



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720148/2014-52
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-006.520 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 04 de abril de 2023
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CARGILL AGRICOLA S/A

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010, 2011

RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA ENTRE OS ACÓRDÃOS COMPARADOS. NÃO CONHECIMENTO.

A ausência de similitude fático-jurídica entre as decisões comparadas (*acórdão recorrido x paradigmas*) impede a caracterização do dissídio, prejudicando o conhecimento recursal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator

Participaram da sessão de 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 9101-006.520 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 16561.720148/2014-52

Relatório

Trata-se de recurso especial (fls. 3.282/3.294) interposto pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (“PGFN”) em face do **Acórdão nº 1201-002.134** (fls. 3.323/3.269), o qual deu parcial provimento ao recurso voluntário com base na seguinte ementa:

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

Data do fato gerador: 31/12/2010, 01/03/2011, 31/12/2011

ALIENAÇÃO DE INVESTIMENTO. GANHO DE CAPITAL. CUSTO. ÁGIO. INCLUSÃO.

O valor do custo da apuração do ganho ou perda de capital, na alienação ou liquidação de investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor de patrimônio líquido, será a soma algébrica do valor de patrimônio líquido pelo qual o investimento estiver registrado na contabilidade do contribuinte, com o ágio ou deságio na aquisição do investimento, ainda que este tenha sido amortizado na escrituração comercial do contribuinte, porém adicionado ao resultado tributável.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 31/12/2010

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 31/12/2010, 01/03/2011, 31/12/2011

JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA.

A multa de ofício é parte integrante da obrigação ou crédito tributário e, quando não extinta na data de seu vencimento, está sujeita à incidência de juros.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. REDUÇÃO.

A multa deve ser reduzida ao percentual de 75% por não haver nos autos comprovação cabal das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

Em resumo, o presente litígio decorre de Autos de Infração que exigem, em relação aos anos base de 2010 e 2011, IRPJ e CSLL sobre ganho de capital auferido com a venda da empresa Seara Alimentos S/A pelo grupo Cargill.

De acordo com a fiscalização, como a “real” vendedora seria a Recorrida, e não sua controlada domiciliada no exterior (Cargill Inc.), foi exigida a diferença entre o IRRF recolhido à alíquota de 15% e o percentual de 34% (25% de IRPJ e 9% de CSLL) que foi considerado devido em razão da imputação do ganho de capital pela Recorrida, que é empresa domiciliada no Brasil.

A autuação ainda foi lavrada com multa qualificada de 150%, sob a acusação de que teriam sido realizadas operações societárias¹ de modo a retirar a Seara do controle da Recorrida apenas com o objetivo de escapar da tributação mais onerosa prevista no art. 418 do RIR/99.

¹ Cisão parcial da ora Recorrida com versão do patrimônio líquido cindido (representativo do negócio de proteínas animais objeto da venda) para a “empresa veículo” Babicora Holding Participações Ltda domiciliada no Brasil.

Tramitado o feito, a Turma Julgadora *a quo*, por voto de qualidade, manteve a sujeição passiva da Recorrida; e, por unanimidade de votos, afastou a qualificação da penalidade, reduzindo a multa de ofício de 150% para 75%.

Após as partes oferecerem embargos de declaração (fls. 3.271/3.272 e fls. 3.315/3.335), a contribuinte interpôs recurso especial (3.405/3.434), o qual não foi conhecido ante a sua intempestividade (fls. 3.522/3.527). Houve apresentação de Agravo (fls. 3.537/3.551), que foi rejeitado (fls. 3.571/3.576).

A PGFN também recorreu da decisão de segunda instância (fls. 3.282/3.294), tendo sido o recurso especial admitido nos seguintes termos (fls. 3.297/3.304):

(...)

Da divergência apontada

Aponta a Recorrente divergência de interpretação da legislação tributária em relação à desqualificação da multa em processo envolvendo planejamento fiscal envolvendo ganho de capital artificialmente produzido no exterior

Da ilegitimidade da desqualificação da multa em processo envolvendo planejamento fiscal envolvendo ganho de capital artificialmente produzido no exterior

Em relação a essa primeira matéria, foram indicados como paradigmas os Acórdão nº 2201-002.666 e o de nº 1302-001.331, cujas ementas dispõem o seguinte:

Acórdão nº 2201-002.666:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Período de apuração: 30/11/2001 a 30/12/2001

IRRF. GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS SITUADOS NO BRASIL. SOCIEDADE ALIENANTE NO EXTERIOR. INTERPOSIÇÃO DE SOCIEDADES ESTRANGEIRAS. É responsabilidade do adquirente, na condição de responsável tributário, a retenção e o recolhimento do Imposto de Renda Retido na Fonte incidente sobre o ganho de capital de residentes ou domiciliados no exterior na alienação de bens situados no Brasil. Devem ser desconsideradas as interposições de empresas no exterior, por meio de conduta planejada, para simular uma situação diferente da real alienação, sendo o ganho de capital apurado no momento em que a compra e venda foi definitivamente constituída.

MULTA DE OFÍCIO. INCORPORAÇÃO. RESPONSABILIDADE DA SUCESSORA.

Cabível a imputação da multa de ofício à sucessora, por infração cometida pela sucedida, quando provado que as sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico. (Súmula CARF nº 47).

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICADA. INTERPOSIÇÃO DE SOCIEDADES ESTRANGEIRAS. NEGÓCIO. SIMULAÇÃO. APLICABILIDADE.

Aplica-se multa qualificada quando as partes, adquirente no Brasil e alienante no exterior, utilizam-se, de forma planejada, de operações estruturadas para simular uma situação diferente da real, para afastar a tributação do Ganho de Capital auferido pela sociedade estrangeira na alienação de empresa sediada no Brasil.

Acórdão nº 1302-001.331

(...)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2007, 2008

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE ATIVOS. OPERAÇÃO "CASASEPARA". SIMULAÇÃO.

Deve ser mantida a exigência, ao restar comprovado que as complexas operações societárias levadas a efeito pela interessada nunca objetivaram a admissão de novo sócio ou investidor, mas sim a alienação de participações societárias. A existência de prévio

contrato escrito entre as partes, em que são detalhados todos os passos e valores envolvidos nas operações, reforça tal conclusão. Irrelevante o lapso temporal entre o início e o final das operações ter sido superior a um ano, se todas as etapas estavam previamente acordadas entre as partes. O descompasso entre a vontade aparente e a vontade real conduz à conclusão de simulação. O ganho de capital na alienação foi artificialmente reduzido, com a igualmente artificial majoração do custo de aquisição. O lançamento deve, assim, ser mantido.

MULTA QUALIFICADA. SIMULAÇÃO.

É cabível a qualificação da multa de lançamento de ofício nos casos em que ficar demonstrada a conduta dolosa do sujeito passivo ao praticar atos simulados, com o objetivo de ocultar da autoridade fazendária a ocorrência do fato gerador tributário.
(...)

Em síntese, a Recorrente, ao demonstrar o dissídio jurisprudencial, assim argumenta:

(...)

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que **a recorrente logrou êxito ao demonstrar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial.**

Da similitude fática:

Tanto o acórdão recorrido quanto os acórdãos paradigmas trataram de planejamento tributário envolvendo operações societárias artificiais que objetivam apenas obter economia tributária, transferindo a tributação do ganho de capital da empresa nacional atuada para empresa estrangeira, com menor tributação e apresentando o mesmo arcabouço jurídico.

Embora em todos os julgados a tributação do ganho de capital tenha sido mantida, em relação à qualificação da multa houve divergência de entendimentos.

Da existência de divergência:

Nesse equivalente contexto fático, **o acórdão recorrido**, divergindo dos paradigmas, afastou a qualificação da multa de ofício por considerar que, embora as operações não tivessem fins negociais, mas sim apenas de economia de tributos, tanto que a tributação do ganho de capital foi mantida, por não haver a sua ocultação explícita, "dado que foram regularmente declaradas, com registros oficiais, junto a órgãos reguladores". Neste contexto, "tratar-se-ia de discussão sobre tema controverso, questão técnica, não havendo justificativa para a qualificação da multa."

De outra banda, nos acórdãos paradigmas, consideraram cabível a incidência da multa qualificada quando as partes, adquirente no Brasil e alienante no exterior, utilizam-se, de forma planejada, de operações estruturadas para simular uma situação diferente da realidade e assim afastar a tributação do Ganho de Capital auferido pela sociedade estrangeira na alienação de empresa sediada no Brasil, não importando no caso se as operações vistas de forma isoladas pareceriam legítimas e regularmente declaradas. Isso porque o mais importante era a verificação da falta de propósito comercial da operação como um todo.

Portanto, as conclusões sobre a matéria ora recorrida nos acórdãos examinados revelam-se divergentes, restando plenamente configurada a divergência jurisprudencial apontada pela recorrente.

Diante do exposto, OPINO por **DAR SEGUIMENTO** ao Recurso Especial, interposto pela Fazenda Nacional, admitindo a rediscussão da matéria quanto à **ilegitimidade da desqualificação da multa em processo envolvendo planejamento fiscal envolvendo ganho de capital artificialmente produzido no exterior.**

(...)

Chamada a se manifestar, a contribuinte ofereceu contrarrazões (fls. 3.342/3.370). Questiona o conhecimento recursal e, no mérito, pugna pela manutenção do afastamento da multa qualificada.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

Conhecimento

O recurso especial fazendário é tempestivo.

Passa-se a análise do cumprimento dos demais requisitos para o conhecimento recursal, os quais estão previstos no art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015 (RICARF/2015) e parcialmente transcrito a seguir:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente.

(...)

§ 8º A divergência prevista no **caput** deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

(...)

Como se nota, compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara ou turma do CARF objetivando, assim, implementar a almejada “segurança jurídica” na aplicação da lei tributária.

O termo “especial” no recurso submetido à CSRF não foi colocado “à toa”, afinal trata-se de uma espécie recursal específica, mais restrita do ponto de vista processual e dirigida a um Tribunal Superior que não deve ser confundido com uma “terceira instância” justamente porque possui função institucional de uniformizar a jurisprudência administrativa.

É exatamente em razão dessa finalidade típica que o principal pressuposto para conhecimento do recurso especial é a demonstração cabal, por parte da recorrente, da efetiva existência de *divergência de interpretação da legislação tributária entre o acórdão recorrido e o(s) paradigma(s)*.

Consolidou-se, nesse contexto, que a comprovação do dissídio jurisprudencial está condicionada à existência de **similitude fática** das questões enfrentadas pelos arestos indicados e a **dissonância nas soluções jurídicas** encontrada pelos acórdão enfrentados.

É imprescindível, assim, sob pena de não conhecimento do recurso especial, que sobre uma base fática equivalente (ou seja, que seja efetivamente comparável), julgadores que compõem Colegiados distintos do CARF tenham proferido decisões conflitantes sobre uma mesma matéria.

Como, aliás, já restou assentado pelo Pleno da CSRF², “a *divergência jurisprudencial deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identifiquem ou assemelham os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles*”.

E de acordo com as palavras do Ministro Dias Toffoli³, “a *similitude fática entre os acórdãos paradigma e paragonado é essencial, posto que, inócurre, estar-se-ia a pretender a uniformização de situações fático-jurídicas distintas, finalidade à qual, obviamente, não se presta esta modalidade recursal*”.

Trazendo essas considerações para a prática, um bom exercício para se certificar da efetiva existência de *divergência jurisprudencial* consiste em aferir se, diante do confronto entre a decisão recorrida e o(s) paradigma(s), o Julgador consegue criar a convicção de que o racional empregado na decisão tomada como *paradigma* realmente teria o potencial de reformar o acórdão recorrido, caso a matéria fosse submetida àquele outro Colegiado.

Caso, todavia, se entenda que o alegado *paradigma* não seja apto a evidenciar uma solução jurídica distinta da que foi dada pela decisão recorrida, e isso ocorre, por exemplo, na hipótese da comparação das decisões sinalizarem que as conclusões jurídicas são diversas em função de circunstâncias fáticas dessemelhantes, e não de posição hermenêutica antagônica propriamente dita, não há que se falar em dissídio a ser dirimido nessa Instância Especial.

Pois bem.

A decisão recorrida assim motivou o não cabimento da multa qualificada nesse caso concreto:

(...)

67. Foi aplicada a multa de ofício do art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, dada pela Lei nº 11.488/2007; cabe, portanto, analisar se há provas nos autos da ocorrência das hipóteses citadas: sonegação, fraude, conluio, se houve simulação dolosa; em caso contrário, a multa deve ser reduzida a 75%.

68. No Termo de Verificação Fiscal TVF, págs. 2.392/1.394, o Autuante relata:

127. Não cabe à empresa invocar desconhecimento ou prática de erro escusável. Toda a reestruturação societária promovida teve o objetivo de reduzir o tributo devido. Para isso, foram realizadas diversas operações que, analisadas isoladamente, não violavam nenhuma norma legal. Porém, o resultado da reorganização proporcionou ao sujeito passivo os melhores efeitos tributários que não seriam possíveis legalmente.

128. Houve a intenção clara de redução indevida dos tributos devidos ao adotar lógicas diferentes na compra e na venda da Seara, na compra adotando um procedimento que permitiu o aproveitamento fiscal da amortização do ágio apurado, na venda transferindo o controle da Seara para uma empresa no exterior para apuração do ganho de capital.

129. Houve a intenção clara de redução indevida dos tributos devidos ao não ter sequer uma razão comercial para introduzir uma empresa veículo (a Babicora) como controladora direta da Seara em lugar da empresa nacional.

² CSRF. Pleno. Acórdão n. 9900-00.149. Sessão de 08/12/2009.

³ EMB. DIV. NOS BEM. DECL. NO AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 915.341/DF. Sessão de 04/05/2018.

130. Houve a intenção clara de redução indevida dos tributos devidos ao colocar a venda como sendo a venda da empresa veículo Babicora, quando o negócio em questão era a venda da Seara.

131. Houve a intenção clara de redução indevida dos tributos devidos ao realizar todas essas operações apenas no Brasil, enquanto as demais empresas relacionadas com a Seara e existentes em outros países (Holanda, Japão e Singapura) foram vendidas diretamente pelas controladoras sediadas nos próprios países.

132. Houve a intenção clara de redução indevida dos tributos devidos ao promover todas essas mudanças na sua estrutura unicamente para a venda da Seara, em apenas dois meses (novembro e dezembro de 2009), após a celebração do contrato de venda da Seara (em 14/09/2009), sendo que a efetivação do negócio (em 04/01/2010) só pode se dar após essas reorganizações societárias.

133. De outro lado, a concordância e o acerto entre as partes vendedora e compradora, entre Cargill e Marfrig, não pode ser negado, nem reduzido na sua abrangência. Houve acordo total entre as partes, o que fica claro nas disposições do Contrato de Compra e Venda de Ações.

134. Conforme o item 7.2 do contrato de compra e venda, foi acordado entre as partes que a vendedora deveria providenciar as Reorganizações Requeridas no prazo de 90 dias após a data de assinatura, podendo providenciar que as Reorganizações Permitidas sejam realizadas mesmo que sua conclusão ocorra depois dos 90 dias da Data da Assinatura mas antes da data de recebimento das Aprovações de Defesa da Concorrência Exigidas.

135. Tais reorganizações previam a reorganização da propriedade da Cargill, da estrutura financeira e das pessoas jurídicas que conduzem o negócio no Brasil, o que poderia incluir a cisão de uma ou mais afiliadas da Cargill no Brasil, incluindo a Cargill Agrícola S/A51.

136. Previam, também, a reorganização da estrutura da propriedade do negócio pela Cargill, o que significava a mudança do nome de Cargill Alimentos S/A para Seara Alimentos S/A, a conversão da empresa para uma empresa "limitada" e a transferência da participação no capital da Seara, da Cargill Agrícola S/A, para uma sociedade de participações no Brasil. Essa sociedade de participações no Brasil viria a ser a Babicora.

137. A própria "Seara" no contrato de compra e venda já é definida como a "Cargill Alimentos S/A, uma sociedade constituída de acordo com as leis do Brasil, a qual será rebatizada como Seara Alimentos S/A e convertida em sociedade limitada como parte da Reorganização Requerida".

138. Por fim, o acordo atingiu o valor do tributo a ser pago, o IRRF, fechando o ciclo do acerto completo entre as partes. Esse acordo sobre o valor do IRRF está expressamente dito na correspondência enviada pela Cargill Inc. para a Marfrig em 24/02/2010.

139. Nessa correspondência, a Cargill Inc. aceita os termos da carta anterior da Marfrig e orienta a Marfrig a deduzir do valor a ser pago (devido pelos ajustes do preço de compra) o valor do IRRF sobre o ganho de capital, no valor de US\$ 13.474.931,00, restando o pagamento líquido de US\$ 18.925.069,00 pelo ajuste do preço de compra. A Cargill Inc. pede, ainda, para a Marfrig enviar o comprovante de pagamento do IRRF.

140. Por todo o exposto, fica patente a caracterização do intuito fraudulento, e em conluio, justificando-se plenamente a aplicação da multa qualificada.

69. A Recorrente alegou que as operações foram registradas nos órgãos competentes; obedeceram a legislação, com transparência e boa fé, entre partes independentes; o ganho de capital pela Cargill Inc/Cargill B.V foi oferecido à tributação, no montante de R\$23.834.524,50; a Recorrente perdeu prejuízos fiscais; nenhuma das partes ofereceu qualquer vantagem à outra a justificar conluio; invoca o art. 112 do CTN.

70. Verificou-se que as operações foram efetuadas às claras, embora o caminho adotado evidencia que as citadas pelo Autuante não tiveram fins negociais, mas de economia de tributos.

71. O Autuante recompôs a apuração ao identificar o real objeto e personagens da transação; apurou o IRPJ e CSLL adicionais a serem exigidos.

Efetivamente, não há elementos a apontar que operações tenham sido ocultadas, dado que foram regularmente declaradas, com registros oficiais, junto a órgãos reguladores.

Neste contexto, trata-se de discussão sobre tema controverso, questão técnica, não havendo justificativa para a qualificação da multa; neste caso, correta é a aplicação da multa de ofício.

À vista de não restar evidente a infração à Lei nº 4.502, de 1964, deve a multa qualificada ser convertida na multa de ofício do art. 44, I da Lei nº 9.430, de 1996, isto é deve ser reduzida a 75%.

Como se vê, o acórdão ora recorrido entendeu que houve uma tentativa de redução de carga tributária, mas sem comprovação de dolo, fraude ou conluio. Nesse sentido, prevaleceu o entendimento de que a multa não poderia ter sido qualificada em vista da própria determinação da sujeição passiva envolver *tema controvertido e técnico*, além do que todos os atos praticados, inclusive a *interposição da holding Babicora*, foram informados aos órgãos reguladores e ao próprio Fisco tal como foram de fato praticados.

O *primeiro paradigma* (Acórdão nº **2201-002.666**), por sua vez, manteve a multa qualificada em operação considerada planejada para fins de não tributar o ganho de capital apurado em alienação de participação societária. Confira-se, a propósito, algumas passagens desse julgado:

Relatório

No presente processo foi lavrado auto de infração (fls. 1.100 a 1.137) relativo ao Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), Cód. 2932, no valor de R\$ 270.544.449,88, com multa de ofício qualificada no percentual de 150%, sobre os quais incidem juros de mora.

De acordo com a “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal” (fl. 751) o lançamento foi decorrente da falta de recolhimento do IRRF devido pela empresa como responsável tributário, incidente sobre o Ganho de Capital auferido por sociedades domiciliadas no exterior na alienação de participações societárias relativas à sociedade domiciliada no Brasil – ESSO BRASILEIRA DE PETRÓLEO LIMITADA, tendo o fato gerador ocorrido em 25 de novembro de 2008.

(...)

A operação, segundo a fiscalização, consistiria na aquisição pelo Grupo COSAN das quotas da ESSO BRASILEIRA DE PETRÓLEO LTDA., pertencentes às sociedades holandesas EXXONMOBIL INTERNATIONAL HOLDINGS B.V. e EXXONMOBIL BRAZIL HOLDINGS B.V. Porém, com o objetivo de fugir da incidência do imposto de renda retido na fonte (IRRF), na qualidade de responsável tributário, bem como para deduzir das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL as despesas com a amortização do ágio constituído na referida aquisição, teriam sido engendradas várias operações, envolvendo reestruturações societárias. Em ambos os casos, o planejamento tributário teria envolvido “a criação, utilização e extinção de empresas veículos [diferentes para cada uma das infrações], desprovidas de propósito negocial e criadas unicamente com vistas a promover economia tributária.”

(...)

No que diz respeito à qualificação da multa, entende a PGFN que não assiste razão à recorrente, pois, tal como fora constatado pelo Auditor Fiscal, os Grupos EXXONMOBIL e COSAN praticaram atos simulados com o exclusivo intuito de evitar a ocorrência do fato gerador do tributo, que seria devido caso a simulação não ocorresse. A incoerência entre a vontade declarada (negociação das cooperativas holandesas) e a vontade real (negociação de empresa brasileira) seria incontestável na leitura da cláusula 1, do qual destaca:

1. DEFINIÇÕES E INTERPRETAÇÃO

omissis

“Negócio(s) Excluído(s)” significa(m) o(s) negócio(s) e Marcas Registradas das Sociedades descritos no Apêndice 1.1(b) do presente Contrato, que são excluídos da venda e que, antes da Conclusão, serão vendidos ou transferidos para a Fornecedora ou uma de suas Coligadas sem maiores obrigações por parte das Sociedades. (grifos da PGFN)

E, ainda tratando da qualificação, concluí a PGFN: “Ora, se a compra e venda envolvia as cooperativas holandesas, por que então a definição dos negócios que seriam excluídos dessa compra e venda abrange os negócios e as marcas registradas da ESSO?”. Assim, seria evidente a fraude. Tanto seria o conhecimento das partes quanto ao artificialismo das cooperativas holandesas que haveria uma cláusula do contrato de compra e venda, a 6.2(ii), cujo conteúdo prevê o dever de o Grupo EXXONMOBIL indenizar o Grupo COSAN em razão da retenção de imposto de renda decorrente.

(...)

Voto

(...)

I – O negócio

Em relação ao negócio, a matéria discutida nestes autos é se caberia a retenção do imposto de renda na fonte sobre a operação de compra e venda descrita pela auditoria.

(...)

Compulsando os autos, observa-se que os atos praticados pelo Grupo COSAN evidenciam de fato a aquisição da empresa ESSO BRASILEIRA DE PETRÓLEO e não as cooperativas BIH e BHC, senão vejamos:

(...)

A aquisição dos ativos da EXXONMOBIL no Brasil foi, à época, amplamente noticiado no Brasil, em jornais, sites e revistas especializadas em função do comunicado ao mercado realizado pelo Grupo COSAN.

De fato, foi isso que ocorreu. As transcrições reforçam o posicionamento defendido no lançamento, a partir da apuração realizada pela fiscalização, de que o conjunto de operações societárias praticadas pelo Grupo COSAN visavam dar uma aparência diferente ao negócio jurídico, quando, na verdade, o objetivo era a aquisição da empresa ESSO, e não das cooperativas holandesas.

A tentativa de se demonstrar que a operação fora efetuada desta forma para justificar eventuais benefícios auferidos pelo Grupo EXXONMOBIL, ao invés demonstrar o propósito negocial, robustece, ao contrário, o entendimento de que a simulação fora orquestrada entre as partes contratantes para proveitos comuns nas condutas, exclusivamente, fiscais, no Brasil e na Holanda, já que ambas colheriam frutos da situação.

II – A não retenção do imposto de renda na fonte e validade do lançamento

(...)

A ocorrência do fato gerador do IRRF incidente sobre o ganho de capital pago por fonte situada no país a pessoa jurídica residente no exterior, como citado no auto de infração e decisão recorrida, está fundamentada na alínea “a” do inciso I e § 2º do art. 685 do RIR/99.

A interposição das cooperativas holandesas, seja por opção do Grupo EXXONMOBIL ou interesse do Grupo COSAN, não pode ser oposta aos interesses do Fisco.

Ainda que tenha sido imposição do grupo estrangeiro, a adquirente, na qualidade de responsável pela retenção do IRRF, deveria ter observado a artificialidade orquestrada e ter retido o imposto devido.

(...)

Superada a questão, passa-a a analisar a qualificação desta multa.

Primeiramente cabe esclarecer que não houve agravamento da multa, e sim qualificação em função da artificialidade dos atos praticados pelo Grupo COSAN para simular os fatos jurídicos que resultaram na aquisição da empresa ESSO BRASILEIRA DE PETRÓLEO, no intuito de afastar a incidência do IRRF sobre o Ganho de Capital, devido pelas sociedades alienantes domiciliadas no exterior, cuja responsabilidade pela retenção era das sociedades adquirentes localizadas no Brasil.

Como já debatido anteriormente, resta evidente nos autos que os Grupos EXXONMOBIL e COSAN praticaram atos simulados com o exclusivo intuito de evitar a ocorrência do fato gerador do tributo que seria devido caso a simulação não ocorresse.

A simulação foi constatada por sucessivos fatos, como o declarado interesse na criação das empresas veículos em função dos incentivos regulatórios e fiscais na Holanda e benefícios negociais ao Grupo COSAN. Caso de fato o planejamento tributário fosse única e exclusiva exigência dos vendedores, não haveria razão para o grupo adquirente não adotar os procedimentos legais na retenção do imposto. Porém, ao que se vê, a adquirente agiu de forma no mínimo conivente ao embarcar na tese da aquisição de empresa domiciliada no exterior.

Está mais que evidente que os atos praticados pelo Grupo COSAN, objetivavam apenas e somente a aquisição da empresa ESSO BRASILEIRA DE PETRÓLEO e não as cooperativas holandesas. Aliás, estas sequer existiam à época em que foi celebrado o contrato de compra e venda entre o Grupo EXXONMOBIL e o Grupo COSAN, em 23 de abril de 2008. Naquele contrato tais cooperativas eram denominadas de COOPERATIVA 1 e COOPERATIVA 2 (fl. 307). E, quando criadas, tiveram vida efêmera: foram constituídas no curso da negociação, em 03 de outubro de 2008, e liquidadas em pouco mais de dois meses, 17 dias após a transferência de propriedade.

(...)

Portanto, a suposta aquisição de uma empresa estrangeira é uma simulação, enquadrando-se a conduta na hipótese de qualificação da multa de ofício, na forma prevista no §1º e inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

(...)

Percebe-se, assim, que foi a simulação da alienação de Cooperativas holandesas, para dissimular a venda de empresa brasileira (Esso), o fato que ensejou a qualificação da multa no caso ora comparado. Neste contexto, prevaleceu o entendimento de que teria havido *interposição dolosa* de empresas no exterior, para que estas *empresas fictícias* figurassem como objeto do negócio no lugar da participação societária que teria sido efetivamente alienada, objetivando, assim, afastar a incidência do IRRF sobre o ganho de capital apurado na verdadeira operação.

Aqui, diferentemente, não há que se falar em ocultação de ganho de capital, mas sim apurar o verdadeiro alienante na operação de compra e venda: se a empresa controladora domiciliada no exterior – como entendeu a contribuinte - ou se a empresa brasileira (a Recorrente) - como alegou a fiscalização e acatou o acórdão recorrido. Daí a incomparabilidade dos Arestos para o fim pretendido pela Recorrente.

Melhor sorte não tem o *segundo paradigma* (Acórdão nº 1302-001.331), do qual extrai-se os seguintes trechos do voto vencedor:

(...)

Ao analisar as operações como um todo, o Colegiado concluiu estar diante de situação que a doutrina e outros julgamentos deste CARF têm denominado “casa-separa”. Tal é o

contexto, quando o possuidor de determinado ativo (no caso concreto, participações societárias) resolve dele se desfazer. No entanto, em vez de aliená-lo em simples operação de compra e venda, com a apuração de ganho de capital, engendra complexas alterações societárias com entrada de novo sócio com recursos financeiros e posterior retirada de sócio, de tal forma que o resultado final é que o “novo sócio”, que havia ingressado na sociedade com recursos financeiros, nela permanece com o ativo (objeto da alienação) e o “antigo sócio”, até então dono do ativo, se retira da sociedade com recursos financeiros. O ativo muda de mãos, também os recursos financeiros, tal e qual se daria em operação de compra e venda, mas aqui sem a apuração de ganho de capital. O apelido “casa-separa” vem da constatação de que nunca houve qualquer intenção de constituir uma sociedade, sendo certo que os “sócios” já sabiam de antemão que nunca haveriam de explorar um negócio de forma conjunta e que à entrada de um sucederia inevitavelmente a saída do outro.

No caso sob análise, o Acordo de Investimentos e Outros Pactos (fls. 492/536) evidencia exatamente isso. A intenção de admitir um novo sócio ou investidor (supostamente a Robina) nunca esteve presente, e a intenção desde o início era alienar a participação societária que os envolvidos detinham junto às concessionárias. O acórdão recorrido bem enfatizou aspectos do negócio que evidenciam seus efeitos financeiros, com a imediata transferência dos recursos aportados pela Robina aos alienantes, confira-se o seguinte excerto (fls. 2099):

Outro aspecto de profunda relevância a demonstrar que nunca houve, de fato, um “novo investidor” é a constatação de que, quando a Robina subscreveu as ações, já havia ocorrido redução de ações na Univias, de tal forma que o número de ações ficou quase inalterado (100 milhões contra 103 milhões, vide descrição detalhada às fls. 1610/1611).

(...)

Fica evidenciado, por todo o exposto, que a complexa operação societária nunca pretendeu admitir novo sócio ou investidor, mas tão somente fazer com que as participações societárias mudassem de dono. Há portanto, o descasamento entre a vontade aparente, aquela manifestada nos atos formais e exteriores, e a vontade real, aquela que exsurge da comparação entre a situação inicial e a final obtida. Toda a sequência de atos praticados entre uma e outra nada mais são do que simulação, com o intuito de ocultar a ocorrência do fato gerador tributário.

Especificamente no que tange à presente autuação, em que se exigem os tributos incidentes sobre o ganho de capital, de se observar que a verdadeira intenção da BGPARG sempre foi alienar para a Robina sua participação direta na Univias e, por consequência, sua participação indireta nas concessionárias. Patente o descompasso entre o revestimento formal concedido aos atos e a verdadeira operação praticada. O custo de aquisição foi artificialmente majorado, em face das operações simuladas, com o que o ganho de capital foi também indevidamente reduzido.

Ressalto, ainda, que não houve questionamentos da recorrente quanto a aspectos outros da apuração do ganho de capital além da acusação de majoração indevida do custo de aquisição. Em assim sendo, a exigência deve ser mantida.

No que toca à multa qualificada (150%) aplicada ao lançamento, seu fundamento foram os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, *verbis*:

(...)

Por certo que os atos simulados aqui descritos, praticados sequencial e conscientemente pela contribuinte (em conluio com as demais pessoas jurídicas envolvidas, subscritoras do Acordo de Investimentos), em cumprimento de pacto previamente firmado, demonstra a ação firme, consciente, abusiva e sistemática no sentido de ocultar da autoridade fazendária a ocorrência do fato gerador tributário, na exata dicção dos dispositivos legais acima transcritos. A multa qualificada deve, então, ser mantida.

Verifica-se, contudo, que a qualificação da multa nesse segundo caso comparado também partiu da constatação de ocorrência de *simulação* (em operação *casa e separa*) que teria sido implementada para ocultar uma compra e venda que ensejaria a apuração de ganho de capital tributável.

Isso significa dizer que, enquanto no presente caso a multa foi desqualificada em razão da constatação de ausência de dolo na tentativa de alocação do ganho de capital auferido por residente no Brasil (recorrida) para residente no exterior (sua controladora), este *segundo paradigma*, na linha do *primeiro*, se manifestou favorável à qualificação da multa em caso que envolveu uma, digamos, tentativa de esconder o próprio fato gerador.

Tratam-se, portanto, de situações que não possuem similitude fático-jurídica, prejudicando o conhecimento recursal.

Pelo exposto, o recurso especial não deve ser conhecido.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli