibilidade de fls. 1.827-1.841 admitiu parcialmente o Recurso Especial do Contribuinte, apenas quanto à matéria “compensação do IRPJ e da CSLL lançados de ofício com IRRF recolhido sobre as remunerações pagas ao debenturista”.

Em suas Contrarrazões, a Fazenda Nacional não apresentou objeções ao conhecimento do recurso da Contribuinte. Todavia, entendo que o apelo não deve ser conhecido, em razão da falta de interesse de agir e também devido à ausência de similitude fática com os paradigmas, conforme passo a explicar.

No presente caso, em seu Recurso Voluntário, o Contribuinte requereu subsidiariamente que o IRRF que recolheu em nome da debenturista – em razão do pagamento de participações e de juros – fosse descontado da exigência formalizada neste processo, que teve como base a glosa dessas mesmas participações e juros.

O pedido foi indeferido pelo Colegiado recorrido com base em dois fundamentos: (i) pagamentos considerados indevidos seguem um rito próprio quanto ao processamento de sua restituição/ compensação; e (ii) os valores do IRRF recolhidos pela emitente da debêntures (a pessoa jurídica autuada) em nome da debenturista (a contribuinte de direito do IRRF incidente sobre as remunerações pagas) **já foram aproveitados** por ela (a debenturista) e objeto, inclusive, de pedido de restituição. É o que se depreende do seguinte excerto, extraído do voto condutor da decisão recorrida:

Em relação ao aproveitamento por parte da Fiscalização do IRRF, também não há como se dar guarida. Isso porque os pagamentos considerados indevidos seguem um rito próprio quanto ao processamento de sua restituição/compensação. E a definição quanto a justeza de seu recolhimento só será alcançada ao final deste processo administrativo. Assim, se a Recorrente restar vencida ao final do mesmo, poderá instaurar o procedimento próprio de restituição/compensação do tributo pago indevidamente, conforme o rito estabelecido pelo art. 74 da Lei nº 9.430/96.

Além do mais, o IRPJ devido pela pessoa jurídica não tem qualquer relação com o IRRF, de tributação exclusiva na fonte, retido e incidente sobre os rendimentos pagos à debenturista. *In casu*, a recorrente figurou somente como responsável pela retenção do imposto por ter efetuado o pagamento dos rendimentos. Portanto, resta incabível se cogitar de uma compensação entre o IRPJ lançado contra a Recorrente na condição de contribuinte com o imposto de renda retido por ela na fonte e recolhido aos cofres públicos, enquanto responsável pelo pagamento das remunerações aos debenturistas. Ainda, para arrematar, a Autoridade Fiscal, em seu TVF às e-fls. 716 traz a informação de que os valores do IRRF pagos em nome da Companhia Agrícola Quatá S/A foram por ela aproveitados e objeto, inclusive, de pedido de restituição.

Em seu apelo especial, a Recorrente alega que, sob situações fáticas semelhantes, os Acórdãos nº 9101-002.535 e nº 1301-003.295 reconheceram o direito ao aproveitamento do IRRF.

Por oportuno, registre-se que, quanto ao referido aproveitamento do IRRF pela debenturista CAQ, assim se manifestou a Recorrente em seu apelo especial:

[...] Nessa toada, acrescente-se ser incorreta a ilação fiscal de que a restituição de saldo negativo pela CAQ composto pelo IRRF recolhido no resgate das debêntures representaria parte da “sangria” dos cofres públicos. Ora, tal fenômeno se deu em função de a CAQ ter resultados negativos acumulados compensáveis sem o limite de 30% em função de a legislação assim estabelecer e o Fisco não ter visto qualquer irregularidade na apuração de tais déficits. Sucedeu-se, portanto, a regular aplicação da legislação tributária tal e qual existente e não o seu uso de maneira indevida!

Portanto, considerando que o direito perseguido pelo Recorrente já foi aproveitado pelo contribuinte de direito, poder-se-ia falar-se em ausência de interesse de agir.

Por outro ângulo, contudo, resta assim caracterizado um fundamento autônomo no acórdão recorrido e que não foi objeto de ataque pelo Contribuinte em seu Apelo, o que, de antemão, já impossibilitaria a reforma do acórdão recorrido, razão suficiente para que o Recurso Especial não possa ser conhecido.

Adicionalmente, verifica-se que também não há similitude fática entre a decisão recorrida e os paradigmas, Acórdãos nº 9101-002.535 e nº 1301-003.295.

No exame de admissibilidade, a Presidente de Câmara justificou o seguimento da matéria da seguinte forma:

**(6) “compensação do IRPJ e da CSLL lançados de ofício com IRRF recolhido sobre as remunerações pagas ao debenturista”**

**Decisão recorrida:**

Não há ementa correspondente a essa matéria.

[...].

*Em relação ao aproveitamento por parte da Fiscalização do IRRF, também não há como se dar guarida. Isso porque os pagamentos considerados indevidos seguem um rito próprio quanto ao processamento de sua restituição/compensação. E a definição quanto à justeza de seu recolhimento só será alcançada ao final deste processo administrativo. Assim, se a Recorrente restar vencida ao final do mesmo, poderá instaurar o procedimento próprio de restituição/compensação do tributo pago indevidamente, conforme o rito estabelecido pelo art. 74 da Lei nº 9.430/96.*

*Além do mais, o IRPJ devido pela pessoa jurídica não tem qualquer relação com o IRRF, de tributação exclusiva na fonte, retido e incidente sobre os rendimentos pagos a debenturista. In casu, a recorrente figurou somente como responsável pela retenção do imposto por ter efetuado o pagamento dos rendimentos. Portanto, resta incabível se cogitar de uma compensação entre o IRPJ lançado contra a Recorrente na condição de contribuinte com o imposto de renda retido por ela na fonte e recolhido aos cofres públicos, enquanto responsável pelo pagamento das remunerações aos debenturistas. Ainda, para arrematar, a Autoridade Fiscal, em seu TVF às e-fls. 716, traz a informação de que os valores do IRRF pagos em nome da Companhia Agrícola Quatá S/A foram por ela aproveitados e objeto, inclusive, de pedido de restituição.*

**Acórdão paradigma nº 9101-002.535, de 2017:**

**ABATIMENTO DO IRRF.**

*Afastando-se a natureza de remuneração de debêntures dedutíveis, deixa de ser pertinente IRRF sobre a operação, fazendo-se necessário o abatimento dos valores recolhidos pelo contribuinte a tal título da exigência fiscal.*

**Acórdão paradigma nº 1301-003.295, de 2018:**

**ABATIMENTO DO IRRF.**

*Afastando-se a natureza de remuneração de debêntures dedutíveis, deixa de ser pertinente IRRF sobre a operação, fazendo-se necessário o abatimento dos valores recolhidos pelo contribuinte a tal título da exigência fiscal.*

34. Por fim, no concernente a essa sexta matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

35. Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que resta incabível se cogitar de uma compensação entre o IRPJ lançado contra a Recorrente na condição de contribuinte com o imposto de renda retido por ela na fonte e recolhido aos cofres públicos, enquanto responsável pelo pagamento das remunerações aos debenturistas, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos nºs 9101-002.535, de 2017, e 1301-003.295, de 2018) decidiram, **de modo**

**diametralmente oposto**, que, *afastando-se a natureza de remuneração de debêntures dedutíveis, deixa de ser pertinente IRRF sobre a operação, fazendo-se necessário o abatimento dos valores recolhidos pelo contribuinte a tal título da exigência fiscal.*

Apesar de terem sido apontados dois paradigmas, na verdade o entendimento adotado é um só, uma vez que, quanto à matéria sob exame, no segundo paradigma (Acórdão n.º 1301-003.295) foi reproduzida a íntegra do fundamento adotado pelo primeiro (Acórdão n.º 9101-002.535).

No voto condutor do primeiro paradigma (Acórdão n.º 9101-002.535), foi dado provimento ao pedido de aproveitamento do IRRF, com base na seguinte fundamentação:

#### **ABATIMENTO DO IRRF JÁ RECOLHIDO**

Por restar vencido quanto ao mérito principal deste recurso, a decisão deste Colegiado foi desconsiderar os efeitos jurídicos das operações realizadas pelo contribuinte, de tal forma que as despesas incorridas pela contribuinte não ostentariam a natureza jurídica de debêntures e, assim, não seria aplicável a regra de dedutibilidade que lhes seria inerente.

Por coerência, em face da decisão deste Colegiado de recusar a natureza jurídica de debêntures, também deixa de ser aplicável aos pagamentos em questão a regra que determina a retenção de IRRF sobre a remuneração de debêntures. Dessa forma, os recolhimentos realizados a tal título pela recorrente também deixaram de assumir essa roupagem.

Destaco a parte final do voto que orientou o acórdão n.º 101-94.986, indicado pela recorrente como paradigma de divergência para a interposição do recurso especial ora sob julgamento:

*“Entendo, todavia, que por uma questão de razoabilidade, deve ser deduzida da exigência o valor pago a título de imposto de renda retido na fonte. É que, ao se considerar como indedutíveis as despesas correspondentes aos rendimentos de debêntures, na realidade está-se tratando os valores contabilizados a título de remuneração de debêntures como lucros distribuídos. Nesse caso, não cabe o imposto de renda retido na fonte, e uma vez que se trata de incidência exclusiva, não compensável na declaração dos beneficiários, deve o respectivo valor ser deduzido da presente exigência.”*

Do mesmo modo, compreendo assistir razão à NATURA quando pleiteia, de forma subsidiária, seja aproveitado o IRRF por ela recolhido na operação, para a compensação dos correspondentes valores exigidos nestes autos. Não há falar-se em ausência de expressa disposição legal para tanto, pois se trata de decorrência lógica e necessária da desconsideração das operações de remuneração de debêntures.

Como se nota, o entendimento que serve de paradigma, expresso em ambos os Acórdãos n.º 9101-002.535 e n.º 1301-003.295, baseou-se na premissa de que os valores pagos não correspondiam a rendimentos de debêntures, mas sim lucros distribuídos, sendo dessa forma

incabível a incidência de IRRF. Houve nos paradigmas, portanto, uma requalificação jurídica dos fatos, de ‘rendimentos de debêntures’ para ‘lucros distribuídos’.

Tal requalificação inexistiu no presente caso. Na decisão recorrida, os valores glosados não deixaram de ser considerados remuneração de debêntures. Na verdade, desconsideradas pelo Colegiado recorrido foram as consequências tributárias do pagamento dessas remunerações, conforme evidencia o seguinte parágrafo do voto condutor da decisão recorrida:

Em assim sendo, os atos praticados pela Recorrente ao utilizar-se do instituto das debêntures de forma abusiva são inoponíveis ao Fisco por serem considerados ilícitos (art. 187 do Código Civil). Por serem inoponíveis ao Fisco, as consequências tributárias deles decorrentes (despesas/exclusões/compensações) devem ser consideradas indevidas, razão pela qual absolutamente correto o procedimento fiscal.

Portanto, como nos paradigmas foi reconhecido o direito ao aproveitamento do IRRF porque lá se entendeu que as operações, na verdade, não possuíam a natureza de emissão de debêntures, mas sim de lucros distribuídos, e como esse ponto de partida para análise do pedido de aproveitamento do IRRF não se verifica no presente caso, não se pode sustentar que há a necessária similitude fática entre os paradigmas e a decisão recorrida, requerida pelo art. 67 do RICARF.

Ante o exposto, voto no sentido de **não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte**, seja pela existência de fundamento autônomo não atacado, seja pela ausência de similitude fática entre os acórdãos paragonados.

### **3 CONCLUSÃO**

Isso posto, voto por NÃO CONHECER dos Recursos Especiais da Fazenda Nacional e do Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)  
Fernando Brasil de Oliveira Pinto