



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16646.720035/2015-06
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9101-004.658 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 16 de janeiro de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado H STERN COMÉRCIO E INDÚSTRIA S.A.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

MULTA QUALIFICADA. ATO SEM PROPÓSITO NEGOCIAL. EMISSÃO/SUBSCRIÇÃO DE DEBÊNTURES SEM CAPTAÇÃO DE NOVOS RECURSOS. PROCEDÊNCIA.

Se os fatos retratados nos autos deixam fora de dúvida a intenção do contribuinte de, por meio de ato desprovido de propósito comercial ou fundamento econômico, subscrever debêntures artificialmente emitidas por empresa controlada, com a exclusiva finalidade de reduzir a base de incidência de tributos, deve ser mantida a qualificação da multa aplicada pela autoridade fiscal.

DECADÊNCIA. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. MATÉRIA SUMULADA. SÚMULA CARF Nº72.

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN. (Súmula CARF vinculante nº72)

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. Ausente, momentaneamente, quanto ao conhecimento, a conselheira Adriana Gomes Rêgo. No mérito, (i) quanto à multa qualificada, por voto de qualidade, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Livia De Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado) e Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), que lhe negaram provimento; (ii) afastar a decadência, por unanimidade de votos. Votou pelas conclusões a conselheira Livia De Carli Germano, a qual manifestou intenção de apresentar declaração de voto. A conselheira Adriana Gomes Rêgo não votou quanto ao conhecimento devido ausência momentânea.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Lívia de Carli Germano, Viviane Vidal Wagner, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Andrea Duek Simantob, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado), Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional com fulcro no art. 7º, inciso I, do antigo Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais (RICSRF), aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25/07/2007, em face do Acórdão nº 107-09.587, de 17/12/2008, que registrou a seguinte ementa e julgamento:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1999

Ementa:

DECADÊNCIA - ART. 173, PARÁGRAFO ÚNICO DO CTN

O Imposto de Renda é considerado lançamento por homologação e a contagem do prazo de decadência se inicia conforme o art. 150, § 4º, do CTN, a menos que tenha ocorrido fraude, dolo ou simulação. Nesses casos, o prazo decadencial transcorre a partir do 1º dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173 do CTN, sendo antecipado para o dia seguinte ao da entrega da Declaração de Rendimentos, considerada como medida preparatória indispensável ao lançamento (parágrafo único do art. 173).

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ementa:

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003

ENQUADRAMENTO LEGAL – NULIDADE – INOCORRÊNCIA

Ainda que existente, erro no enquadramento legal do Auto de Infração não seria o bastante, por si só, para acarretar a nulidade das exigências, quando a descrição dos fatos, que dele é parte integrante, e os cálculos efetuados pelo fisco para encontrar a matéria tributável permitem ao autuado o conhecimento por inteiro do ilícito que lhe é imputado.

PROVA INDICIARIA – VALIDADE

A prova indiciaria, resultante de encadeamento lógico de indícios convergentes, é meio idôneo para referendar exigências tributárias, mormente nos eventos simulados.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

Ementa:

AMORTIZAÇÃO DE SUPOSTO PRÊMIO PAGO NA SUBSCRIÇÃO DE DEBENTURES DE EMISSÃO DE CONTROLADA — A pretensa quitação de prêmio na emissão de debentures mediante entrega de nota promissória pro soluto, sem efetiva

transferência de recursos, visou tão somente propiciar amortização da suposta aplicação de capital e consequente redução da tributação no âmbito do grupo. Lícita a glosa efetuada, porque não havia capital a amortizar. Amortização de dívida não se amolda às hipóteses de dedutibilidade prevista na legislação tributária.

RECLASSIFICAÇÃO DOS FATOS PELA FISCALIZAÇÃO – EFEITOS

Se afastados os efeitos do suposto pagamento de prêmio na subscrição de debêntures e tributados pelo fisco os valores registrados como atribuídos à controladora a título de participação, os valores assim registrados pela beneficiária devem nela ser tratados como lucros recebidos da investida, sem tributação. Se referidos valores foram oferecidos à tributação na beneficiária, porque titulados como rendimentos, devem ser agora deduzidos do valor tributável decorrente da glosa das amortizações do prêmio, independentemente de formalidades, pois não se trata de repetição de indébito ou de compensação de créditos, mas sim de reclassificação dos fatos.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

O Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

MULTA QUALIFICADA

Ainda que se possa vislumbrar nas condutas da autuada as figuras doutrinárias, e hoje positivadas na legislação civil, da fraude à lei e do abuso de direito, se os atos negociais foram devidamente registrados, feitos às claras e cumpridas todas as obrigações acessórias, quando foi dado ao fisco conhecer, sem dificuldade alguma, toda a extensão dos negócios engendrados, não cabe a qualificação da penalidade, porque não provadas as figuras delituosas requeridas pela lei que autoriza a exasperação da penalidade.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

Ementa:

DECORRÊNCIA — Estende-se às exigências de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido — CSLL o decidido em relação ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da SÉTIMA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade e **por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência do ano-calendário de 1999, vencida a Conselheira Albertina Silva Santos de Lima** e por maioria de votos, REJEITAR a decadência em relação aos demais anos, vencidos os Conselheiros Hugo Correia Sotero e Silvana Rescigno Guerra Barretto que acolhiam a decadência. **Por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para reduzir a penalidade a 75%, vencida a Conselheira Albertina Silva Santos de Lima.** Por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para reduzir das exigências remanescentes os valores tributados de ofício na emissora das debêntures, conforme especificado no voto do relator. (grifou-se)

Os autos de infração que originaram o presente feito foram lavrados para glosar despesas que o contribuinte deduziu de seu lucro real e da base de cálculo da CSLL entre os anos-calendário 1999 e 2003, relacionadas à amortização de prêmio que teria sido pago na subscrição de debêntures emitidas pela empresa HSJ COMERCIAL S.A. (controlada do contribuinte, doravante mencionada apenas como “HSJ”). A autoridade fiscal considerou que a operação de emissão e subscrição das debêntures teria sido simulada e, por isso, as despesas com o pagamento do respectivo prêmio foram consideradas indedutíveis.

Ao apreciar a impugnação apresentada pelo contribuinte, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) no Rio de Janeiro I (RJ) considerou-a improcedente, mantendo integralmente o crédito tributário lançado.

Inconformado, o contribuinte apresentou recurso voluntário contra a decisão, ao qual foi dado provimento parcial pela 7ª Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, nos termos da ementa acima transcrita.

Cientificada, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) interpôs, em 09/04/2009, recurso especial endereçado à CSRF em que defende que o Acórdão nº 107-09.587, ao acolher a preliminar de decadência do ano-calendário 1999 e reduzir o percentual da multa de ofício aplicada de 150% para 75%, teria decidido de forma contrária à evidência das provas produzidas nos autos, notadamente no que diz respeito aos seguintes documentos:

- escritura de emissão de debêntures (fls. 07 a 10);
- instrumento particular de quitação (fl. 11);
- relatório de atividade fiscal (fls. 169 a 217), *“sobretudo a conclusão de fls. 210 e seguintes que revelam os meandros da simulação realizada”*.

Como a decisão foi não-unânime em relação a ambas as matérias (decadência do ano-calendário 1999 e desqualificação da multa de ofício), a PGFN apresentou seu recurso especial fundamentado na previsão do inciso I do art. 7º do RICSRF, vigente à época, que permitia à Fazenda Nacional interpor recurso especial contra *“decisão não-unânime de Câmara, quando for contrária à lei ou à evidência da prova”*.

A recorrente defende a reforma do Acórdão nº 107-09.587 quanto às matérias contestadas com base nas seguintes alegações, descritas em síntese:

- a decisão recorrida não condiz com o teor dos documentos reunidos nos autos, na medida em que constituem prova suficiente de que a contribuinte, dolosamente, engendrou uma operação simulada de emissão e subscrição de debêntures com a finalidade de reduzir sua tributação;

- o acórdão recorrido apresenta incongruência intrínseca: se por um lado reconhece como inválida, perante o Fisco, a operação realizada pela contribuinte, em razão do evidente intuito fraudulento, por outro entende que não existiu dolo, mas mero “planejamento fiscal”;

- a configuração da fraude repercute, direta e inevitavelmente, na contagem do prazo de decadência para constituição do crédito tributário, já que o art. 150, § 4º, do CTN, que determina como *dies a quo* a data do fato gerador, não incide caso haja “dolo, fraude ou simulação”. Em havendo fraude, aplica-se o art. 173, I, do CTN: cinco anos a contar do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado;

- no caso concreto sob julgamento, não se pode aceitar como dedutível a suposta despesa da contribuinte com amortização do prêmio pago referente às debêntures uma vez que esse dispêndio não existiu realmente, eis que foi “realizado” por meio de quitação com nota promissória *pro soluto*. O que houve, na realidade, foi uma movimentação contábil restrita ao âmbito do grupo, entre controladora e controlada, apenas para gerar a aparência de despesas dedutíveis e a consequente redução da tributação incidente;

- a contribuinte procurou criar um artifício que permitisse realizar aporte de capital na sua controlada HSJ, sob aparência de amortização de prêmio referente a debêntures, o que constituiria despesa dedutível;

- o ponto central da discussão reside no elemento subjetivo (intenção) que moveu a conduta da contribuinte: se houve intenção de burlar a tributação ou se foi caso de mero

planejamento fiscal. Neste ponto, o acórdão recorrido merece reforma. A decisão, após extensa análise das provas dos autos, confirmou a operação fraudulenta realizada pela contribuinte com o único objetivo de reduzir o recolhimento de IRPJ e CSLL, reconhecendo que “*a indedutibilidade das amortizações resta patente, pois somente foi propiciada pela utilização abusiva do instituto pro soluto*”. De forma contraditória, partindo do mesmo acervo probatório, negou a existência do elemento doloso que moveu essa conduta, afirmando ter-se tratado de mero planejamento fiscal e afastando a multa qualificada de 150%;

- os elementos de prova carreados aos autos não permitem essa conclusão, pois atestam fartamente o móvel que norteou o comprovante da contribuinte: i) a HSJ, ao deliberar pela captação de recursos no mercado e lançar debêntures, exigiu um prêmio sem fixar qualquer prazo para sua integralização; ii) a contribuinte H STERN COMÉRCIO E INDÚSTRIA S.A. (“H STERN”) adquiriu as debêntures emitidas pela HSJ aceitando pagar um prêmio de valor evidentemente discrepante, 100 (cem) vezes maior do que o valor de face dos títulos; iii) os acionistas da empresa eram os próprios debenturistas e somente por isso abdicaram de sua participação nos resultados em benefício de “terceiros” (os debenturistas), comportamento que não seria razoável em condições normais (no caso concreto, os acionistas só aceitaram abrir mão dos seus dividendos porque sabiam que receberiam de outra forma, como debenturistas); iv) nada explica que uma empresa antecipe o pagamento de uma nota promissória, se os direitos dos debenturistas estão assegurados, com possibilidade, inclusive, de conversão dos papéis em ações e remuneração de 100% do lucro;

- como toda a operação se passou dentro do mesmo grupo econômico, à medida que a HSJ precisasse de recursos para a expansão de suas atividades, naturalmente seus acionistas (que também eram debenturistas) aportariam tais recursos, sob a forma de quitação parcial de nota promissória *pro soluto*;

- os dispêndios simulados com a amortização do prêmio pago pela controladora são, na verdade, desnecessários, dada a íntima ligação entre os acionistas da empresa e os próprios debenturistas;

- é no mínimo estranho que a empresa HSJ, tendo decidido por captar recursos por meio da emissão de debêntures, não o tenha feito junto ao público em geral (o que traria a entrada de recursos novos), e sim em Assembleia Geral Extraordinária da qual somente participou a H STERN, sua controladora;

- fica evidente, portanto, que a aquisição de debêntures e o pagamento do prêmio por meio de nota promissória *pro soluto* foram um mecanismo adotado pela contribuinte para simular despesas com amortização que seriam dedutíveis e reduziriam o montante de tributo a ser recolhido. Assim, resta claro que a conduta adotada pela contribuinte transpôs os limites do mero planejamento tributário e configurou sonegação (art. 71, I, da Lei nº 4.502/1964), a ensejar a aplicação de multa qualificada, na forma do art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996;

- é descabida a conclusão de que houve mero planejamento fiscal. O argumento de que a escrituração contábil da empresa foi feita “às claras” e de forma acessível ao Fisco não é suficiente para afastar o objetivo que existiu por trás da operação. A contribuinte, conscientemente realizou uma declaração de vontade irreal, mediante acordo com a HSJ, ostentando a aparência de um negócio jurídico que não existiu, a fim de ludibriar terceiros;

- se a Lei nº 6.404/1976 contempla o instituto da debênture e traz o permissivo legal que ampara sua emissão, resgate e amortização pelas sociedades anônimas, por óbvio esse

direito não pode ser exercido de maneira distorcida, de modo a buscar uma finalidade para a qual não está vocacionado e com evidente ofensa ao princípio da boa-fé objetiva;

- caracterizada a conduta dolosa da contribuinte, tem-se a repercussão imediata na contagem do prazo decadencial. Para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, caso haja dolo, fraude ou simulação, a contagem será regida pelo art. 173, I, do CTN, (e não pelo § 4º do art. 150 do mesmo Código), de modo que o termo *a quo* passa a ser o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

- no ano-calendário 1999, a apuração do imposto da contribuinte foi anual, de modo que o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado é 01/01/2001. A partir dessa data, a contagem dos cinco anos expira em 31/12/2005. Como a contribuinte foi notificada do lançamento em 30/12/2005, o lançamento relativo ao ano-calendário 1999 ainda não havia decaído, razão pela qual deve ser restabelecido.

Requer ao final a Fazenda Nacional que seu recurso especial seja conhecido e provido para reformar a decisão recorrida, restabelecendo-se a exigência da multa qualificada e afastando-se a decadência do direito de constituição do crédito tributário relativo ao ano-calendário 1999.

O Presidente da Câmara da Primeira Seção de Julgamento do CARF competente para a análise da admissibilidade recursal deu seguimento ao recurso, nos termos do despacho de exame de admissibilidade.

Intimado dessa admissibilidade, o contribuinte apresentou contrarrazões em que alega, em síntese, que:

- apesar de a PGFN acusar a contribuinte recorrida de ter praticado “*uma operação simulada com a finalidade de sonegação*”, em momento algum demonstrou que atos de fato caracterizariam esta suposta operação simulada, mesmo porque, por menos que a PGFN concorde com os efeitos tributários que a contribuinte pretendeu dar a seu negócio, esta o praticou com a mais absoluta transparência, às claras, com todos os atos efetivamente praticados e registrados, de modo que o Fisco sempre pudesse ter o mais pleno conhecimento da sua existência;

- a recorrente se limita a descrever condutas da contribuinte que, no seu entender, não teriam justificativa econômica diversa da simples economia tributária, sem, em momento algum, demonstrar que tais condutas teriam sido praticadas mediante simulação. Em outras palavras, a Fazenda Nacional defende que o objetivo de economia de tributo seria suficiente, por si só, para caracterizar simulação;

- se, no presente caso, como reconhece a própria recorrente, a escrituração contábil da contribuinte foi feita às claras e de forma acessível ao Fisco, evidentemente a recorrida não buscou, em momento algum, “impedir o retardar, total ou parcialmente, o CONHECIMENTO por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal”, como requer o art. 71, inciso I, da Lei nº 4.502/1964 para fins de caracterização da sonegação necessária à qualificação da multa de ofício;

- tradicionalmente, a doutrina vislumbrava apenas duas formas de conduta por parte do contribuinte que praticava algum ato ou negócio que resultasse em economia tributária: elisão tributária, conduta lícita e transparente cujos efeitos deveriam sempre ser reconhecidos pelo Fisco; ou evasão fiscal, conduta ilícita dolosa, praticada mediante fraude ou simulação, que evidentemente deveria ser punida pela Administração. Ou seja, não se admitia a hipótese

intermediária na qual a conduta do contribuinte, embora lícita, pudesse ter seus efeitos questionados pelo Fisco;

- no âmbito internacional, já há algum tempo se admite a existência de uma terceira figura, relativa à conduta que, embora lícita, não produz efeitos tributários. Parte da doutrina a denomina de elusão tributária, mas ainda não existe entre os doutrinadores brasileiros um *nomen juris* definitivo e aceito por todos;

- Marco Aurélio Greco fala em *fraude à lei*, conduta adotada para contornar os efeitos da norma de incidência tributária, que, lícita, mas ineficaz contra o Fisco, distingue-se daquela fraude, ilícita em todos os sentidos, praticada no âmbito da evasão fiscal. Já Ricardo Lobo Torres refere-se à mesma figura de forma genérica, como *elisão abusiva* ou *abuso de direito*, figura na qual caberiam a fraude à lei, a ausência de propósito mercantil e o abuso de forma, distinguindo-a, de toda forma, da simulação;

- se nem a mais qualificada doutrina concorda sobre como deve ser chamada a situação em que a conduta do contribuinte, embora lícita, possa ter seus efeitos tributários recusados pelo Fisco, não se pode exigir que a jurisprudência administrativa, ao admitir tal situação, o faça com precisão terminológica. Nesse contexto, algumas decisões administrativas vêm chamando de “simulação” essa situação de *elusão*, *fraude à lei*, *elisão abusiva* ou *abuso de direito*, ainda que a diferencie, pelo menos em seus efeitos práticos (principalmente quanto à inaplicabilidade da multa agravada), daquela velha simulação própria da evasão fiscal em que se procura ocultar maliciosamente a ocorrência do fato gerador;

- a jurisprudência administrativa do CARF, portanto, quando se refere à *simulação*, pode estar se referindo tanto à antiga *simulação-sonegação* quanto à recém admitida *simulação-elusão* (na denominação dada por Marciano Godoy). A PGFN vem se aproveitando desta confusão para tentar atribuir à conduta elusiva as mesmas consequências da *simulação-sonegação*;

- é dessa forma que a PGFN sustenta, em seu recurso especial, que se a economia fiscal gerada por negócios praticados pelo contribuinte não decorrer de erro, mas de sua intenção de promover um “drible jurídico” para evitar o fato gerador por meio de uma norma de contorno, configura-se fraude, dolo ou simulação suficientes para majorar a multa de ofício;

- tal posição, todavia, vai contra a atual jurisprudência administrativa, que adota uma divisão tripartida, em que os negócios praticados mediante *elusão fiscal*, *fraude à lei*, *elisão abusiva* ou *abuso de direito* deixaram o campo da *elisão fiscal* para assumir identidade própria, também diferente da *evasão fiscal*. Apesar de também não produzir efeitos contra o Fisco (neste ponto, igual à *evasão*), o negócio jurídico praticado em *elusão fiscal* não é apto a gerar uma forma diferenciada de punição (diferentemente da *evasão*);

- o que a PGFN pretende, portanto, é voltar a uma divisão bipartida, mas em que, diferentemente da tradicional, os negócios que são hoje classificados como *elusão fiscal*, *fraude à lei*, *elisão abusiva* ou *abuso de direito*, sejam absorvidos pela evasão fiscal. A mera intenção de economizar tributo, ainda que mediante atos lícitos, transparentes e explícitos, já mereceria a punição especial tradicionalmente reservada para a conduta dolosa, fraudulenta e simulada. Tal pretensão, no entanto, não encontra amparo na jurisprudência administrativa ou na doutrina, estrangeira ou nacional;

- conforme reconhecido pela decisão recorrida, a contribuinte agiu sem qualquer mácula de fraude, dolo ou simulação, já que “os atos negociais foram devidamente registrados, feitos às claras e cumpridas todas as obrigações acessórias, quando foi dado ao fisco conhecer,

sem dificuldade alguma, toda a extensão dos negócios engendrados” (fls. 2 e 36 do acórdão), “não são questionados os aspectos operacionais e formais envolvidos na emissão, subscrição e contabilização, pois foram todos atendidos” (fl. 5 do acórdão), “os negócios jurídicos perpetrados pela recorrente se deram como apresentados ao fisco e foram feitos às claras, na medida em que devidamente contabilizados” (fl. 21 do acórdão), e “toda a operação fora antes analisada pela fiscalização que, em diligência fiscal, atestou sua regularidade, mantendo a pessoa jurídica, no mínimo, em erro” (fl. 21 do acórdão).

Pouco depois, em 05/02/2010, o contribuinte protocolou petição informando que aderira ao programa de parcelamento instituído pela Lei nº 11.941/2009, incluindo nele os débitos mantidos pelo Acórdão nº 107-09.587. Assim, com relação a estes débitos, a contribuinte desistiu expressamente de seu direito de recorrer e renunciou a quaisquer alegações de direito que visassem ao seu cancelamento.

Em decorrência da adesão do contribuinte ao mencionado programa de pagamento/parcelamento de débitos, o processo administrativo fiscal nº 18471.000013/2006-00, onde originalmente foram lançados dos créditos tributários objeto da presente lide administrativa, foi encaminhado para a Equipe de Parcelamento da DICAT da Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) no Rio de Janeiro I (RJ), para controle e acompanhamento do pagamento das parcelas.

Em razão da inexistência de ferramenta sistêmica que permitisse apartar débitos controlados pelo parcelamento da Lei nº 11.941/2009, foi formalizado o presente processo, de nº 16646.720035/2015-06, de modo a permitir a remessa do processo ao CARF para fins de julgamento do recurso especial da Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto

Conselheira Viviane Vidal Wagner, Relatora

Conhecimento

Como relatado, trata-se de recurso especial da Fazenda Nacional fundado na alegação de contrariedade à lei ou à evidência de prova, previsto no art. 7º, inciso I, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147/2007, que assim dispunha:

Art. 7º Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais, por suas Turmas, julgar recurso especial interposto contra:

I -decisão não unânime de Câmara, quando for contrária à lei ou à evidência da prova; [...]

§ 1º No caso do inciso I, o recurso é privativo do Procurador da Fazenda Nacional; no caso do inciso II, sua interposição é facultada também ao sujeito passivo.

O recurso especial por contrariedade à lei ou à evidência de prova é uma modalidade residual de recurso, vigente no antigo Regimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais que vigeu até 30/06/2009 (data imediatamente anterior à da sua revogação pela Portaria MF nº 256, de 22/06/2009, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de

Recursos Fiscais – RICARF/2009), reservava aos Procuradores da Fazenda Nacional, nos termos do § 1º do seu art. 7º.

A previsão dessa modalidade de recurso especial não foi mantida nas versões posteriores do Regimento Interno, mas estas trataram das regras de transição necessárias ao processamento dos recursos interpostos em face dos acórdãos proferidos antes da vigência do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, que previu a seguinte regra de transição:

Art. 4º Os recursos com base no inciso I do art. 7º, no art. 8º e no art. 9º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 2007, interpostos contra os acórdãos proferidos nas sessões de julgamento ocorridas em data anterior à vigência do Anexo II desta Portaria, serão processados de acordo com o rito previsto nos arts. 15 e 16, no art. 18 e nos arts. 43 e 44 daquele Regimento.

Essa regra de transição foi garantida pela Portaria MF nº 343, de 2015, que aprovou o atual Regimento Interno do CARF – RICARF/2015, assim estabelecendo:

Art. 3º Os recursos com base no inciso I do caput do art. 7º, no art. 8º e no art. 9º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 2007, interpostos contra os acórdãos proferidos nas sessões de julgamento ocorridas em data anterior à vigência do Anexo II da Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, serão processados de acordo com o rito previsto nos arts. 15 e 16, no art. 18 e nos arts. 43e 44 daquele Regimento.

Os arts. 15 e 16 do RICSRF, mencionados pelos dispositivos reproduzidos, estabelecem o seguinte, no que interessa ao recurso especial por contrariedade à lei ou à evidência da prova:

Art. 15. O recurso especial, do Procurador da Fazenda Nacional ou do sujeito passivo, deverá ser formalizado em petição dirigida ao Presidente da Câmara que houver prolatado a decisão recorrida, no prazo de quinze dias contados da data da ciência da decisão.

§ 1º Na hipótese de que trata o inciso I do art. 7º deste Regimento, o recurso deverá demonstrar, fundamentadamente, a contrariedade à lei ou à evidência da prova e, havendo matérias autônomas, o recurso especial alcançará apenas a parte da decisão não unânime contrária à Fazenda Nacional.

(...)

§ 4º O recurso especial deverá ser protocolizado na unidade da administração tributária de jurisdição do sujeito passivo, quando por este interposto, e na secretaria da Câmara quando interposto pelo Procurador da Fazenda Nacional credenciado.

(...)

§ 6º Interposto o recurso especial, compete ao Presidente da Câmara recorrida, em despacho fundamentado, admiti-lo ou, caso não satisfeitos os pressupostos de sua admissibilidade, negar-lhe seguimento.

§ 7º Se a decisão contiver matérias autônomas, a admissão do recurso especial poderá ser parcial, sendo facultada a interposição de agravo.

Art. 16. O despacho que admitir recurso especial terá o seguinte trâmite:

I - quando se tratar de recurso especial interposto por Procurador da Fazenda Nacional, os autos serão encaminhados à unidade da administração tributária de jurisdição do sujeito passivo para ciência, assegurando-se-lhe o prazo de quinze dias para oferecer contrarrazões ou recorrer da parte que lhe for desfavorável, em igual prazo; e

II - quando se tratar de recurso especial interposto pelo sujeito passivo, o Procurador da Fazenda Nacional será intimado pessoalmente para oferecimento de contra-razões, no prazo de quinze dias. (grifou-se)

Cabe referir que a questão da admissibilidade dessa modalidade recursal é a mesma que permeia a admissibilidade do Recurso Extraordinário previsto na alínea "a", do inciso III, do artigo 102, da Constituição da República, bem como a admissibilidade do Recurso Especial fundado na alínea "a", do inciso III, do artigo 105 da Carta Magna.

Como é cediço, os parâmetros norteadores da distinção entre o juízo de mérito e o juízo precário de prelibação de referidos recursos estão assentados na decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 298.694 (DJ de 23/04/20040), que tem a seguinte ementa:

II. Recurso extraordinário: letra 'a': alteração da tradicional orientação jurisprudencial do STF, segundo a qual só se conhece do RE, 'a', se for para dar-lhe provimento: **distinção necessária entre o juízo de admissibilidade do RE, 'a' - para o qual é suficiente que o recorrente alegue adequadamente a contrariedade pelo acórdão recorrido de dispositivos da Constituição nele prequestionados - e o juízo de mérito**, que envolve a verificação da compatibilidade ou não entre a decisão recorrida e a Constituição, ainda que sob prisma diverso daquele em que se hajam baseado o Tribunal a quo e o recurso extraordinário. (grifou-se)

Assim, à luz da orientação do citado precedente judicial, pode-se aferir que o recurso ora apreciado é de cognição ampla, sendo seus pressupostos processuais:

- a) a falta de unanimidade da decisão recorrida; e
- b) a simples alegação de contrariedade à lei ou à evidência de prova.

Como se vê, os pressupostos de admissibilidade no caso do recurso especial interposto por contrariedade à lei ou à evidência de prova não devem ultrapassar os limites formais de sua verificação, como foi feito no caso dos autos.

Seguindo o trâmite fixado pelo RICRSF então vigente, o recurso especial apresentado pela Fazenda Nacional em 09/04/2009 foi admitido, em 02/10/2009, pela então Presidente da 4ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento do CAREF. O contribuinte foi intimado a respeito da interposição do recurso fazendário e lhe opôs contrarrazões, sem, contudo, questionar sua admissibilidade.

Assim, estão presentes os pressupostos recursais, com fulcro no inciso I do art. 7º do RICSRF, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25/07/2007, fundado nas alegações de que o Acórdão nº 107-09.587, decidido de forma não-unânime, estaria em contrariedade à evidência das provas reunidas nos autos quanto às matérias “qualificação da multa de ofício” e “decadência do ano-calendário 2009”.

Pelo exposto, adotam-se as razões do despacho de exame de admissibilidade para conhecer do recurso especial interposto pela PGFN,

Mérito

Início a análise do recurso fazendário pela apreciação da matéria “qualificação da multa de ofício”, tendo em vista a possibilidade de o que restar decidido quanto a ela influenciar no julgamento relacionado à segunda matéria recorrida, “decadência do ano-calendário 2009”.

Cumpra ressaltar, inicialmente, que não está sob julgamento se as operações praticadas pelo contribuinte e por sua controlada HSJ são ou não oponíveis ao Fisco no que atine aos seus efeitos tributários.

O Acórdão nº 107-09.587, ora recorrido, já decidiu pela inoponibilidade de tais operações e isso não foi contestado pelo contribuinte. Os créditos tributários que foram mantidos pela decisão recorrida já foram, inclusive, reconhecidos pelo contribuinte para fins de sua inclusão no programa de parcelamento instituído pela Lei nº 11.941/2009, conforme se noticiou em petição protocolada em 05/02/2010.

Os débitos relacionados à indedutibilidade das despesas de amortização do prêmio pago pelo contribuinte H STERN na subscrição de debêntures emitidos pela HSJ já são, portanto, definitivos (com exceção daqueles relativos ao ano-calendário 2009, cuja decadência ainda é objeto do recurso especial que ora se julga).

Em relação à qualificação da multa de ofício incidente sobre os créditos tributários lançados contra o contribuinte, assim decidiu o voto condutor do acórdão recorrido:

Está pacificado na doutrina e na jurisprudência, até pela disposição literal dos dispositivos transcritos, que a qualificação da penalidade a que se refere o § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 pressupõe a prova de evidente ação ou omissão dolosa tendente a ludibriar o fisco de forma a induzi-lo ou mantê-lo em erro. É dizer, o sujeito passivo oculta deliberadamente os fatos praticados apresentando ao fisco fatos diversos.

Não vislumbro no caso em exame o intuito de fraude sustentado pela fiscalização a justificar a qualificação da penalidade, pois os negócios jurídicos perpetrados pela recorrente se deram como apresentados ao fisco e foram feitos às claras, na medida em que devidamente contabilizados. E mais, toda a operação fora antes analisada pela fiscalização que, em diligência fiscal, atestou sua regularidade, mantendo a pessoa jurídica, no mínimo, em erro.

Houve sim, por parte da fiscalizada, equivocada aplicação da cláusula pro soluto, possibilitando indevida utilização de deduções tributárias, sem que tenha havido efetiva aplicação de capital a amortizar. Poder-se-ia cogitar da tipificação do fato na figura, de construção doutrinária e hoje positivada no estatuto civil, do abuso de direito. Entretanto essa hipótese não está contemplada nas causas determinantes da exasperação da penalidade tributária.

Ainda que estivéssemos diante do chamado “planejamento tributário evasivo”, com a única finalidade de economizar tributos, ou seja, com a realização de atos sem propósito negocial, não há como se aplicar penalidade qualificada.

Este Colegiado referendou, em julgamento recente, voto do então Conselheiro Natanael Martins, que brilhantemente sintetizou a posição que adoto. Referido Voto Vencedor foi proferido no Acórdão 107-08.837, vazado nos seguintes termos:

(...)

Cito também, como fez o Conselheiro Natanael Martins, a íntegra do voto vencedor proferido pelo então Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior, sobre matéria da espécie, no Acórdão 101-95.537:

(...)

Ainda que se possa vislumbrar nas condutas da autuada as figuras doutrinárias, e hoje positivadas na legislação civil, da fraude à lei e do abuso de direito, se os atos negociais foram devidamente registrados, feitos às claras e cumpridas todas as obrigações acessórias, O quando foi dado ao fisco conhecer, sem dificuldade alguma, toda a extensão dos negócios engendrados, não cabe a qualificação da penalidade, porque não provadas as figuras delituosas requeridas pela lei.

Verifica-se que prevaleceu no Colegiado a *quo* o entendimento de que a conduta adotada pelo contribuinte e sua controlada configuraram abuso de direito, mas não alguma das figuras relacionadas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964, o que seria necessário para fins de qualificação da multa de ofício, em conformidade com o art. 44, § 1º da Lei nº 9.430/1996.

Neste momento, contudo, é de se divergir desse entendimento quando se verifica que a operação de emissão de debêntures pela empresa HSJ, totalmente subscritas pela contribuinte H STERN, sua controladora, tratou-se efetivamente de simulação, uma vez que houve o completo descasamento entre a vontade externada pelas empresas (que foi declarada ao Fisco) e aquela efetivamente perseguida, assim resumida no Relatório da Atividade Fiscal, elaborado pela autoridade lançadora:

- a) Efetuar aporte de capital social na empresa HSJ Comercial S/A tendo sido disfarçado em emissão de debêntures, com o intuito de amortizar o Prêmio na Aquisição de Debêntures gerando uma despesa, em tese, dedutível na apuração do Lucro Real, na controladora H. Stern Comércio e Indústria S/A. Na verdade o valor do Prêmio Pago na Aquisição das Debêntures é o real valor do Capital Social, juntamente com o valor nominal das debêntures;
- b) Transformar a distribuição de dividendos na emissora em participação nos lucros, também, em tese, dedutível da base de cálculo do imposto de renda com base no lucro real na empresa HSJ Comercial S/A. As conclusões acima ficarão claramente demonstradas abaixo.[...]

A infração relacionada ao objetivo dissimulado descrito no item “b” acima diz respeito à empresa HSJ e foi objeto de auto de infração tratado em processo administrativo tributário distinto.

O que se discute nos presentes autos é a infração atribuída à empresa H STERN, que teria utilizado o instituto da subscrição de debêntures, pagas mediante a entrega de nota promissória *pro soluto*, para, a um só tempo, aportar recursos em sua controlada e gerar artificialmente despesas que pudessem reduzir os valores devidos de IRPJ e CSLL.

A inquestionável divergência entre as vontades declarada e real não deixa dúvidas, a meu ver, a respeito do intuito doloso do contribuinte de praticar o ilícito tributário.

A abusividade do planejamento tributário adotado pelo contribuinte é corroborado pela constatação de características totalmente incompatíveis com uma regular emissão de debêntures, que demonstram que a operação teve suas finalidades legais distorcidas como forma de perseguir um único objetivo, qual seja, a economia tributária.

O voto condutor da decisão de primeira instância analisou muito bem como restou comprovado o “desvirtuamento”, no caso sob análise, do instituto das debêntures:

No caso presente, foi aplicada a multa qualificada no percentual de 150% pela ocorrência de simulação, entendendo o Fisco que a operação sustentada pela interessada nada mais era senão a de aporte de capital na sua controlada, fato este que não geraria qualquer dedução de despesa pela interessada, ao passo que a emissão de debêntures, cuja aquisição seria pela própria interessada, única presença na AGE deliberativa, geraria para a interessada despesas que, pela legislação tributária, eram dedutíveis, o que resultaria num imposto de renda a pagar infinitamente menor se comparado a simples operação de aporte de capital. Ou seja, entendera o Fisco que a interessada com sua controlada fingiam uma relação jurídica que na realidade não existia. O intuito era apenas o de enganar maliciosamente, a terceiros. Já a interessada alega que sabia deste fato, mas achou que a segunda alternativa seria mais atrativa e, portanto, assim aconteceu.

(...)

As operações questionadas pela Fiscalização, no entanto, envolveram: i) primeiramente, a emissão de debêntures, deliberada em Assembléia Geral e realizada através de instrumento particular, pela própria controladora da emissora, a interessada; ii) em seguida, conforme cópia do documento de fls. 11/12, a verificação de que o único adquirente das debêntures emitidas também era o único acionista presente na Assembléia da emitente, como se percebe da análise do documento de fls. 10; iii) a subscrição total por parte da sua controladora e o valor do prêmio foi estabelecido no montante 100 vezes maior que o valor de face das debêntures, além da remuneração ser 100% sobre o valor de participação nos lucros; iv) o aporte de capital na empresa HSJ disfarçado em emissão de debêntures, com o intuito de amortizar o Prêmio na Aquisição de Debêntures, gerando uma despesa, em tese, dedutível na apuração do lucro real na interessada, controladora da emitente; v) negócios jurídicos com finalidade de lesar o fisco, em face da criação de uma despesa desnecessária, onde nunca efetivamente houve a captação de recursos de terceiros, base fundamental do propósito da emissão de debêntures.

Assim, a pergunta que se coloca é a de se tais atos, identificados pelo Fisco, tiveram por objetivo a redução da carga tributária e mais, se estes, em seu conjunto, poderiam se subsumir às hipóteses de: a) simulação (evasão fiscal); b) abuso de direito (elisão ineficaz); ou c) legítimo planejamento tributário (elisão eficaz).

A princípio, a finalidade do negócio, quando se emite debêntures, é a obtenção de recursos para financiamento de determinado objetivo da sociedade.

(...)

No caso em foco, se forem analisadas cada etapa da operação isoladamente, a conclusão é a de que todas elas, apesar de realizadas à luz da legislação específica (a Lei das Sociedades Anônimas), tiveram o objetivo de reduzir o lucro da interessada, cujos dispêndios, oriundos de despesas com amortização de prêmio pago na aquisição de debêntures por empresa que era sua única acionista durante cinco anos consecutivos, eram totalmente desnecessários, pelo fato de que os próprios acionistas eram os debenturistas e o dinheiro em circulação era da própria interessada em favor da própria interessada, sem que houvesse captação de recursos novos, recursos estes cruciais à consecução do objeto relativo ao instituto das debêntures, forma escolhida pela empresa para ampliar seus negócios. O fato de as empresas estarem intimamente ligadas, por si só, entendo que já teria o condão de descaracterizar toda a operação praticada, haja vista o embasamento esculpido na própria construção das operações que envolvem emissão de debêntures.

(...)

Verifica-se que o Fisco, em seu Termo de Verificação, apontou inúmeros ilícitos que culminaram na tese da ocorrência de simulação.

Em suma, do exame do conjunto das diversas etapas da operação, constato que a finalidade econômica da emissão de tais debêntures realizada pela interessada e do pagamento do prêmio em razão da aquisição restaram desfiguradas, distorcidas, ainda que tenha sido observada a legislação societária.

Ora, como a operação foi estruturada dentro do mesmo grupo, à medida que a emissora das debêntures necessitasse de recursos para a expansão de suas atividades, naturalmente seus sócios (que também são os debenturistas) aportariam os recursos. Só que não na forma de capital social e sim através de quitação parcial da nota promissória de caráter "pro soluto". Assim, a emissão de tais debêntures e o pagamento do seu respectivo prêmio foram medidas que, na realidade, foram utilizadas pela interessada para reduzir o impacto tributário que um simples aporte de capital não teria o condão de satisfazer. O fato de ter a interessada, juntamente com a sua controlada, optado pela emissão de debêntures com pagamento de prêmio, gerou uma despesa absurda para os anos de 1999 a 2003, as quais foram deduzidas pela interessada da base de cálculo do IRPJ, o que fez reduzir absurdamente a carga tributária incidente sobre as mesmas (tanto na emissora quanto na adquirente - controladora e controlada). Portanto,

transacionar entre si, cujos acionistas são os próprios debenturistas, acordar pagamento de valores elevados para esta pessoa jurídica, onde, após a investigação fiscal foi verificado que apenas se processara um aporte de capital, e mais, após cinco anos-calendário, persiste a interessada nas mesmas transações e deduz do lucro real a título de despesas com amortização valores advindos destas transações, enseja, segundo entendo, motivação suficiente para caracterizar não só a figura do abuso de direito, haja vista ter se utilizado da legislação societária para obter vantagens junto ao Fisco, mas também, nitidamente, verifica-se a figura da simulação.

Ao deixar de comprovar a efetividade do dispêndio, realizando negócios bilaterais, sem que terceiros tivessem a oportunidade de participação em tais negócios, cuja AGE teve apenas um participante presente (a própria interessada) sendo que a remuneração das debêntures eram suportadas pelos próprios acionistas da empresa, não havendo qualquer captação de novos recursos para a concretização do planejamento e dos objetivos sociais da empresa, entendeu o fisco que estas foram usadas para gerar despesas astronômicas totalmente infundadas e desnecessárias à manutenção da fonte produtora, as quais lesariam de forma nítida o Fisco Federal.

É incontroversa a regularidade formal dos atos praticadas pelo contribuinte e por sua controlada. Ocorre que o fato de as operações serem formalmente válidas não afasta delas a característica da simulação e o evidente intuito fraudulento. A emissão e a subscrição das debêntures, no caso sob análise, deu-se do forma artificial, desprovida de fundamento econômico ou de propósito negocial e totalmente estranha aos objetivos precípuos dessa forma de obtenção de recursos.

A este respeito, registram-se as ponderações feitas pelo i. Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão no seu voto constante do Acórdão nº 9101-002.189, proferido nos autos do processo administrativo tributário nº 18471.000009/2006-33, que compreendia os autos de infração lavrados contra a empresa HSJ em decorrência do mesmo planejamento tributário aqui debatido.

Em que pese o aludido voto ter restado vencido naquele julgamento, entende-se integralmente aplicáveis ao presente caso as conclusões ali expostas, inclusive porque, a exemplo do constatado aqui, lá também a decisão recorrida havia considerado que o caso não demandaria a qualificação da multa de ofício fundamentando-se fortemente no fato de que todos os atos praticados pelas empresas teriam sido divulgados e declarados:

Vale ressaltar que o **‘evidente intuito de fraude’** aplica-se aos casos de sonegação (art. 71), fraude (art. 72) ou conluio (art. 73) por força do disposto no inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430/96.

Verifica-se que a sonegação, do artigo 71, refere-se à conduta (comissiva ou omissiva) para impedir ou retardar **o conhecimento da ocorrência do fato gerador** ou das condições pessoais da contribuinte. Fraude, do artigo 72, **que não se trata de fraude à lei, mas ao Fisco**, atua na formação do fato gerador da obrigação tributária principal, impedindo ou retardando sua ocorrência, **como, também, depois de formado, modificando-o para reduzir imposto ou diferir seu pagamento.**

O acórdão recorrido defende que a fraude figura como elemento constitutivo do crime contra a ordem tributária e que na situação em exame não haveria crime, ‘e se não há fraude, tampouco crime tributário, figurando inadmissível a penalização da suposta falta de recolhimento de tributo com a multa agravada de 150%’.

(...)

No voto do acórdão recorrido, citando trecho do voto vencedor proferido no acórdão 107-08.837, é afirmado que os limites do planejamento tributário, advogado por alguns, numa visão formalista do direito, seria a sua inquestionável possibilidade, **não podendo o FISCO**, dessa maneira, de forma alguma **desqualificar os atos praticados pelo**

contribuinte, senão diante de negócios absolutamente simulados; ao passo que outros, numa visão mais ponderada e tendo em vista os valores que o ordenamento jurídico encerra, advogam a possibilidade de desqualificação de certos negócios praticados pelo contribuinte, quando os atos praticados pelo contribuinte não forem coincidentes com a vontade declarada, como foi de acontecer em operações da espécie da que ora se examina.

Ora, como afirmado acima, mesmo numa visão formalista do direito, que defende praticamente a liberdade plena do planejamento tributário, é permitido ao **FISCO desqualificar os atos praticados pelo contribuinte, diante de negócios absolutamente simulados.**

No entanto, o acórdão recorrido entendeu que se ‘as operações realizadas pela recorrente foram dotadas da máxima carga de publicidade e **se os atos praticados pelo contribuinte não foram simulados (aqui entendido como simulação absoluta)**; se, por fim, os atos societários praticados, isoladamente considerados, são válidos - daí a afirmação da recorrente de que em verdade praticara negócio jurídico indireto -, não vejo como manter-se a multa qualificada”.

Constata-se que a aparente contradição do acórdão recorrido encontra-se na distinção que é feita, para fins de qualificação da multa, entre simulação absoluta e simulação relativa, mas sem dúvida, existe simulação.

O acórdão recorrido definiu o caso como acusação fiscal de simulação das operações no âmbito do Grupo H Stern, com vista à geração das despesas e da dedução da participação paga.

Para os fundamentos de decisão de mérito, o voto afirma que não se trata da chamada interpretação econômica do direito tributário, não contemplada pelo arcabouço jurídico brasileiro, mas de reconhecer, à vista de cada caso concreto, com suas peculiaridades e circunstâncias, a existência de um único ou principal propósito: **a evasão tributária, travestida de elisão fiscal.**

Ainda é afirmado que a simulação que leva ao contorno da norma de incidência, figura muito próxima da fraude à lei, tem consequências de há muito delineadas na legislação. Em outras palavras, **a formalidade jurídica não pode se sobrepôr à substância.**

Outro trechos do voto do relator denotam claramente o reconhecimento de simulação no caso concreto, conforme a seguir:

(...)

O negócio jurídico ora analisado foi um ajuste doloso entre duas pessoas jurídicas (HSJ e HSCI), claro, por via de seus administradores, pessoas físicas, que conceberam a operação, visando diminuir o lucro líquido apenas para fins tributários, configurando conluio conforme determina o artigo 73 da Lei nº 4.502/66 acima transcrito, pois uma emitiu debêntures remuneradas pela participação em seu lucro, com o único **fim** de reduzir a base do cálculo do imposto à medida que a forma de remuneração eleita constitui hipótese de dedução do lucro, enquanto a outra deduziu a subscrição como despesa, o que confirma o intuito de fraude, motivo pelo qual foi devidamente aplicada pela fiscalização **a multa de 150%.**

Ademais, como resultado de suas condutas dolosas, objetivando a redução do crédito tributário, houve evidente prejuízo ao erário (em torno de R\$ 14 milhões) conforme diagnosticado pelo voto do relator do acórdão recorrido.

No nosso entender, não há dúvidas quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos efeitos do negócio jurídico simulado e do que se pretendeu simular. Tampouco restam dúvidas a quem cabe a autoria, imputabilidade, ou punibilidade, o que afastaria a aplicação do disposto no artigo 112 do CTN, que resultaria em cominação de penalidade mais favorável ao acusado, como defende o acórdão recorrido.

Isto posto, voto por DAR provimento ao recurso especial de divergência da Fazenda Nacional, restabelecendo-se a multa de 150% (cento e cinquenta por cento) por

configurar evidente intuito de fraude, nos termos da fundamentação supra, por força do inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 (atual art. 44, I, c/c § I, da Lei nº 9.430/96, conforme nova redação conferida pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, resultante da conversão da MP nº 351/2007), mantendo a qualificação da multa no patamar de 150%.” (destaques no original)

Assim, no presente caso, a multa de ofício deve ser mantida no patamar de 150%, uma vez que as operações foram realizadas sem fundamentação econômica e propósito negocial, de modo fraudulento, com o único objetivo de gerar um benefício fiscal indevido, que foi alcançado por meio de despesas geradas artificialmente a partir da subscrição de debêntures emitidas desnecessariamente por empresa controlada pelo contribuinte, se enquadrando a hipótese fática na situação elencada no art. 72 da Lei nº 4.502/1964.

Em decorrência da constatação de dolo, fraude e simulação no presente caso, impõe-se quanto ao tema decadência a observância da Súmula CARF nº 72, que dispõe: “*caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.* (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).”

Assim, uma vez afastada a aplicação do prazo decadencial previsto no § 4º do art. 150 do CTN, deve ser aplicada a regra prescrita pelo inciso I do art. 173 do mesmo Código que determina que o prazo decadencial deve ser contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado,

Como a apuração do imposto de renda do contribuinte, no ano-calendário 1999, foi anual, com fato gerador em 31/12/1999, o lançamento somente poderia ter sido efetuado no ano 2000, logo, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido efetuado o lançamento seria 01/01/2001. Contando-se 5 (cinco) anos dessa data, verifica-se que o prazo decadencial esgotar-se-ia em 31/12/2005. Como o contribuinte foi cientificado dos autos de infração, inclusive em relação ao ano-calendário 1999, em 30/12/2005, não há que se falar em decadência no presente caso.

Conclusão

Em face do exposto, voto por conhecer do recurso especial da Fazenda Nacional e, no mérito, dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner

Declaração de Voto

Conselheira Livia De Carli Germano

Optei por apresentar a presente declaração de voto para esclarecer as razões pelas quais, com o devido respeito, divergi da i. Relatora quanto à duplicação da multa de ofício no

caso dos autos, muito embora tenha acompanhado suas conclusões quanto ao termo inicial do prazo decadencial.

Observo, inicialmente, que, conforme observou a i. Relatora em seu voto supra, esta 1ª Turma da CSRF, em distinta composição, já analisou o planejamento tributário em questão, tendo decidido por cancelar a qualificação da multa, nos termos do acórdão nº 9101-002.189, proferido nos autos do processo administrativo 18471.000009/2006-33.

Naquela oportunidade, o cancelamento ocorreu sobretudo por insuficiência do auto de infração, que baseou a qualificação da multa exclusivamente na referência ao artigo 44, II, da Lei 9.430/1996 (vigente à época dos fatos), sem que se tenha feito menção a qual das hipóteses da Lei 4.502/1964 estaria imputada a conduta do contribuinte.

Compreendo que o auto de infração no presente caso padece do mesmo vício. De fato, não há uma linha, seja no auto de infração, seja no Termo de Verificação Fiscal, a respeito dos motivos pelos quais se entendeu que a multa deveria ser aplicada em sua modalidade qualificada. A autoridade autuante diz, sim, em diversas passagens, que a emissão e debêntures foi simulada, parecendo inferir daí que, apenas em virtude disso, a multa de ofício deveria ser duplicada. Mas o fato é que a conduta em debate não foi expressamente identificada nem a uma sonegação (art. 71 da Lei 4.502/1964), nem a uma fraude (art. 72 da Lei 4.502/1964) ou a conluio (art. 73 da Lei 4.502/1964).

Isso, por si só, no meu entendimento, já seria capaz de levar à inviabilidade de se aplicar a multa de ofício em sua modalidade qualificada ao caso dos autos -- da mesma forma como decidido no acórdão nº 9101-002.189.

Contudo, tal circunstância não foi ressaltada no presente julgamento, eis que neste o debate se restringiu aos conceitos. Passo portanto a eles.

Conceitualmente, concordo com a i. Relatora quando esta afirma que “*A emissão e a subscrição das debêntures, no caso sob análise, deu-se do forma artificial, desprovida de fundamento econômico ou de propósito negocial e totalmente estranha aos objetivos precípuos dessa forma de obtenção de recursos.*”.

Não obstante, compreendo que a conduta de praticar atos “artificiais” autoriza, tão somente, a requalificação dos negócios jurídicos (art. 149, VII, do CTN), não podendo assim servir também de fundamento para a exasperação da multa de ofício, eis que os requisitos para tanto são especificamente outros (cf. inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, vigente à época dos fatos).

No caso, a contribuinte interpretou a legislação e entendeu que seria legal e legítimo o “planejamento tributário” em questão, praticado mediante a emissão e debêntures participativas subscritas com prêmio por seu acionista controlador. Agiu, não se nega, com a intenção de economizar tributos. Como visto, decidiu-se que tal conduta não seria legítima, o que levou à requalificação jurídica dos negócios para aqueles efetivamente praticados, e ao consequente lançamento dos tributos apurados como devidos, acrescidos de multa, e juros.

Todavia, o passo posterior, que é a decisão pela duplicação da multa de ofício, depende da caracterização específica das condições previstas no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, em especial o **dolo** que, compreendo, deve ser entendido no sentido de prática de ilícito (ato contrário a norma imperativa), o que não se confunde com a mera intenção de economizar tributos.

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

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

Com a devida vênia aos entendimentos em contrário, compreendo que a conclusão de que a prática de atos tidos por “artificiais” dá ensejo, automaticamente, à qualificação da multa, parte de um raciocínio equivocado quanto ao conceito de dolo que, como resultado, confunde simulação com fraude, quando na verdade trata-se de institutos jurídicos substancialmente diversos.

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

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

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

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

Se não houve intuito de enganar, esconder, iludir, mas se, pelo contrário, o contribuinte agiu de forma clara, deixando explícitos seus atos e negócios, de modo a permitir a ampla fiscalização pela autoridade fazendária, e se agiu na convicção e certeza de que seus atos tinham determinado perfil legalmente protegido — que levava ao enquadramento em regime ou previsão legal tributariamente mais favorável — não se trata de caso regulado pelo inciso II do artigo 44, mas sim de divergência de qualificação jurídica dos fatos; hipótese completamente distinta da fraude a que se refere o dispositivo.

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

Para que se possa falar em dolo, para além da intenção (elemento subjetivo), é necessário que o que se pretende seja ilícito (elemento objetivo), ou seja, é preciso que tal

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

intenção seja direcionada à prática de ato ou omissão que se revelem frontalmente contrários ao direito.

Assim, a qualificação da multa (de 75% para 150%) depende de que a autoridade fiscal identifique e comprove a exata ação ou omissão dolosa, tanto no seu aspecto subjetivo (vontade ou intenção de lesar o fisco) quanto objetivo (prática de **ato ilícito**).

No caso, temos a conduta do contribuinte (emitir debêntures participativas para serem subscritas com prêmio por seu acionista controlador), mas não é certo se ele possuía ou devia possuir consciência de que causava *ilicitamente* um dano. Não há prova, nos autos, de qualquer prática de ato ilícito, mas no máximo, e a depender da linha que se adote, de “simulação”/“abuso”/“ausência de causa” – e nesse ponto a controvérsia reside mais no nome dado aos conceitos do que no conteúdo destes, como bem observa Sergio André Rocha:

Já faz algum tempo que suspeitamos que as diferenças entre os autores que escrevem sobre planejamento tributário não são tão acentuadas como se presume ou como aparentam ser.” (...) “(...) é muito importante que redirecionemos o debate dos conceitos para os fatos. O que importa não é construirmos rótulos, é determinarmos as circunstâncias que legitimam a desconsideração e consequente requalificação de atos e negócios jurídicos. A determinação do verdadeiro alcance das posições de cada autor só é possível a partir de sua análise em casos concretos. (ROCHA, Sergio André. Planejamento Tributário na Obra de Marco Aurélio Greco. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 103 e 107).

Não obstante, o pressuposto de fato necessário à qualificação da multa de ofício é uma conduta ilícita, que também se enquadre em norma penal. Nesse contexto, vale transcrever ensinamento de Marco Aurélio Greco, que assim se pronuncia ao dissertar sobre a hipótese legal de qualificação da multa -- inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 (grifamos):

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

É nítido que o inciso II do artigo 44 está se referindo a este segundo tipo de fraude e não ao primeiro. Tanto é assim que a parte final do dispositivo é explícita ao prever que a incidência da multa de 150% dar-se-á independente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Ora, se a lei em questão estabelece que tal multa tributária incidirá independentemente de outras penalidades, inclusive criminais, isto significa que **o pressuposto de fato captado pelo dispositivo tributário é um pressuposto de fato que também se enquadra em norma penal.**” (GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário, Dialética, 2004, p. 231.).

Neste sentido, é necessário diferenciar a conduta de simular da que envolve fraudar ou sonegar – estes últimos, sim, ilícitos e previstas como tais na legislação.

Na maioria dos casos de planejamento tributário que vem a ser desqualificado pelas autoridades fiscais (porque “abusivo”, “simulado”, “dissimulado” e que tais), o contribuinte acredita piamente que a situação jurídica adotada é, na verdade, lícita e legítima, e muitas vezes até possui pareceres jurídicos e contábeis que assim o afirmem e respaldem. É uma situação bem diferente de alguém que pratica um ilícito e confia apenas na impunidade ou em eventuais isenções de pena e excludentes de ilicitude, eis que, neste caso, e apenas aqui, a pessoa sabe que a conduta praticada é frontalmente contrária a uma norma imperativa (isto é, a uma norma obrigatória ou proibitiva).

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

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

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

(...)

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

Assim, no âmbito tributário, a simulação autoriza, tão somente, a revisão de ofício do lançamento, nos termos do artigo 149, VII, do CTN (o que foi feito no caso dos autos), e não o passo além, que é a exasperação da multa de ofício.

É dizer, a autoridade fiscal poderá, uma vez identificada a simulação, requalificar os atos jurídicos para aqueles que entenda ser os atos materialmente praticados e, por consequência, lançar eventual diferença de tributos.

E, vale observar, a simulação é um dos casos -- aí sim juntamente com o dolo e a fraude -- que autorizam o deslocamento da decadência do prazo previsto no artigo 150, par. 4º do CTN, para aquele do artigo 173, I (primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado).

Ao requalificar o ato jurídico simulado para aquele materialmente corrido, a autoridade fiscal anula os **efeitos nocivos** de um **ato que, em si, não é, nem passou a ser, ilícito**, fazendo com que aquele **resultado fiscal** obtido pelo contribuinte, **este sim contrário ao ordenamento**, deixe de existir. Com isso, o ato, que permanece lícito como sempre foi (eis que não expressamente vedado), deixa de ser ilegítimo, passando a estar assim plenamente em conformidade com o ordenamento jurídico.

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

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

² Código Civil - Lei 10.406/2002

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

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

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

Diferentemente, para que se possa cogitar a qualificação da multa, é necessário identificar especificamente qual(is) das ações ou omissões previstas nos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/1964 foram praticadas, sendo indispensável, assim, a comprovação do dolo, portanto, necessariamente, do ilícito.

No caso, pelo contrário, o contribuinte agiu de forma clara, deixando explícitos seus atos e negócios de modo a permitir a ampla fiscalização pela autoridade fazendária, agindo na convicção e certeza de que seus atos tinham determinado perfil legalmente protegido -- o que, não por acaso, encaixa-se textualmente na definição de “divergência de qualificação jurídica dos fatos”.

Em síntese, o caso em questão não envolve a prática de um ilícito, mas apenas conflito entre diferentes possíveis qualificações dadas a um mesmo fato -- isto é: para a contribuinte, a emissão das debêntures e subscrição por seu acionista controlador seria suficiente para permitir a produção dos respectivos efeitos tributários (no caso, a apropriação das respectivas despesas) enquanto que, para a autoridade autuante (e com o que a turma ordinária acabou por concordar), não.

Em tal circunstância, muito embora presente o intuito de economia de tributos mediante simulação, não resta comprovado o dolo do sujeito passivo (entendido como consciência da prática de um ilícito) e, sendo este imprescindível à caracterização das hipóteses de sonegação, fraude e conluio, é o caso de se cancelar a qualificação da multa de ofício.

Assim, compreendo que, no caso, os fatos tais como se encontram decididos autorizam a aplicação da multa de ofício no percentual de 75%, muito embora, por ter sido a conduta qualificada como “simulação”, isso permita o deslocamento do termo inicial do prazo decadencial do artigo 150, par 4, do CTN para aquele do artigo 173, I do mesmo diploma.

São estas as razões que orientaram o meu voto na presente sessão de julgamento.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano