



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.004164/2007-19
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9101-006.375 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 10 de novembro de 2022
Recorrentes NESLIP S/A
FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2002

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INTERESSE COMUM. SÓCIAS PESSOAS JURÍDICAS. PARTICIPAÇÃO EM ATOS SOCIETÁRIOS EM OPERAÇÃO CASA-SEPARA. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA.

Não se conhece de recurso especial cujo acórdão apresentado para demonstrar a divergência evidencia decisão em contexto fático distinto, indicativo de participação direta e fruição de benefícios da redução da carga tributária, circunstâncias ausentes no acórdão recorrido.

GLOSA DE DESPESAS DESNECESSÁRIAS. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA.

Não se conhece de recurso especial cujo acórdão apresentado para demonstrar a divergência evidencia decisão pautada na natureza da despesa glosada, distinta daquela admitida como dedutível no acórdão recorrido.

MULTA DE OFÍCIO. AUSÊNCIA DE DOLO. OPERAÇÕES REALIZADAS NA LINHA DE INTERPRETAÇÃO PREDOMINANTE À DATA DOS FATOS GERADORES.

Não se sustenta a qualificação da penalidade na ausência de comprovação da de dolo no não pagamento de tributo que se saiba devido, mormente quando os atos praticados encontravam-se em linha com precedentes administrativos proferidos à época dos fatos geradores.

DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE DOLO. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º DO CTN.

Não havendo comprovação de dolo no não pagamento de tributo que se sabia devido, aplica-se o § 4º do art. 150 do CTN para fins de contagem do prazo decadencial.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, e conhecer parcialmente do Recurso Especial da Fazenda Nacional, apenas em relação à matéria “multa qualificada”. No mérito, acordam em: (i) relativamente ao recurso da Fazenda Nacional, na parte conhecida, por maioria de votos, negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa (relatora), Luis Henrique Marotti Toselli e Luiz Tadeu Matosinho Machado que votaram por dar-lhe provimento. Votou pelas conclusões do voto vencido o conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli; e (ii) em relação ao recurso do contribuinte, por determinação do art. 19-E da Lei n.º 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei n.º 13.988/2020, em face do empate no julgamento, deu-se provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa (relatora), Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Gustavo Guimarães da Fonseca que votaram por negar-lhe provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

(documento assinado digitalmente)

CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA – Presidente.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

(documento assinado digitalmente)

FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO – Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Gustavo Guimarães Fonseca, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

Relatório

Trata-se de recursos especiais interpostos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN", e-fls. 3747/3778) e por NESLIP S/A ("Contribuinte", e-fls. 4730/4768) em face da decisão proferida no Acórdão n.º 1401-002.070 (e-fls. 3703/3745), na sessão de 19 de setembro de 2017, no qual foi dado provimento parcial ao recurso voluntário nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, Preliminarmente, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso no que tange à alegação de decadência do lançamento da glosa das despesas com ágio. Vencidos os Conselheiros Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Daniel Ribeiro Silva e José Roberto Adelino da Silva. Ainda em sede preliminar, por maioria de votos, negar provimento ao

recurso no que pertine à alegação de decadência do lançamento das glosas de despesas consideradas não comprovadas. Vencidos os Conselheiros Lívia De Carli Germano, Daniel Ribeiro Silva e José Roberto Adelino da Silva. No mérito, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso i) quanto à glosa das despesas com ágio; e ii) a tributação reflexa da CSLL; e dar provimento ao recurso para i) determinar a exclusão do lançamento do valor de R\$350.730.300,00; ii) cancelar a glosa das despesas consideradas desnecessárias pela Fiscalização; iii) afastar a aplicação da multa isolada. Por maioria de votos, dar provimento ao recurso para i) afastar a qualificação da multa de ofício. Vencidos os Conselheiros Ailton Neves da Silva, Abel Nunes de Oliveira Neto e Luiz Augusto de Souza Gonçalves; e ii) afastar a sujeição passiva solidária dos sócios da Autuada. Vencidos os Conselheiros Ailton Neves da Silva e Abel Nunes de Oliveira Neto. Designado o Conselheiro Daniel Ribeiro Silva para redigir o voto vencedor. Participou do julgamento o Conselheiro Ailton Neves da Silva, para suprir a ausência do Conselheiro Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, que declarou-se impedido de votar.

A decisão recorrida está assim ementada:

Assunto: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2002

IRPJ/CSLL. DECADÊNCIA. SIMULAÇÃO.

O direito de praticar o ato de lançamento, quanto da ocorrência de simulação, extingue-se após 5 anos, sendo o termo inicial de contagem do prazo o primeiro dia exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, na forma do art. 173, parágrafo único do CTN.

SIMULAÇÃO. CARACTERÍSTICAS.

A simulação é caracterizada pela divergência entre a exteriorização dos atos formalmente praticados e a vontade, a intenção, desejada. Na simulação, os atos praticados pelas partes são desejados apenas na sua forma, mas materialmente deseja-se outro resultado. Na simulação, é irrelevante que os atos formais praticados publicamente sejam lícitos, pois esse fato não influi no cerne da definição de simulação, que é a divergência entre exteriorização e vontade.

OPERAÇÕES ESTRUTURADAS EM SEQUÊNCIA. SIMULAÇÃO.

Caracterizando-se que atos praticados em sequência, com utilização de transformação da forma de constituição de sociedades, aumento de capital com ágio, atos sucessivos num curto espaço de tempo, denotam a divergência entre exteriorização dos atos praticados com a vontade real, descaracterizando a operação como a de um planejamento tributário lícito, e que levam ao não oferecimento à tributação do ganho de capital ocorrido, mantém-se a autuação realizada.

GLOSA DE DESPESAS DESNECESSÁRIAS. IMPROCEDÊNCIA.

Descabe a glosa de despesas consideradas desnecessárias quando se comprova que as mesmas estão vinculadas aos atos de alienação da participação societária, sendo gastos inerentes a esta atividade e necessários à sua realização.

MULTA ISOLADA, CONCOMITÂNCIA. ABSORÇÃO PELA MULTA DE OFÍCIO.

Comprovando-se que a multa isolada pela falta de recolhimento por estimativa baseou-se nos mesmos atos que geraram a lavratura de multa de ofício, aplica-se a regra de imputação penal da consunção pela qual a multa da penalidade menor (isolada) fica absorvida pela maior (de ofício) até o limite desta. Comprova-se, no presente caso que a multa isolada foi integralmente absorvida pela multa de ofício

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. NÃO CABIMENTO. PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA Não há sentido em se aplicar multa qualificada quando o contribuinte agiu conforme pacífica jurisprudência do próprio Conselho de Contribuintes no momento da realização das operações. Aplicar a penalidade para um

ato que à época da sua realização era compreendido como lícito desrespeita o princípio da segurança jurídica.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. NÃO CABIMENTO.

A contribuinte jamais escondeu o fato de a venda das ações ser o seu objetivo e de que essa venda foi estruturada da forma que lhe pareceu conveniente, em termos fiscais, respeitada não só a legislação, mas também a jurisprudência que prevalecia na esfera administrativa. O simples fato de ser acionista não pode lhe imputar responsabilidade solidária com fundamento no art. 124, I do CTN.

CSLL. REFLEXOS DO LANÇAMENTO DO IRPJ.

Mantém-se os lançamentos reflexos da CSLL na mesma proporção dos lançamentos do IRPJ, tendo em vista que estes se referem a autuações que se refletem na apuração do lucro líquido.

Houve embargos de declaração opostos pela Contribuinte e que resultaram na edição do Acórdão n.º 1401-003.017, no qual o Colegiado *a quo* decidiu *dar provimento aos embargos para suprir a omissão e a inexatidão verificados de acordo com o voto do Relator* (e-fls. 4669/4678). A decisão está assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2002

OMISSÃO. ACOLHIMENTO. JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

Supre-se a omissão do acórdão embargado, negando-se provimento ao recurso na parte em que pleiteava a impossibilidade de incidência de juros sobre a multa de ofício. Possível a incidência, conforme jurisprudência consolidada deste CARF.

INEXATIDÃO. ACOLHIMENTO.

Verificada a inexatidão dos termos utilizados no acórdão embargado, corrige-se a falha de redação, adequando-a aos fatos apresentados no processo.

UTILIZAÇÃO DA LINDB COMO FORMA DE INTERPRETAÇÃO NOS JULGAMENTOS ADMINISTRATIVOS. IMPOSSIBILIDADE.

Sendo atribuída pela Constituição Federal à Lei Complementar o estabelecimento de normas gerais em matéria de legislação tributária, a sistemática de interpretação admitida pela LINDB, instituída por Lei Ordinária, não pode invadir a esfera de competência de Lei Complementar.

O litígio decorreu de lançamentos dos tributos incidentes sobre o lucro apurado no ano-calendário 2002 a partir da constatação de omissão de ganho de capital reconhecido como receita de equivalência patrimonial, com imputação de multa qualificada em razão de simulação, além da glosa de despesas não comprovadas e exigência de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas. Houve imputação de responsabilidade tributária às pessoas jurídicas Brasal Refrigerantes S/A, Coca-Cola Indústrias Ltda, Heineken International B.V., Heineken Latin America Ltda, Kaik Participações Ltda, KSP Participações Ltda, Refrescos Bandeirantes Ind. e Com. Ltda, Refrigerantes do Noroeste S/A e TILPAR Til Participações S.A.

A autoridade julgadora de 1ª instância manteve integralmente a exigência e declarou a revelia de Refrescos Bandeirantes Ind. e Com. Ltda, por não ter apresentado impugnação, e de Refrigerantes do Noroeste S/A, por tê-la apresentado intempestivamente (e-fls. 2669/2750). Além da Contribuinte, as mesmas oito pessoas jurídicas que apresentaram impugnação interpuseram recursos voluntários, sendo os autos inicialmente sorteados para relatoria do Conselheiro Ricardo Marozzi Gregório, que foi acompanhado pela 2ª Turma da 1ª Câmara na proposta de conversão do julgamento em diligência para os esclarecimentos expostos

na Resolução nº 1102-000.300 (e-fls. 3234/3264). Com o retorno dos autos, o Colegiado *a quo*, deu provimento parcial aos recursos voluntários para reduzir o valor do ganho de capital tributado, excluir a glosa de despesas e a exigência de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, além da qualificação da penalidade e a responsabilidade tributária imputada aos sócios da autuada (e-fls. 3703/3745).

Os autos do processo foram remetidos à PGFN em 16/10/2017 (e-fl. 3748) e em 24/11/2017 retornaram ao CARF veiculando o recurso especial de e-fls. 3749/3882, admitido pelo despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 3904/3913, do qual se extrai:

(1) “qualificação da multa”

Decisão recorrida:

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. NÃO CABIMENTO. PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA.

Não há sentido em se aplicar multa qualificada quando o contribuinte agiu conforme pacífica jurisprudência do próprio Conselho de Contribuintes no momento da realização das operações. Aplicar a penalidade para um ato que à época da sua realização era compreendido como lícito desrespeita o princípio da segurança jurídica.

[...].

Em que pese o brilhante voto do Nobre colega Relator, além das demais divergências em que fui vencido, também vou divergir no que se refere à qualificação da multa [...].

Isto porque, apesar de atualmente este Conselho possam concluir pela existência de simulação nas operações realizadas pelo Contribuinte, o fato é que as mesmas foram realizadas no ano de 2002.

Naquele momento, a jurisprudência deste conselho administrativo acatava, de forma quase pacífica, a legalidade de operações como as realizadas pelo contribuinte.

Isto porque, como foi muito bem demonstrado pelo contribuinte em vasta pesquisa de jurisprudência do Conselho Administrativo, nos 10 anos que antecederam as operações realizadas, o entendimento pacífico da CSRF era no sentido de dar validade aos planejamentos tributários que não ferissem diretamente texto de lei.

A jurisprudência reiterava que, para caracterização da simulação era indispensável que o ato não pudesse ser realizado por vedação legal, bem como que os objetivos visados com a prática não interfeririam na qualificação jurídica do ato.

No caso concreto, verifico que o contribuinte agiu exatamente como era a orientação da jurisprudência administrativa que, na época, certamente enquadrariam as operações realizadas como legítimas.

A própria operação de “casa e separa” era muito nova no contexto da análise do conselho administrativo, mas já tinha posição favorável à sua legalidade.

Com a devida vênia ao posicionamento exarado pelo nobre colega relator, em atenção ao princípio da segurança jurídica, não é possível aplicar ao contribuinte hoje, consequências jurídicas que não haveriam no momento da realização dos atos e operações societárias que ensejaram o presente lançamento. Ainda mais, em se tratando de uma interpretação que leva em consideração o dolo qualificado punido por uma multa qualificada.

É inegável que a segurança jurídica e suas garantias derivadas, como proibição de excesso, proporcionalidade, razoabilidade, acessibilidade e confiança legítima, configuram-se como típicas garantias asseguradas aos contribuintes, às quais, ainda que não expressamente discriminadas, constituem-se em modalidades de “limitações constitucionais ao poder de tributar” e, por conseguinte, acomodam-se ao conjunto das regras de identidade do sistema constitucional, como expressões de cláusulas pétreas, protegidas pelo artigo 60, parágrafo 4º, “a”, da CF.

O dolo qualificado ensejados da aplicação de uma penalidade qualificada demanda a prova, pelo Fisco, de que na época dos fatos, o contribuinte, consciente da ilegalidade, mesmo assim a pratica com a intenção de lesar o Fisco. Certamente, não foi o que aconteceu no caso concreto, face a todo o contexto histórico fartamente comprovado pelo contribuinte.

Diga-se ainda que, até hoje, ainda há linha da doutrina e da jurisprudência que adota a interpretação que era aplicada pelo Conselho Administrativo no momento da ocorrência das operações.

Ademais, mesmo o contemporâneo parágrafo único do art. 116 do CTN, usado como base para o presente lançamento, desde o seu nascimento foi questionado quanto à sua auto-executoriedade.

[...].

Diante de tudo o quanto exposto, voto pelo provimento do recurso voluntário para afastar a qualificação da multa de ofício [...].

Acórdão paradigma n.º 9101-00.528, de 2010:

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

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

[...].

Em que pesem as razões de decidir da eminente relatora, peço vênia para dela divergir quanto à redução da multa de ofício do patamar de 150% para 75%, conforme decidido no acórdão recorrido.

[...].

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

Segundo a fiscalização, a empresa “Molicar Serviços” utilizou-se de institutos jurídicos que divergiram da verdadeira intenção das partes, qualificando-os como atos simulatórios, cuja finalidade foi a de ocultar a ocorrência do fato gerador do imposto relativo à alienação de sua participação societária.

[...].

Por fim, resta tecer algumas considerações quanto à possibilidade da caracterização do erro de proibição com a finalidade de afastar a aplicação da multa qualificada.

A Ilustre Relatora em suas razões finais aduz que:

[...].

Com a devida vênia, mantenho entendimento diverso quanto à possibilidade de aplicação no campo tributário do chamado “erro de proibição”, instituto do direito penal previsto no art. 21 do Decreto-Lei n.º 2.848, de 7 de dezembro de 1940, verbis:

[...].

Com efeito, da simples leitura do dispositivo transcrito, desume-se que o “erro de proibição” ou erro sobre a ilicitude do fato não exclui o dolo, mas atua tão somente na dosimetria da pena, podendo isentá-la ou diminuí-la de um sexto a um terço. Ipsu facto,

não prospera o entendimento de que se o contribuinte incorreu em erro quanto à ilicitude da conduta, estaria afastado o dolo e, por conseguinte, a multa qualificada.

De modo contrário ao proposto pela I. Relatora, a teoria penal acolhida pelo ordenamento brasileiro prevê que o erro sobre a ilicitude do fato pode excluir a pena ou diminuí-la, atuando somente no âmbito da culpabilidade e não da tipicidade da conduta, afastando o dolo. Equivale a dizer que, mesmo o contribuinte valendo-se do entendimento doutrinário e jurisprudencial sobre a licitude da conduta, incorrendo assim, em um possível erro escusável, por si só isto não seria suficiente para afastar o dolo e consequentemente a multa qualificada.

Ademais, o “erro de proibição” está insculpido no sistema sancionatório penal, distinto, portanto, do regime de sanções aplicáveis no âmbito administrativo. Apesar dos ilícitos tributários qualificados estarem sujeitos tanto a sanções administrativas (multas pecuniárias), como a sanções penais (privação de liberdade e multa), sua aplicação envolve critérios distintos, não sendo possível integrar de forma direta este instituto do direito penal ao direito tributário.

O “erro de proibição” está expresso no código penal e deve ser observado pelo aplicador na dosimetria da pena. Já no campo tributário, não há previsão para o fracionamento ou redução da multa nestas hipóteses. Ao contrário, o percentual de 150% deve ser aplicado a todas as hipóteses previstas na lei, não estando o agente fiscal autorizado a isentá-la ou diminuí-la conforme circunstâncias específicas.

No entanto, é mister reconhecer que a alegação de que o contribuinte se pautou no entendimento jurisprudencial e doutrinário majoritário pode perfeitamente ser apresentada em sua defesa junto ao Poder Judiciário. Quando este apreciar a denúncia oferecida relativa ao ilícito penal tributário decorrente, deverá considerar a hipótese de erro escusável e quantificar a pena na medida da culpabilidade atribuída ao contribuinte. No entanto, este julgamento é privativo do Poder Judiciário na apreciação do ilícito penal e, portanto, não é passível de ser transferido para a esfera administrativa, onde o exame deve se ater ao regime das sanções administrativas que, apesar de incidirem cumulativamente com as sanções penais, delas se distinguem quanto aos pressupostos jurídicos para sua aplicação.

Acórdão paradigma n.º 1302-001.331, de 2014:

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE ATIVOS. OPERAÇÃO “CASA-SEPARA”. 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.

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

Enquanto a decisão recorrida entendeu que *não há sentido em se aplicar multa qualificada quando o contribuinte agiu conforme pacífica jurisprudência do próprio Conselho de Contribuintes no momento da realização das operações* [operação de “casa

e separa”, esclareço], os acórdãos paradigmas apontados (Acórdãos nºs 9101-00.528, de 2010, e 1302-001.331, de 2014) decidiram, de modo diametralmente oposto, que, *mesmo o contribuinte valendo-se do entendimento doutrinário e jurisprudencial sobre a licitude da conduta [operação de “casa e separa”, esclareço], incorrendo assim, em um possível erro escusável, por si só isto não seria suficiente para afastar o dolo e conseqüentemente a multa qualificada* (primeiro acórdão paradigma) e que *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 [operação “casa-separa”, esclareço], com o objetivo de ocultar da autoridade fazendária a ocorrência do fato gerador tributário* (segundo acórdão paradigma).

(2) “responsabilidade solidária”

Decisão recorrida:

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. NÃO CABIMENTO.

A contribuinte jamais escondeu o fato de a venda das ações ser o seu objetivo e de que essa venda foi estruturada da forma que lhe pareceu conveniente, em termos fiscais, respeitada não só a legislação, mas também a jurisprudência que prevalecia na esfera administrativa. O simples fato de ser acionista não pode lhe imputar responsabilidade solidária com fundamento no art. 124, I do CTN.

[...].

Em que pese o brilhante voto do Nobre colega Relator, além das demais divergências em que fui vencido, também vou divergir no que se refere à [...] responsabilização solidária dos sócios da contribuinte.

Isto porque, apesar de atualmente este Conselho possam concluir pela existência de simulação nas operações realizadas pelo Contribuinte, o fato é que as mesmas foram realizadas no ano de 2002.

Naquele momento, a jurisprudência deste conselho administrativo acatava, de forma quase pacífica, a legalidade de operações como as realizadas pelo contribuinte.

Isto porque, como foi muito bem demonstrado pelo contribuinte em vasta pesquisa de jurisprudência do Conselho Administrativo, nos 10 anos que antecederam as operações realizadas, o entendimento pacífico da CSRF era no sentido de dar validade aos planejamentos tributários que não ferissem diretamente texto de lei.

A jurisprudência reiterava que, para caracterização da simulação era indispensável que o ato não pudesse ser realizado por vedação legal, bem como que os objetivos visados com a prática não interfeririam na qualificação jurídica do ato.

No caso concreto, verifico que o contribuinte agiu exatamente como era a orientação da jurisprudência administrativa que, na época, certamente enquadrariam as operações realizadas como legítimas..

A própria operação de “casa e separa” era muito nova no contexto da análise do conselho administrativo, mas já tinha posição favorável à sua legalidade.

[...].

Outrossim, não há sentido em se atribuir responsabilidade solidária aos sócios e sucessores diante do fato de que a contribuinte jamais escondeu o fato de a venda das ações de KAISER BRASIL ser o seu objetivo e de que essa venda foi estruturada da forma que lhe pareceu conveniente, em termos fiscais, respeitada não só a legislação, mas também a jurisprudência que prevalecia na esfera administrativa.

Assim, não entendo restarem aplicáveis os dispositivos legais atinentes à responsabilização solidária no presente caso. Até porque, se for mantida a interpretação sustentada no presente lançamento, fundada no inc. I do art. 124 do CTN, a simples participação societária acarretaria em sujeição passiva solidária, o que, a meu ver, é uma clara distorção da norma.

Diante de tudo o quanto exposto, voto pelo provimento do recurso voluntário para afastar a [...] sujeição passiva dos responsáveis solidários.

Acórdão paradigma n.º 1302-001.330, de 2014:

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INTERESSE COMUM.

Correta a imputação de responsabilidade tributária solidária, com fulcro no art. 124, I, do CTN, ao restar demonstrado nos autos o interesse comum na situação que constitui o fato gerador, consubstanciado na participação ativa e direta nos atos simulados que conduziram à alienação da participação societária e no interesse econômico e jurídico direto, com o benefício financeiro da supressão do ganho de capital na alienação de ativos dos quais era titular.

ALIENAÇÃO DE ATIVOS. OPERAÇÃO “CASA-SEPARA”. SIMULAÇÃO.

Deve ser mantida a exigência, ao restar comprovado que as complexas operações societárias levadas a efeito pelos interessados 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 lançamento deve, assim, ser mantido.

No que se refere a essa segunda matéria, também ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a decisão recorrida entendeu não *restarem aplicáveis os dispositivos legais atinentes à responsabilização solidária no presente caso* [operação de “casa e separa”, esclareço], *fundada no inc. I do art. 124 do CTN*, o acórdão paradigma apontado (Acórdão n.º 1302-001.330, de 2014) decidiu, de modo diametralmente oposto, ser *correta a imputação de responsabilidade tributária solidária, com fulcro no art. 124, I, do CTN* [operação “casa-separa”, esclareço].

(3) “despesas necessárias”

Decisão recorrida:

GLOSA DE DESPESAS DESNECESSÁRIAS. IMPROCEDÊNCIA.

Descabe a glosa de despesas consideradas desnecessárias quando se comprova que as mesmas estão vinculadas aos atos de alienação da participação societária, sendo gastos inerentes a esta atividade e necessários à sua realização.

[...].

Em relação à comprovação destas e à justificativa de que as mesmas se referem às despesas incorridas com consultorias e assessorias decorrentes do processo de alienação, forçoso se constatar, assim, como verificado pela Delegacia de Julgamento, que as despesas em questão não se enquadram nas hipóteses do art. 299, do RIR/99, abaixo transcrito, posto que não se referem ao desenvolvimento das atividades regulares da empresa, haja vista que, tratando-se de empresa produtora de bebidas não se encontra entre suas atividades principais a realização sistemática de operações de compra e venda de empresas.

[...].

Entretanto, após os debates ocorridos na sessão de julgamento, verificamos que a necessidade da realização da despesa não pode se resumir às atividades rotineiras da empresa. A necessidade deve ser auferida em relação aos atos que deveriam ser praticados e que estão relacionados àquela despesa.

Neste caso as despesas realizadas se referem, no seu todo, a despesas com consultorias da operação de venda da sua participação na CKBSA. Assim, reconhecendo que, no presente caso, a necessidade das despesas decorre do fato de estas serem intrínsecas à

realização dos atos de alienação da participação, passo a comungar do entendimento dos demais colegas desta câmara no sentido de que estas despesas devem ser caracterizadas como necessárias e, assim, podem sim ser utilizadas como dedução na apuração do lucro do exercício.

Acórdão paradigma n.º 1301-002.221, de 2017:

DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS. IRPJ - INDEDUTIBILIDADE.

São indedutíveis as despesas que não estejam estreitamente vinculadas às atividades da empresa e à manutenção de sua fonte produtiva, sendo admitidas somente aquelas usuais ou normais aos tipos de transações, operações ou atividades da pessoa jurídica.

[...].

Como se vê, não obstante ser a existência real da despesa condição necessária para a sua dedutibilidade, ela não é suficiente. Nos termos do art. 299 do RIR/99, somente são dedutíveis as despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. E necessárias são as despesas pagas ou incorridas para realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa. Além disso, a lei limita a dedutibilidade às despesas operacionais usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

Assim, a prova das despesas que afetam o lucro tributável deve evidenciar que o ônus assumido pela contribuinte decorreu de exigências da atividade da empresa. Não basta a operação ser, hipoteticamente, comum à atividade empresarial. Somente por meio de documentos produzidos com a intervenção de terceiros é possível afirmar que a despesa foi promovida para realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

No caso, trata-se de despesa relativa à aquisição de créditos fiscais de terceiros, que inquestionavelmente não se insere na atividade operacional da empresa, sendo indedutível na apuração do IRPJ e da CSLL, em face do disposto no artigo 299 do Decreto n.º 3.000, de 1999.

Isso porque, de acordo com a norma jurídica pertinente, para ser dedutível, as despesas incorridas devem guardar relação com a atividade desenvolvida pela empresa, isto é, com seu objeto social, admitindo-se ainda apenas as que preencham os requisitos de usualidade ou normalidade, o que não é o caso das despesas com a aquisição de créditos fiscais de terceiros.

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

Enquanto a decisão recorrida entendeu que *a necessidade da realização da despesa não pode se resumir às atividades rotineiras da empresa*, o acórdão paradigma apontado (Acórdão n.º 1301-002.221, de 2017) decidiu, de modo diametralmente oposto, que *a lei limita a dedutibilidade às despesas operacionais usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa*.

Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela caracterização das divergências de interpretação suscitadas.

Pelo exposto, do exame dos pressupostos de admissibilidade, PROPONHO seja ADMITIDO o Recurso Especial interposto.

A PGFN registra que *o colegiado a quo, embora reconheça a existência de simulação em operação de “casa e separa”, realizada com o fim de obter redução indevida de carga tributária na apuração de ganho de capital, desqualificou a multa, sob o entendimento firmado pelo redator do voto vencedor no sentido de que à época da operação, a jurisprudência administrativa havia se posicionado pela validade da operação realizada*. Diversamente, o paradigma n.º 9101-000.528 *ressalta que uma vez caracterizada a simulação, deve ser aplicada a multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, independentemente do entendimento*

jurisprudencial à época dos fatos no tocante a licitude das operações realizadas. Em caso análogo, o paradigma n.º 1302-001.331 também manteve a qualificação da penalidade.

Invocando lições de Marco Aurélio Greco, a PGFN argumenta que a fraude prevista no art. 72 da Lei n.º 4.502/64 *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,* e expõe as razões pelas quais entende que a Contribuinte *possuía ou devia possuir consciência de que causava o dano* ao Fisco, discorrendo sobre doutrina e concluindo que:

Tudo considerado, conclui-se que o contribuinte:

- i) praticou atividade ilícita comprovada, detalhadamente descrita no auto de infração e confirmada no termo de verificação fiscal, observada a partir da prática de diversos atos simulados, tudo visando reduzir o ganho de capital tributável, motivo pelo qual foi aplicada e devidamente justificada pela fiscalização a multa de 150%;
- ii) a conduta foi sempre resultado de sua vontade, livre e consciente, **já que realizada de forma sistemática**, objetivando impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal;
- iii) **a conduta repetida sistematicamente** demonstrou desprezo ao cumprimento da obrigação fiscal, ao princípio da solidariedade de matriz constitucional e ao dever legal de participação, **indicando a intensidade do dolo**.

Por todos os motivos expostos, deve ser mantida a qualificação da multa, posto que amparada nos comandos legais aplicáveis e justificada pelo contexto probante que instrui os presentes autos.

Com referência à responsabilidade tributária, a PGFN inicialmente observa que, *no caso sob análise, em que verificada a anuência dos acionistas nas operações societárias simuladas de “casa e separa”, procedidas com o fim de obter redução indevida de carga tributária na apuração de ganho de capital, o relator do acórdão recorrido, em seu voto, mantém a responsabilidade solidária imputada pela fiscalização a todos os acionistas envolvidos, nos termos do art. 124, I, do CTN.* Porém, o Colegiado *a quo* afastou a responsabilidade solidária dos acionistas que, em assembléia, aprovaram os atos societários na operação “*casa-separa*” identificada nestes autos, e assim divergiu do paradigma n.º 1302-001.330, que manteve imputação semelhante em operação análoga.

No mérito, depois de discorrer sobre as espécies de responsabilidade tributária, a PGFN destaca que *a responsabilidade tributária solidária exsurge quando o responsável é chamado para adimplir o crédito tributário concomitantemente com o contribuinte, arcando, independentemente deste, com o pagamento integral do crédito tributário.* E, reportando-se ao art. 124, I do CTN, conceitua “interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal reportando-se a doutrina e jurisprudência e asseverando que:

Percebe-se que o interesse comum das pessoas não é revelado somente pelo interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas pelo **interesse jurídico**, que diz respeito à realização comum ou conjunta da situação que constitui o fato gerador.

O **interesse jurídico** revela-se através de uma atitude voltada ao atendimento de uma necessidade, seja ela, econômica, moral ou social. E, no campo subjetivo, dele estruturam-se em direitos que o tutelam. Difere, portanto, de interesse coincidente, posto que neste vínculo visa apenas atender a uma necessidade específica, o que não se perfaz no caso em tela.

[...]

Enfim, no interesse comum as pessoas interessadas são ligadas por circunstâncias fáticas externas formadoras de solidariedade, ou seja, há entre elas uma consciência de grupo, ainda que tácita.

A decisão de primeira instância bem realça o interesse comum e a consciência de grupo, caracterizadores da responsabilidade tributária solidária, conforme previsão do inciso I, do art. 124, do CTN.

No que interessa, colhe-se do acórdão da DRJ os seguintes excertos:

[...]

Como bem ressaltado pelo voto vencido do acórdão recorrido nesta parte, o interesse comum fica bem claro à medida que os acionistas, em assembléia, não discordaram das operações societárias das quais resultaram a redução artificial do ganho de capital apurado. Ressalte-se que os atos foram aprovados por unanimidade, razão pela qual fica claramente demonstrada a participação dos acionistas na formação do fato gerador do tributo em cobrança.

Demonstrado o interesse comum na formação do fato gerador, deve ser mantida a responsabilidade solidária aos acionistas pela fiscalização.

Por fim, no que concerne à glosa de despesas, a PGFN observa que *inobstante a redação do art. 299 do RIR/99, o colegiado a quo aceitou as despesas incorridas com consultoria na operação de alienação, por entendê-las necessárias ao ato praticado pela empresa, independentemente de sua relação com atividade empresarial, concernente ao seu objeto social. E, diversamente, o paradigma nº 1301-002.221 firma o entendimento de que para fins de dedutibilidade nos termos do art. 299 do RIR/99, as despesas devem ser necessárias à atividade operacional da empresa, ou seja, devem guardar relação com atividade de seu objeto social. A despesa deve estar intrinsecamente ligada à fonte produtora da empresa.*

Discorre sobre os conceitos de necessidade, normalidade e usualidade, reportando-se a doutrina e concluindo que:

Nos termos do art. 299 do RIR, para ser dedutível, a despesa deve necessária a realização da atividade operacional da empresa, ligada ao objeto social.

No caso, conforme ressaltado pelo próprio relator do acórdão recorrido, a atividade empresarial é a produção de bebidas. É esta a atividade principal e usual da empresa.

Logo, as despesas com consultoria na operação de venda de participação societária, por não se relacionarem com o objeto social do contribuinte, empresa produtora de bebidas, não podem ser validamente deduzidas, sob pena de afronta direta à legislação tributária.

Cientificadas, parte das responsáveis tributárias e a Contribuinte apresentaram contrarrazões nas seguintes datas:

Sujeito Passivo	Ciência	Fl.	Contrarrazões	Fl.
Coca-Cola Indústrias Ltda	08/02/2018	3984	25/02/2018	3955/3982
Brasal Refrigerantes S/A	02/02/2018	3944	16/02/2018	4024/4036
Limba Serviços Ltda (nova razão social de Heineken Latin America Ltda)	05/02/2018	3946	20/02/2018	4095/4116
KSP Participações Ltda	06/02/2018	3950	20/02/2018	4264/4300
Neslip S/A	02/02/2018	3941	20/02/2018	4301/4328
Heineken International B.V	08/02/2018	3951	21/02/2018	4374/4396
Kaik Participações Ltda	14/03/2018	3953/3954	27/03/2018	4586/4600
Tilpar-Til Participações Ltda	05/02/2018	3947		
Refrescos Bandeirantes Ind e Com Ltda	07/02/2018	3952		

Refrigerantes Noroeste S/A	02/02/2018	3943		
----------------------------	------------	------	--	--

As responsáveis Coca-Cola Indústrias Ltda, Brasal Refrigerantes S/A, KSP Participações Ltda e Kaik Participações Ltda defendem o não conhecimento do recurso especial da PGFN porque o paradigma indicado diverge do acórdão recorrido em matéria fática, restando *lá comprovado o “interesse jurídico direto” de tais sócios na reestruturação então adotada haja vista terem eles sido caracterizados como “verdadeiros alienantes” do negócio em discussão.* Ao contrário do que alega a PGFN, o paradigma *não manteve a responsabilização tributária atribuída ao sócios do contribuinte autuado com base no entendimento de que a simples anuência dos atos societários atrairia a norma do art. 124, I, do CTN.* No mérito, afirmam a total improcedência do recurso especial frente à acusação fiscal pautada no *argumento de que o art. 124, I, do CTN, seria aplicável no caso concreto pelo simples fato de os sócios ou acionistas da NESLIP S.A terem interesse econômico nos seus resultados.* Defendem ser necessário que os responsáveis *tenham ocupado o mesmo polo de uma materialidade tributária* e, no caso, a personalidade dos acionistas é distinta da personalidade da sociedade investida e *não figuram como parte nos negócios por ela celebrados.* Observam que a participação indireta nos resultados da sociedade não caracteriza o interesse comum, e destacam o fato de ser *acionista minoritário, detentor de magros 10% do capital social* da autuada. Reportam-se à interpretação firmada pelo Superior Tribunal de Justiça acerca de referido dispositivo legal, invocam precedentes deste Conselho, e acrescenta que esta imputação *tornaria desnecessária a previsão constante do art. 135, III, do CTN,* não invocado no caso concreto, no qual também não há qualquer demonstração do poder de gerência da responsável, ou mesmo acusação de que a responsável *seria a “verdadeira alienante” de investimentos na KAISER.* Pedem, assim, que o recurso especial não seja conhecido ou, se admitido, que lhe seja negado provimento.

As responsáveis Limba Serviços Ltda (nova razão social de Heineken Latin America Ltda) e Heineken International B.V também defendem o não conhecimento do recurso especial porque *a situação fática analisada pelo acórdão apontado como paradigma envolvia a participação direta dos responsáveis solidários nos atos tidos como simulados,* ao passo que as responsáveis vêm demonstrando *que não teve participação direta nos atos que forma tidos pelo acórdão recorrido simulados,* dada sua condição de *acionista minoritária,* totalmente *alijada do processo decisório que resultou na deliberação a respeito da alienação do investimento,* e inclusive votando contrariamente à convocação da assembleia geral extraordinária para deliberação sobre a transação, *justificando seu voto pela total falta de informações,* e abstendo-se de *deliberar sobre todos os atos societários de implementação do planejamento tributário que ensejou a autuação.* No mérito, afirmam teóricas e genéricas as referências da recorrente à responsabilidade solidária, sem qualquer especificação da conduta que poderia ensejar sua responsabilização. Defendem que *o regular interesse dos acionistas, mormente dos minoritários, nos resultados de uma sociedade anônima jamais poderia ser equiparado ao interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária.* Discorrem sobre a caracterização da solidariedade no âmbito tributário, cita doutrina, reiteram que como *acionista minoritária da Neslip, não se encontrava no mesmo polo da relação jurídica de direito privado que resultou na alienação de investimento pela referida sociedade.* Invocam jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e ressaltam que, *considerando que a personalidade jurídica dos acionistas é distinta da personalidade jurídica da sociedade anônima na qual detêm participação, eles não figuram como parte nos negócios jurídicos celebrados por tal sociedade.* Assim, *a receita ou os resultados auferidos pela sociedade anônima são de sua exclusiva responsabilidade e propriedade.* Mencionam a *insegurança jurídica generalizada* que esta interpretação do art. 124, I do CTN acarretaria, transcrevem jurisprudência deste Conselho e

passam a enfatizar a *falta de conhecimento, pela recorrida, dos atos praticados objeto da autuação*, novamente mencionando sua conduta ao longo do processo decisório que resultou nas operações questionadas e detalhando estas ocorrências. Pedem, assim, que o recurso especial não seja conhecido e, se analisado, que lhe seja negado provimento.

A Contribuinte defende o não conhecimento do recurso especial da PGFN porque, diversamente do acórdão recorrido, que teve em conta operações *realizadas em observância à orientação jurisprudencial existente à época dos fatos*, o primeiro paradigma indicado *analisou operações realizadas quando já havia orientação jurisprudencial condicionando a validade de atos que resultassem na economia tributária à existência de “propósito negocial”*. Já o segundo paradigma se assemelharia a casos atípicos que cita, e que *não guardam qualquer similitude fática com o acórdão recorrido*. Detalha as circunstâncias que diferenciam os casos comparados e conclui que, *da mesma forma que o segundo paradigma, o acórdão recorrido também entendeu que, uma vez demonstrada a prática de atos dolosos tendentes a impedir ou retardar o conhecimento do fato gerador da obrigação tributária deve a multa de ofício ser qualificada, mas concluiu pela falta de demonstração de tal conduta para o caso concreto*. Reportando-se a casos nos quais esta Turma negou conhecimento a recurso especial em circunstâncias semelhantes, destaca que *em se tratando de discussão quanto à caracterização de “evidente intuito de fraude” – em que a questão probatória é determinante -, a requalificação da multa de ofício dependeria de reexame do conjunto probatório, o que não se admite na CSRF*. Ressalta, também, que o segundo paradigma afastou a exclusão do dolo por erro de proibição, mas nada disse acerca do princípio da segurança jurídica e das garantias dele derivadas. Conclui, assim, que a PGFN não logrou demonstrar o dissídio jurisprudencial relativamente à qualificação da penalidade.

Também em relação à glosa de despesas, afirma que o recurso especial não pode ser conhecido, porque o terceiro paradigma não analisou a *dedutibilidade de despesas incorridas com a venda de participações societárias por sua controladora*, atividade prevista no estatuto social da CKSA, diversamente da situação verificada no paradigma acerca da *aquisição de créditos fiscais*. Acrescenta que *o fato de tais despesas terem sido incorridas para a realização de transação que gerou significativo ganho de capital tributável para a CKSA é suficiente para assegurar a dedutibilidade das mesmas*, e desse modo *a aplicação do TERCEIRO PARADIGMA ao caso concreto resultaria justamente na dedutibilidade das despesas em discussão*.

No mérito, observa que a exasperação da multa decorreu da qualificação do procedimento como simulação, mas a lei exige, para tanto, o intuito de fraude evidente e a existência de dolo. E, no presente caso, *é fato incontroverso que todos os atos praticados por CKSA estavam rigorosamente de acordo com o direito e jurisprudência vigentes à época em que realizados*. Ademais, à época dos fatos, *a única operação do tipo “casa e separa” até então conhecida havia sido validada pelo 1º CC (Acórdão nº 106-09.343), tendo a própria PGFN deixado de apresentar recurso da decisão do 1º CC à CSRF, sob a alegação de que a decisão não lhe parecia contrária à lei*. Assim, *a CKSA nada mais procurou fazer do que maximizar seus resultados, com base na lei e na orientação que vinha prevalecendo em órgão de composição paritária, o atual CARF, integrado por especialistas em matéria fiscal*. Observa que *a existência de decisões administrativas atestando a legitimidade de determinado procedimento é tão relevante que a Lei nº 4.502, de 30.11.1964 afasta a penalidade em face de imposto de consumo, o que serve, ao menos, para afastar o dolo, pois não é necessário que haja lei neste sentido para se chegar a essa conclusão*. Cita doutrina, decisões de Turmas da CSRF e defende que o art. 116, parágrafo único, do CTN, indicado no fundamento legal do lançamento, *foi editado para combater exatamente atos que não contemplam evidente intuito de fraude*, na

hipótese de *elisões fiscais*. Sua aplicação, aliás, indicaria *que a própria fiscalização não considerou ter havido simulação ou evidente intuito de fraude no caso concreto*. Observa também que a nulidade de atos praticados em fraude à lei teve aplicação com a vigência do Novo Código Civil em 2003, *depois da venda da KAISER*. E arremata ressaltando *que a fiscalização qualificou a multa de ofício sobre o crédito tributário exigido no AUTO fazendo referência genérica e inespecífica a “atos simulados”, sem sequer indicar qual teria sido a conduta praticada por CKSA (sonegação, fraude ou conluio)*, contrariando entendimento expresso no Acórdão n.º 9101-002.189.

Com referência à glosa de despesas, observa que a falta de comprovação já foi superada no acórdão recorrido e que o recurso especial *diz respeito ao requisito da “necessidade” das referidas despesas*. Ressalta que não houve qualificação da penalidade neste ponto, que houve pagamento antecipado relativamente a parte do ganho de capital auferido e que o crédito tributário relativo à glosa de despesas, incorridas em período de apuração encerrado em 17/07/2002, estaria alcançado pela decadência na data de ciência do lançamento (19/12/2007). Subsidiariamente invoca o Parecer Normativo n.º 32/81 para defender que *o fato de as referidas despesas não serem incorridas de forma contínua não significa que elas não sejam necessárias, normais e usuais à atividade da Contribuinte*. No caso, *os prestadores de serviços foram contratados para assessorar CKSA na alienação de seus investimentos em KAISER*, e dessa forma *tais despesas qualificam-se como despesas dedutíveis*, inclusive porque a alienação efetivamente ocorreu, os serviços foram efetivos e o prestador tinha especialidade em transações desse tipo.

Pede, assim, que o recurso especial da PGFN não seja conhecido ou que lhe seja negado provimento.

Em 29/01/2021 Tilpar-Til Participações Ltda apresentou *manifestação contra as alegações postas pela PGFN*, nos mesmos termos das contrarrazões apresentadas por Coca-Cola Indústrias Ltda, Brasal Refrigerantes S/A, KSP Participações Ltda e Kaik Participações Ltda (e-fls. 5077/5097)

A Contribuinte também opôs embargos de declaração em 08/02/2018 (e-fls. 3985/3993), os quais foram parcialmente admitidos conforme e-fls. 4623/4626 e nesta parte apreciados no Acórdão n.º 1401-003.017, depois de a Contribuinte ter apresentado nova petição às e-fls. 4630/4634. A PGFN foi cientificada do acórdão de embargos e restituiu os autos sem manifestação (e-fls. 4680/4681). As responsáveis tributárias também foram cientificadas conforme e-fls. 4645/4710, mas apenas a Contribuinte, cientificada em 21/12/2019 (e-fls. 4704), se manifestou, interpondo recurso especial em 07/03/2019 (e-fls. 4728/4768), no qual arguiu divergências parcialmente admitidas no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 5029/5042, do qual se extrai:

- (1) “divergência jurisprudencial quanto à não caracterização de simulação na ausência de conduta dolosa e quanto ao próprio conceito de simulação”

Decisão recorrida:

SIMULAÇÃO. CARACTERÍSTICAS.

A simulação é caracterizada pela divergência entre a exteriorização dos atos formalmente praticados e a vontade, a intenção, desejada. Na simulação, os atos praticados pelas partes são desejados apenas na sua forma, mas materialmente deseja-se outro resultado. Na simulação, é irrelevante que os atos formais praticados publicamente sejam lícitos, pois esse fato não influi no cerne da definição de simulação, que é a divergência entre exteriorização e vontade.

OPERAÇÕES ESTRUTURADAS EM SEQUÊNCIA. SIMULAÇÃO.

Caracterizando-se que atos praticados em sequência, com utilização de transformação da forma de constituição de sociedades, aumento de capital com ágio, atos sucessivos num curto espaço de tempo, denotam a divergência entre exteriorização dos atos praticados com a vontade real, descaracterizando a operação como a de um planejamento tributário lícito, e que levam ao não oferecimento à tributação do ganho de capital ocorrido, mantém-se a autuação realizada.

[...].

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. NÃO CABIMENTO. PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA Não há sentido em se aplicar multa qualificada quando o contribuinte agiu conforme pacífica jurisprudência do próprio Conselho de Contribuintes no momento da realização das operações. Aplicar a penalidade para um ato que à época da sua realização era compreendido como lícito desrespeita o princípio da segurança jurídica.

[...].

Ora, na leitura deste relator, agiu corretamente a fiscalização a enquadrar a realização do conjunto de atos como simulação, visto que, considerada a intenção do recorrente que, desde a realização do acordo de avenças, tinha o objetivo de venda, a realização de atos diversos, até mesmo em sentido contrário ao da venda, caracteriza a intenção de simulação de atos com a intenção de reduzir a incidência tributária e, desta forma, entendemos que resta caracterizada a simulação passível de modificação da regra de decadência para a do art. 173, parágrafo único do CTN.

[...].

A própria operação de “casa e separa” era muito nova no contexto da análise do conselho administrativo, mas já tinha posição favorável à sua legalidade.

[...].

O dolo qualificado ensejador da aplicação de uma penalidade qualificada demanda a prova, pelo Fisco, de que na época dos fatos, o contribuinte, consciente da ilegalidade, mesmo assim a pratica com a intenção de lesar o Fisco. Certamente, não foi o que aconteceu no caso concreto, face a todo o contexto histórico fartamente comprovado pelo contribuinte.

Acórdão paradigma nº 1401-000.582, de 2011:

NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO. OPERAÇÃO CASA SEPARA.

A subscrição de novas ações de uma sociedade anônima, com a sua integralização em dinheiro e registro de ágio, para subsequente retirada da sociedade da sócia originária, com resgate das ações para guarda e posterior cancelamento caracteriza negócio jurídico indireto de venda da participação societária.

NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO. INOPONIBILIDADE AO FISCO.

O fato de ser um negócio jurídico indireto não traz a consequência direta de tornar eficaz o procedimento da interessada, pois essa figura não é oponível ao fisco quando, como é o caso concreto, sem propósito comercial algum, visto de seu todo, visar apenas a mera economia de tributos. No caso concreto, houve por conseguinte fraude à lei do imposto de renda que comanda a tributação do ganho de capital na alienação de bens do ativo permanente através da utilização de norma de cobertura..

[...].

Tenho para mim que o caso concreto não se trata de simulação propriamente dita, mas sim de negócio jurídico indireto, mas que no caso não pode ser oponível ao fisco para fins apenas de economia de tributos, por fraudar a lei do imposto de renda que comanda a tributação do ganho de capital na alienação. É de se ver.

A jurisprudência do Conselho tem se conduzido, a meu ver, data maxima venia, de forma errática ao não conseguir estabelecer critérios objetivos no sentido de

diferenciar a simulação do negócio jurídico indireto, gerando a meu ver um grande problema. Deixa de distinguir situações que mereceriam tratamentos diferenciados, especialmente quanto a graduação da penalidade. Tratando negócio jurídico indireto como se fosse simulação, termina por punir com multa qualificada quando o correto seria no máximo a multa de 75%. Ora, é ínsito da simulação o evidente intuito de fraude. Dessa forma a jurisprudência por não fazer essa distinção e não enfrentar de forma direta o fato de que desconsidera, sim, os efeitos do negócio jurídico indireto em muitas situações concretas, termina por fazer um verdadeiro malabarismo na medida em que taxa o negócio jurídico indireto de simulação, por não possuir seriedade, causalidade ou propósito negocial algum e ao mesmo tempo desqualifica a multa.

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

Enquanto a decisão recorrida entendeu que, apesar de ter havido *simulação*, não haveria o *dolo qualificado*, o acórdão paradigma apontado (Acórdão nº 1401-000.582, de 2011) decidiu, de modo diametralmente oposto, que *é ínsito da simulação o evidente intuito de fraude*.

Além disso, enquanto a decisão recorrida entendeu a *realização do conjunto de atos (operação de “casa e separa”) como simulação*, o acórdão paradigma apontado (Acórdão nº 1401-000.582, de 2011) decidiu, de modo diametralmente oposto, que *o caso concreto (operação casa separa) não se trata de simulação propriamente dita, mas sim de negócio jurídico indireto*.

(2) “divergência jurisprudencial quanto à aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, mesmo quando caracterizada a simulação, mas afastado o dolo”

Decisão recorrida:

IRPJ/CSLL. DECADÊNCIA. SIMULAÇÃO.

O direito de praticar o ato de lançamento, quando da ocorrência de simulação, extingue-se após 5 anos, sendo o termo inicial de contagem do prazo o primeiro dia exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, na forma do art. 173, parágrafo único, do CTN.

Acórdão paradigma nº 1401-001.071, de 2013:

DECADÊNCIA DO LANÇAMENTO REFERENTE AO 4º TRIMESTRE DE 2004 Na ausência de indícios de fraude, não se aplica o artigo 173, I, do CTN, o prazo decadencial deve ser contado da ocorrência do fato impositivo. Decadência em relação ao 4º trimestre de 2004.

[...].

Resguardado meu posicionamento acerca do mérito, não existiu o dolo conscientemente de praticar o “ilícito”, é dizer, na busca de resultado ilícito, mas sim o de praticar um ato na consciência de sua licitude, só que, na verdade, eivado pelo vício da simulação.

No que se refere a essa segunda matéria, também ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a decisão recorrida entendeu que *o direito de praticar o ato de lançamento, quando da ocorrência de simulação, extingue-se após 5 anos, [...], na forma do art. 173, parágrafo único, do CTN*, o acórdão paradigma apontado (Acórdão nº 1401-001.071, de 2013) decidiu, de modo diametralmente oposto, que *não se aplica o artigo 173, I, do CTN, [...] na busca de [...] de praticar um ato na consciência de sua licitude, só que, na verdade, eivado pelo vício da simulação*.

(3) “divergência jurisprudencial quanto à aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, quando o contribuinte age de acordo com a orientação jurisprudencial existente à época”

Decisão recorrida:

IRPJ/CSLL. DECADÊNCIA. SIMULAÇÃO.

O direito de praticar o ato de lançamento, quanto da ocorrência de simulação, extingue-se após 5 anos, sendo o termo inicial de contagem do prazo o primeiro dia exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, na forma do art. 173, parágrafo único, do CTN.

[...].

Isto porque, apesar de atualmente este Conselho possa concluir pela existência de simulação nas operações realizadas pelo Contribuinte, o fato é que as mesmas foram realizadas no ano de 2002.

Naquele momento, a jurisprudência deste conselho administrativo acatava, de forma quase pacífica, a legalidade de operações como as realizadas pelo contribuinte.

Isto porque, como foi muito bem demonstrado pelo contribuinte em vasta pesquisa de jurisprudência do Conselho Administrativo, nos 10 anos que antecederam as operações realizadas, o entendimento pacífico da CSRF era no sentido de dar validade aos planejamentos tributários que não ferissem diretamente texto de lei.

A jurisprudência reiterava que, para caracterização da simulação, era indispensável que o ato não pudesse ser realizado por vedação legal, bem como que os objetivos visados com a prática não interfeririam na qualificação jurídica do ato.

No caso concreto, verifico que o contribuinte agiu exatamente como era a orientação da jurisprudência administrativa que, na época, certamente enquadraria as operações realizadas como legítimas.

A própria operação de “casa e separa” era muito nova no contexto da análise do conselho administrativo, mas já tinha posição favorável à sua legalidade.

Acórdão paradigma n.º 1302-002.724, de 2018:

DECADÊNCIA. AFASTAMENTO DA MULTA QUALIFICADA. APLICAÇÃO DO PRAZO DECADENCIAL DO ART. 150, § 4º, DO CTN Tendo sido afastada a multa qualificada, impõe-se reconhecer a decadência parcial do lançamento do IRPJ e CSLL, relativo ao ano-calendário 2010, em face da aplicação do prazo previsto no art. 150, § 4º, do CTN, nos termos da jurisprudência consolidada pelo STJ no julgamento do Resp. n.º 973.733/SC, proferido no regime de recursos repetitivos.

[...].

No entanto, não há elementos para afirmar o intuito fraudulento da recorrente na obtenção do benefício fiscal. Sua pretensão de economia fiscal, no bojo das operações de uma real aquisição da participação, conquanto feita de forma equivocada, era ao menos discutível, como se revela a própria dissensão jurisprudencial no âmbito deste Conselho sobre o tema, especialmente à época em que os fatos ocorreram.

[...].

Ante ao exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso nesta parte, para reduzir a multa de ofício aplicada de 150% para 75% Decadência Tendo em vista o cancelamento da multa qualificada, entendimento do colegiado foi no sentido de reconhecer a decadência parcial do lançamento do IRPJ e CSLL, relativo ao ano-calendário 2010, em face da aplicação do prazo previsto no art. 150, § 4º, do CTN, nos termos da jurisprudência consolidada pelo STJ no julgamento do Resp. n.º 973.733/SC, proferido no regime de recursos repetitivos.

Acórdão paradigma n.º 1402-002.207, de 2016:

MULTA QUALIFICADA.

Não há que se falar em multa qualificada, pois à época da realização dos atos societários com vistas ao aproveitamento do ágio, não havia entendimento consolidado neste Conselho sobre a abusividade dos planejamentos tributários e, portanto, injusto tratar a operação realizada como sendo fraudulenta, dolosa ou simulada.

DECADÊNCIA.

Em sendo afastada a conduta fraudulenta do contribuinte, o prazo para o Fisco constituir o crédito tributário será o previsto no parágrafo 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, o que torna indevida a autuação sobre o ano-calendário de 2007.

No tocante a essa terceira matéria, também ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a decisão recorrida entendeu que se aplica o art. 173, parágrafo único, do CTN, mesmo quando o contribuinte agiu exatamente como era a orientação da jurisprudência administrativa que, na época, certamente enquadraria as operações realizadas como legítimas, os acórdãos paradigmas apontados (Acórdãos nºs 1302-002.724, de 2018, e 1402-002.207, de 2016) decidiram, de modo diametralmente oposto, que aplica-se o prazo previsto no art. 150, § 4º, do CTN, quando a pretensão de economia fiscal, [...], conquanto feita de forma equivocada, era ao menos discutível, como se revela a própria dissensão jurisprudencial no âmbito deste Conselho sobre o tema, especialmente à época em que os fatos ocorreram (primeiro acórdão paradigma) e que o prazo para o Fisco constituir o crédito tributário será o previsto no parágrafo 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, quando à época da realização dos atos societários [...], não havia entendimento consolidado neste Conselho sobre a abusividade dos planejamentos tributários (segundo acórdão paradigma).

(4) “divergência jurisprudencial quanto à aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, como decorrência direta da desqualificação da multa de ofício por ausência de dolo”

Decisão recorrida:

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. NÃO CABIMENTO. PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA Não há sentido em se aplicar multa qualificada quando o contribuinte agiu conforme pacífica jurisprudência do próprio Conselho de Contribuintes no momento da realização das operações. Aplicar a penalidade para um ato que à época da sua realização era compreendido como lícito desrespeita o princípio da segurança jurídica.

[...].

IRPJ/CSLL. DECADÊNCIA. SIMULAÇÃO.

O direito de praticar o ato de lançamento, quanto da ocorrência de simulação, extingue-se após 5 anos, sendo o termo inicial de contagem do prazo o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, na forma do art. 173, parágrafo único, do CTN.

Acórdão paradigma nº 1401-001.071, de 2013:

DESQUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO No planejamento tributário, quando identificada a convicção do contribuinte de estar agindo segundo o permissivo legal, sem ocultação da prática e da intenção final dos seus negócios, não há como ser reconhecido o dolo necessário à qualificação da multa, elemento este constante do caput dos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64.

[...].

DECADÊNCIA DO LANÇAMENTO REFERENTE AO 4º TRIMESTRE DE 2004 Na ausência de indícios de fraude, não se aplica o artigo 173, I, do CTN, o prazo decadencial deve ser contado da ocorrência do fato impositivo. Decadência em relação ao 4º trimestre de 2004.

[...].

Como efeito reflexo da desqualificação da multa de ofício, é de ser reconhecida a decadência do lançamento no que diz respeito ao 4º trimestre do ano de 2004.

Acórdão paradigma nº 1302-002.724, de 2018:

MULTA QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE.

Para que se possa preencher a definição do evidente intuito de fraude que autoriza a qualificação da multa, nos termos do artigo 44, II, da Lei 9.430/1996, é imprescindível identificar a conduta praticada: se sonegação, fraude ou conluio respectivamente, arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964. A mera imputação de falta de propósito negocial não é suficiente para a aplicação da multa de 150%, sendo necessário comprovar o dolo, em seus aspectos subjetivo (intenção) e objetivo (prática de um ilícito). A errônea interpretação da legislação atinente ao ágio, por parte da recorrente, revela-se escusável no tocante à qualificação da multa de ofício, inexistindo elementos para justificar sua aplicação.

[...].

DECADÊNCIA. AFASTAMENTO DA MULTA QUALIFICADA. APLICAÇÃO DO PRAZO DECADENCIAL DO ART. 150, § 4º, DO CTN

Tendo sido afastada a multa qualificada, impõe-se reconhecer a decadência parcial do lançamento do IRPJ e CSLL, relativo ao ano-calendário 2010, em face da aplicação do prazo previsto no art. 150, § 4º, do CTN, nos termos da jurisprudência consolidada pelo STJ no julgamento do Resp. n.º 973.733/SC, proferido no regime de recursos repetitivos.

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

Enquanto a decisão recorrida entendeu que, mesmo não havendo sentido em se aplicar multa qualificada, [...] o direito de praticar o ato de lançamento, quanto da ocorrência de simulação, extingue-se após 5 anos, sendo o termo inicial de contagem do prazo o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, na forma do art. 173, parágrafo único, do CTN, os acórdãos paradigmas apontados (Acórdãos n.ºs 1401-001.071, de 2013, e 1302-002.724, de 2018) decidiram, de modo diametralmente oposto, que, como efeito reflexo da desqualificação da multa de ofício, é de ser reconhecida a decadência do lançamento [na forma do art. 150, § 4º, do CTN, esclareço] (primeiro acórdão paradigma) e que, tendo sido afastada a multa qualificada, impõe-se reconhecer a decadência parcial do lançamento do IRPJ e CSLL [...], em face da aplicação do prazo previsto no art. 150, § 4º, do CTN (segundo acórdão paradigma).

(5) “divergência jurisprudencial quanto à não auto-aplicação do art. 116, parágrafo único, do CTN”

[...]

Por fim, com referência a essa quinta matéria, não ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, por inexistir divergência de entendimento passível de uniformização.

[...]

Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela caracterização, em parte, das divergências de interpretação suscitadas.

Pelo exposto, do exame dos pressupostos de admissibilidade, PROPONHO seja ADMITIDO, EM PARTE, o Recurso Especial interposto.

Cientificada em 20/08/2019, a Contribuinte não apresentou agravo.

Aduz a Contribuinte, inicialmente, que restaram definitivas as exonerações decorrentes da exclusão das bases de cálculo dos tributos lançados do montante de R\$ 350.730.300,00, relativo à parcela do preço paga com ações de MOLSON, bem como do afastamento das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas. Na sequência, expõe sua defesa até então deduzida nestes autos acerca da aplicação do art. 150, §4º do CTN, sintetizando que:

- (i) **nos dez anos anteriores à alienação de seus investimentos na KAISER, ocorrida em 19.03.2002**, o entendimento uniforme da CSRF e do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes ("1º CC") era no sentido da validade de planejamentos fiscais que não conflitassem diretamente com a letra da lei; com efeito, até mesmo na análise de planejamentos fiscais sem sentido lógico, a jurisprudência reiteradamente afirmava que, para a caracterização da simulação, era "indispensável que o ato praticado não pudesse ser realizado, seja por vedação legal ou qualquer outra razão", e que "os objetivos visados com a prática do ato não interferem" em sua qualificação jurídica;
- (ii) à época da venda da KAISER, ou seja, em 2002, **a única operação do tipo que depois veio a ser conhecida como "cisão de caixa" ou "casa e separa" até então conhecida havia sido validada pelo 1º CC** no Acórdão nº 106-09.343 (Relator GENÉSIO DESCHAMPS, em 09.01.1997), tendo a própria PGFN deixado de apresentar recurso à CSRF sob a alegação de que a decisão não lhe parecia ser "contrária à lei ou à prova dos autos, mas exclusivamente interpretação (aliás farta e profunda) das provas";
- (iii) a simulação pressupõe dolo; pressupõe o conhecimento do contribuinte de que está lesando o fisco;
- (iv) tendo em vista que as operações realizadas pela RECORRENTE foram lícitas - como reconhece o próprio AUTO - e **realizadas ao amparo da jurisprudência então existente**, não se poderia atribuir à CKSA procedimento capaz de caracterizar uma simulação;
- (v) nessa conformidade, é aplicável ao crédito tributário exigido nos AUTOS a regra de contagem do prazo decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN; tendo a RECORRENTE tomado ciência do AUTO em **19.12.2007** (ou seja, mais de cinco anos após o seu fato gerador, que ocorreu em **17.07.2002**) o AUTO deve ser integralmente cancelado; e, por fim,
- (vi) o art. 116, parágrafo único, do CTN - utilizado como fundamento dos AUTOS - não é autoaplicável e, além disso, evidencia a inexistência de simulação no caso concreto por ter sido destinado a combater exatamente atos em que a simulação está ausente. *(destaques do original)*

Observa que, apesar de afastada a qualificação da penalidade, a arguição de decadência não foi acolhida por voto de qualidade, mas o acórdão recorrido não trouxe qualquer referência às razões para aplicação do art. 173, inciso I do CTN, *mesmo na ausência de qualquer conduta dolosa*. Opostos embargos acerca desta obscuridade, não foram eles acolhidos neste ponto, sob a justificativa de que o art. 150, §4º do CTN teria sido afastado porque, *embora não tivesse havido dolo qualificado (...), teria havido simulação*. Contudo, em seu entendimento:

2.14. No entanto, registra a RECORRENTE que, para que o despacho de admissibilidade estivesse correto, todos os Conselheiros que participaram do julgamento deveriam ter apreciado a matéria acerca da aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, quando ausente qualquer conduta dolosa por parte do contribuinte. **Mas não foi isso que ocorreu: 3 (três) julgadores - inclusive o Presidente - votaram pela existência de conduta dolosa - e, consequentemente, pela manutenção da multa qualificada de 150% - e sequer apreciaram a matéria;** de outro lado, 4 (quatro) julgadores votaram pela aplicação do prazo decadencial previsto pelo art. 150, § 4º, do CTN, e restaram vencidos. Tendo sido negado provimento ao recurso voluntário pelo voto de qualidade, é evidente que **somente um conselheiro adotou o entendimento que o despacho de admissibilidade atribui ao ACÓRDÃO RECORRIDO.**

2.15. Ou seja, foram adotados **3 (três) entendimentos autônomos:** (i) o do Conselheiro Relator pela existência de dolo e, por conseguinte, pela contagem do prazo decadencial nos termos do art. 173, inciso I, do CTN; (ii) o do Redator Designado no sentido de que não houve nenhuma conduta dolosa, aplicando-se o prazo decadencial previsto pelo art. 150, § 4º, do CTN; e, por fim, (iii) o de um único conselheiro (no caso, da Conselheira LÍVIA DE CARLI GERMANO) no sentido de que, mesmo diante da ausência de qualquer conduta dolosa seria aplicável o art. 173, inciso I, do CTN.

Contudo, o resultado que consta da parte dispositiva do ACÓRDÃO RECORRIDO encontra respaldo única e exclusivamente neste último entendimento, que sequer consta do ACÓRDÃO RECORRIDO e não foi examinado pelos demais Conselheiros.

2.16. Nessa conformidade, o resultado do julgamento foi diretamente influenciado pelo equivocado procedimento adotado na votação realizada na sessão de 19.09.2017, que, ao invés de (i) primeiro ter analisado a possibilidade de qualificação da multa em razão de caracterização (ou não) de dolo para somente depois analisar como se daria a contagem do prazo decadencial, **nos termos do art. 60 do RICARF**, (ii) considerou todas as matérias em discussão de uma só vez, como se fosse possível desmembrar os entendimentos manifestados por cada Conselheiro de acordo com a matéria votada.

2.17. Daí decorre que o despacho de admissibilidade deveria ter acolhido também este ponto dos Embargos de Declaração para que, **observando o resultado do julgamento de 19.07.2017 quanto à desqualificação da multa por ausência de dolo**, a Turma Julgadora prosseguisse com a contagem de votos sobre o prazo decadencial, em observância ao art. 60 do RICARF. Só assim o resultado do julgamento encontraria fundamentação em um posicionamento submetido à análise de todos os Conselheiros integrantes da Turma Julgadora. Neste sentido, o Acórdão n.º 3402-003.809, de 25.01.2017:

[...]

2.18.A evidenciar que o resultado que consta da parte dispositiva do ACÓRDÃO RECORRIDO teria sido diverso caso o art. 60 do RICARF tivesse sido observado está o fato de, em caso semelhante (Acórdão n.º 1401-001.819, em 21.03.2017), a Conselheira LÍVIA DE CARLI GERMANO ter sido a única integrante **da mesma Turma Julgadora que proferiu o ACÓRDÃO RECORRIDO** que entendeu ser possível aplicar o art. 173, inciso I, do CTN, na ausência de dolo {restando vencida pelo placar de 6 x 1}.

2.19. Naquela ocasião, após a votação que concluiu pela inexistência de dolo (tal como no caso concreto), procedeu-se então à votação acerca da contagem do prazo decadencial e **até mesmo aqueles Conselheiros que haviam votado pela caracterização de dolo (dois deles também presentes no julgamento do ACÓRDÃO RECORRIDO, inclusive o Relator), uma vez vencidos neste particular, se viram obrigados a reconhecer que a contagem do prazo decadencial seria regida pelo art. 150, § 4º, do CTN.**

2.20. Dessa maneira, com vistas a evitar que a instância superior delibere sobre decisão que não reflete o verdadeiro resultado do julgamento, a RECORRENTE entende que deve ser determinado o retorno do processo à 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF, nos exatos termos acima mencionados.

2.21. Neste particular, a RECORRENTE faz referência ao Acórdão CSRF n.º 01-02.099 (Relator CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, em 02.12.1996), em que a CSRF devolveu os autos do processo à 3ª Câmara do antigo 1º CC por ter constatado vícios na decisão recorrida, que seriam sanáveis por meio de Embargos de Declaração:

[...] (*destaques do original*)

Passando aos dissídios jurisprudenciais, e tendo por pressuposto a conclusão exposta na admissibilidade dos embargos, confronta a aplicação do art. 173, inciso I do CTN com base em paradigmas *decidindo que na ausência do dolo qualificado não há que se falar em simulação*. No paradigma n.º 1401-000.582, também analisando operação qualificada como “casa e separa”, afirmou-se que a hipótese era de negócio jurídico indireto, e não de simulação, afirmando ser *ínsito da simulação o evidente intuito de fraude*. Logo, se o paradigma considera inexistente simulação quando ausente o dolo qualificado, e tendo sido afastado o dolo pelo acórdão recorrido, como consequência seria inaplicável o art. 173, inciso I, do CTN. Reforça sua conclusão com excertos do voto condutor do acórdão recorrido para concluir que, também aqui,

tendo a acusação fiscal se dirigido "unicamente" ao objetivo de economia fiscal, a "discrepância" existente seria somente entre a finalidade pela qual foi criado o negócio celebrado (subscrição de capital) e o motivo pelo qual ele foi utilizado pelo contribuinte (reduzir o ganho de capital na futura venda de investimentos); ou seja, não se trata de simulação.

Prossegue afirmando a existência de divergência jurisprudencial quanto à aplicação do art. 150, §4º do CTN *mesmo quando caracterizada a simulação, mas afastado o dolo*. O paradigma nº 1401-001.071 *também concluiu pela desconsideração de determinados atos praticados pelo contribuinte em contexto de planejamento fiscal por entender estar presente a simulação*, mas, diversamente do acórdão recorrido, *tal precedente aplicou a contagem decadencial prevista na parte inicial do art. 150, § 4º, do CTN*. Destaca que o paradigma se pautou no entendimento de que *no planejamento tributário, quando identificada a convicção do contribuinte de estar agindo segundo o permissivo legal, sem ocultação da prática e da intenção final dos seus negócios, não há como ser reconhecido o dolo necessário à qualificação da multa*, e esta *convicção do contribuinte de estar agindo de forma lícita foi suficiente para que o último reconhecesse a decadência em virtude da parte inicial do art. 150, § 4º, do CTN*.

Aponta, ainda, dissídio jurisprudencial em face do paradigma nº 1302-002.724, no qual a *2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF entendeu que a constatação de mera divergência de interpretação da legislação tributária afastaria a própria conduta simulada, razão pela qual desqualificou a multa de ofício e aplicou a contagem prevista na parte inicial do art. 150, § 4º, do CTN*. Segundo o voto condutor do paradigma, a existência de jurisprudência administrativa que *acatava, de forma quase pacífica, a legalidade de operações como as realizadas pelo contribuinte torna ao menos discutível sua pretensão de economia fiscal*, impossibilitando a caracterização da conduta *fraude ou simulação*.

A divergência acima apontada também se caracterizaria em face do paradigma nº 1402-002.207, segundo o qual *não há que se falar em multa qualificada, pois à época da realização dos atos societários com vistas ao aproveitamento do ágio, não havia entendimento consolidado neste Conselho sobre a abusividade dos planejamentos tributários e, portanto, injusto tratar a operação realizada como sendo fraudulenta, dolosa ou simulada*, de modo que a *uma vez afastada a multa qualificada e consequentemente o intuito de fraude, dolo ou simulação do contribuinte*, a decadência é regida pelo art. 150, §4º do CTN.

Por fim, a divergência em face dos paradigmas precedentes também se caracterizaria porque *independentemente de afastarem ou manterem a acusação de simulação*, os paradigmas *deixaram de aplicar o art. 173, inciso I, do CTN, em razão da inexistência de conduta dolosa e, portanto, da própria desqualificação da multa de ofício*. Ou seja, o prazo decadencial mais estreita seria *consequência direta da desqualificação da multa de ofício por ausência de conduta dolosa, ou seja, de lesar o fisco*.

No mérito, a Contribuinte observa que embora reconhecida a *legitimidade dos atos praticados por CKSA*, a estrutura adotada foi qualificada como uma simulação, e isto apesar de o lançamento estar fundamentado no art. 116, parágrafo único do CTN. Defende, assim, que:

8.3 Das duas uma: (i) ou os AUTOS são cancelados em razão de o dispositivo acima transcrito não ser autoaplicável por depender de regulamentação (como reconhecido pelo próprio voto vencedor do ACÓRDÃO RECORRIDO); ou (ii) o referido parágrafo único do art. 116 do CTN é eficaz, mas os AUTOS também devem ser cancelados em razão de seu próprio fundamento evidenciar a inexistência de simulação no caso concreto.

Depois de discorrer sobre a inaplicabilidade do art. 116, parágrafo único do CTN (matéria que não teve seguimento em exame de admissibilidade), a Contribuinte argumenta que:

8.16. Para que um ato jurídico seja simulado há que haver uma discrepância entre o que ele aparenta ser e o que ele efetivamente é.

8.17. No caso concreto, CKSA desejava vender a totalidade de suas ações da KAISER e foi exatamente isso que fez; antes da venda, foi realizado um aumento de capital. Onde está o ato simulado?

8.18. Mesmo sendo ineficaz, o parágrafo único do art. 116 do CTN se presta a demonstrar que o simples fato de o contribuinte praticar determinado ato com o objetivo de reduzir tributos **não** é, por si só, suficiente para caracterizar uma simulação. O próprio Ministério da Fazenda reconheceu isso por meio da edição da MP n.º 66/02 e foi por essa razão que Acórdão n.º 1401-000.582 (mencionado na seção 3., acima) afirmou que "**é insito da simulação o evidente intuito de fraude**". Ora, sê o próprio ACÓRDÃO RECORRIDO afastou qualquer "intuito de fraude" no caso concreto, não há como se falar em simulação. (*destaques do original*)

Discorre sobre os requisitos da legislação civil para caracterização de simulação, asseverando que:

8.20. O Código Civil de 1916, vigente à época, trata da simulação em seu Livro III, Título I, Capítulo II, intitulado dos "Defeitos dos Atos Jurídicos" e diz que haverá simulação nos atos jurídicos em geral nas condições que menciona (art. 102) .

8.21. Ora, o vício é do ato e não dos resultados que com ele se quer atingir, de sorte que dizer que um ato é legal, mas simulado, é a mesma coisa que dizer que o ato é legal, mas ilegal. O fato de os agentes fiscais reconhecerem a legalidade dos atos praticados pela RECORRENTE afasta, por si só, a hipótese de simulação.

8.22 Não é só. Como ressaltado pela RECORRENTE - e reconhecido pelo próprio ACÓRDÃO RECORRIDO - a jurisprudência reiteradamente afirmava que, para a caracterização da simulação, era "indispensável que o ato praticado não pudesse ser realizado, seja por vedação legal ou qualquer outra razão", e que "os objetivos visados com a prática do ato não interferem" em sua qualificação jurídica".

8.23. É incontroverso, portanto, que, à época da venda de KAISER, o procedimento adotado por CKSA jamais seria enquadrado como uma simulação.

Reporta-se à Lei n.º 13.655/2018 que introduziu o art. 24 na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – LINDB, cuja aplicação foi rejeitada pelo Colegiado *a quo*, diversamente de doutrina que a Contribuinte invoca, mas argumenta que, ainda que assom não fosse:

8.28. Em 12.06.2018, o Supremo tribunal Federal (STF) julgou o Agravo Regimental ("ARE") n.º 951533/ES, em que se discutia o termo inicial do prazo prescricional para postular restituição tributo declarado inconstitucional. Sem ter sequer se utilizado da LINDB, o STF fixou o entendimento de que não se poderia aplicar a orientação jurisprudencial atual no sentido de iniciar a contagem do prazo desde o recolhimento indevido.

8.29. Por maioria, a Segunda Turma do STF definiu que, naquele caso, o prazo prescricional deveria se iniciar com a declaração de inconstitucionalidade do tributo, mesmo que essa não fosse a orientação jurisprudencial atual.

8.30. Isso porque, **em observância à segurança jurídica**, as alterações jurisprudenciais não poderiam retroagir para considerar prescrita pretensão que não o era à época do ajuizamento da ação. Lê-se na ementa do ARE n.º 951533/ES:

"Segundo agravo regimental em recurso extraordinário com agravo. Repetição ou compensação do indébito de tributo declarado inconstitucional. Prazo prescricional. Termo inicial. Marcos jurídicos para contagem do prazo

prescricional. Legislação infraconstitucional. Afronta reflexa. Segurança jurídica. Ausência de inércia. Regra de adaptação. Possibilidade de aplicação.

(...)

3. Impossibilidade de aplicação retroativa de nova regra de contagem de prazo prescricional às pretensões já ajuizadas e em curso, por força do primado da segurança jurídica."

8.31. Transcrevam-se, a respeito, os seguintes trechos do voto-vista:

"Nesse particular, penso que toda inflexão jurisprudencial que importe restrição a direitos dos cidadãos - como é o caso da definição do termo a quo do prazo prescricional - deve observar, para sua aplicação, certa regra de transição para produção de SGUS efeitos, levando em consideração os comportamentos então tidos como legítimos, porquanto praticados em conformidade com a orientação prevalecente, em homenagem ao princípio da segurança jurídica e aos postulados da lealdade, da boa-fé e da confiança legítima, sobre os quais se assenta o próprio Estado Democrático de Direito."

8.32. O mesmo entendimento é perfeitamente aplicável ao caso concreto: não se pode, hoje, tratar como simulação determinada operação se, à época em que realizada, ela era validada pela jurisprudência.

8.33. Ausente a simulação - seja pela inexistência de qualquer declaração intencionalmente enganosa de vontade ou, ainda, pela observância à segurança jurídica-, o crédito tributário exigido nos AUTOS deve ser integralmente cancelado pela aplicação do art. 150, § 4º, do CTN.

Pede, assim, que o acórdão recorrido seja parcialmente reformado para cancelamento integral dos lançamentos.

Os autos foram remetidos à PGFN em 28/08/2019 (e-fls. 5047), e retornaram em 05/09/2019 com contrarrazões (e-fls. 5048/5074) na qual a PGFN defende o não conhecimento do recurso especial porque a Contribuinte não demonstrou analiticamente a divergência, limitando-se *contrapor ideias, teses*, sem demonstrar *que esse dissídio ocorreu entre casos com molduras fáticas semelhantes*, ao passo que o acórdão recorrido *partiu de particularidades da situação fática posta sob discussão, relativa ao planejamento tributário levado a cabo pela ora recorrente e a forma, momento e motivação conferida em relação a como se sucederam cada um dos fatos*. Ressalta *que o presente caso é mais complexo do que aquele apresentado nos acórdãos paradigmas*, reafirma *que não se verifica a semelhança fática com os acórdãos indicados como paradigmas* e acrescenta:

Especificamente ainda quanto à matéria "divergência jurisprudencial quanto à aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, quando o contribuinte age de acordo com a orientação jurisprudencial existente à época", verifica-se que os paradigmas indicados trataram do tema relativamente à matéria diversa daquela objeto de irrisignação pelo ora recorrente.

Ou seja, os acórdãos apresentados como paradigmas consideraram que não haveria dolo por parte do contribuinte interessado, pois, à época da ocorrência dos fatos geradores, o entendimento jurisprudencial sobre o tema era favorável à sua tese ou, ao menos, controvertido. Daí não se poderia depreender que o contribuinte agiu com dolo qualificado.

Outra coisa bem diversa é aplicar esse raciocínio para a contagem do prazo decadencial que é o que pretende o ora recorrente. O fundamento utilizado pela decisão recorrida sequer foi esse. Aliás, os acórdãos confrontados se afinam no entendimento sobre essa matéria, pois todos entenderam que não ficou comprovado o dolo para a qualificação da multa. O argumento utilizado pelo acórdão atacado para aplicar a decadência foi a existência de simulação. Isto é, nada tem a ver com a argumentação utilizada pelos paradigmas.

Logo, não há semelhança das situações fáticas, tampouco divergência acerca da interpretação da norma jurídica.

Aduz, ainda, que *falece interesse de agir ao recorrente* quanto à aplicação do art. 150, §4º do CTN porque, *segundo precedente do STJ, de reprodução obrigatória pelo CARF, o citado dispositivo somente é aplicável quando demonstrado o pagamento parcial do tributo discutido na competência objeto de análise. Prova essa que não consta dos autos e era de ônus do contribuinte ora recorrente, nos termos do art. 373 do CPC/2015 (art. 333 do CPC/1973).*

Quanto ao conhecimento do recurso especial observa, também, que:

Na verdade, nota-se que o contribuinte fragmenta a mesma matéria em várias vertentes, para o fim de apresentar mais de um paradigma. Verifica-se que todas as supostas matérias na verdade são uma só: discussão sobre a contagem do prazo de decadência quando caracterizada a simulação. No máximo, poder-se-ia considerar que há uma segunda questão a ser discutida: a caracterização da simulação. Mas não passa disso.

Nesses termos, a Fazenda Nacional requer que sejam considerados para efeitos de demonstração de divergência jurisprudencial apenas os dois primeiros acórdãos indicados pelo ora recorrente, de acordo com o disposto no Regimento Interno do CARF.

No mérito, consigna que *o e. Colegiado a quo fez uma leitura bastante precisa do quadro fático e jurídico ora em debate e, depois de se reportar à acusação fiscal, registra que:*

Segundo os auditores, os atos que resultaram na diminuição do ganho de capital tributável foram praticados quase todos **simultaneamente, alguns com diferença de horas e dia**, revelando a existência de **simulação, dolo e fraude, com intuito de pagar menos tributo.**

[...]

Diante da constatação da prática de atos simulados, com **intuito exclusivo de reduzir a base de cálculo de incidência do IRPJ e CSLL**, a fiscalização efetuou lançamento de ofício relativamente à parte do ganho de capital não oferecido à tributação.

No curso da ação fiscal, os auditores ainda constatarem que a contribuinte deduziu da determinação do lucro tributável despesas apontadas como operacionais, cuja comprovação de existência e necessidade não restou demonstrada. (*destaques do original*)

Expondo o conceito civil de simulação, a PGFN argumenta que:

Em relação à Administração Tributária, o desfazimento do negócio simulado não é medida necessária. É suficiente reconhecer que houve a invalidade, para dar o adequado tratamento ao verdadeiro negócio ocorrido.

Nesse sentido, dispõem os arts. 109, 118 e 149, VII, do CTN:

[...]

Pelas normas transcritas, percebe-se que no âmbito tributário, o reconhecimento da simulação se situa, exclusivamente, no plano da eficácia. Quer dizer, o ato simulado não produz efeitos em relação ao Fisco, que tem o dever de efetuar o lançamento para tributar o fato gerador efetivamente praticado pelo sujeito passivo.

Importa notar, de outro turno, que o conceito de ato simulado na seara tributária assume feições mais extensas do que o sentido tradicionalmente adotado na esfera civil, traduzido pela divergência psicológica da intenção daqueles que praticaram o ato.

Mesmo que, a princípio, possa haver uma “coincidência” entre a intenção das partes e os atos jurídicos formalizados, ainda assim tais poderão não surtir efeitos jurídicos tributários, se, analisados sob uma perspectiva sistêmica, revelarem que foram materializados com o fim único de livrar as partes de uma tributação específica.

Nesse sentido, evoluiu a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme demonstraremos a seguir.

Com efeito, as Câmaras do Primeiro Conselho de Contribuintes apreciaram, nos últimos anos, bom número de processos administrativos em que a fiscalização desconsiderou diversas reorganizações societárias, que mascaravam operações de compra e venda de participações societárias (chamadas, vulgarmente, de “operação ágio”, ou “operação casa e separa”)³.

As Câmaras classificaram as ditas reorganizações societárias como negócios jurídicos não verdadeiros e, portanto, não oponíveis ao Fisco.

É possível, a partir da leitura desses julgados, identificar a característica comum a tais “reorganizações” e entender qual é o fundamento encontrado pelos julgadores para concluir pela simulação.

[...]

O que se percebeu em todos os casos julgados pelo CARF, é que as obrigações típicas de uma sociedade eram firmadas pelos “sócios” para logo serem desfeitas, levando à conclusão de que apenas os efeitos tributários (afastar a incidência do imposto de renda sobre o ganho de capital) eram queridos.

O Primeiro Conselho de Contribuintes, em julgamentos memoráveis e importantíssimos, concluiu que nesses casos sequer se pode falar em negócio jurídico indireto, pois as partes não visavam se associar e se submeter aos deveres que caracterizam a criação de uma pessoa jurídica. E, inexistente a assunção verdadeira das obrigações correspondentes a uma associação, não é possível dar a tal “negócio jurídico” os efeitos tributários pretendidos.

[...]

Quanto às alegações da Contribuinte no sentido da inexistência de atos simulados, a PGFN aduz que:

Efetivamente, seja pelo ângulo da legislação vigente, seja pelo ângulo da jurisprudência do CARF, a tese não logra êxito.

Primeiramente, cumpre destacar que a recorrente parte do conceito tradicional de simulação, limitado ao âmbito do direito civil, sem considerar as peculiaridades das normas que regem o domínio do direito tributário.

Ainda que se admita que em momento algum foi ocultada a real pretensão de venda do investimento, isso não afasta a possibilidade de considerar os atos praticados como simulados, se observado que seus substratos não condizem com as finalidades dos institutos utilizados, a exemplo dos elementos motivadores do vínculo societário.

Na hipótese, como já registrado, a venda das ações da Kaiser Brasil foi precedida de aumento de capital social, operacionalizado pela emissão de 140.530.706 ações ordinárias, todas elas subscritas e integralizadas pela Molson Inc, ao preço unitário de R\$ 13,763, onde R\$ 12,763 corresponde a ágio, totalizando esse a importância de R\$ 1.794.047.072,00.

Importa destacar aqui que num só dia, com diferença apenas de horas, a empresa alienada foi transformada de LTDA para SA e teve capital aumentado em R\$ 140.569.706,00.

Antes desse aumento, a autuada detinha 100% das ações da empresa Kaiser Brasil. Com a emissão/subscrição/integralização das novas ações pela Molson Inc. passou a deter apenas 43,3652% e aquela assumiu a condição de sócia majoritária, com 57,6348% da participação societária.

Intrigante que o aumento de capital social ocorreu no dia 18.03.2002, e, imediatamente, no dia seguinte, 19.03.2002, a contribuinte passou suas ações a uma empresa da Molson Inc (MXS Brasil), retirando-se da sociedade, o que *data vênia* contradiz a lógica de uma associação.

Veja, nos próprios documentos do negócio e na própria defesa, a recorrente afirma que queria fazer contrato de compra e venda. Isso, por si só, infirma a existência de sociedade entre as duas empresas.

[...]

Isso comprova que o ágio investido pela Molson na Kaiser Brasil nunca foi ágio, mas pagamento do preço de aquisição da participação societária da Kaiser S/A na Kaiser Brasil. É a própria recorrente que declara que o dinheiro do ágio na verdade representava o pagamento da aquisição das ações.

E, para espantar de vez qualquer dúvida quanto à ausência de associação entre a atuada e a Molson, atente-se que **a decisão de venda da empresa Kaiser Brasil para a Molson Inc. se deu antes mesmo da aprovação do aumento de capital. Note-se que a venda foi aprovada na Assembléia Geral, realizada no 18.03.2002, as 8:00 h (fls. 179/180) e a deliberação do aumento de capital social somente ocorreu às 15:00 horas do próprio dia 18.03.2002 (fls. 184/185).**

[...]

A instantaneidade dos atos jurídicos praticados - transformação da sociedade, aumento de capital, cessão de direito de preferência de compra das novas ações, reorganização societária, saída imediata da atuada um dia após a associação (19.03.2002), são elementos probatórios mais do que cabais que em momento algum as partes tiveram o desejo de unirem-se para realização do objetivo social da empresa.

Ao revés, a associação seguida pela venda da participação da atuada na Kaiser Brasil S/A, demonstra que os atos foram praticados com o fim exclusivo de livrar da tributação o real ganho de capital que a contribuinte viria a auferir com a venda do investimento.

A instabilidade do vínculo entre os acionistas fragiliza a idéia de que a associação seria “para valer”. Veja-se que para a jurisprudência do CARF é necessário que o contribuinte demonstre que a associação era a efetiva finalidade, e **não a economia fiscal.**

Com a subscrição/integralização das novas ações pela Molson Inc. com ágio, o ganho de capital na operação de venda foi absurdamente reduzido de R\$ 1.349.756.878,37 para R\$ 221.034.578,37, eis que a receita de equivalência patrimonial lançada incluiu a importância do ágio pago pela Molson Inc. no momento da subscrição.

[...]

Transformando em percentuais, tem-se que apenas 16,3759% do ganho de capital efetivo foi tributado, revertendo ao bolso da contribuinte uma “economia” de 83,6241%. O que era de direito do Erário, passou aos cofres da atuada com o sacrifício do interesse público!

A par desse quadro, pergunta-se: considerado o ordenamento jurídico, sobretudo as normas e princípios constitucionais, em especial os princípios da isonomia, da capacidade tributária, da função social da propriedade, da justiça social, sem citar outros, é legítimo afirmar que os atos praticados não contrariam a legislação vigente?

Será possível validar um conjunto de atos praticados com o fim único de fugir à tributação, distantes todos da finalidade dos institutos utilizados, sob o argumento de que nada impede à empresa de buscar o caminho que mais lhe pareça econômico em termos fiscais?

Data vênia, somente uma visão míope da realidade poderia validar a conduta da contribuinte ora recorrente.

Nem mesmo o argumento de que por ocasião segundo aumento do capital social da Kaiser Brasil S/A, mediante a capitalização da reserva de ágio, ocorrido em 18.04.2002, ao invés de 18.03.2002, como registra fiscalização e DRJ, e redução, em 30.04.2002, não era mais parte da sociedade, lhe socorre. Tampouco impede que seja adotado o entendimento deste CARF sobre a tradicional operação “casa separa”. Os critérios

usados para configuração da simulação nesse tipo de operação, são perfeitamente aplicáveis à espécie. Vejamos.

1. A Kaiser S/A, ao promover o aumento de capital social da Kaiser Brasil mediante a emissão de novas ações e, de outro lado, a Molson Inc. ao subscrever e integralizar essas ações com ágio, jamais tiveram o interesse em se associar para promover o objetivo social da empresa. **As partes contratantes não possuíram outro objetivo senão afastar a tributação.**

2. Associação seguida de venda não condiz com elemento da *afecctio*, ou seja, os substratos são alheios às finalidades dos institutos utilizados.

3. As regras do ágio foram usadas abusivamente. Veja-se: um novo acionista (Molson Inc.) ingressa na sociedade, com investimento acima do valor patrimonial (o valor atribuído às ações é dez vezes maior do que o patrimônio líquido da Kaiser Brasil), para logo em seguida, a acionista mais antiga (Kaiser S/A), até então detentora da integralidade das ações, retirar-se da sociedade, porém usufruindo dos efeitos do ágio investido, consubstanciado num ganho de capital distante daquele que teria ocorrido, caso a operação não tivesse assim sido efetivada.

4) As operações foram realizadas em tempo curtíssimo, com contratos prévios que impõem restrições incontornáveis à verdadeira associação.

Por tudo, a contribuinte não se afastou da conhecida operação “casa separa”, embora o caminho tenha sido levemente alterado, o fim dos atos empreendidos é o mesmo, qual seja, pagar menos tributo.

Em conclusão: se a contribuinte e a Molson não agiram como verdadeiros associados em uma sociedade anônima, mas apenas utilizaram a legislação societária e fiscal para lograr um economia tributária; se o ágio pago pela Molson não representou efetivo investimento na Kaiser Brasil, mas o pagamento da aquisição das ações da Cervejaria Kaiser S/A, o ato jurídico que antecedeu a venda da participação acionária (realização de aumento de capital da Kaiser Brasil) não é eficaz para efeitos tributários. Logo, a importância do ágio deve ser adicionada ao resultado da alienação, tributando-se o ganho de capital efetivo, conforme lançamento efetuado. (destaques do original)

Conclui, assim, *que provada a simulação, dolo e fraude*, é aplicável regra decadencial do art. 173, I do CTN. *Assim, referindo-se os créditos tributários de IRPJ/CSLL ao ano-calendário de 2002, cujo prazo decadencial se iniciou em 01/01/2003 e notificada a contribuinte do lançamento em 19/12/2007, não há se falar em decadência, porquanto o escoamento do prazo decadencial somente ocorreu em 01/01/2009.* E reitera:

Não suficiente, vale ainda notar que, nos termos do art. 373 do CPC/2015, em norma já presente no CPC de 1973, é ônus do contribuinte comprovar a existência das condições para a contagem do prazo decadencial nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, como a existência de pagamento antecipado na competência em que ocorreu o fato gerador. Prova essa que não consta dos autos.

Desse modo, por ter feito a melhor análise da matéria à luz dos elementos coligidos aos autos e da disciplina jurídica da matéria, deve ser mantido o acórdão atacado, no ponto em que foi objeto do recurso especial ora em análise, negando-se provimento ao recurso do contribuinte. *(destaques do original)*

Pede, assim, que seja negado seguimento ao recurso especial da Contribuinte ou, então, que lhe seja negado provimento.

Fl. 30 do Acórdão n.º 9101-006.375 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 19515.004164/2007-19

Voto Vencido

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

Recurso especial da PGFN - Admissibilidade

Como relatado, o recurso especial da PGFN se dirige contra a exoneração da qualificação da penalidade, a exclusão da responsabilidade tributária imputada aos sócios da Contribuinte e o cancelamento da glosa de despesas desnecessárias. A Contribuinte contesta o conhecimento do recurso na primeira e na terceira matérias, enquanto as responsáveis tributárias pedem que ele não seja conhecido relativamente à segunda matéria.

As responsáveis Coca-Cola Indústrias Ltda, Brasal Refrigerantes S/A, KSP Participações Ltda, Kaik Participações Ltda, Limba Serviços Ltda (nova razão social de Heineken Latin America Ltda) e Heineken International B.V, bem como a petição apresentada por Tilpar-Til Participações Ltda, apontam dessemelhança entre os casos comparados porque no paradigma, diversamente do verificado no acórdão recorrido, teria sido comprovado a participação direta ou “interesse jurídico direto” dos sócios na reestruturação societária realizada. Limba Serviços Ltda (nova razão social de Heineken Latin America Ltda) e Heineken International B.V acrescentam que eram acionistas minoritárias e, inclusive, se abstiveram de deliberar sobre atos societários por falta de informações.

No Termo de Verificação n.º 01, relativo à infração de ganho de capital não tributado, a autoridade lançadora, sob o tópico “D – Da Responsabilidade Tributária”, relata as alterações societárias promovidas, demonstrando os sócios quotista do capital social de Hocabra Ltda, para, invocando o art. 124, I do CTN e lições doutrinárias, afirmar o interesse comum dos sócios no faturamento e no lucro gerado pela pessoa jurídica, e concluir que (e-fls. 331/336):

O Código Tributário Nacional — CTN (Lei n.º 5.172/66), dispõe ainda:

Art. 123 — As convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento do imposto, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição do sujeito passivo das obrigações correspondentes.

Dessa forma, os acertos particulares entre os sócios de direito e sócios de fato, nas operações de comercialização das bebidas não podem ser alegados como forma de afastar a responsabilidade pelos tributos.

O Regulamento do Imposto de Renda vigente, RIR199, aprovado pelo Decreto n.º 3.000/99, de 29 de março de 1999, que disciplina as normas de fiscalização do Imposto de Renda Pessoa Física, do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e outros tributos internos, dispõe:

Art. 208. A pessoa física ou jurídica que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelo imposto, relativo ao fundo ou estabelecimento adquirido, devido até a data do ato (Lei n.º 5.172, de 1966, art. 133):

I — integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;

II — subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses, a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.

Art. 209. O disposto neste Capítulo aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nele referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data (Lei n.º 5.172, de 1966, art. 129).

Em função dos fatos narrados neste Termo de Verificação, a responsabilidade pelo lançamento do tributo estende-se aos sócios quotistas abaixo relacionados:

[...]

Foram lavrados Termos de Ciência de Sujeição Passiva Solidária dirigidos aos responsáveis tributários, nos quais foi consignado que: (e-fls. 363/380):

No exercício das funções inerentes ao cargo de Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e, com base no disposto no artigo 124, inciso I da Lei n. 5.172/66 (CTN); tendo encerrado a fiscalização referente ao ano calendário de 2002 realizada no contribuinte **NESLIP S/A - CNPJ 19.654.466/0001-39**, com a lavratura **dos AUTOS DE INFRAÇÃO DE IRPJ E REFLEXOS E CSLL**, cujos processos administrativos foram protocolizados sob os ns. 19515-004.164/2007-19 e 19515-004.167/2007-52, encaminhamos para ciência uma das vias dos elementos abaixo:

- a) Auto de infração de IRPJ e reflexos;
- b) Auto de infração de CSLL;
- c) Termos de verificação (Ganho de Capital na alienação de investimento avaliado pelo método da equivalência patrimonial, Despesas Não comprovadas, Multa Isolada de: IRPJ e CSLL).

Na condição de responsável solidário, havendo necessidade de vista do mesmo, esta só será concedida ao próprio contribuinte ou ao seu representante legal, devidamente comprovado ou habilitado nos autos processuais, devendo o interessado comparecer à DICAT/EQCOB/DERAT-SPO, no seguinte endereço: RUA LUIS COELHO, 197 – 4º andar, - CONSOLAÇÃO - HORA-. RIO DAS 9:00 às 13:00 HORAS.

[...]

Frente a esta acusação, a maioria do Colegiado *a quo* não acompanhou o entendimento do Conselheiro Relator que assim se manifestou, distinguindo os atos empresariais de atos societários como os apontados pela autoridade lançadora:

Diferentes são os atos societários praticados, estes sim, pelos acionistas da empresa. Estes atos, diferentemente dos atos comerciais comuns, são atos que somente os sócios da empresa podem praticar mediante participação em assembleia. Tais atos, como incorporação, fusão cisão da sociedade, alienação da empresa, distribuição de lucros, aumento ou redução de capital, entre muitos outros, **somente pode ser praticados pelos acionistas da empresa mediante deliberação em assembleia, na forma do art. 122, da Lei nº 6.404/76.**

No presente caso, **todas as alterações societárias foram aprovadas em assembleia de acionistas, ou sejam todos estes analisaram a forma de alienação da sociedade, com todos os seus detalhes e não discordaram da mesma. Os atos foram aprovados por unanimidade. Assim, estes acionistas assumiram o ônus das implicações dos atos que aprovaram. Sendo estes atos considerados simulados e com o único objeto de reduzir a imposição tributária os acionistas que com eles anuíram, e atuaram com o evidente interesse comum que é exigido pela norma do art. 124, I, do CTN.**

Com relação aos responsáveis solidários Heineken Latin America Ltda e Heineken International B.V., estes alegaram que não participaram da formulação dos negócios, vez que eram partícipes diretamente interessados e, assim, foram aliados da negociação, somente comparecendo nas assembleias convocadas para decisão.

Ocorre, no entanto, que conforme eles próprios indicaram em seus recursos, votaram favoravelmente nas decisões de subscrição pela Molson e posterior alienação da participação à MXS. Somente passaram a se abster após estes atos estarem decididos.

Ora, para que pudéssemos excluir a responsabilidade estes atores, necessário seria que os mesmos tivessem comparecido às assembleias e nela votado contrariamente aos atos de subscrição com ágio e alienação à MXS. Isso não ocorreu.

Assim, mesmo contando com participação societária reduzida, verificando-se não terem demonstrado a sua contrariedade direta aos atos que foram considerados simulados neste voto, entendo que a sua responsabilização deve ser mantida na integralidade.

Desta forma, com relação à sujeição solidária, **verificando-se a existência da simulação dos atos e o interesse dos acionistas ao terem anuído com os atos societários atacados**, voto no sentido de negar provimento aos recursos e manter a sujeição passiva solidária de todos. (*negrejou-se*)

Prevaleceu o entendimento assim exposto no voto vencedor do acórdão recorrido:

Outrossim, não há sentido em se atribuir responsabilidade solidária aos sócios e sucessores diante do fato de que a contribuinte jamais escondeu o fato de a venda das ações de KAISER BRASIL ser o seu objetivo e de que essa venda foi estruturada da forma que lhe pareceu conveniente, em termos fiscais, respeitada não só a legislação, mas também a jurisprudência que prevalecia na esfera administrativa.

Assim, não entendo restarem aplicáveis os dispositivos legais atinentes à responsabilização solidária no presente caso. Até porque, se for mantida a interpretação sustentada no presente lançamento, fundada no inc. I do art. 124 do CTN, a simples participação societária acarretaria em sujeição passiva solidária, o que, a meu ver, é uma clara distorção da norma.

A PGFN assevera que esta decisão diverge daquela tomada no Acórdão n.º 1302-001.330, a qual, frente a *operações societárias simuladas de “casa e separa”, procedidas com o fim de obter redução indevida de carga tributária na apuração de ganho de capital, mantém a responsabilidade solidária imputada pela fiscalização aos acionistas envolvidos, nos termos do art. 124, I, do CTN, tendo em vista o interesse comum demonstrado na anuência de todos os atos societários que culminaram na simulação apurada.*

Em exame de admissibilidade o dissídio jurisprudencial foi reconhecido vez que, *em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.* Isto porque, *enquanto a decisão recorrida entendeu não restarem aplicáveis os dispositivos legais atinentes à responsabilização solidária no presente caso [operação de “casa e separa”, esclareço], fundada no inc. I do art. 124 do CTN, o acórdão paradigma apontado (Acórdão n.º 1302-001.330, de 2014) decidiu, de modo diametralmente oposto, ser correta a imputação de responsabilidade tributária solidária, com fulcro no art. 124, I, do CTN [operação “casa-separa”, esclareço].*

Do relatório do paradigma n.º 1302-001.330 são extraídas as seguintes informações:

O ganho de capital foi apurado pela fiscalização a partir dos valores recebidos pela CP descontados do custo do investimento, desconsiderando-se a equivalência patrimonial efetuada na CP em decorrência do bônus de subscrição contabilizado na UNIVIAS. Os fatos acima descritos revelam que a verdadeira intenção da CP sempre foi alienar para a ROBINA sua participação direta na UNIVIAS, e indireta nas concessionárias.

A vontade formalmente externada não é verdadeira e não deve prevalecer, mas sim os efeitos tributários dos atos que se buscou dissimular, que foi a alienação da participação societária com ganho de capital sujeito à tributação na forma dos arts. 418 e 426 do RIR/99.

A partir de junho de 2007, o balanço patrimonial da CP se resume a um prejuízo acumulado de R\$ 10,3 milhões, permanecendo assim até as últimas declarações (exercícios 2010 e 2011 fls. 1836 e 1848). Ou seja, é uma sociedade inoperante e sem qualquer patrimônio, enquanto os sócios que receberam o produto da alienação são empresas de expressivo patrimônio.

Diante deste cenário, a fiscalização lançou o crédito tributário com a multa de 150%, prevista no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. Lavrou os Termos de Sujeição Passiva Solidária, com base no art. 124, I, do CTN, contra as sociedades PEDRASUL CONSTRUTORA S/A, BGPARG S/A e CONSTRUTORA SULTEPA S/A, **já que a CP restou esvaziada depois da transferência do controle das concessionárias para a ROBINA, sendo os valores recebidos sido repassados diretamente para seus sócios.** (negrejou-se)

Por sua vez, o voto vencedor, condutor do paradigma, expressa que:

No caso sob análise, o Acordo de Investimentos e Outros Pactos (fls. 219/263) 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, confirmando o seguinte excerto (fls. 3160/3161):

Esse aspecto fica mais claro quando se verifica que na mesma assembléia em que se aprovou a emissão de bônus de subscrição também houve a renúncia do direito de subscrição pelos acionistas e a aprovação da subscrição do bônus pela Robina. E, também, quando se verifica que os valores recebidos pela Univias, referentes à subscrição do bônus, foram repassados imediatamente aos sócios CP, BGPARG, Castilho e Pedrasul, por conta de mútuo, que posteriormente foi quitado mediante resgate de ações, com lançamento contábil à débito de mútuo e à crédito de investimentos.

[...]

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 seqüência de atos praticados entre uma e outra nada mais são do que simulação, com o intuito de ocultar a ocorrência do fato gerador tributário

[...]

Por certo que os atos simulados aqui descritos, praticados sequencial e conscientemente pela contribuinte em conjunto com os responsáveis tributários, 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.

[...]

Finalmente, no que toca à responsabilidade tributária imputada pelo Fisco às pessoas jurídicas BGPARG S/A, PEDRASUL CONSTRUTORA S/A e CONSTRUTORA SULTEPA S/A, o ilustre Conselheiro Relator já se manifestou no sentido de que deveria ser mantida a sujeição passiva solidária, na hipótese de serem mantidos os lançamentos.

Dessa posição não discrepou o Colegiado. Com efeito, o fundamento legal para a imputação da responsabilidade foi o art. 124, inciso I, do CTN, confira-se:

[...]

No caso concreto, **as pessoas jurídicas apontadas como responsáveis, participaram diretamente dos atos simulados que conduziram à alienação das participações societárias, sendo certo que subscreveram o já mencionado Acordo de Investimentos e Outros Pactos. Ademais, é patente seu interesse comum na alienação, posto que eram elas as titulares dos investimentos, e seu interesse é não**

apenas econômico, ao fruir dos benefícios da ilícita redução da carga tributária, mas também jurídico.

Peço vênia para transcrever, a seguir, breve excerto das contrarrazões da Fazenda Nacional (fls. 3615/3616), em que o interesse comum fica bem demonstrado (grifos no original):

Ao longo do trabalho da Fiscalização, foram colhidos diversos documentos que demonstram como realmente aconteceu o negócio, vale dizer, com participação ativa e determinante dos sócios CONSTRUTORA SULTEPA, BGPARG e PEDRASUL. Na realidade, eram estes os detentores da participação societária nas concessionárias METROVIAS, CONVIAS e SULVIAS. Significa dizer que todas as operações foram realizadas única e exclusivamente para alienar investimentos daquelas pessoas jurídicas.

Ademais, os sócios CONSTRUTORA SULTEPA, BGPARG e PEDRASUL eram os proprietários da CP e, portanto, todos os atos realizados por esta pessoa jurídica foram deliberados e aprovados pelos citados sócios. Desse modo, se a CP participou de um negócio que envolvia a venda da participação societária das concessionárias, forçoso admitir que os verdadeiros alienantes eram a CONSTRUTORA SULTEPA, BGPARG e PEDRASUL.

Isso não quer dizer que a Fiscalização desconsiderou a personalidade jurídica distinta dos sócios e da pessoa jurídica controlada. Ora, as pessoas jurídicas não agem e praticam atos jurídicos por si só, mas os realizam por meio de seus administradores e sócios. A vontade da pessoa jurídica é, em verdade, a expressão da vontade majoritária de seus sócios e dirigentes. Nesse ponto, importante notar que todos os atos de reorganização societária foram deliberados e aprovados em Assembléia Geral Extraordinária e, ao que consta, nenhum dos acionistas discordou das propostas apresentadas à votação. Destarte, não há como imaginar que os interesses dos sócios CONSTRUTORA SULTEPA, BGPARG e PEDRASUL fossem conflitantes com os da CP, ainda mais quando se considera que 100% do controle acionário desta empresa era de titularidade daqueles sócios. Dessa maneira, tem-se que o interesse jurídico na concretização do negócio era partilhado pelos sócios e externado por meio da CP.

Por outro lado, relevante destacar que a economia fiscal obtida com os atos simulados beneficiou diretamente os sócios CONSTRUTORA SULTEPA, BGPARG e PEDRASUL. Portanto, a atribuição da responsabilidade solidária com base no inciso I do art. 124 do CTN se aplica devidamente ao caso dos sócios da atuada.

[...] *(negrejou-se)*

No presente caso, o Conselheiro Relator, como acima indicado, mencionara em seu voto vencido que não havia *como se negar que as Recorrentes não tiveram somente uma mera participação no resultado econômico, mas, conforme bem demonstrado pela fiscalização, foram os articuladores diretos das alterações societárias que culminaram com vários lançamentos dentre eles o objeto do presente processo*.

Contudo, observa-se que no paradigma indicado a imputação de responsabilidade tributária com fundamento no art. 124, I do CTN se fez em face das *sociedades PEDRASUL CONSTRUTORA S/A, BGPARG S/A e CONSTRUTORA SULTEPA S/A, já que a CP restou esvaziada depois da transferência do controle das concessionárias para a ROBINA, sendo os valores recebidos sido repassados diretamente para seus sócios*. E, diante do cenário descrito, o Colegiado entendeu não só que houve participação direta nos atos simulados, mas também estar evidenciado interesse jurídico das acusadas *ao fruir dos benefícios da ilícita redução da carga tributária*, destacando-se o fato de que elas foram *os verdadeiros alienantes* e, para além de não

terem discordado das *propostas apresentadas à votação*, auferiram benefício direto dos atos simulados.

Assim, no paradigma não só está configurada uma operação “casa-separa” que contou com a concordância dos sócios nos atos praticados, mas também que as reais alienantes interpuseram a contribuinte “CP Construções e Participações Ltda” e, ao final, se beneficiaram diretamente do produto da alienação, sendo que esta circunstância, ausente no recorrido, foi determinante para a manutenção da imputação de responsabilidade tributária com fundamento no art. 124, I do CTN. De fato, como indicado no voto vencedor do acórdão recorrido, a responsabilidade tributária atribuída aos sócios da Contribuinte, nestes autos, decorreria da *simples participação societária* na pessoa jurídica beneficiada com o negócio questionado.

Com razão, portanto, as responsáveis tributárias que apontam a dessemelhança entre os acórdãos comparados porque demonstrado, no paradigma, o interesse jurídico direto das pessoas jurídicas consideradas responsáveis solidárias pelo crédito tributário lançado. A divergência suscitada, como visto, desconsidera circunstância fática relevante para a decisão do paradigma, ausente no acórdão recorrido.

Nos termos do art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais aprovado pela Portaria n.º 349/2015 - RICARF, o recurso especial somente tem cabimento se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste Conselho. Por sua vez, para comparação de interpretações e constatação de divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexistente tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais. Neste sentido, aliás, é o entendimento firmado por todas as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como são exemplos os recentes Acórdãos n.º 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF n.º 01-0.956, de 27/11/1989:

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

Por tais razões, deve ser negado conhecimento ao recurso especial da PGFN relativamente à responsabilidade tributária das sócias da autuada, afastada no acórdão recorrido.

Com referência à qualificação da penalidade, a Contribuinte defende o não conhecimento do recurso especial da PGFN porque, diversamente do acórdão recorrido, que teve em conta operações *realizadas em observância à orientação jurisprudencial existente à época dos fatos*, o primeiro paradigma indicado *analisou operações realizadas quando já havia orientação jurisprudencial condicionando a validade de atos que resultassem na economia tributária à existência de “propósito negocial”*. Já o segundo paradigma se assemelharia a casos atípicos citados, e que *não guardam qualquer similitude fática com o acórdão recorrido*.

Constata-se no Termo de Verificação nº 01, relativo à infração de ganho de capital não tributado, que a autoridade lançadora, depois de extensamente justificar a ocorrência de simulação nas operações analisadas, consigna que (e-fls. 329/336):

A multa de ofício é qualificada tendo em vista os atos simulados, de acordo com o disposto no artigo 44, inciso II, da Lei n. 9430/94, que foi consolidado no art. 957, inciso II, do RIR/99, tendo em vista que a intenção das partes foi claramente a alienação das empresas envolvidas com a redução do ganho de capital através da simulação praticada pelos atos elaborados quase que simultaneamente, em decisões com lapso de horas apenas, tudo para convergir a vontade real das partes, **estando inequivocamente caracterizada a simulação dos atos**, que embora legais, tiveram a função de distorcer o resultado final que se daria naturalmente caso as partes não engendrassem elaborado planejamento.

O relator do acórdão recorrido, ex-Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto, restou vencido em seu entendimento de que, confirmada *a simulação de atos com vistas à redução da incidência tributária*, a multa qualificada deveria ser mantida. Prevaleceu o entendimento expresso no voto vencedor do Conselheiro Daniel Ribeiro Silva nos seguintes termos:

Isto porque, apesar de atualmente este Conselho possam concluir pela existência de simulação nas operações realizadas pelo Contribuinte, o fato é que as mesmas foram realizadas no ano de 2002.

Naquele momento, a jurisprudência deste conselho administrativo acatava, de forma quase pacífica, a legalidade de operações como as realizadas pelo contribuinte.

Isto porque, como foi muito bem demonstrado pelo contribuinte em vasta pesquisa de jurisprudência do Conselho Administrativo, nos 10 anos que antecederam as operações realizadas, o entendimento pacífico da CSRF era no sentido de de dar validade aos planejamentos tributários que não ferissem diretamente texto de lei.

A jurisprudência reiterava que para caracterização da simulação era indispensável que o ato não pudesse ser realizado por vedação legal, bem como que os objetivos visados com a prática não interfeririam na qualificação jurídica do ato.

No caso concreto, verifico que o contribuinte agiu exatamente como era a orientação da jurisprudência administrativa que, na época, certamente enquadrariam as operações realizadas como legítimas.

A própria operação de "casa e separa" era muito nova no contexto da análise do conselho administrativo, mas já tinha posição favorável à sua legalidade.

Com a devida vênia ao posicionamento exarado pelo nobre colega relator, em atenção ao princípio da segurança jurídica, não é possível aplicar ao contribuinte hoje, conseqüências jurídicas que não haveriam no momento da realização dos atos e operações societárias que ensejaram o presente lançamento. Ainda mais, em se tratando de uma interpretação que leva em consideração o dolo qualificado punido por uma multa qualificada.

É inegável que a segurança jurídica e suas garantias derivadas, como proibição de excesso, proporcionalidade, razoabilidade, acessibilidade e confiança legítima, configuram-se como típicas garantias asseguradas aos contribuintes, as quais, ainda que não expressamente discriminadas, constituem-se em modalidades de "limitações constitucionais ao poder de tributar" e, por conseguinte, acomodam-se ao conjunto das regras de identidade do sistema constitucional, como expressões de cláusulas pétreas, protegidas pelo artigo 60, parágrafo 4º, "a", da CF.

O dolo qualificado ensejados da aplicação de uma penalidade qualificada demanda a prova, pelo Fisco, de que na época dos fatos, o contribuinte, consciente da ilegalidade, mesmo assim a pratica com a intenção de lesar o Fisco. Certamente,

não foi o que aconteceu no caso concreto, face a todo o contexto histórico fartamente comprovado pelo contribuinte.

Diga-se ainda que, até hoje, ainda há linha da doutrina e da jurisprudência que adota a interpretação que era aplicada pelo Conselho Administrativo no momento da ocorrência das operações.

Ademais, mesmo o contemporâneo parágrafo único do art. 116 do CTN, usado como base para o presente lançamento, desde o seu nascimento foi questionado quanto à sua autoexecutoriedade. (*negrejou-se*)

Nestes termos, embora cogitando da existência de simulação, o Conselheiro Redator afastou seus efeitos para fins de qualificação da penalidade por entender que em 2002 havia jurisprudência pacífica amparando a estruturação das operações como aqui realizada.

A Contribuinte entende que o primeiro paradigma *analisou operações realizadas quando já havia orientação jurisprudencial condicionando a validade de atos que resultassem na economia tributária à existência de “propósito negocial*, e ao assim afirmar reporta-se, conforme se deduz de seus argumentos, ao paradigma n.º 1302-001.331, que é, na verdade, o segundo paradigma indicado pela PGFN. Referido julgado trata da mesma operação analisada no paradigma n.º 1302-001.330, exposto na matéria precedente, e assim veicula circunstâncias específicas que foram determinantes não só para a manutenção da responsabilidade tributária atribuída aos sócios da Contribuinte, como também para a qualificação da penalidade, inclusive por caracterizar conluio, na forma assim consignada no voto vencedor do paradigma:

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.

Assim, embora não se vislumbre no paradigma a dita abordagem de que as *operações* teriam sido *realizadas quando já havia orientação jurisprudencial condicionando a validade de atos que resultassem na economia tributária à existência de “propósito negocial”*, dado o voto vencido do paradigma apenas registrar genericamente alegação da recorrente neste sentido, confirma-se a dessemelhança alegada porque a operação lá examinada apresentava elementos acusatórios ausentes nestes autos e que foram determinantes, também, para a qualificação da penalidade.

Já o primeiro paradigma n.º 9101-000.528 teve em conta operação semelhante à presente, ocorrida em data próxima (ano-calendário 2000), e a Conselheira Relatora restou vencida em seu entendimento de que a simulação relativa não corresponderia à materialidade dos artigos 71 a 73 da Lei n.º 4.502/69, bem como por afirmar aplicável o “erro de proibição”, expressamente consignando que:

No erro de proibição, o agente mantém o entendimento sobre a licitude da sua conduta, corroborado pela interpretação doutrinária e jurisprudencial da norma, o que torna o seu erro escusável ou ao menos excludente do dolo.

Mesmo para aqueles que entendem não se tratar de erro de proibição, o qual poderia implicar, inclusive, na exoneração do principal, de se ressaltar que não há qualquer má fé do contribuinte, que àquela época promoveu planejamento fiscal. Isto porque, além de estar tudo registrado e declarado, **o contribuinte se pautou no entendimento jurisprudencial e doutrinário majoritário, o que conferiu direito subjetivo de praticar tal ato.**

Desta forma, no presente caso, o contribuinte, ao efetuar o planejamento fiscal, entendeu não estar praticando conduta ilícita, razão pela qual a ele não pode ser atribuído dolo em lesar o fisco. (*negrejou-se*)

Diante deste cenário, o voto vencedor do paradigma, ao confrontar esta argumentação alinhada à do recorrido, presta-se a caracterizar a divergência suscitada pela PGFN. Veja-se:

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

Segundo a fiscalização, a empresa “Molicar Serviços” utilizou-se de institutos jurídicos que divergiram da verdadeira intenção das partes, qualificando-os como atos simulatórios, cuja finalidade foi a de ocultar a ocorrência do fato gerador do imposto relativo à alienação de sua participação societária.

Estes fatos subsumem-se ao disposto no art. 71 da Lei 4.520, de 30 de novembro de 1964, *verbis*:

[...]

Entretanto, a multa qualificada de 150% aplicada pela fiscalização foi afastada pela decisão recorrida. Segundo o colegiado, “a evidência da intenção dolosa, exigida na lei para agravamento da penalidade aplicada, há que aflorar na instrução processual, devendo ser inconteste e demonstrada de forma cabal. O atendimento a todas as solicitações do Fisco e observância da legislação societária, com a divulgação e registro nos órgãos públicos competentes, inclusive com o cumprimento das formalidades devidas junto à Receita Federal, ensejam a intenção de obter economia de impostos, por meios supostamente elisivos, mas não evidenciam má-fé, inerente à prática de atos fraudulentos.”

[...]

Com efeito, a subsunção dos fatos à conduta tipificada no art. 71, inciso I da Lei nº 4.502/1964 prescinde de qualquer verificação de cunho subjetivo. É suficiente a caracterização do dolo e não se perquire se houve ou não má-fé.

O fato da contribuinte atender às intimações do fisco e realizar seus negócios jurídicos em observância à legislação societária não são suficientes para afastar o caráter doloso de sua conduta simulatória, porquanto o dolo não é sinônimo de má-fé, na forma como entendeu o acórdão recorrido.

Os elementos trazidos aos autos permitem concluir pela ocorrência de prática simulatória, tendente a ocultar a ocorrência do fato gerador do imposto incidente sobre o ganho de capital auferido.

[...]

No presente caso, verificou-se esta discrepância entre os negócios jurídicos celebrados (reorganização societária) e a intenção prática querida pelas partes (alienação de participação societária). Portanto, entendo não restar dúvidas de que trata-se da realização de atos simulados com a finalidade de reduzir a incidência de tributos, o que de pronto enseja a qualificação da multa de ofício.

[...]

Assim, correta a fiscalização que qualificou os atos e negócios da reorganização societária como ação dolosa, cuja finalidade foi *impedir ou retardar conhecimento pelo fisco da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária*. Aqui, entende-se por dolo a consciência e a vontade de realização dos elementos objetivos da conduta que se quer adjetivar como dolosa. Ou seja, o dolo é “saber e querer a realização da conduta” e não

exige, portanto, a consciência da ilicitude, que é elemento da culpabilidade. Basta que estejam presentes seus elementos, aferidos objetivamente, sem perquirir o estado anímico do agente, quais sejam: o i) elemento cognitivo ou intelectual: consciência atual da realização dos elementos objetivos da conduta; e o ii) elemento volitivo: vontade incondicionada de realização da conduta.

[...]

Compulsando-se os autos, verifica-se que a contribuinte celebrou atos societários formais que aparentemente teriam por escopo uma associação e uma simultânea reorganização das empresas envolvidas. Porém, a intenção subjacente a essas operações era a de efetuar uma simples operação de compra e venda de participação societária. Entretanto, esta geraria ganho de capital tributável, daí a simulação para tentar ocultar a ocorrência do fato gerador do imposto.

Esta conclusão é respaldada pelos detalhes expostos na autuação e no acórdão de primeira instância, onde constata-se a premeditação dos atos realizados, o que deixa patente que a intenção das partes era diferente daquela ostentada nos atos celebrados. No caso em questão, restou claro que as operações realizadas não tinham objetivos autônomos, já que não existe qualquer lógica em, premeditadamente, efetuar-se uma associação empresarial em uma semana e desfazê-la em duas semanas seguintes.

[...]

Com a devida vênia, mantenho entendimento diverso quanto à possibilidade de aplicação no campo tributário do chamado “erro de proibição”, instituto do direito penal previsto no art. 21 do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940, *verbis*:

[...]

Com efeito, da simples leitura do dispositivo transcrito, desume-se que o “erro de proibição” ou erro sobre a ilicitude do fato não exclui o dolo, mas atua tão somente na dosimetria da pena, podendo isentá-la ou diminuí-la de um sexto a um terço. *Ipsu facto*, não prospera o entendimento de que se o contribuinte incorreu em erro quanto à ilicitude da conduta, estaria afastado o dolo e, por conseguinte, a multa qualificada.

De modo contrário ao proposto pela I. Relatora, a teoria penal acolhida pelo ordenamento brasileiro prevê que o erro sobre a ilicitude do fato pode excluir a pena ou diminuí-la, atuando somente no âmbito da culpabilidade e não da tipicidade da conduta, afastando o dolo. Equivale a dizer que, mesmo o contribuinte valendo-se do entendimento doutrinário e jurisprudencial sobre a licitude da conduta, incorrendo assim, em um possível erro escusável, por si só isto não seria suficiente para afastar o dolo e conseqüentemente a multa qualificada.

[...]

No entanto, é mister reconhecer que **a alegação de que o contribuinte se pautou no entendimento jurisprudencial e doutrinário majoritário pode perfeitamente ser apresentada em sua defesa junto ao Poder Judiciário.** Quando este apreciar a denúncia oferecida relativa ao ilícito penal tributário decorrente, deverá considerar a hipótese de erro escusável e quantificar a pena na medida da culpabilidade atribuída ao contribuinte. No entanto, este julgamento é privativo do Poder Judiciário na apreciação do ilícito penal e, portanto, **não é passível de ser transferido para a esfera administrativa, onde o exame deve-se ater ao regime das sanções administrativas que, apesar de incidirem cumulativamente com as sanções penais, delas se distinguem quanto aos pressupostos jurídicos para sua aplicação.** (*negrejou-se*)

Nestes termos, resta patente a divergência jurisprudencial acerca da possibilidade de qualificação da penalidade, ainda que admitida a hipótese de o sujeito passivo ter se pautado *no entendimento jurisprudencial e doutrinário majoritário*. O paradigma afasta qualquer repercussão desta hipótese no âmbito das sanções administrativas e o recorrido a invoca para afastar a qualificação da penalidade.

O alinhamento fático entre os acórdãos comparados permite, assim, que o dissídio jurisprudencial seja decidido no âmbito da interpretação da legislação tributário, sem exigir o revolvimento do conjunto probatório, diversamente do que aponta a Contribuinte em contrarrazões. Quanto à contestação da Contribuinte de que o paradigma nº 9101-000.528, embora afastando a exclusão do dolo por erro de proibição, nada disse acerca do princípio da segurança jurídica e das garantias dele derivadas, vê-se claramente nos acórdãos comparados que estas referências decorrem da atribuição de efeitos ao erro de proibição no âmbito administrativo fiscal, e não têm relevo para caracterizar dessemelhança entre as decisões analisadas.

Por tais razões, o recurso especial da PGFN deve ser conhecido quanto à qualificação da penalidade, dada a divergência demonstrada em face do paradigma nº 9101-000.528.

A Contribuinte também questiona o conhecimento do recurso especial acerca da glosa de despesas desnecessárias.

A matéria em questão tem origem na acusação fiscal descrita no Termo de Verificação nº 02 (e-fls. 338/342), e diz respeito a despesas no valor de R\$ 29.512.401,58, registradas de fevereiro a abril /2002 na conta 422.012 –*DESPESAS EXTRAORDINÁRIAS*, acerca das quais a Contribuinte não atendeu intimação para apresentação de *documentação suporte (contratos, notas fiscais, recibos, etc)*, ensejando a glosa a título de *despesas não comprovadas no ano-calendário 2002*.

Em impugnação, além de arguir a decadência, a Contribuinte alegou que apresentara a documentação solicitada, enviando-a pelos Correios. Requereu o cancelamento da exigência por descon sideração destes elementos, ou a sua apreciação pela autoridade julgadora de 1ª instância. O julgamento foi convertido em diligência e, examinando os documentos apresentados, a autoridade fiscal afirmou que eles não abarcariam a totalidade dos elementos solicitados e não comprovariam a efetiva realização e necessidade dos gastos para a atividade da empresa. A autoridade julgadora de 1ª instância endossou estas conclusões em face da representatividade dos gastos que decorreriam de *serviços de consultoria contratados pela Companhia para auxiliá-la na negociação e contratação com os investidores em Cervejarias Kaiser Brasil S/A*, e da inexistência de contrato escrito a respaldá-los, descon siderando documentos extemporâneos *sem motivo plausível*, no entender da Contribuinte.

No acórdão recorrido, afirmada a validade do lançamento e afastada a decadência, o Colegiado *a quo* admitiu a dedutibilidade das despesa sob os seguintes fundamentos:

Entretanto, após os debates ocorridos na sessão de julgamento, verificamos que a necessidade da realização da despesa não pode se resumir às atividades rotineiras da empresa. A necessidade deve ser auferida em relação aos atos que deveriam ser praticados e que estão relacionados àquela despesa.

Neste caso as despesas realizadas se referem, no seu todo, a despesas com consultorias da operação de venda da sua participação na CKBSA. Assim, reconhecendo que, no presente caso, a necessidade das despesas decorre do fato de estas serem intrínsecas à realização dos atos de alienação da participação, passo a comungar do entendimento dos demais colegas desta câmara no sentido de que estas despesas devem ser caracterizadas como necessárias e, assim, podem sim ser utilizadas como dedução na apuração do lucro do exercício.

À vista do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso neste ponto.

A PGFN contesta a aceitação das despesas *independentemente de sua relação com atividade empresarial concernente ao seu objeto social* e aponta como paradigma da

divergência o acórdão nº 1301-002.221. Já a Contribuinte entende que o paradigma indicado não analisou a *dedutibilidade de despesas incorridas com a venda de participações societárias por sua controladora*, atividade prevista no estatuto social da CKSA, diversamente da situação verificada no paradigma acerca da *aquisição de créditos fiscais*. Acrescenta que *o fato de tais despesas terem sido incorridas para a realização de transação que gerou significativo ganho de capital tributável para a CKSA é suficiente para assegurar a dedutibilidade das mesmas*, e desse modo a *aplicação do TERCEIRO PARADIGMA ao caso concreto resultaria justamente na dedutibilidade das despesas em discussão*.

O paradigma nº 1301-002.221 traz em seu relatório as seguintes referências acerca da despesa analisada:

Analisando a documentação apresentada pela empresa, verificamos, através da análise do documento intitulado “Instrumento Particular de Cessão de Crédito Tributário”, que a fiscalizada intentou adquirir, da empresa DGB Distribuidora Guararapes de Bebidas LTDA, CNPJ 10.777.464/0001-62, supostos créditos de IPI (Impostos sobre Produtos Industrializados), reconhecidos judicialmente, que totalizavam R\$ 4.000.000,00 (quatro milhões de reais), pelos quais comprometeu-se a pagar R\$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais), parceladamente.

Conforme se verifica em diversos processos administrativos protocolizados nesta Delegacia da Receita Federal, a empresa solicitou a utilização de tais “créditos” na compensação de tributos próprios, todas consideradas não-declaradas, como não podia ser diferente, por ter esta se utilizado de créditos de terceiros (o que é legalmente vedado), e, além do mais, referentes à ação judicial não transitada em julgado.

Assim, não admitida a compensação de seus débitos junto à RFB, com os “créditos” adquiridos de terceiros, a empresa entendeu poder deduzir da apuração do IRPJ e da CSLL o valor pago na aquisição de tais “créditos”, de R\$ 2.400.000,00, contabilizada como despesa com o histórico de “PERDAS NO RECEBTO CFE CONTRATO DGB”.

[...]

O objeto social da empresa, como se depreende da leitura da Ata da Assembléia Geral Extraordinária, realizada em 21 de Dezembro de 2011, diz-se tratar da “fabricação, importação e exportação de aparelhos de refrigeração e ventilação para uso industrial e/ou comercial, peças e acessórios, instalação de máquinas e equipamentos industriais, além de prestação de serviços de assistência técnica, reparação e manutenção de máquinas e aparelhos domésticos ou dos produtos correlatos, podendo, ainda, participar como quotista ou acionista do capital de outras sociedades”.

Também é mais que claro que tal despesa não pode ser classificada como necessária ou normal para a empresa; logo, será glosada por esta fiscalização.

Frente à alegação do sujeito passivo de que *pagar tributos, e portanto providenciar pecúnia ou créditos para quitar tais tributos, é essencial para funcionar e continuar a produção de uma empresa*, e que a perda registrada equivaleria a um crédito que ficou “*sem fundos*”, *sem valor econômico*, prevaleceu o voto do Conselheiro Relator nos seguintes termos:

Como se vê, não obstante ser a existência real da despesa, condição necessária para a sua dedutibilidade, ela não é suficiente. Nos termos do art. 299 do RIR/99, somente são dedutíveis as despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. E necessárias são as despesas pagas ou incorridas para realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa. Além disso, a lei limita a dedutibilidade às despesas operacionais usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

Assim, a prova das despesas que afetam o lucro tributável deve evidenciar que o ônus assumido pela contribuinte decorreu de exigências da **atividade da empresa**. Não basta

a operação ser, hipoteticamente, comum à atividade empresarial. Somente por meio de documentos produzidos com a intervenção de terceiros é possível afirmar que a despesa foi promovida para realização das transações ou operações exigidas pela **atividade da empresa**.

No caso, trata-se de despesa relativa à aquisição de créditos fiscais de terceiros, que inquestionavelmente **não** se insere na atividade operacional da empresa, sendo indedutível na apuração do IRPJ e da CSLL, em face do disposto no artigo 299 do Decreto n.º 3.000, de 1999.

Isso porque, de acordo com a norma jurídica pertinente, para ser dedutível, as despesas incorridas devem guardar relação com a atividade desenvolvida pela empresa, isto é, com seu objeto social, admitindo-se ainda apenas as que preencham os requisitos de usualidade ou normalidade, o que não é o caso das despesas com a aquisição de créditos fiscais de terceiros.

Assinale-se, ainda, que tais créditos possuem natureza completamente diversa daqueles mencionados no artigo 9º da Lei n.º 9.430, de 1996 – créditos decorrentes da **atividade operacional da empresa** –, sendo despropositada, assim, qualquer aferição dos requisitos dos incisos II e III do § 1º do mencionado artigo, como pretende a recorrente.

Desta forma, correta a glosa da citada despesa. O recurso voluntário deve ser negado, quanto a esta parte.

O paradigma, portanto, sob a premissa de que *o ônus assumido pela contribuinte decorra de exigências da atividade da empresa*, não bastando que seja *hipoteticamente, comum à atividade empresarial*, e exigindo prova de *que a despesa foi promovida para realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa*, expressa a conclusão de que *despesa relativa à aquisição de créditos fiscais de terceiros*, inquestionavelmente, *não se insere na atividade operacional da empresa*.

Constata-se, nessa exposição, que o paradigma não se estende na definição do que seriam *transações ou operações exigidas pela atividade da empresa*. Em diversos trechos esta expressão é utilizada e, ao final a decisão pela indedutibilidade decorre, especificamente, da natureza da despesa analisada, que no entender do Colegiado, por corresponder a *aquisição de créditos fiscais de terceiros*, evidentemente não se inseriria na atividade operacional da empresa.

Já no presente caso, o voto condutor do acórdão recorrido firma o entendimento de que a legislação não se refere, apenas, às *atividades rotineiras da empresa* e alcançam também despesas *intrínsecas à realização dos atos de alienação da participação societária* de titularidade da Contribuinte.

Deste confronto, não é possível cogitar se o Colegiado que proferiu o paradigma negaria dedutibilidade à despesa em debate nestes autos, pois nada naquele julgado permite definir o alcance do que caracterizaria *transações ou operações exigidas pela atividade da empresa*. A natureza da despesa ali examinada situava-se num extremo que permitiu, sem maiores digressões, afirmar sua indedutibilidade. Assim, no presente caso, sendo outra a natureza da despesa glosada, inclusive vinculada à receita de ganho de capital tributada no mesmo lançamento, impõe-se reconhecer que inexistente a necessária similitude fática para caracterização do dissídio jurisprudencial.

Assim, também neste ponto, o recurso especial não deve ser conhecido.

Em síntese, o presente voto é no sentido de CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial da PGFN, apenas no que diz respeito à qualificação da penalidade e em razão, tão só, do paradigma n.º 9101-000.528.

Recurso especial da Contribuinte - Admissibilidade

Na parte admitida de seu recurso especial, a Contribuinte pretende o cancelamento da exigência porque, em seu entendimento, uma vez afastada a qualificação da penalidade e a depender do vício que se entenda existente nas operações realizadas, admitindo-se aplicável a regra do art. 150, §4º do CTN, o crédito tributário lançado estaria extinto pela decadência. Sob esta ótica, estruturou divergências jurisprudenciais em face de diferentes paradigmas nos quais a aplicação do art. 173, I do CTN foi afastada porque: 1) o vício em operação societária semelhante não caracterizaria simulação, mas sim negócio jurídico indireto (Acórdão n.º 1401-000.582); 2) apesar de caracterizada simulação, foi afastado o dolo (Acórdão n.º 1401-001.071); 3) afastada a hipótese de simulação, bem como a qualificação da penalidade, quando o contribuinte observa orientação jurisprudencial existente à época (Acórdãos n.º 1302-002.724 e 1402-002.207); e 4) desqualificada a penalidade por ausência de dolo (Acórdãos n.º 1401-001.071, 1302-002.724 e 1402-002.207, indicados dos dois tópicos precedentes).

A PGFN discorda do conhecimento do recurso porque a divergência não teria sido demonstrada analiticamente, inclusive desconsiderando-se as particularidades fáticas do caso tratado nestes autos. Especificamente no que se refere à “divergência jurisprudencial quanto à aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, quando o contribuinte age de acordo com a orientação jurisprudencial existente à época”, os paradigmas indicados tratariam de matéria fática diversa, e também o acórdão recorrido não teria se pautado neste fundamento para definição da contagem do prazo decadencial. Aponta, ainda, que a Contribuinte fragmenta a matéria em várias vertentes para o fim de apresentar mais paradigmas.

Consta do relatório do acórdão recorrido que a Contribuinte pleiteou a aplicação do art. 150, §4º do CTN porque, em face da sua abordagem acerca da validade das operações realizadas, não estaria evidenciada a *existência de dolo, fraude ou simulação*. O relator, ex-Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto, em seu voto, condutor do acórdão nesta parte, decidiu que:

Ocorre que, no presente caso a acusação não é de uma simples simulação. A acusação é a de que a empresa realizou diversos atos societários tendentes a disfarçar a venda unicamente com o objetivo de ver reduzida a tributação sobre o ganho na venda. Tais procedimentos foram caracterizados pela fiscalização como simulação de atos e, assim, a estes se aplica a regra do art. 173, parágrafo único do CTN.

Consoante a leitura dos atos praticados que foram apontados pela fiscalização, pode-se perceber que não se trata de um caso de simples omissão de rendimentos ao qual poder-se-ia aplicar apenas a regra do art. 150, § 4º, do CTN. Neste caso, realmente observa-se a ocorrência de inúmeros atos societários encadeados e relacionados, todos na direção de provocar a redução da incidência tributária sobre o ganho a ser auferido na operação de venda da participação detida pela recorrente na CKBSA.

Ora, na leitura deste relator, agiu corretamente a fiscalização a enquadrar a realização do conjunto de atos como simulação, visto que, considerada a intenção do recorrente que, desde a realização do acordo de avenças, tinha o objetivo de venda, a realização de atos diversos, até mesmo em sentido contrário ao da venda, caracteriza a intenção de simulação de atos com a intenção de reduzir a incidência tributária e, desta forma, entendemos que resta caracterizada a simulação passível de modificação da regra de decadência para a do art. 173, parágrafo único do CTN.

Por estas razões, entendo por rejeitar a preliminar de decadência em face de, no presente caso, caracterizando-se a ocorrência de simulação, deve ser aplicada a regra do art. 173, parágrafo único do CTN, pela qual o prazo decadencial somente se encerrou em 31/12/2007, não tendo ocorrido a decadência em relação à autuação do presente processo.

Esta conclusão prevaleceu mesmo com a exclusão da qualificação da penalidade, orientada, na forma do voto vencedor do acórdão recorrido, pelo entendimento de que, à época, *a jurisprudência reiterava que para caracterização da simulação era indispensável que o ato não pudesse ser realizado por vedação legal, bem como que os objetivos visados com a prática não interfeririam na qualificação jurídica do ato*, o que afastaria o dolo qualificado exigido para majoração da penalidade, consistente na prática do ato com a intenção de lesar o Fisco e consciência da ilegalidade.

Neste contexto, confirma-se que o acórdão recorrido tem como fundamento o fato de a operação societária em questão caracterizar simulação, bem como o entendimento de que o afastamento do dolo não seria suficiente para impedir a aplicação da regra decadencial do art. 173, I do CTN, implicitamente reconhecendo que a desqualificação da penalidade não conduz, necessariamente, à aplicação do prazo decadencial mais reduzido. Assim, sob esta ótica, não se vislumbra a alegada fragmentação da matéria, suscitada pela PGFN, mormente tendo em conta que na quarta abordagem apresentada os paradigmas indicados são os mesmos indicados para a segunda e a terceira abordagem (Acórdãos n.º 1401-001.071, 1302-002.724 e 1402-002.207). A Contribuinte, portanto, validamente estrutura seu recurso para ver a questão apreciada segundo o prisma dos diversos fundamentos que conduziram à conclusão de que não seria aplicável, no presente caso, o art. 150, §4º do CTN.

De toda a sorte, ainda que assim não se entenda, e a discussão se restrinja à contagem do prazo decadencial quando caracterizada simulação, confirma-se que os dois primeiros paradigmas indicados pela Contribuinte permitem a caracterização do dissídio jurisprudencial.

No paradigma n.º 1401-000.582 está clara a divergência quanto à inexistência de simulação, mas sim de negócio jurídico indireto, em operações societárias semelhantes àquelas sob análise nestes autos, consoante assim expresso nas conclusões de seu voto condutor:

Para melhor contextualizar esse ponto, cabe aqui fazer uma breve síntese dos pressupostos e premissas assumidas até agora. O negócio jurídico indireto é composto de uma série de negócios jurídicos típicos, gerando um efeito atípico. Provado a existência de negócio jurídico indireto, no âmbito do direito privado, deve-se perquirir se ele não seria uma porta de entrada para a “fraude a lei” no âmbito agora tributário. E a resposta é sim, no caso concreto como se demonstrará no próximo item. Cabe salientar que as práticas aqui adotadas se complementam funcionalmente (negócio jurídico indireto conjugado com fraude à lei), como se fossem as partes diferenciadas de um único mecanismo elisivo. Foram utilizadas formas típicas conjugadas (subscrição de capital com ágio fora do campo de incidência, equivalência patrimonial, aumento do custo, posterior cisão parcial), para subtraírem-se à incidência da lei tributária correspondente ao negócio direto, usual e típico, isto é, a compra e venda do bem.

Recordemos. No caso concreto, foram estruturados em seqüência os atos societários abaixo mencionados, realizados na TATERKA Comunicações S/A: 1) no dia 17/02/2003, a subscrição, pela TBWA Brasil Participações S/C Ltda., de 28.333 ações, ao valor nominal de R\$ 1,00 cada uma, pelo valor de R\$ 5.500.000,00, ou seja, com ágio de R\$ 5.471.667,00, levado a conta de reserva de capital; 2) no dia seguinte, 18/02/2003, a incorporação da dita reserva ao capital e a cisão parcial da companhia, com a versão de ativos aos antigos sócios, Vera Cruz Eventos Ltda. e Dorian Taterka. Note-se que fora previamente estipulada a cisão parcial e seletiva da companhia investida, o que fica evidente na leitura do Anexo I à Ata da Assembléia Geral Extraordinária realizada em 17/02/2003 (fl. 37), que registra a necessidade "de saneamento do seu balanço, mediante a eliminação de ativos que não oferecem perspectivas próprias de retorno dos investimentos".

Diversos negócios, portanto, concatenados em curto espaço de tempo, cujas funções se conjugam para a produção dos efeitos de um negócio de cuja forma se desejou esquivar, exclusivamente por motivos tributários. Por outras palavras, como já se demonstrou as escâncaras, tratou-se de um sucessão de negócios jurídicos típicos produzindo um efeito atípico, de fraudar as leis do Imposto de Renda, usando “norma de cobertura” sem propósito negocial algum que protegeria a conduta realizada, isentando-a do pagamento dos tributos devidos, com fins meramente de economia tributária.

[...]

Ainda que as operações se distingam em alguns aspectos, elas se assemelham naquilo que é relevante para interpretação acerca do vício verificado: a prática de *uma série de negócios jurídicos típicos, gerando um efeito atípico*. Para além disso, diversamente do que alega a PGFN, a Contribuinte estende-se longamente em seu recurso especial, conforme e-fls. 4740/4747 para demonstrar que, uma vez afastado o dolo no acórdão recorrido, se também descaracterizada a simulação, outra poderia ser a decisão acerca da contagem do prazo decadencial.

De forma semelhante, no paradigma n.º 1401-001.071, embora o objetivo fosse a cessão de créditos para compensação tributária, foi analisada operação societária composta por atos que, no entender do sujeito passivo, não encontrariam vedação em lei. Diante deste cenário, o voto vencedor do paradigma traz expresso que:

A Autoridade Fiscal, ao analisar os negócios jurídicos praticados pelo Recorrente, verificou que um ato foi praticado no intento exclusivo de reduzir a tributação do negócio jurídico. No entendimento da Autoridade Fiscal, houve abuso de forma, quando a substância da matéria é distinta da operação formalmente praticada. Trata-se, portanto, de hipótese de reclassificação do negócio jurídico, em que se toma uma conduta formalmente lícita e se lhe atribui os efeitos próprios do negócio jurídico materialmente considerado.

Resguardado meu posicionamento acerca do mérito, não existiu, o dolo conscientemente de praticar o “ilícito”, é dizer, na busca de resultado ilícito, mas sim o de praticar um ato na consciência de sua licitude, só que, na verdade, eivado pelo vício da simulação.

A discussão meritória se pauta sobre a possibilidade de usarse da cisão como instrumento para transferência patrimonial. De fato é possível, desde que a forma se coadune com a substância. Noutros termos, a cisão deve ter o seu verdadeiro propósito alcançado, e não deve ser usada com fins únicos de reduzir a incidência de tributos. No caso, entendeu-se que houve, na substância, foi uma cessão de crédito, que deve ser tributada como tal, em acordo com a jurisprudência deste Conselho.

No planejamento tributário, quando identificada a convicção do contribuinte de estar agindo segundo o permissivo legal, sem ocultação da prática e da intenção final dos seus negócios, não há como ser reconhecido o dolo necessário à qualificação da multa, elemento este constante do caput dos arts. 71 a 73 da Lei n.º 4.502/64.

Deste modo, voto por desqualificar a multa de 150% para o percentual de 75%.

Decadência Como efeito reflexo da desqualificação da multa de ofício, é de ser reconhecida a decadência do lançamento no que diz respeito ao 4º trimestre do ano de 2004.

Tendo havido pagamento parcial e afastada a hipótese de qualificação, não deve ser aplicada a regra prevista no artigo 173, I e a contagem do prazo deve ser iniciada desde a ocorrência do fato imponível, tal seja o 4º semestre de 2004.

Como se observa nos autos, o Recorrente somente fora notificado do lançamento em 06/01/2010. Tomando por base que o 4º semestre de 2004 se encerra no último dia do exercício financeiro daquele ano, em 01/01/2010 já está ocorrida de forma plena a decadência quanto ao direito do fisco de constituir o crédito tributário.

A matéria debatida está documentalmente comprovada nos autos, de maneira que é evidente a decadência dos fatos impositivos ocorridos no 4º trimestre de 2004, razão pela qual, com a devida vênia, não acompanho o relator e voto pelo reconhecimento da decadência com o fim de afastar o lançamento no período supramencionado.

Ou seja, sob a ótica de que a reclassificação de negócio jurídico pelo Fisco não evidencia dolo suficiente para qualificação da penalidade, e embora admitindo a existência de simulação, o Colegiado que proferiu o paradigma admitiu a aplicação do art. 150, §4º do CTN, na hipótese de haver pagamento parcial. Já o acórdão recorrido sequer cogitou da verificação de pagamento parcial no período por entender que a simulação conduziria, necessariamente, à aplicação da regra decadencial do art. 173, I do CTN.

Acrescente-se que a demonstração da divergência neste sentido está claramente exposta às e-fls. 4747/4749.

Por fim, observe-se que, no entendimento da PGFN, *falece interesse de agir ao recorrente* quanto à aplicação do art. 150, §4º do CTN porque, *segundo precedente do STJ, de reprodução obrigatória pelo CARF, o citado dispositivo somente é aplicável quando demonstrado o pagamento parcial do tributo discutido na competência objeto de análise. Prova essa que não consta dos autos e era de ônus do contribuinte ora recorrente, nos termos do art. 373 do CPC/2015 (art. 333 do CPC/1973)*. Contudo, em sede de admissibilidade do recurso especial, descabe investigar se a prova em referência consta dos autos, bem como se e quando caberia à Contribuinte tê-la apresentado. Este aspecto somente terá relevo se revertido o entendimento firmado no acórdão recorrido acerca da aplicação do art. 173, I do CTN e inclusive tendo em conta os fundamentos da decisão que será tomada acerca da qualificação da penalidade, por provocação da PGFN em seu recurso especial.

Assim, não vislumbrando os vícios apontados pela PGFN na admissibilidade do recurso especial da Contribuinte, deve ser ele CONHECIDO com fundamento nas razões do Presidente de Câmara, aqui adotadas na forma do art. 50, §1º, da Lei nº 9.784, de 1999.

Recurso especial da PGFN – Mérito

A PGFN defende o restabelecimento da multa qualificada tendo em conta que o Colegiado *a quo* reconheceu a existência de simulação em operação de “casa e separa”, realizada com o fim de obter redução indevida de carga tributária na apuração de ganho de capital. Admitiu-se a divergência jurisprudencial em face do paradigma nº 9101-000.528, segundo o qual *uma vez caracterizada a simulação, deve ser aplicada a multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, independentemente do entendimento jurisprudencial à época dos fatos no tocante a licitude das operações realizadas*.

Inicialmente importa observar que a demonstração de jurisprudência reiteradamente contrária à qualificação da penalidade acolhida no voto condutor do acórdão recorrido, e extensamente exposta no recurso voluntário da Contribuinte (e-fls. 2825/2845) não faz referência a operações “casa e separa” validadas contemporaneamente aos fatos aqui sob análise. A Contribuinte se refere, em sua maioria, a casos de incorporação às avessas, de realização de reserva de reavaliação e de transferência de despesas dentro do grupo econômico, todas para aproveitamento de prejuízos fiscais acumulados por empresas deficitárias, a partir dos quais destaca que *para a caracterização da simulação, era “indispensável que o ato praticado não pudesse ser realizado, seja por vedação legal ou qualquer outra razão”, e que “os objetivos visados com a prática do ato não interferem” em sua qualificação jurídica*.

Delineado esse histórico de julgados anteriores a março de 2002, a Contribuinte defende a seguinte orientação jurisprudencial à época:

- (i) para que a simulação se materializasse, "é indispensável que o ato praticado não pudesse ser realizado, fosse por vedação legal ou qualquer outra razão" (Acórdãos n.ºs 01-01874 e 01-01857, da CSRF, e Acórdãos n.ºs 101-88678 e 101-93616, do 1º CC, entre muitos outros);
- (ii) "os objetivos visados com a prática do ato não interferem na qualificação jurídica" (novamente, Acórdãos n.ºs 01-01874 e 01-01857, da CSRF, e Acórdãos n.ºs 101-88678 e 101-93616, do 1º CC, entre muitos outros);
- (iii) não haverá simulação se os atos praticados "obedeceram a todos os preceitos legais vigentes" (Acórdão n.º 101-92164, do 1º CC, entre outros); e
- (vi) "cabe ao contribuinte escolher, no planejamento de seus negócios e de seu patrimônio, o caminho que lhe proporcione menor ônus fiscal" (Acórdão n.º 106-09343, do 1º CC; na mesma linha, cite-se o Acórdão n.º 101-91376, também do 1º CC, entre muitos outros).

Ocorre que na sequência dos casos referidos, julgados a partir de 1993, o único caso que poderia ter algum traço de similitude com o presente foi tratado no Acórdão n.º 106-09.343, julgado em 09/01/1997, que traz operação denominada "cisão de caixa", mas que ainda assim ensejou tributação de ganho de capital em face de pessoas físicas. Para além deste, que a Contribuinte reitera ao final de sua exposição, os demais casos citados foram julgados a partir de 28/02/2003, sendo que a primeira operação "casa e separa" mencionada foi julgada em 13/05/2003 (Acórdãos n.º 103-21.226 e 103-21.227), e já aí o procedimento foi rejeitado, muito embora a Contribuinte defenda que tal se deu em razão de vícios formais específicos verificados nas operações.

No mais, a Contribuinte enuncia julgados proferidos a partir de 2002 que decidiram sobre a existência, ou não, de simulação em planejamentos fiscais, comparando as circunstâncias destacadas nas operações aqui sob análise aos casos com julgamento desfavorável e concluindo que:

5.55. Não importa, no caso, que a jurisprudência tenha evoluído para pior ou para melhor. O que é relevante, e isso é evidente, é que não se sustenta a alegação de que teria agido com evidente intuito de fraude o contribuinte que seguiu orientação do tribunal administrativo de maior especialização na área de imposto de renda, tendo agido até mesmo de forma mais conservadora e benéfica para o fisco do que a adotada nos precedentes de seu conhecimento, fazendo ajustes destinados a corrigir aspectos que, no seu modo de ver, eram discutíveis, a despeito de terem sido aceitos nos precedentes.

5.56. Em suma, a simulação e a multa que dela decorre pressupõem o evidente intuito de fraude; pressupõe dolo; pressupõe o conhecimento do contribuinte de que está lesando o fisco.

5.57. Em diversas oportunidades, a CSRF e o 1º CC analisaram operações que, embora tenham sido consideradas irregulares, haviam sido realizadas com base em jurisprudência administrativa favorável, jurisprudência essa que teria levado o contribuinte a acreditar que estava fazendo algo legítimo. Nesses casos, o 1º CC decidiu que, exatamente por faltar a intenção de fraudar ou lesar o fisco, a simulação não estaria caracterizada.

Resta patente, nesta demonstração, que a Contribuinte não se pautou em decisões administrativas indicativas da aceitação de operações semelhantes às que veio a estruturar, mas sim em interpretações extraídas por sua consultoria do que seriam premissas de julgamento em casos substancialmente distintos, a partir das quais inferiu-se a possibilidade de os mesmos

critérios serem, também, adotados no exame deste caso concreto, o que a teria feito *acreditar estar agindo totalmente com apoio na lei*.

De outro lado, o voto vencido do relator do acórdão recorrido, ex-Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto, bem demonstra que houve simulação no presente caso:

O fato que gerou a imputação mais elevada do auto baseia os valores que compõem a base de cálculo em dois pontos:

1) A parcela de redução do ganho de capital na subscrição de ações pela Molson por causa da redução da participação da CKSA nas Cervejarias Kaiser Brasil S/A. Com essa redução da participação o ganho de capital total somente foi apurado na parcela do percentual de participação após a redução do percentual da participação. Assim foi realizada a inclusão deste resultado de equivalência na composição do ganho de capital

2) A parcela recebida a título de permuta de ações com a Molson foi tributada por ter sido considerada como operação de venda. A empresa não a havia computado em razão de as ações terem ficado bloqueadas para negociação por parte desta e somente terem sido liberadas em 2004, época em que a empresa pagou o restante do ganho de capital por ela apurado.

Pela análise das informações constantes na autuação, na decisão da DRJ, na impugnação, recurso voluntário e contrarrazões da PGFN, demonstra-se, sem qualquer sombra de dúvidas, que em relação à legalidade das operações não existem reparos a fazer.

Todas as operações obedeceram aos termos da Lei, tanto que, quanto a estas, não é suscitada nenhuma nulidade. Por isso é que a linha de acusação da fiscalização em seu TVF se direciona no sentido de suscitar a simulação dos atos societários com vistas unicamente a obter vantagens tributárias.

Contra esta argumentação a recorrente alega que nunca escondeu que a intenção da empresa sempre foi a de realizar a venda de ações. Por esta razão entende que os atos praticados dentro das normas legais não tinham a intenção de simular nenhuma ação.

Inobstante as robustas argumentações tanto de um lado quanto de outro é forçoso reconhecer que num caso desta monta, onde pesa a acusação de simulação, razões justificáveis existem dos dois lados:

- **Por parte da defesa**, no sentido de que todos os atos são revestidos de legalidade e assim, não podem ser considerados simulados.

- **Por parte da acusação**, no sentido de que toda uma séria de atos concatenados tenderam, apenas e tão somente, a evitar a incidência de IRPJ sobre o ganho de capital percebido na alienação do investimento

A dificuldade de realizar a análise deste processo decorreu, num primeiro momento, em desdobrar todas as operações para poder entender os reflexos dos atos societários praticados na incidência tributária. Assim, após detalhada análise podemos reduzir o montante da autuação a dois pontos essenciais. Iniciemos, no entanto, com a preliminar levantada,

[...]

Ocorre que, no presente caso a acusação não é de uma simples simulação. A acusação é a de que a empresa realizou diversos atos societários tendentes a disfarçar a venda unicamente com o objetivo de ver reduzida a tributação sobre o ganho na venda. Tais procedimentos foram caracterizados pela fiscalização como simulação de atos e, assim, a estes se aplica a regra do art, 173, parágrafo único do CTN.

Consoante a leitura dos atos praticados que foram apontados pela fiscalização, pode-se perceber que não se trata de um caso de simples omissão de rendimentos ao qual poder-se-ia aplicar apenas a regra do art. 150, § 4º, do CTN. Neste caso, realmente observa-se a ocorrência de inúmeros atos societários encadeados e relacionados, todos na direção

de provocar a redução da incidência tributária sobre o ganho a ser auferido na operação de venda da participação detida pela recorrente na CKBSA.

Ora, na leitura deste relator, agiu corretamente a fiscalização a enquadrar a realização do conjunto de atos como simulação, visto que, considerada a intenção do recorrente que, desde a realização do acordo de avenças, tinha o objetivo de venda, a realização de atos diversos, até mesmo em sentido contrário ao da venda, caracteriza a intenção de simulação de atos com a intenção de reduzir a incidência tributária e, desta forma, entendemos que resta caracterizada a simulação passível de modificação da regra de decadência para a do art. 173, parágrafo único do CTN.

[...]

1) A diluição da participação societária da Cervejaria Kaiser S/A (CKSA) na Cervejaria Kaiser Brasil S/A (CKBSA), por meio da subscrição de ações, com ágio de mais de 1.000%, por parte da Molson Inc. O efeito desta subscrição e da diluição da participação da CKSA foi que o resultado da equivalência patrimonial nesta causou uma redução no ganho de capital apurado quando da alienação no montante de R\$ R\$ 777.992.100,81.

Nesta operação o que se discute, em síntese, é se a subscrição de ações com ágio por parte da Molson Inc. tinha efetivamente a intenção de formar uma sociedade com a CKSA, ou se a operação foi formatada desta forma apenas para permitir que a diluição da participação da CKSA com a incorporação do ágio ao capital, sem que haja a tributação na incorporação deste ágio ao capital, fazendo com que o resultado da equivalência na CKBSA funcionasse como uma redução do valor do ganho de capital apurado da alienação da CKBSA à MXS do BRASIL S/A.

Visualizando estas operações temos de observar fatos que não decorrem da simples verificação da legalidade dos atos societários.

Repetidas vezes foi informado pela recorrente que a intenção sempre foi a de realizar a alienação da CKBSA e das outras três empresa à Molson. A operação mais lógica para qualquer entendedor comum era o de a Molson chegar à estipulação do preço dos ativos com a CKSA e efetuar o seu pagamento, assumindo o controle acionário integral das empresas. Não existe nenhum impedimento na legislação de que uma empresa estrangeira seja proprietária de empresa brasileira do ramo de bebidas. Assim o negócio mais simples foi evitado em contrapartida a um negócio bem mais complexo.

Continuando na análise dos fatos ocorridos vemos que em vez de adquirir toda a CKBSA de uma vez a Molson Inc. fez uma subscrição de ações novas emitidas pela CKBSA com o pagamento de um ágio de quase dez vezes o valor do PL.

Com a realização desta operação a participação da CKSA na CKBSA foi reduzida para 43,36%. Ora, se o sentido original do negócio, conforme deduzido pelo recorrente foi sempre o de alienação da CKBSA, qual o objetivo na subscrição das ações pela Molson e manutenção de participação significativa por parte da CKSA.

Indaga-se neste momento: A intenção era vender ou associar-se?

Disto não há resposta concreta. A argumentação do recorrente segue sempre no sentido de que os negócios são regulares e revestidos das formalidades legais, mas não justifica porque a empresa que desejava adquirir seus investimentos se tornou sócia e esta permaneceu junto na sociedade com participação bastante razoável.

Incontinenti surge outra ação que também não é compreensível num negócio em que deveria ocorrer uma simples compra-e-venda.

Essa operação é realizada com o inusitado aumento de capital da empresa MXS DO BRASIL que passou de R\$ 500,00 para o montante de R\$ R\$ 1.934.619.732,00, equivalente à 1.934.619.232 ações de valor unitário. Tal aumento de capital foi integralmente subscrito e integralizado pela Molson Inc. com a transferência das ações recentemente subscritas junto à CKBSA. Assim agindo a MXS DO BRASIL passou a deter o controle da CKBSA, sendo esta mesma controlada pela Molson Inc.

Após este ato, a MXS DO BRASIL adquiriu a totalidade da participação da Cervejaria Kaiser na CKBSA realizando o pagamento com um mútuo obtido junto à CKBSA mais 350.000.000 em ações da Molson Inc.

Em que pesa a legalidade dos atos praticados, não há como se vislumbrar algum objetivo societário nos atos praticados senão o de evitar a tributação integral do ganho de capital pela alienação da participação.

Apesar dos esforços do recorrente em justificar todos os atos praticados com, frise-se, coerência admirável, é inescapável verificar que o objetivo a ser atingido com a série de atos societários concatenados era, apenas e tão somente, o de obter vantagens de redução da carga tributária e não o de atender a alguma necessidade específica dos intervenientes do negócio.

Realizar o planejamento tributário é tarefa diuturna das empresas, que, neste ponto tem de ser respeitada e aplaudida.

Diferente é utilizar formatos negociais pouco convencionais para atingir um único objeto de fugir da tributação. O que é permitido pela legislação é, diante da expectativa de um ato negocial que possua diferentes formas de execução, possa o contribuinte eleger a que lhe cause menor peso tributário. Esse planejamento é permitido e, mais ainda, deve ser protegido.

Outra coisa é criarem-se formas de associação e dissociação de empresas, em espaços curtos de tempo que demonstram não a intenção de associação, mas sim a simples intenção de reduzir a tributação.

Veja-se, quando a Molson Inc. realizou a subscrição de ações da CKBSA pagando um ágio muito elevado em relação ao patrimônio líquido, passando a ser sócio majoritário da empresa, vislumbra-se o interesse de associar-se.

Tal ato era, e é, perfeitamente legal e compreensivo.

Não se compreende é o porque de a CKSA aceitar a entrada de um sócio majoritário em uma subsidiária integral, perdendo inclusive o poder de mando, quando, como alega em suas peças, sua intenção foi sempre a de alienar o negócio.

Qual era a efetiva intenção? Associar-se ou alienar? a recorrente alega uma posição, mas age em sentido contrário, sem apresentar uma justificativa lógica.

A participação da empresa MXS DO BRASIL é outra incógnita da qual a recorrente também não apresenta qualquer justificativa, até mesmo porque, neste aspecto tem a seu favor a justificativa que se trata de ato empresarial de terceiros aos quais não tem nenhum conhecimento e, muito menos, justificativa.

Inobstante a inexistência de justificativa é de aparente incoerência, para dizer o mínimo, que a empresa Molson faça a subscrição de ações da CKBSA com ágio elevado, utilize estas ações para integralizar a participação na MXS DO BRASIL e, por fim, ainda conceda mútuo antes as duas de forma a fornecer os recursos para aquisição da CKBSA.

Ou seja, em verdade o dinheiro pelo qual a CKSA alienou o controle da CKBSA é o mesmo dinheiro que foi utilizado na subscrição de capital, que, apenas pelo planejamento concatenado das alterações societárias, foi mutuado à MXS para posterior aquisição da participação da CKSA na CKBSA.

No fim das contas o comprador foi o mesmo Molson Inc., o objeto da venda foi o mesmo (CKBSA) e a vendedora a recorrente. A existência e interveniência da MXS do Brasil S/A nesta operação serviu apenas para disfarçar a compra total da CKBSA pela Molson que, se realizada da forma normal, implicaria na integral tributação do ganho de capital que, ao fim e ao cabo, era o que se tentava evitar pela construção societária.

Quanto a isto, apresentamos os precedentes abaixo que seguem no sentido de considerar simulados os atos que não se revestem de propósito negocial.

[...]

É difícil de conceber qualquer lógica nestes procedimentos. Claro que não se pode acusar a recorrente em relação a estes últimos atos, no entanto, será que a mesma, tendo participado do acordo de avenças entre as empresas não questionou este formato.

Bem não se pode afirmar nem contra nem a favor da empresa, contudo a responsabilidade deste conselheiro é emitir seu voto quanto à esta operação no sentido de infirmar ou não a autuação.

Assim, diante de toda a sequência de atos concatenados praticados em reduzido espaço de tempo, atos estes que por diversas vezes contrariaram até mesmo a afirmação da empresa de que a verdadeira intenção do acordo era o de alienação das CKBSA, não vejo como não dar azo acusação fiscal de que ocorreu efetivamente a realização de atos negociais com o único intuito de reduzir a imposição tributária.

Neste sentido, entendo que efetivamente ocorreu a simulação dos atos, tipificada nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, objetivando impedir a ocorrência integral do ganho de capital na operação, razão pela qual voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário interposto em relação a esta parte da autuação.

Neste contexto, são plenamente aplicáveis os fundamentos expressos no voto condutor do paradigma nº 9101-00.528, favoráveis à aplicação da multa qualificada mesmo diante da alegação de erro quanto à ilicitude da conduta:

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

Segundo a fiscalização, a empresa “Molicar Serviços” utilizou-se de institutos jurídicos que divergiram da verdadeira intenção das partes, qualificando-os como atos simulatórios, cuja finalidade foi a de ocultar a ocorrência do fato gerador do imposto relativo à alienação de sua participação societária.

Estes fatos subsumem-se ao disposto no art. 71 da Lei 4.520, de 30 de novembro de 1964, *verbis*:

“Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente. “ (destaques acrescentados)

Com efeito, o conjunto probatório carreado aos autos atestam que as operações engendradas pelas empresas caracterizam a sonegação fiscal nos termos da legislação vigente. Uma vez tipificada a conduta evasiva, restou constituído o suporte fático que embasa a aplicação da sanção pertinente, qual seja, a aplicação da multa qualificada prevista no art. 44, inciso II da Lei n. 9.430/96, *verbis*:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

(...)

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

(...) “ (destaques acrescentados)

Entretanto, a multa qualificada de 150% aplicada pela fiscalização foi afastada pela decisão recorrida. Segundo o colegiado, “a **evidência da intenção dolosa**, exigida na lei para agravamento da penalidade aplicada, há que aflorar na instrução processual, devendo ser inconteste e demonstrada de forma cabal. O **atendimento a todas as solicitações do Fisco e observância da legislação societária**, com a divulgação e registro nos órgãos públicos competentes, inclusive com o **cumprimento das formalidades devidas junto à Receita Federal**, ensejam a intenção de obter economia de impostos, por meios supostamente elisivos, mas **não evidenciam má-fé, inerente à prática de atos fraudulentos.**”

Em síntese, a decisão *a quo* afastou a aplicação da multa qualificada tendo em conta que as solicitações do Fisco foram atendidas, foi observada a legislação societária e atendidas todas as formalidades devidas junto à Receita Federal e que, portanto, não houve má-fé da contribuinte.

Esta posição foi seguida pela Ilustre Relatora, que entendeu que o acórdão recorrido não merece reparo, devendo-se a multa ser mantida no patamar de 75%.

Com todas as vênias, entendo que este entendimento não deve prosperar e a multa de ofício qualificada deve ser restabelecida ao percentual de 150%.

Com efeito, a subsunção dos fatos à conduta tipificada no art. 71, inciso I da Lei nº 4.502/1964 prescinde de qualquer verificação de cunho subjetivo. É suficiente a caracterização do dolo e não se perquire se houve ou não má-fé.

O fato da contribuinte atender às intimações do fisco e realizar seus negócios jurídicos em observância à legislação societária não são suficientes para afastar o caráter doloso de sua conduta simulatória, porquanto o dolo não é sinônimo de má-fé, na forma como entendeu o acórdão recorrido.

Os elementos trazidos aos autos permitem concluir pela ocorrência de **prática simulatória**, tendente a ocultar a ocorrência do fato gerador do imposto incidente sobre o ganho de capital auferido.

Acerca da simulação, considerada um instituto do direito civil, faz-se necessário tecer algumas considerações sobre sua aplicação no âmbito do direito tributário.

Etimologicamente, a palavra simulação significa fingir, negar a verdade, designar algo como um conceito contrário à representação mental de um determinado objeto, uma dissociação entre o real e o aparente. São simulados os atos ou negócios jurídicos realizados através de forma prescrita ou não defesa em lei, nos casos em que a vontade formalmente declarada no instrumento oculte deliberadamente a vontade real dos sujeitos da relação jurídica.

Para Clóvis Beviláqua¹, numa visão tradicional, ocorre simulação quando o ato existe apenas aparentemente, sob a forma em que o agente faz entrar nas relações da vida; é um ato fictício, uma declaração enganosa da vontade, visando produzir efeito diverso do ostensivamente indicado. Defini-se, portanto, negócio simulado como aquele que não traduz a realidade, porque não existe realmente e é diverso daquele que aparenta ser, verificando-se, sempre, a intenção de que o ato produza efeito diverso do indicado na sua feitura.

Hodiernamente, entretanto, nos casos de planejamento tributário, o aplicador da lei deve analisar a existência efetiva de um propósito negocial, compreendido como a vontade objetiva final do negócio jurídico. Por outras palavras, o critério jurídico adotado para verificar a legitimidade do planejamento tributário implica em analisar a **causa objetiva do negócio jurídico**.

Tal análise, baseada na doutrina causalista, consiste em examinar o conteúdo típico do negócio jurídico consubstanciado na declaração de vontade, no sentido de verificar a necessária correspondência com sua causa objetiva, ou seja, com sua finalidade econômico-social, própria de cada modalidade de ato negocial reconhecido pelo direito.

¹ Beviláqua, Clóvis. Teoria geral do direito civil. Campinas : RED livros, 2001.

Sob este enfoque, a simulação não é mais vista como um vício de consentimento ou da vontade, mas como um vício social. Isto por que as partes efetivamente desejam o resultado que a declaração pretende realizar, porém, há uma desconformidade entre esse resultado e a sua realização ou a ordem legal. Nesta linha de raciocínio, ocorre a simulação quando as partes de um negócio bilateral estabelecem um regulamento diverso daquele que efetivamente pretendem observar em suas relações, visando atingir um objetivo dissimulado, divergente de sua causa típica do negócio jurídico efetivamente realizado².

Entendo, portanto, que no âmbito tributário a simulação pode ser tomada sob a ótica causalista. Assim, a simulação fiscal implicaria em um “vício na causa objetiva do negócio jurídico”, que caracteriza-se pela divergência entre a intenção prática aferida objetivamente e a causa típica do negócio jurídico, estando, nesta acepção, o elemento de identificação formal do negócio, fundado na sua respectiva causa, e o elemento subjetivo determinado pela intenção prática³.

No presente caso, verificou-se esta discrepância entre os negócios jurídicos celebrados (reorganização societária) e a intenção prática querida pelas partes (alienação de participação societária). Portanto, entendo não restar dúvidas de que trata-se da realização de atos simulados com a finalidade de reduzir a incidência de tributos, o que de pronto enseja a qualificação da multa de ofício.

No campo tributário, a realização de atos simulados configura a conduta tipificada na legislação vigente como sonegação, entendida como *a ação dolosa tendente a impedir o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária* (art. 71, inciso I da Lei n. 4.502/1964).

Assim, correta a fiscalização que qualificou os atos e negócios da reorganização societária como **ação dolosa**, cuja finalidade foi *impedir ou retardar conhecimento pelo fisco da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária*. Aqui, entende-se por **dolo** a **consciência e a vontade** de realização dos elementos objetivos da conduta que se quer adjetivar como dolosa. Ou seja, o dolo é “saber e querer a realização da conduta” e não exige, portanto, a consciência da ilicitude, que é elemento da culpabilidade. Basta que estejam presentes seus elementos, aferidos objetivamente, sem perquirir o estado anímico do agente, quais sejam: o i) elemento cognitivo ou intelectual: consciência atual da realização dos elementos objetivos da conduta; e o ii) elemento volitivo: vontade incondicionada de realização da conduta.

Este entendimento está fulcrado na teoria finalista acolhida em nosso direito, segundo a qual, “a ação humana consiste no exercício de uma atividade finalista. A finalidade ou o caráter final da ação se baseia em que o homem, graças ao seu saber causal, pode prever, dentro de certos limites, as conseqüências possíveis de sua atividade, conforme um plano endereçado à realização desses fins”. Assim, a conduta compreende a etapa a) subjetiva: i) antecipação do fim que o agente quer realizar (objetivo pretendido); ii) seleção dos meios apropriados para a consecução do fim (meios de execução); iii) consideração dos efeitos concomitantes relacionados à utilização dos meios e o propósito a ser alcançado (conseqüências da relação meio-fim); e a etapa b) objetiva: execução da ação real ou material.⁴

No caso dos presentes autos, aplicando-se estes conceitos teóricos, tem-se o quadro seguinte:

ELEMENTOS DA AÇÃO DOLOSA	CONDUTA
--------------------------	---------

² Neste sentido, FREITAS, Rodrigo de. É legítimo Economizar Tributos? Propósito Negocial, Causa do Negócio Jurídico e Análise das Decisões do Antigo Conselho de Contribuintes. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. (coord.); FREITAS, Rodrigo de. (org.). Planejamento Tributário e o “Propósito Negocial”: Mapeamento das Decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008. São Paulo: Quartier Lantin, 2010.

³ Neste sentido, TORRÊS, Heleno. Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 285.

⁴ PRADO, Luis Regis. Curso de Direito Penal Brasileiro Volume I, São Paulo. Ed. Revista dos Tribunais, 2002, pg. 251/252.

i) antecipação do fim que o agente quer realizar (objetivo pretendido)	A contribuinte vislumbra a possibilidade de alienar participação societária sem oferecer à tributação o ganho de capital correspondente; A “economia” de imposto é significativa. Se proceder a operação usual de compra e venda, o imposto a pagar representa um montante considerável; A operação de compra e venda deve, portanto, ser descaracterizada, de forma que o fisco dela não tome conhecimento;
ii) seleção dos meios apropriados para a consecução do fim (meios de execução)	A reorganização societária promovida de forma a ocultar a operação de compra e venda de participação deve ser feita por meio de operações e negócios lícitos, segundo a legislação vigente; Devem ser observadas todas as formalidades legais necessárias às mutações societárias estruturadas; Ao Fisco devem ser prestadas todas as informações e não deverá haver documentos falsos, antedatados ou pós-datados Em resumo, ocorreria a entrega da “Molicar Sistemas”, para a “Audatex”, por meio de retirada da “Molicar Serviços” da “Molicar Sistemas”, levando a “Molicar Serviços” sua parte do capital correspondente a 80% da participação societária.
iii) consideração dos efeitos concomitantes relacionados à utilização dos meios e o propósito a ser alcançado (consequências da relação meio-fim)	A realização destas operações impediria o fisco de detectar a ocorrência da operação de compra e venda de operação

Compulsando-se os autos, verifica-se que a contribuinte celebrou atos societários formais que aparentemente teriam por escopo uma associação e uma simultânea reorganização das empresas envolvidas. Porém, a intenção subjacente a essas operações era a de efetuar uma simples operação de compra e venda de participação societária. Entretanto, esta geraria ganho de capital tributável, daí a simulação para tentar ocultar a ocorrência do fato gerador do imposto.

Esta conclusão é respaldada pelos detalhes expostos na autuação e no acórdão de primeira instância, onde constata-se a premeditação dos atos realizados, o que deixa patente que a intenção das partes era diferente daquela ostentada nos atos celebrados. No caso em questão, restou claro que as operações realizadas não tinham objetivos autônomos, já que não existe qualquer lógica em, premeditadamente, efetuar-se uma associação empresarial em uma semana e desfazê-la em duas semanas seguintes.

Ora, presentes estes elementos, a conduta deve ser tipificada como ação dolosa, subsumida ao art. 71 da Lei n. 4.502/1964 e sujeita, portanto, à multa de ofício qualificada, nos exatos termos do art. 44, inciso II da Lei n. 9.430/1996. A fiscalização, acertadamente, identificou tais elementos e concluiu que a sequência das operações tiveram o objetivo de ocultar a alienação da participação societária e o consequente

ganho de capital tributável, configurando a prática de sonegação prevista no art. 71 da referida Lei n. 4.502/1964.

Ademais, deve-se asseverar que na hipótese de **sonegação tipificada como ação dolosa está implícito o evidente intuito de fraudar o fisco**. Segundo o referido art. 44, inciso II, a multa qualificada deverá ser aplicada “*nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis*”.

A Ilustre Relatora, porém, destaca em seu voto: “*em face das diretrizes estabelecidas pelo art. 112 do Código Tributário Nacional, acima transcrito, e ante as circunstâncias apontadas, a meu ver não está configurado o intuito de fraude, exigência legal para a qualificação da penalidade (...)*.” Dispõe o mencionado artigo, *verbis*:

“*Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:*

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.”

No presente caso, não se trata da hipótese de afastar a multa qualificada, conferindo-se interpretação mais favorável ao contribuinte, porquanto não há dúvidas quanto às circunstâncias apontadas. Tampouco há que se falar em graduação, uma vez que não há previsão legal para o fracionamento da multa. Com o devido respeito pela interpretação dada pela Ilustre Relatora, a hipótese dos autos é de sonegação, mediante a prática de atos simulatórios com o intuito de fraudar o fisco, corretamente comprovada pela fiscalização.

Com efeito, nos casos de realização das hipóteses de sonegação, fraude e conluio e, por decorrência da natureza característica dessas figuras, o legislador tributário admitiu estar presente o intuito de fraude. Ao definir sonegação, fraude ou conluio, como ações/omissões dolosas, quis o legislador deixar implícito o elemento subjetivo, em que o agente realiza a conduta com vontade (intuito) de fraudar o fisco. Por outras palavras, presentes a consciência e a vontade de realizar a conduta com o fim de atingir determinado resultado, revela-se o seu intuito em realizar a ação.

Já restou pacificado neste Conselho que a multa qualificada somente será aplicada quando se revelar o evidente intuito de fraudar o fisco, devendo ainda, neste caso, ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos, uma vez que o evidente intuito de fraude não pode ser presumido.

Entretanto, deve-se destacar que quando a lei se reporta a evidente intuito de fraude é óbvio que a palavra intuito não está em lugar de pensamento (estado anímico), pois ninguém conseguirá penetrar no pensamento de seu semelhante. A palavra intuito, ao contrário, supõe a intenção manifestada exteriormente, já que pelas ações se pode chegar ao pensamento de alguém. Há certas ações que, por si só, já denotam ter o seu autor pretendido proceder desta ou daquela forma para alcançar tal ou qual finalidade. Intuito é, pois, sinônimo de intenção, isto é, aquilo que se deseja, aquilo que se tem em vista, ao agir e que é exteriorizado pelas ações realizadas.

O evidente intuito de fraude floresce nos casos típicos de adulteração de comprovantes, adulteração de notas fiscais, conta bancária fictícia, falsidade ideológica, notas calçadas, notas frias, notas paralelas, notas fiscais fornecidas a título gracioso, etc. Porém, além da fraude em sentido estrito tal como exemplificado, a fraude também está presente nas demais condutas dolosas descritas nos arts. 71 (sonegação) e 73 (conluio), da referida Lei nº 4.502/1964. Assim, quando o legislador se refere à figura jurídica da sonegação tem-se em conta que está presente nesta conduta a intenção de fraudar o fisco. Uma vez provada a ação dolosa tendente a ocultar do fisco a ocorrência do fato gerador do

imposto, resta caracterizado também o intuito de fraude, exigido para a aplicação da multa de ofício qualificada.

Dito isso, entendo que está correta a aplicação da multa qualificada de 150%, com base no art. 44, inciso II, da Lei n. 9.430/1996, segundo a jurisprudência que se vem se firmando nesta Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Por fim, resta tecer algumas considerações quanto à possibilidade da caracterização do erro de proibição com a finalidade de afastar a aplicação da multa qualificada.

A Ilustre Relatora em suas razões finais aduz que:

“no presente caso também pode ser aplicado o “erro de proibição”, entendido como instituto de direito penal hábil a excluir o dolo, pois o sujeito, a despeito de conhecer elementos constitutivos de determinado tipo, entende que não há subsunção do evento ou conduta praticada à norma jurídica.

No erro de proibição, **o agente mantém o entendimento sobre a licitude da sua conduta, corroborado pela interpretação doutrinária e jurisprudencial da norma, o que torna o seu erro escusável ou ao menos excludente do dolo.**

Mesmo para aqueles que entendem não se tratar de erro de proibição, o qual poderia implicar, inclusive, na exoneração do principal, **de se ressaltar que não há qualquer má fé do contribuinte, que àquela época promoveu planejamento fiscal . Isto porque, além de estar tudo registrado e declarado, o contribuinte se pautou no entendimento jurisprudencial e doutrinária majoritário, o que conferiu direito subjetivo de praticar tal ato.”**(*destaques acrescentados*)

Com a devida vênia, mantenho entendimento diverso quanto à possibilidade de aplicação no campo tributário do chamado “erro de proibição”, instituto do direito penal previsto no art. 21 do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940, *verbis*:

Erro sobre a ilicitude do fato (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

“Art. 21 O desconhecimento da lei é inescusável. O erro sobre a ilicitude do fato, se inevitável, isenta de pena; se evitável, poderá diminuí-la de um sexto a um terço. (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

Parágrafo único Considera-se evitável o erro se o agente atua ou se omite sem a consciência da ilicitude do fato, quando lhe era possível, nas circunstâncias, ter ou atingir essa consciência. (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)”
(*destaques acrescentados*)

Com efeito, da simples leitura do dispositivo transcrito, desume-se que o “erro de proibição” ou erro sobre a ilicitude do fato **não exclui o dolo**, mas atua tão somente na dosimetria da pena, podendo isentá-la ou diminuí-la de um sexto a um terço. *Ipsu facto*, não prospera o entendimento de que se o contribuinte incorreu em erro quanto à ilicitude da conduta, estaria afastado o dolo e, por conseguinte, a multa qualificada.

De modo contrário ao proposto pela I. Relatora, a teoria penal acolhida pelo ordenamento brasileiro prevê que o erro sobre a ilicitude do fato pode excluir a pena ou diminuí-la, atuando somente no âmbito da culpabilidade e não da tipicidade da conduta, afastando o dolo. Equivale a dizer que, mesmo o contribuinte valendo-se do entendimento doutrinário e jurisprudencial sobre a licitude da conduta, incorrendo assim, em um possível erro escusável, por si só isto não seria suficiente para afastar o dolo e consequentemente a multa qualificada.

Ademais, o “erro de proibição” está inculpidado no sistema sacionatório penal, distinto, portanto, do regime de sanções aplicáveis no âmbito administrativo. Apesar dos ilícitos tributários qualificados estarem sujeitos tanto a sanções administrativas (multas pecuniárias), como a sanções penais (privação de liberdade e multa), sua aplicação envolve critérios distintos, não sendo possível integrar de forma direta este instituto do direito penal ao direito tributário.

O “erro de proibição” está expresso no código penal e deve ser observado pelo aplicador na dosimetria da pena. Já no campo tributário, não há previsão para o fracionamento ou redução da multa nestas hipóteses. Ao contrário, o percentual de 150% deve ser aplicado a todas as hipóteses previstas na lei, não estando o agente fiscal autorizado a isentá-la ou diminuí-la conforme circunstâncias específicas.

No entanto, é mister reconhecer que a alegação de que o contribuinte se pautou no entendimento jurisprudencial e doutrinário majoritário pode perfeitamente ser apresentada em sua defesa junto ao Poder Judiciário. Quando este apreciar a denúncia oferecida relativa ao ilícito penal tributário decorrente, deverá considerar a hipótese de erro escusável e quantificar a pena na medida da culpabilidade atribuída ao contribuinte. No entanto, este julgamento é privativo do Poder Judiciário na apreciação do ilícito penal e, portanto, não é passível de ser transferido para a esfera administrativa.

Ressalte-se que a autoridade lançadora validamente justifica porque entendeu demonstrado, no presente caso, o evidente intuito de fraude exigido pelo art. 44, inciso II da Lei nº 9.430/96, em sua redação original (e-fls. 318/336):

No direito romano, como no direito contemporâneo, para que uma declaração de vontade tivesse juridicamente eficácia, era necessário que fosse séria, isto é, que expressasse um conteúdo de vontade realmente querido. O mesmo dizemos da simulação. A simulação emprega-se muitas vezes para ocultar um negócio que as partes realizaram seriamente: por detrás do negócio jurídico fingido se oculta outro verdadeiro, cuja existência se quer subtrair ao conhecimento de terceiros. O problema que aparece neste caso é o de saber que efeitos jurídicos tenham de atribuir-se ao ato verdadeiro, oculto sob o aparente. Na simulação as partes não querem o ato, mas somente a “ilusão externa” produzida pelo mesmo. O negócio limita-se a uma forma vazia destinada a enganar o público: a um fantasma, como lhe chama Kuntze (Kursua des röm. Rechts, parágrafo 354).

Da análise do parágrafo anterior resulta constatar-se que existem dois negócios: o aparente, fingido, e o oculto, sério. Destes dois, serve o primeiro para dissimular o segundo.

Os contratantes, para não darem a conhecer o seu acordo secreto, disfarçam-no sob uma roupagem enganadora. Aqui a simulação não se limita a criar a aparência, mas realiza esta última para encobrir um ato verdadeiro. Quando se afasta o véu enganador, não restam vestígios das suas existências, e, uma vez descoberto o negócio oculto, a ilusão criada dissipa-se como vento dissipa o nevoeiro. E aparece o negócio verdadeiro, na sua forma genuína e sincera, que é o fruto da vontade das partes: o único que tem importância jurídica.

A simulação é, pois, indiferente sob o ponto de vista jurídico. O que importa é o negócio verdadeiro que as partes quiseram ocultar. O fato de ocultar a vontade contratual, de seguir caminhos tortuosos e obscuros, desperta a suspeita de uma finalidade ilícita. Nenhuma mutação jurídica se dá por virtude do ato simulado. As modificações ocorridas nas relações jurídicas só existem no campo das ilusões, carecendo de qualquer realidade e conteúdo efetivo.

A finalidade é não dar o conhecimento a verdadeira natureza do contrato para fugir a uma proibição ou certas conseqüências da lei.

Na simulação de atos ou negócios jurídicos com a finalidade obter alguma vantagem em relação à aplicação das normas tributárias, temos que um sujeito pode dela lançar mão tanto para evitar ou mitigar a aplicação de normas tributárias, subtraindo-se ao tributo que seria devido ou reduzindo seu impacto, como pode utilizá-la para garantir uma vantagem ou benefício sobre o qual não teria direito, não fosse o pacto de simular adotado.

A simulação é evidente. As operações são negócios simulados, os quais são definidos pelo professor Washington de Barros Monteiro, na obra Curso de Direito Civil, Editora Saraiva, 35ª edição:

"Como o erro, a simulação traduz uma inverdade. Ela caracteriza-se pelo intencional desacordo entre a vontade interna e a declarada, no sentido de criar, aparentemente, um ato jurídico que, de fato, não existe, ou então oculta, sob determinada aparência, o ato realmente querido. Como diz Clóvis Bevilacqua em forma lapidar, é a declaração enganosa da vontade, visando a produzir efeito diverso ostensivamente indicado.

A própria causa "simulandi" tem as mais diversas procedências. Ora visa burlar a lei, ora a fraudar o fisco, ora a prejudicar a credores, ora a guardar em reserva determinado negócio. Como diz CUNHA GONÇALVES, encontra-se na simulação toda a gama de motivos, desde o extremo do escrúpulo e consciência até o da absoluta falta de escrúpulos."

Convém atentar que a intenção das partes foi claramente a alienação das empresas envolvidas com a redução do ganho de capital através da simulação praticada pelos atos elaborados quase que simultaneamente, em decisões com lapso de horas apenas, tudo para convergir a vontade real das partes, estando inequivocamente caracterizada a simulação dos atos, que embora legais, tiveram a função de distorcer o resultado final que se daria naturalmente caso as partes não engendrassem elaborado planejamento.

PRAZO DE LANÇAMENTO: Dispõe o parágrafo 4º do art. 150 do CTN que o prazo para contagem da homologação do lançamento será de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador, **SALVO SE COMPROVADA A OCORRÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.**

O que se verificou na prática acima exposta é que os contribuintes unidos de uma vontade dirigida a COMPRA E VENDA DE ATIVOS, de forma elaborada (planejamento tributário), buscou uma construção artificial e complexa que teve como intuito único e exclusivo dificultar a análise por parte da fiscalização do real motivo da reorganização societária.

Com efeito, através dos indícios abaixo podemos construir de forma cristalina a real vontade das partes, senão vejamos:

1) Aquisição injustificável - a Molson Inc adquire a Z.W.S.P.V., empresa recém criada, com pequeno capital, sem nenhum fundo de comércio que justificasse a sua aquisição e com alteração da denominação social, ou seja, nem mesmo uma marca para justificar tal interesse.

2) Ato contínuo, cinco dias após celebra um **ACORDO DE ASSOCIAÇÃO E INVESTIMENTO E OUTRAS AVENÇAS** onde adquire diversas empresas, culminando com o aporte de valor pela Molson Inc no capital social da Cervejarias Kaiser Brasil S/A, fato este que reduziu o percentual de participação da Cervejarias Kaiser S/A, tinha como objetivo principal a distorção do resultado fiscal da alienação do investimento, ocultando parcela do ganho, conforme demonstrado acima.

3) Prazo — da constituição da Z.W.S.P.V. (17/12/01) até o acordo acima celebrado (19/03/02) transcorreram apenas 3 meses e dois dias, configurando que já havia intenção pretérita da aquisição daqueles ativos, visto que uma operação desta monta não se realiza do dia para noite.

4) Diversas alterações nas empresas — transformações de Ltda em S/A e vice-versa — alteração de denominação social, transferência de local, incorporações, reduções de capital social, foram alguns dos subterfúgios utilizados para dificultar a análise pela fiscalização desta operação engendrada entre os participantes.

[...]

II — DO ENQUADRAMENTO LEGAL

O contribuinte infringiu os Artigos 247, 248, 249, inciso II, 251 e parágrafo único, 418, 426, do RIR199; art. 124, inciso I e parágrafo 4º do art. 150 da Lei n. 5172/66 (CTN) e demais artigos e pareceres contidos no presente texto.

A multa de ofício é qualificada tendo em vista os atos simulados, de acordo com o disposto no artigo 44, inciso II, da Lei n. 9430/94, que foi consolidado no art. 957,

inciso II, do RIR/99, tendo em vista que a intenção das partes foi claramente a alienação das empresas envolvidas com a redução do ganho de capital através da simulação praticada pelos atos elaborados quase que simultaneamente, em decisões com lapso de horas apenas, tudo para convergir a vontade real das partes, estando inequivocamente caracterizada a simulação dos atos, que embora legais, tiveram a função de distorcer o resultado final que se daria naturalmente caso as partes não engendrassem elaborado planejamento.

É certo que a autoridade lançadora não indicou em qual dos artigos da Lei n.º 4.502/64 se enquadraria a conduta da Contribuinte, bem como que há julgados desta 1ª Turma nos quais, em circunstâncias semelhantes, afirmou-se a ocorrência de fraude (art. 72) e não de sonegação (art. 71). Neste sentido é o caso do Acórdão n.º 9101-002.504⁵, de cujo voto condutor de lavra da Conselheira Adriana Gomes Rêgo, acolhido por maioria de votos com divergência dos Conselheiros Cristiane Silva Costa, Livia De Carli Germano e Demetrius Nichele Macei, extrai-se:

É de se verificar que a contribuinte procurou esclarecer as operações, mas não justificou por que a TEP não as vendeu diretamente, ou seja, por que precisou comprar ações próprias para deixá-las em tesouraria e cinco dias depois teve que alienar para a Aerosystem.

Da análise de toda a "macro-operação" e dos resultados pretendidos pela Recorrente não há como deixar de reconhecer que a empresa engendrou uma série de operações societárias buscando travestir uma venda de participação societária avaliada pelo patrimônio líquido em venda de ações em tesouraria, pretensamente escapando da tributação do ganho de capital correspondente à diferença entre o valor da alienação (valor de mercado) e o valor contábil, diferença essa bastante expressiva.

Evidenciada portanto, a prática de simulação, correta a decisão recorrida quando consigna que "*os atos societários, vistos pelo conjunto da obra, são simulados, pois a vontade real não é declinada, e a vontade declarada diverge do que na verdade desejam os declarantes, sendo que ao final é mantido o status quo ante*".

De acordo com o Código Civil (art. 167, §1º):

§1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

A simulação pressupõe, então, a intencionalidade da divergência entre a vontade interna e a declarada, associada, é claro, ao intuito de enganar. E é daí que advém o dolo.

Ora, em casos assim, não se pode sustentar a ausência de dolo, ainda que se alegue que as microoperações, tomada individualmente, eram válidas e lícitas. Isto porque, como destaca a decisão recorrida, "*há nos atos um elemento ideológico não verdadeiro por detrás das ações manifestadas*", sendo que "*passando-se ao contexto geral, percebe-se o descumprimento da norma tributária e da norma civil, gerando-se indevidamente uma dedutividade, vez que as operações praticadas não podem ser sustentadas pelos propósitos negociais alegados e pela inexistência de efeitos econômicos decorrentes*".

Verifica-se, portanto, o dolo a partir do momento em que o sujeito passivo delibera por todo esse arranjo que não se mostra justificável, senão pelo intuito de não pagar tributos.

⁵ Participaram do presente julgamento os Conselheiros Marcos Aurélio Pereira Valadão, Adriana Gomes Rêgo, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luís Flávio Neto, Rafael Vidal De Araújo, Livia de Carli Germano (suplente convocada em substituição à Conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio) e Demetrius Nichele Macei (suplente convocado). Ausente, justificadamente, o Conselheiro Carlos Alberto Freitas Barreto.

Uma vez demonstrado o dolo na simulação empreendida, resta configurada a fraude, conduta definida na legislação tributária (art. 72, da Lei nº 4.502/1964), nos seguintes termos:

Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

É bem verdade que a fiscalização não disse expressamente que capitulava como fraude, mas ela informa, sim, a toda evidência, tratar-se de uma simulação pois ela descreveu a operação, e depois disse qual era o “real motivo”; ela aduz que “não havia outra necessidade que impusesse à fiscalizada o tratamento como ações em tesouraria”.

Ao descrever a operação e o real motivo, em outras palavras, a Fiscalização disse que o ato simulado é a venda de ações em tesouraria, seguida de cisão parcial, seguida de incorporação, entre pessoas ligadas, e o ato dissimulado é a venda das ações a terceiros.

Ora, ao promover todas essas operações, a contribuinte nada mais fez do que excluir características essenciais relativas à ocorrência do fato gerador da obrigação principal relativas ao ganho de capital na alienação de ações, de modo a evitar o pagamento dos tributos devidos.

Acrescente-se que a Fiscalização fez constar do seu relatório fiscal, que devido à ação simulada, efetuava simultaneamente ao auto de infração uma representação fiscal para fins penais, cita o número do processo correspondente, que segue apenso ao presente auto de infração, inclusive, e neste consta um detalhamento maior das motivações que dão ensejo à presente acusação fiscal para fins de qualificação da multa.

A decisão recorrida ainda vislumbrou o conluio, capitulado no art. 73 da Lei nº 4.502, de 1964, com o que concordo, haja vista que a Fiscalização demonstrou que tudo foi deliberado entre os sócios, que esses sócios são os mesmos da Aerosystem, e que Aerosystem e atuada são duas pessoas jurídicas ligadas, como já dito.

Mas o fato é que, configurada fraude ou conluio, ou ambas as figuras, conforme evidenciado pela Fiscalização, impõe-se a qualificação da multa em 150%, conforme art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/1996 (na redação aplicável à época dos fatos, de acordo com os autos de infração e-fls. 279 e ss.):

Lei nº 9.430/1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

(...)

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis

Finalmente no que se refere à alegação de que a multa qualificada de 150% tem caráter confiscatório, ofendendo o art. 150, inciso IV, da Constituição Federal, impende aplicar a Súmula nº 2 deste CARF, que assim enuncia:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Já em outra operação casa-separa, este mesmo Colegiado, por maioria de votos, manteve a qualificação da penalidade afirmando a existência de sonegação frente à acusação fiscal que, invocando as três condutas da Lei nº 4.502/64, indicou a existência de simulação e a intenção de ocultar a ocorrência do fato gerador, além do conluio. Embora esta decisão tenha por referência operação analisada no paradigma nº 1302-001.331, rejeitado no conhecimento do recurso especial da PGFN quanto à discussão acerca da responsabilidade tributária e da qualificação da penalidade em razão da constatação de benefício direto auferido pelos sócios na

operação realizada, a análise em sede de recurso especial foi mais estreita e não deu maior relevo a estas circunstâncias. É o que se vê no voto condutor do Acórdão nº 9101-004.097⁶, firmado pela ex-Conselheira Cristiane Silva Costa, acompanhada pela maioria da 1ª Turma, com divergência dos Conselheiros Livia De Carli Germano, Demetrius Nichele Macei e Luis Fabiano Alves Penteado:

Com a devida vênia ao entendimento da D. Relatora, no mérito, entendo pela improcedência do recurso do contribuinte, tendo sido designada para redação do voto preponderante no Colegiado.

Lembro que a autuação fiscal teve o seguinte fundamento para qualificação da multa (Relatório Fiscal às fls. 1.586):

Os fatos descritos nesse relatório demonstram que o contribuinte fiscalizado, em conluio com os demais subscritores do acordo de investimentos, buscou ocultar a ocorrência de verdadeira operação de compra e venda com ganho de capital, dissimulando-a sob uma parente processo de reorganização societária, que ensejou a majoração indevida do custo de aquisição da participação detida pela BGPARG na Univas. (...)

Não bastasse a própria sequência de atos caracterizar uma simulação, o "acordo de investimentos" não deixa qualquer dúvida sobre o caráter doloso da operação, sendo, por esse motivo, sonogado da fiscalização por todos os participantes, até o momento em que tomaram conhecimento, através da própria fiscalização, da existência do documento no CADE e da possibilidade de obtenção pela Receita Federal. (...)

O intuito de fraude foi manifestado desde o início da operação, através do "acordo de investimentos", e corroborado pelo preenchimento da DIPJ que induziu à conclusão que teria ocorrido operação sem efeitos tributários. Culminou com a ocultação, enquanto possível, do principal documento da operação, solicitado pela Receita Federal aos diversos signatários do acordo, inclusive a BGPARG.

O lançamento identifica como fundamento para a imposição de multa qualificada o disposto no artigo 44, II, da Lei nº 9430/1996. O citado dispositivo tinha a seguinte redação ao tempo dos fatos em debate nos autos:

[...]

O Relatório Fiscal, que acompanha o Auto de Infração, ainda menciona os artigos 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/1964, *verbis*:

[...]

Nesse sentido, decidiu o Colegiado *a quo*, conforme voto vencedor, cujos trechos são a seguir reproduzidos:

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

⁶ Participaram do presente julgamento os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Luis Fabiano Alves Penteado, Livia De Carli Germano e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

“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 seqüência 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. (...)

Por certo que os atos simulados aqui descritos, praticados seqüencial 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. Por certo que os atos simulados aqui descritos, praticados seqüencial 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.

O acórdão recorrido não merece reforma, eis que os fatos descritos pelo Relatório Fiscal – inclusive para justificar a qualificação da multa de ofício – atestam que houve dolo na conduta do contribuinte, em especial para vislumbrar-se a finalidade de *“impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária”*, na forma definida pelo artigo 71, acima reproduzido.

Como bem apontado pelo voto condutor do acórdão recorrido, as operações societárias relatadas nos autos tiveram por finalidade a alienação de participação societária sem o pagamento de ganho de capital, não se vislumbrando a intenção de admitir novo sócio ou investidor. A constatação de operação, informalmente denominada *“casa-separa”*, confirma a exigência de multa qualificada, por sonegação, na forma do regramento vigente.

Diante de tais razões, voto por negar provimento ao recurso especial do contribuinte.

Em verdade, determinante para a manutenção da multa qualificada é a demonstração do evidente intuito de fraudar o Fisco, e tal está sobejamente descrito na acusação fiscal. Para além disso, a classificação da conduta como sonegação ou fraude será determinada pela orientação doutrinária do intérprete, como bem expresso pela Julgadora Maria Lucia Aguilera em decisão de 1ª instância reiterada por esta Conselheira e acolhida à unanimidade no voto condutor do Acórdão n.º 9101-004.838⁷:

Adotada a perspectiva de que *a ocorrência do fato gerador somente se dá a conhecer por meio da conversão em linguagem competente dos eventos ocorridos no mundo fenomênico*, não poderia subsistir a distinção legal entre os conceitos de sonegação (impedir ou retardar o **conhecimento da ocorrência** do fato gerador) e fraude (impedir ou retardar a **ocorrência** do fato gerador). Na verdade, tanto na sonegação, quanto na fraude, o que estaria em questão seria a conduta dolosa tendente a impedir ou retardar o **conhecimento da ocorrência do fato gerador, das condições pessoais de contribuinte, mediante a exclusão ou modificação de suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do tributo devido ou a evitar ou diferir o seu pagamento**.

Em síntese, não pode haver distinção entre as hipóteses normativas de fraude *lato sensu*, contidas nos arts. 71 (sonegação) e 72 (fraude *stricto sensu*) da Lei n.º 4.502, de 1964, na medida em que a incidência de tributação somente se dá sobre o **fato gerador conhecido**. Contraditando entendimentos divergentes, poder-se-ia até argumentar que se a conduta do sujeito passivo realmente fosse hábil a *impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador* (conforme a prescrição contida no art. 72), não haveria fato a ser tributado ou tributado no momento.

Decorre daí que a interpretação da fraude *lato sensu*, no âmbito da legislação tributária, deve ser sempre em relação à *conduta dolosa do sujeito passivo, tendente a impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fazendária: (i) da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; (ii) das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente*.

Assim, demonstrado o evidente intuito de fraude, impõe-se o restabelecimento da multa qualificada.

Por tais razões, deve ser DADO PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN.

Recurso especial da Contribuinte – Mérito

Caracterizado o intuito de fraude, assim como a simulação, está pacificado o entendimento de que o prazo decadencial é rígido pelo art. 173, I do CTN

Súmula CARF n.º 72

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 n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Acórdãos Precedentes:

Acórdão n.º 104-22564, de 14/06/2007 Acórdão n.º 2401-00249, de 08/09/2009 Acórdão n.º 1402-00506, de 31/03/2011 Acórdão n.º 2102-01186, de 18/03/2011 Acórdão n.º 105-17083, de 25/06/2008 Acórdão n.º 1103-00486, de 29/06/2011.

Se vencida no provimento ao recurso especial da PGFN, importa registrar que ainda assim o acórdão recorrido não merece reforma quanto à contagem do prazo decadencial,

⁷ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Livia De Carli Germano, Edeli Pereira Bessa, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Viviane Vidal Wagner, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Caio Cesar Nader Quintella, Andréa Duek Simantob (Presidente em Exercício).

porque a regra expressa no art. 173, I do CTN subsiste aplicável em razão da simulação demonstrada nas operações realizadas. Os fundamentos antes expressos se prestam a refutar as alegações da Contribuinte no sentido de que sua conduta não estaria viciada por simulação, devendo prevalecer o que consignado pelo Conselheiro Relator do acórdão recorrido:

Consoante a leitura dos atos praticados que foram apontados pela fiscalização, pode-se perceber que não se trata de um caso de simples omissão de rendimentos ao qual poder-se-ia aplicar apenas a regra do art. 150, § 4º, do CTN. Neste caso, realmente observa-se a ocorrência de inúmeros atos societários encadeados e relacionados, todos na direção de provocar a redução da incidência tributária sobre o ganho a ser auferido na operação de venda da participação detida pela recorrente na CKBSA.

Ora, na leitura deste relator, agiu corretamente a fiscalização a enquadrar a realização do conjunto de atos como simulação, visto que, considerada a intenção do recorrente que, desde a realização do acordo de avenças, tinha o objetivo de venda, a realização de atos diversos, até mesmo em sentido contrário ao da venda, caracteriza a intenção de simulação de atos com a intenção de reduzir a incidência tributária e, desta forma, entendemos que resta caracterizada a simulação passível de modificação da regra de decadência para a do art. 173, parágrafo único do CTN.

Por estas razões, entendo por rejeitar a preliminar de decadência em face de, no presente caso, caracterizando-se a ocorrência de simulação, deve ser aplicada a regra do art. 173, parágrafo único do CTN, pela qual o prazo decadencial somente se encerrou em 31/12/2007, não tendo ocorrido a decadência em relação à autuação do presente processo.

O Código Tributário Nacional é expresso em seu art. 150, §4º do CTN no sentido de negar homologação tácita à conduta do sujeito passivo viciada por simulação.

Em consequência, desnecessário se faz apreciar os argumentos subsidiários da PGFN contrários à aplicação da regra decadencial do art. 150, §4º do CTN por inobservância dos requisitos estipulados para tanto no Recurso Especial nº 973.733/SC.

Por tais razões, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, redator designado.

Quanto ao conhecimento dos recursos, acompanhei integralmente o entendimento da ilustre relatora, Conselheira Edeli Pereira Bessa.

No mérito, na parte conhecida, em que pese o sempre bem fundamentado voto da conselheira relatora, ousou dela discordar em ambos os recursos.

1 RECURSO DA FAZENDA NACIONAL

Quanto ao Recurso da Fazenda Nacional (multa qualificada), no caso concreto não vejo razões para reforma da decisão recorrida.

Não há dúvidas que as denominadas operações denominadas “casa e separa” não são surtem efeitos para fins de apuração de apuração de IRPJ e de CSLL, e, nesse ponto, a infração foi confirmada na decisão recorrida e a matéria não foi devolvida à CSRF para exame.

Contudo, no que diz respeito à multa qualificada, para fins de aferição de dolo, há de se confrontar a conduta do contribuinte conforme a jurisprudência, e até mesmo doutrina balizada, enxergava o jaez de operações do gênero da analisada nos presentes autos, e não com o entendimento mais recente sobre esse tipo de estrutura utilizada no caso em exame.

Um dos mais festejados doutrinadores sobre o tema “planejamento tributário” com um viés mais *progressista* no que diz respeito ao conteúdo e validade desse tipo de operação, o Professor Marco Aurélio Greco assim leciona:

Recordando: na primeira fase, predomina a liberdade do contribuinte de agir antes do fato gerador e mediante atos lícitos, salvo simulação; na segunda fase do ainda predomina a liberdade de agir antes do fato gerador e mediante atos lícitos, porém nela o planejamento é contaminado não apenas pela simulação, mas também pelas outras patologias do negócio jurídico, como o abuso de direito e a fraude à lei.

Na terceira fase, acrescenta-se um outro ingrediente que é o princípio da capacidade contributiva que – por ser um princípio constitucional tributário – acaba por eliminar o predomínio da liberdade, para temperá-la com a solidariedade social inerente à capacidade contributiva.⁸ [grifo nosso]

Não há dúvidas que, à luz do conceito trazido por Greco, à época dos fatos geradores imperava a denominada “primeira fase” do planejamento tributário, em que, doutrina e até mesmo a jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes analisavam “as fotos”, e não o “filme”, para se avaliar uma operação tributária, como bem indicado pelo contribuinte ao citar os Acórdãos CSRF n.º 01-01.874 e n.º 01-01.857 (15/05/1995) que concluíram no sentido de que os “*objetivos visados com a prática do ato não interferem na qualificação do ato praticado, portanto, se o ato praticado era lícito, as eventuais consequências contrárias ao fisco devem ser qualificadas como casos de elisão fiscal, e não de evasão ilícita*”.

E é nesse sentido que se tem que entender que o conceito de simulação, em casos desse tipo, há se interpretado como um com conjunto de atos que se almeje o não pagamento de tributo *que se saiba ser devido*.

E, para tanto, há que, ao fim ao cabo, se perquirir a existência de dolo.

Sobre o tema, peço vênica para transcrever os fundamentos de meu voto nos Acórdãos n.º 1301-004.133 (13/10/2019) e n.º 9101-005.761 (08/09/2021):

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO E MULTA QUALIFICADA

Antes de adentrar na análise do caso concreto, entendo ser necessário separar o que sejam atos elisivos em contraposição aos atos evasivos.

O planejamento tributário se caracteriza, na maior parte das situações, pelo seu caráter preventivo. Isto significa que as diversas alternativas existentes são analisadas e avaliadas antes da ocorrência do fato gerador do tributo.

⁸ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo: Dialética, 2011, p. 319.

Desse modo, o contribuinte que pretende planejar, com vista à economia de impostos, terá de dirigir a sua atenção para o período anterior à ocorrência do fato gerador e nesse período adotar as opções legais disponíveis.

Alguns autores utilizam expressões para definir o tipo de ato praticado pelo contribuinte. Temos, basicamente: elisão, evasão e elusão.

A denominada elisão equivaleria a um planejamento tributário consistente. Trata-se de obtenção de economia de imposto obtida por interpretação razoável da lei tributária.

Para alguns autores ainda existe o denominado **planejamento tributário abusivo**. Nesse caso, no entender de Ricardo Lobo Torres a economia tributária seria praticada a partir de um ato revestido de forma jurídica que não se subsume na descrição abstrata da lei ou no seu espírito⁹. Para Marco Aurélio Greco, teríamos, aqui, a denominada fraude à lei (imperativa), **não caracterizando fraude**, mas, por afronta ao princípio da capacidade contributiva, daria azo ao pagamento do tributo correspondente. **A não caracterização de fraude implicaria, por conseguinte, a ausência de repercussão penal**.¹⁰

Roberto Lobo Torres, apontando teses do direito internacional, assinala dois testes para detectar a elisão abusiva:

- propósito negocial (*business purpose test*): não devem surtir efeitos contra o Fisco os negócios jurídicos que tenham por finalidade única a obtenção de economia de tributos;

- proporcionalidade: considera-se abuso de forma a escolha de forma jurídica inadequada que resulte numa vantagem não prevista em lei sem que o contribuinte comprove o fundamento não tributário da escolha, de acordo com o quadro geral das circunstâncias¹¹.

Para esse doutrinador, o planejamento tributário abusivo “*se restringe ao abuso da possibilidade expressa da letra da lei e dos conceitos jurídicos indeterminados; inicia-se com a manipulação de formas jurídicas lícitas para culminar na ilicitude atípica ínsita ao abuso de direito (art. 187 do Código Civil)*.”¹²

Helena Tôrres¹³ denomina como elusão tributária os casos de elisão ilícita. A elisão poderia ser definida como as opções legítimas que o ordenamento apresenta ao contribuinte, já a elisão com abuso de direito, ou elusão, se restringiria aos casos em que o contribuinte, utilizando-se de liberdades negociais, utiliza negócio jurídico legítimo e válido, mas com causa alheia àquela natural do negócio, com o intuito único de economia tributária.

Já a chamada **evasão** se dá [em regra] após a ocorrência do fato gerador, consistindo em sua ocultação “*com o objetivo de não pagar o tributo devido de acordo com a lei, sem qualquer modificação na estrutura da obrigação ou na responsabilidade do contribuinte.[...] Compreende a sonegação, a simulação, o*

⁹ LOBO TORRES, Ricardo. **Planejamento Tributário**: elisão abusiva e evasão fiscal. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 8.

¹⁰ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011.

¹¹ LOBO TORRES, Ricardo. **Planejamento Tributário**: elisão abusiva e evasão fiscal. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 8.

¹² LOBO TORRES, Ricardo. **Planejamento Tributário**: elisão abusiva e evasão fiscal. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 9.

¹³ TÔRRES, Helena Taveira. **Direito Tributário e direito privado**: autonomia privada, simulação, elusão tributária. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003; pp. 189 e 190.

*conluio e a fraude contra a lei, que consistem na falsificação de documentos fiscais, na prestação de informações falsas ou na inserção de elementos inexatos nos livros fiscais, com o objetivo de não pagar o tributo ou de pagar importância inferior à devida. É, também, crime definido pela lei penal. Não se confundem a fraude à lei, que é forma de elisão abusiva, e a fraude contra legem, que é evasão ilícita”.*¹⁴

Marco Aurélio Greco esclarece quais as reações do ordenamento jurídico diante da simulação, abuso de direito e fraude à lei:

Na simulação – seja vista da perspectiva da vontade ou do motivo/causa – sempre há um negócio real e um aparente (ou apenas aparente no caso de pura mentira). A reação do ordenamento é considerar ocorrido o negócio real e ignorar o negócio aparente. Aplica-se a lei pertinente ao negócio real (ou ao nenhum negócio).

No abuso de direito, como o problema é o excesso no seu exercício, neutraliza-se o excesso e nega-se a tutela jurídica apenas a essa parte. Portanto, é um caso de ineficácia parcial do que foi feito.

Na fraude à lei, busca-se contornar determinada norma imperativa, mediante a utilização de outra norma (ou ausência de previsão expressa). Neste caso, o ordenamento reage aplicando a norma contornada. Se o contribuinte, por hipótese, quis gerar um ágio para evitar a reavaliação tributada, aplica-se a norma da reavaliação. Fez-se uma cisão seletiva para contornar o ganho de capital na alienação de participação societária, aplica-se a norma do ganho de capital.

*Note-se a diferença: no abuso de direito há uma norma, um direito e um excesso no seu exercício; na simulação há duas causas ou duas vontades para uma única norma; na fraude à lei, são duas normas para um único ato. Para figuras diferentes, reações diferentes do ordenamento jurídico diante da sua ocorrência.”*¹⁵

Em resumo [e em regra]: a elisão precede a ocorrência do fato gerador no mundo fenomênico. A sonegação e a fraude (= evasão) dão-se após a ocorrência daquele fato.¹⁶

Podemos assim resumir as questões:

Elisão	Planejamento Tributário	Antes do Fato Gerador	Não	-	-
	Planejamento Tributário Abusivo ou Elusão	Antes do Fato Gerador	Não	"Comum" (75%)	Abuso de Direito, Fraude à Lei
Evasão	Sonegação, Fraude (=Dolo)	Em regra, após o Fato Gerador	Em tese, sim	Qualificada (150%)	Sonegação, Fraude ou Conluio

No caso concreto, não tenho dúvidas de que a conduta praticada pela autuada enquadra-se no conceito de elisão abusiva, uma vez que as provas coligidas indicam que todos os atos foram praticados antes da ocorrência do fato gerador, devidamente contabilizados em calçados em documentos formalmente corretos, e, nesse cenário, quer se enquadre tal conduta como abuso de direito (o que implica a requalificação dos fatos), ou como fraude à lei (aplicando-se a lei

¹⁴ LOBO TORRES, Ricardo. **Planejamento Tributário**: elisão abusiva e evasão fiscal. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 9-10.

¹⁵ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 285-286.

¹⁶ LOBO TORRES, Ricardo. **Planejamento Tributário**: elisão abusiva e evasão fiscal. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 8.

imperativa para cálculo da exação), não há que se falar em fraude contra lei de que trata o art. 72 da Lei nº 4.502/64.

Também não há que se falar em sonegação (art. 71 da Lei nº 4.502/64), uma vez que todos os atos foram devidamente declarados à Receita Federal, excluindo-se a possibilidade de ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais.

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

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

Portanto, tratando-se de planejamento tributário, ainda que abusivo, entendo não restar caracterizado o dolo apto a ensejar a qualificação da penalidade, mormente quando não há ocultação da prática e da intenção final dos negócios levados a efeito.

Como argumento adicional, ao menos em relação à glosa de despesas com amortização de ágio, não há como ignorar que à época dos fatos geradores havia doutrina de peso e a própria jurisprudência do CARF que endossava o procedimento adotado pela autuada.

[...]

Logo, ausentes elementos que permitam enquadrar a conduta da autuada nos conceitos de sonegação, fraude ou conluio (arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64), voto por reduzir a penalidade para 75%.

[...]

No referido Acórdão nº 9101-005.761 (08/09/2021), assim ainda me manifestei:

Também no Acórdão nº 1402-002.183 (sessão de 04/05/2016, referente a fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2006 a 2008), assim conduzi meu voto no que diz respeito à penalidade:

Analisando o caso, entendo não restar caracterizado o dolo a justificar a exasperação da penalidade.

À época em que os atos contestados foram praticados a jurisprudência do CARF agasalhava o procedimento adotado pela RECORRENTE. A própria decisão recorrida cita o acórdão 1301-000.711, julgado na sessão de 20 de novembro de 2011, que deu provimento a recurso voluntário, por unanimidade, em situação muito similar à tratada nos presentes autos.

O próprio fato de estarmos analisando um recurso de ofício em razão do provimento integral à impugnação já na primeira instância de julgamento, denota que há forte corrente que entende que sequer há infração no caso concreto.

Esta própria turma julgadora, ainda que em composição bem distinta da atual, em situações idênticas ao presente caso, não só não mantinha a multa qualificada como considerava legítimas operações como as perpetradas pela RECORRENTE, cancelando integralmente os respectivos créditos tributários (por exemplo, Acórdão 1402-00.802 – Caso Santander).

Somente no julgamento do Caso Bunge – Acórdão 1402-001.460, realizado na sessão de 08/10/2013, esta turma passou a incluir nova premissa para amortização do ágio (necessidade de extinção do investimento), não aceitando a interposição de “empresa veículo” para aquisição do investimento e posterior incorporação reversa a fim, de que, de modo artificial, se pudesse deduzir das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL o ágio efetivamente pago em razão de rentabilidade futura.

Saliento que não se trata da hipótese de ágio inexistente, como nos casos de “ágio interno”, mas sim de ágio efetivamente pago e de uma interpretação da legislação, ainda que equivocada, aceita, inclusive, por boa parte da doutrina.

Nesse cenário, considero não restar caracterizada a ocorrência de fraude, sonegação ou conluio (arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64), elementos necessários à qualificação da multa de ofício, conforme determina o parágrafo 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Assim sendo, voto por reduzir a penalidade aplicada para 75%.

No presente caso, assim consta no voto condutor do acórdão recorrido: o fundamento principal para qualificação da multa de ofício foi a utilização da empresa Paraíso Participações como “empresa veículo” na aquisição do restante ações de Holcim detidas por “Irmãs Pereira da Silva” (403.140, por R\$ 199.926.063,46) em 02/07/2001, seguida de sua incorporação (reversa) pouco mais de 4 meses após essa aquisição (20/12/2001), a partir de quando se iniciaram as amortizações de ágio que deram ensejo ao lançamento.

Entendo estarmos diante de operação “típica” envolvendo utilização de “empresa veículo”, sem qualquer contorno especial que pudesse ensejar a qualificação da penalidade.

Cabe ressaltar, ainda, que há época dos fatos geradores em exame, a jurisprudência era vacilante acerca da própria amortização do ágio, circunstância que, no mínimo induzia o Contribuinte a realizar manobras desse jaez, o que, a meu ver, no mínimo coloca em dúvida a existência de dolo do sujeito passivo em não recolher tributos, aplicando-se ao caso o concreto o art. 112 do CTN para afastar a qualificação da penalidade.

Assim sendo, encaminho meu voto no sentido de confirmar a decisão recorrida para manter a redução da multa de ofício para 75%.

Tal linha de entendimento, ainda que se tratando de amortização de ágio naqueles casos, mantém-se em relação à multa qualificada ora em discussão neste colegiado, pois esse tipo de operação, do ponto de vista formal, era amplamente acatada à época dos fatos geradores (2002).

Mais ainda, àquela época se tem notícia de apenas um julgado com operação idêntica à examinada nos presentes autos, com decisão favorável ao contribuinte (Acórdão nº 106-09.343, julgado em 09/01/1997).

Nesse sentido, o voto condutor do aresto recorrido muito bem aponta para a necessidade de exame da conduta do contribuinte à luz da jurisprudência à época dos fatos geradores. Confira-se:

“(...) apesar de atualmente este Conselho possam concluir pela existência de simulação nas operações realizadas pelo Contribuinte, o fato é que as mesmas foram realizadas no ano de 2002.

Naquele momento, a jurisprudência deste conselho administrativo acatava, de forma quase pacífica, a legalidade de operações como as realizadas pelo contribuinte.

Isto porque, como foi muito bem demonstrado pelo contribuinte em vasta pesquisa de jurisprudência do Conselho Administrativo, nos 10 anos que antecederam as operações realizadas, o entendimento pacífico da CSRF era no sentido de dar validade aos planejamentos tributários que não ferissem diretamente texto de lei.

A jurisprudência reiterava que para caracterização da simulação era indispensável que o ato não pudesse ser realizado por vedação legal, bem como que os objetivos visados com a prática não interfeririam na qualificação jurídica do ato.

No caso concreto, verifico que o contribuinte agiu exatamente como era a orientação da jurisprudência administrativa que, na época, certamente enquadrariam as operações realizadas como legítimas.

A própria operação de "casa e separa" era muito nova no contexto da análise do conselho administrativo, mas já tinha posição favorável à sua legalidade.

Com a devida vênia ao posicionamento exarado pelo nobre colega relator, em atenção ao princípio da segurança jurídica, não é possível aplicar ao contribuinte hoje, consequências jurídicas que não haveriam no momento da realização dos atos e operações societárias que ensejaram o presente lançamento. Ainda mais, em se tratando de uma interpretação que leva em consideração o dolo qualificado punido por uma multa qualificada.

O dolo qualificado ensejador da aplicação de uma penalidade qualificada demanda a prova, pelo Fisco, de que na época dos fatos, o contribuinte, consciente da ilegalidade, mesmo assim a pratica com a intenção de lesar o Fisco. Certamente, não foi o que aconteceu no caso concreto, face a todo o contexto histórico fartamente comprovado pelo contribuinte.”

Nesse contexto, no mínimo coloca-se em dúvida a existência de **dolo** do sujeito passivo em não recolher tributos devidos na referida operação.

Ocorre que o inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação vigente à época dos fatos geradores, somente admitia a aplicação da multa no percentual de 150% nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, os quais assim dispõem:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente;

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos artigos 71 e 72.

Logo, a multa de 150% de que trata inciso II da redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 somente poderia ser cominada em procedimento fiscal que restasse comprovada a ocorrência de sonegação, fraude ou conluio.

Vê-se que, para enquadrar determinado ilícito fiscal nos dispositivos dessa lei, **há necessidade que esteja caracterizado o dolo**. O dolo, que se relaciona com a consciência e a vontade de agir, é elemento de todos os tipos penais de que trata a Lei nº 4.502, de 1964, ou seja, a vontade de praticar a conduta, para a subsequente obtenção do resultado. Deve ficar demonstrada que a conduta praticada teve o intuito consciente voltado a suprimir ou reduzir o pagamento do tributo ou contribuições devidos, o que, a meu sentir, não pôde ser demonstrado nos presentes autos, até mesmo porque todo o cenário indicava que, interpretando a legislação então vigente, ainda que de forma equivocada, o contribuinte entendeu que a operação, tal qual levada a efeito, não implicaria o recolhimento de IRPJ e CSLL.

Em outras palavras, estava-se diante de uma divergência de interpretação acerca de todo um arcabouço jurídico sobre os limites do planejamento tributário até então aceitos, hipótese em que, naquela fase de interpretação e aplicação do direito tributário em casos de planejamento tributário, não haveria que se falar em dolo no não pagamento de tributo, e, conseqüentemente, em cominação de multa qualificada.

Assim sendo, voto por negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

2 RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE

No que diz respeito ao Recurso Especial do Contribuinte, por fundamentos alinhados ao colacionados para não acatar a qualificação da penalidade, entendo que deva ser provido em razão da extinção do crédito tributário por decadência.

Em relação à contagem do prazo decadencial, não se pode ignorar que o STJ entendeu, em caráter definitivo (julgamento de recurso representativo de controvérsia, nos termos do art. 543-C, do CPC/1973), que, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, a questão do pagamento antecipado é relevante para definição do prazo, assim **como a ocorrência de dolo, fraude ou simulação**, conforme se observa na ementa do REsp 973.733/SC, 1ª Seção, Dje 18/09/2009, de relatoria do Ministro Luiz Fux:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

De fato, o § 4º do art. 150 do CTN determina que se *“a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”*.

Por outro lado, sempre que a palavra “simulação” foi utilizada no CTN, a foi acompanhada da palavra “dolo”, o que, ao fim e ao cabo, leva a concluir que a *simulação* capaz

de afastar a aplicação do art. 150, §4º, e atrair a aplicação do art. 173, I, do CTN, é aquela em que o sujeito passivo age com ***dolo para não pagamento de tributo que saiba ser devido***,

E, conforme já esclarecido quando do exame da multa qualificada, é nesse sentido que se tem que entender que o conceito de simulação, em casos desse tipo, há se interpretado como um com conjunto de atos *dolosos* que se almeje o não pagamento de tributo ***que se saiba ser devido***, o que não ocorreu no caso concreto e impede também a aplicação do enunciado de Súmula CARF n.º 72¹⁷.

E, conforme já externado quando do exame da qualificação da penalidade, concluo que não há que se falar em dolo no não pagamento de tributo que se sabia devido, atraindo-se a aplicação do § 4º do art. 150 do CTN para fins de contagem do prazo decadencial, o que implica o provimento do Apelo do Contribuinte.

¹⁷ Súmula CARF n.º 72: 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 n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

3 CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Especial da Fazenda Nacional, apenas em relação à matéria “multa qualificada”, e, na parte conhecida, NEGAR-LHE PROVIMENTO, e por conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto