



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.720961/2019-81
ACÓRDÃO	1101-001.491 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de dezembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SMARTFIT ESCOLA DE GINASTICA E DANÇAS.A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2015

MULTA QUALIFICADA. REQUISITOS. SIMULAÇÃO SIMPLES E QUALIFICADA

A multa majorada (100%) exige conduta caracterizada por sonegação, fraude ou conluio; ou seja, conduta adicional e diversa daquela que ensejou o lançamento do tributo. Tal conduta deve ser provada, e não presumida, por meio de elementos caracterizadores como documentos inidôneos, interposição de pessoas, declarações falsas, dentre outros. Além disso, a conduta deve estar descrita no Termo de Verificação Fiscal ou auto de infração, de forma a permitir o contraditório e a ampla defesa. A Lei nº 14.689/23 positivou tal exigência no parágrafo §1º- C do 44 da Lei nº 9430/96 ao determinar que a qualificação da multa majorada não se aplica quando não restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa de sonegação, fraude ou conluio.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator, para afastar a qualificadora da multa, reduzindo-a de 150% para 75%.

Assinado Digitalmente
Efigênio de Freitas Júnior – Relator e Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Jeferson Teodorovicz, Edmilson Borges Gomes, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Rycardo Henrique Magalhaes de Oliveira e Efigênio de Freitas Júnior (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de autos de infração para cobrança de multa isolada de 150% por falta de retenção na fonte de imposto ou contribuição referente ao ano-calendário 2015, no valor de R\$ 2.312.433,30, conforme previsto no art. 9º da lei 10426/02 e alterações posteriores.

2. A autoridade fiscal aplicou o percentual majorado (150%) por entender que o pagamento de valores a Edgard Corona a título de dividendos configurou fraude, nos termos do artigo 72 da Lei nº 4.502/64.

3. Observa que Edgard e, por consequência, as empresas envolvidas nas transações analisadas, realizaram diversas reorganizações societárias entre os anos de 2012 e 2015 cujo suposto objetivo seria, única e exclusivamente, garantir a distribuição fixa de dividendos contra reserva de capital reconhecida na Bioritmo, utilizando-se indevidamente da isenção prevista no artigo 10, da Lei nº 9.249, de 26.12.1995 (“Lei 9.249/95”). E, tudo isto, supostamente de forma fraudulenta”.

4. A seguir a narrativa dos fatos pela autoridade fiscal (e-fls. 239):

4.7) CONCLUSÃO DA AUDITORIA

Conforme descrito anteriormente ao longo deste relatório fiscal, **todos os atos societários mencionados, relativos às empresas do Grupo Smartfit, tiveram o objetivo de repassar para EDGARD CORONA, nos anos de 2013 e 2015, os rendimentos obtidos pela BIORITMO decorrentes do ágio na emissão de ações da empresa, realizada em 5 de agosto de 2010.** Esses títulos mobiliários foram adquiridos pelos fundos de investimento em participações multiestratégia Pátria Brazilian Private Equity Fund III, CNPJ 09.225.839/0001-0; Pátria Economia Real, CNPJ 09.081.760/0001-45; e Brasil Private Equity III, CNPJ 11.327.001/0001-61.

[...] EDGARD CORONA sempre foi o detentor do direito de voto e de plenos poderes para administrar suas empresas, verdadeiras sociedades unipessoais, já que ele tinha usufruto vitalício de todas as ações que não lhe pertenciam. **O sujeito passivo transformou formalmente a BIORITMO numa sociedade por ações para emitir somente para si mesmo, sem qualquer oposição dos outros acionistas, ações preferenciais, em total desacordo com a função desse tipo de título mobiliário, com o objetivo de receber, fraudando o fisco, o ágio obtido na emissão de ações da BIORITMO, tentando se beneficiar do disposto no art. 17, §6º da Lei nº 6.404, de 1976.**

Ressalte-se que o **art. 17, §6º da Lei nº 6.404, de 1976**, que tem sua atual redação dada pela Lei nº 10.303, de 2001, menciona “ações preferenciais com prioridade

na **distribuição de dividendo cumulativo**". Não foi encontrado nenhum dispositivo estatutário das empresas BIORITMO, INSSIGNY, PÁTRIA FIT ou SMARTFIT tampouco nenhuma regra nas emissões das ações preferenciais dessas empresas **que mencionasse que os dividendos a serem distribuídos seriam cumulativos**. Isso caracteriza **infração ao art. 17, §6º da Lei nº 6.404, de 1976**, e mais uma prova no sentido de ser **inaplicável qualquer isenção de Imposto de Renda relativa ao recebimento dos rendimentos obtidos com o ágio na emissão de ações** da BIORITMO em 5 de agosto de 2010.

Os atos societários acima identificados foram minuciosamente pensados a fim de impedir totalmente a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, enquadrando-se na descrição de fraude dada pelo artigo 72 da Lei nº 4.502, de 1964, de modo a evitar o pagamento do Imposto de Renda incidente sobre a distribuição de rendimentos tributáveis de empresas do Grupo Smartfit, originados do ágio obtido na emissão de ações da BIORITMO em 5 de agosto de 2010, para EDGARD CORONA, único acionista das empresas do grupo que tinha plenos poderes para administrar as empresas sem qualquer oposição por parte dos demais acionistas (seus filhos), já que esses lhes deram o usufruto vitalício de todas as ações das empresas controladoras do grupo, que na prática era uma grande sociedade unipessoal. Isso porque, além de deter o cargo de Diretor Presidente da BIORITMO, da INSSIGNY e da SMARTFIT – antes da entrada dos fundos de investimentos do Grupo Pátria na administração dessas empresas – somente EDGARD CORONA tinha direito de voto nessas empresas, o que lhe permitiu emitir ações preferenciais em benefício próprio, dando-lhe acesso exclusivo a rendimentos disfarçados de dividendos e sem desembolsar qualquer valor pelas ações preferenciais, em total desrespeito à função desses títulos mobiliários (captar investimentos a serem aportados por acionistas que não terão poder de voto nem farão parte da gestão da empresa, a fim de se capitalizar a pessoa jurídica sem a perda do controle).

5) INCORPORAÇÃO DA INSSIGNY PELA SMARTFIT S.A.

Relembre-se que, em 12 de julho de 2010, 23 dias **antes da integralização de 4.840.750 ações ordinárias e 100 ações preferenciais Classe A da BIORITMO pela PÁTRIA FIT S.A., a BIORITMO foi transformada de sociedade limitada para sociedade anônima**, conforme 3ª Alteração do Contrato Social (anexo 20). Naquele dia, conforme o item 2.1 da 3ª Alteração do Contrato Social, o sócio EDGARD GOMES CORONA foi eleito Diretor-Presidente da BIORITMO. **Tais operações foram feitas para que a EDGARD CORONA pudesse emitir ações preferenciais da BIORITMO para si mesmo, lhe garantindo fraudulentamente o acesso aos rendimentos decorrentes do ágio obtido na emissão de ações da BIORITMO** que foram adquiridas por PÁTRIA FIT S.A.

[...]

Ressalte-se que **EDGARD CORONA foi o único membro da família Corona a ter recebido ações preferenciais com direito a dividendos prioritários**, corroborando

a afirmação de que **as empresas da família**, que foram sucessivamente incorporadas após a entrada dos fundos de investimento ligados ao Grupo Pátria, **não passavam de sociedades unipessoais disfarçadas de sociedades por ação**. E a transformação dessas empresas, de limitada para sociedades por ação, foram **previamente idealizadas** para que EDGARD CORONA pudesse emitir ações preferenciais para si mesmo, **a fim de lhe garantir, de modo fraudulento, a distribuição dos rendimentos originados no ágio na emissão de ações da BIORITMO que foram integralizadas pela PÁTRIA FIT S.A., cujos acionistas na época da operação (5 de agosto de 2010) eram três fundos de investimento ligados ao Grupo Pátria.**

Não há falar em planejamento tributário. O que ocorreu foi uma **sucessão de atos societários desvirtuados** – uma vez que **não existiam de fato sociedades por ação, mas sociedades unipessoais, tampouco as ações preferenciais foram emitidas para cumprir sua função precípua, ou seja, a de captar recursos para uma sociedade anônima sem que seus controladores tivessem diluída sua participação, uma vez que esses títulos mobiliários foram emitidos sem custo algum para seus beneficiários, que já faziam parte da administração – com objetivo de fraudar o Fisco.**

[...]

Assim, a “**roupagem**” de sociedade por ações foi vestida para que essas empresas pudessem emitir ações preferenciais em **total desacordo com a função desses títulos mobiliários**. Isso porque tais ações foram emitidas para o próprio controlador de fato – EDGARD CORONA – e sem desembolso algum de recursos por parte deste, contrariando o objetivo da emissão desses títulos mobiliários: captação de recursos a serem investidos numa empresa por pessoas que não fazem parte da administração nem do controle dessa empresa, a fim de aumentar o capital para investimento sem que, com isso, os controladores tenham suas participações reduzidas.

E qual foi a finalidade da sucessão de atos societários fraudulentos? Distribuir para EDGARD CORONA os rendimentos obtidos com o ágio na emissão de ações da BIORITMO, contabilizados em reservas de capital, ainda que as empresas do grupo tivessem prejuízo, numa tentativa fraudulenta de enquadrar a situação no disposto do art. 17, §6º da Lei nº 6.404, de 1976.

[...]

Conforme o artigo 17, §4º, da Lei nº 6.404, de 1976, com redação dada pela Lei nº 10.303, de 2001, “Salvo disposição em contrário no estatuto, o dividendo prioritário não é cumulativo”. Conforme já mencionado, **não há qualquer disposição expressa no Estatuto Social da SMARTFIT determinando que os dividendos atribuídos às ações preferenciais sejam cumulativos.** Assim, além dos atos societários que atribuíram ações preferenciais a EDGARD CORONA serem **fraudulentos**, conforme já descrito neste termo, os valores originados de reservas de capital (como o ganho decorrente do ágio na emissão de ações da BIORITMO

em 5 de agosto de 2010) também não poderiam ter sido distribuídos como dividendos para acionistas detentores de ações preferenciais porque o Estatuto Social da SMARTFIT não previu expressamente que os referidos dividendos seriam cumulativos.

[...]

A fim de obter subsídios suficientes para entender a origem e natureza dos recursos pagos ao sócio EDGAR CORONA, **foi aberta diligência fiscal n. 08.1.90.00-2019-00829-4. Todos os documentos e esclarecimentos prestados pelo contribuinte foram utilizados neste procedimento fiscal.**

6) LANÇAMENTO FISCAL

Diante dos fatos ora narrados, **concluimos que o contribuinte deveria ter efetuado a retenção de Imposto de Renda na Fonte sobre os valores pagos ao sócio Edgar Corona no ano de 2015**, nos termos do artigo 7º, inciso II e §1º da Lei nº 7.713, de 1988, transcritos a seguir:

[...]

Como o **prazo para apresentação de ajuste do ano calendário de 2015 já se encerrou em 30/04/2016, a obrigação tributária principal foi constituída no beneficiário desses recebimentos, através do Auto de Infração n. 19515.720.912/2019-48** nos termos do Parecer Normativo COSIT n. 1 de 24/09/2012.

[...]

Dessa forma, **este auto de infração** limitou-se a constituir a **multa por falta de retenção na fonte de imposto de renda (IRRF)**, conforme determina o art. 9 da lei 10426/02, com redação dada pelo art. 16 da lei 11.488/07.

[...]

7) AGRAVAMENTO DA MULTA (150%)

Diante de todo o exposto no presente termo, foi comprovado que ocorreu uma **sucessão fraudulenta de atos societários** desvirtuados com o objetivo de impedir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, nos termos do artigo 72 da Lei nº 4.502, de 1964, **de modo a evitar o Imposto de Renda incidente sobre o recebimento de rendimentos decorrentes do ágio obtido na emissão de ações da BIORITMO em 5 de agosto de 2010, distribuídos fraudulentamente pela SMARTFIT em 2015 como dividendos [...].**

5. Como se depreende dos fatos narrados acima decorreram dos lançamentos: i) na pessoa física de Edgard Corona, beneficiário dos rendimentos, **processo nº 19515.720.912/2019-48** e, ii) estes autos, que versam somente sobre a **multa isolada por falta de retenção na fonte.**

6. Em impugnação, o contribuinte informou o pagamento parcial da multa isolada e questiona somente a parcela referente ao percentual qualificado (fraude e conluio); na sequência, alega, em síntese, tratar-se de equívoco da fiscalização; faz o histórico de suas atividades

empresariais; discorre que as operações realizadas não são vedadas pela legislação; não ocorrência de fraude tributária, tampouco abuso de direito ou simulação; os atos praticados pelas sociedades do Grupo Smartfit e também por seu acionista Edgard foram realizadas nos estritos termos da Lei; invoca o artigo 112 do CTN; trata-se de conflito entre interpretações entre o contribuinte e o Fisco; duplicidade de exigência fiscal sobre o mesmo fato: multa sobre o IRF não retido quando da distribuição de valores ao seu acionista Edgard, e auto de infração contra o Edgard, para exigência de IRPF, também com multa de ofício de 150%. Veja-se:

6.2.1 “A Fiscalização **equivocou-se** na análise dos fatos discutidos no presente Auto de Infração.

As alegações constantes do TVF são claramente improcedentes, de forma que a penalidade imposta à Requerente deve ser integralmente cancelada”.

6.3 “A Requerente informa à DRJ que, após realizar uma análise minuciosa das informações disponibilizadas pela Fiscalização, decidiu pelo **pagamento parcial da multa isolada exigida, valendo-se dos descontos previstos na legislação de regência e no próprio Auto de Infração**”. Menciona a juntada do DARF correspondente ao pagamento efetuado.

6.3.1 Ressalta que “a opção adotada pela Requerente não implica qualquer confissão a respeito da suposta configuração de fraude fiscal ou conluio. Após uma análise detida de seu Estatuto Social vigente à época (2015), a Requerente, de fato, identificou que, diferentemente das previsões estatutárias existentes na holding anterior do Grupo Econômico (Inssigny S.A. – CNPJ 11.396.299/0001-61 – “Inssigny”), não havia previsão específica para o pagamento de dividendos fixos cumulativos, fato que faria com que os valores pagos em 2015 não detivessem a natureza de dividendos e, por conta disso, devessem ter sido tributados na origem”.

6.3.2 Desta feita, a impugnante esclarece que a impugnação apresentada passa a discutir apenas o **percentual agravado da multa isolada, em razão da suposta configuração de fraude e conluio nas operações identificadas pelo fisco**.

6.4 Inicialmente, a impugnante **descreve as atividades do grupo empresarial**, mencionando que desempenhou importante papel para a democratização do acesso a exercícios físicos. Acrescenta que “é considerada a maior rede de academias da América Latina e conta com mais de 550 unidades distribuídas por mais de 25 estados brasileiros e Distrito Federal, atendendo mais de 1,9 milhão de clientes”.

6.4.1 “Em 12.7.2010, como forma de adaptar a estrutura societária do Grupo à entrada de possíveis investidores, a Bioritmo foi transformada de sociedade limitada para sociedade anônima, conforme previu a 3ª Alteração do Contrato Social da Companhia”. “A transformação da referida sociedade de limitada para anônima é totalmente justificável em razão da eventual necessidade de o novo investidor subscrever capital com ágio, sob pena de diluir indevidamente os acionistas existentes”.

6.4.2 “O capital social da Bioritmo foi dividido entre Edgard e seus filhos. As ações que ficaram sob a titularidade de seus filhos, entretanto, foram gravadas com usufruto vitalício em favor de Edgard.

Ao contrário do que tenta fazer crer a Fiscalização, a utilização do usufruto vitalício não tem qualquer relação com a capacidade de criação de ações preferenciais, mas sim com a necessidade de manter o investimento familiar protegido”.

6.4.2.1 “Vale ressaltar que, para se constituir uma sociedade anônima, é necessário que (i) haja pluralidade de acionistas; e (ii) seu capital seja dividido em ações. Esses dois requisitos, estavam presentes.

Não há qualquer vedação disposta na Lei das S.A. dizendo que não seria possível gravar ações com usufruto vitalício, fato que descaracterizaria a natureza jurídica da sociedade enquanto anônima. No âmbito privado, se não há qualquer vedação, a conduta é permitida”.

6.4.2.2 **“Uma possível aplicação da teoria da ausência do propósito negocial, ou mesmo do abuso de forma, não encontra fundamentação legal para fins tributários e, nesse sentido, implicaria grave prejuízo à segurança jurídica”**. “Não bastasse isso, havia propósito negocial na utilização do usufruto vitalício. Isso porque, Edgard, ao gravar as ações de seus filhos com usufruto vitalício em seu favor, teve como objetivo garantir a uniformidade na gerência da sociedade que (...)sofreria uma enorme mudança advinda da entrada de novos investidores”. Ilustra com jurisprudência do CARF.

6.4.3 “Diferentemente do que alega a Fiscalização, **a emissão e conversão de ações preferenciais não tem como objetivo, exclusivamente, remunerar o acionista que contribui capital na sociedade e, ao mesmo tempo, não participa da administração da atividade econômica**”. “Desde quando a Patria FIT realizou o investimento na Bioritmo em 2010, a administração da referida sociedade passou a ser exercida por um conselho criado por 6 membros, dos quais 4 representavam os interesses do Grupo Pátria (gestores dos fundos que indiretamente passaram a investir na Bioritmo) e apenas 2 representavam a família Corona”. Na sequência, a impugnante traz extensa argumentação acerca dos atos praticados pela entidade.
[...]

6.5.1 “Ora, no caso analisado, **não se verifica a ocorrência de fraude tributária, tampouco abuso de direito ou simulação**. Em nenhum momento pretendeu-se realizar atos societários para “driblar” as normas tributárias em questão buscando a redução dos tributos devidos”. “A Requerente entende ter demonstrado que todas as reorganizações societárias promovidas no Grupo Smartfit foram revestidas de propósito negocial e seria, para todos os fins, operações usuais no contexto empresarial de expansão de um negócio. Isso, não configura fraude ou conluio”.

6.5.2 “No presente caso, não existe nenhum espaço para a aplicação de multa qualificada, isto porque **todos os atos praticados pelas sociedades do Grupo Smartfit e também por seu acionista Edgard foram realizadas nos estritos termos da Lei, consoante a precisa vontade das partes**. Não há qualquer intenção de lesar terceiros nas operações praticadas pelas sociedades em discussão”. “Ainda que existisse algum equívoco interpretativo (o que se admite apenas para argumentar), não há que se falar em infração à legislação tributária, muito menos uma infração dolosa à legislação tributária”.

6.6 Ainda que se entenda “que não houve excesso da Fiscalização, o que se admite apenas para argumentar, **o artigo 112 do CTN** dispõe expressamente que a norma tributária que comine penalidades deverá ser interpretada e aplicada da maneira mais favorável ao contribuinte em casos de dúvida a respeito da capitulação legal do fato e da natureza ou das circunstâncias materiais do fato”.

6.6.1 “No pior cenário, o presente **caso deveria ser tratado como um mero conflito entre interpretações dadas pelas Autoridades Fiscais e pela Requerente** a um mesmo conjunto fático, de forma que a multa qualificada aplicada pela Fiscalização deve ser integralmente cancelada”.

6.7 O impugnante argumenta que **o fisco pretende exigir 2 (duas) vezes a mesma multa sobre os mesmos supostos fatos geradores decorrentes da distribuição de valores a Requerente no ano-calendário de 2015**: multa sobre o suposto IRF não retido quando da distribuição de valores ao seu acionista Edgard, e simultaneamente também lavrou Autos de Infração contra o Edgard, no qual pretende exigir valores de IRPF e, novamente, multa de ofício de 150% sobre os tributos supostamente devidos. Tal exigência encontra-se impugnada no processo 19515.720912/2019-48.

[...]

7. Por fim, requer a extinção do crédito tributário já quitado e o cancelamento da parcela do Auto de Infração impugnada, protestando ainda pela juntada posterior de documentos.

7. A Turma julgadora de primeira instância, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, conforme ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2015 PROVA. MOMENTO DA APRESENTAÇÃO Os motivos de fato, de direito e a prova documental deverão ser apresentados com a impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, ressalvadas as situações previstas nas hipóteses do § 4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Nos casos em que restar comprovada a conduta dolosa do sujeito passivo visando a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da

autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, deve ser aplicada a multa de ofício qualificada.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

8. A decisão recorrida, na linha de entendimento da fiscalização, entendeu que *“os rendimentos pagos ao Sr. EDGARD são tributáveis, de modo que ao atribuir a característica de isentos a estes rendimentos, a intenção do agente não é outra senão impedir, intencionalmente, o conhecimento por parte do fisco da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária”*.

9. Também afastou a alegação de duplicidade de tributação em razão de tratar-se de infrações distintas. Veja-se:

16.1 Somente a título de esclarecimento, o IRF que deveria obrigatoriamente ser retido pela fonte pagadora, na qualidade de responsável pelo recolhimento do imposto – e não foi – resultou na multa aplicada pelo fisco neste processo. O imposto devido e não retido não está em exigência neste processo, de modo que não exigido em duplicidade (fonte pagadora e beneficiário).

16.1.1 Ainda a título de esclarecimento, o Sr. EDGARD recebeu os rendimentos tributáveis e, independentemente da retenção na fonte pela fonte pagadora, estava obrigado ao oferecimento de tais receitas à tributação: nesta hipótese, nada lhe seria exigido.

17. Como se vê, **inexiste qualquer tributação em duplicidade**, nem tampouco exigência de multa de ofício em duplicidade. A multa aplicada à entidade, em discussão neste processo é decorrente da não retenção do IRF; qualquer multa aplicada no beneficiário dos rendimentos diz respeito à omissão de rendimentos e sujeita-se à multa de ofício aplicável em decorrência desta infração.

10. Em recurso voluntário, a recorrente combate a decisão recorrida, reitera as alegações apresentadas na impugnação e pleiteia o cancelamento da autuação referente à parcela qualificada sob os seguintes fundamentos, em síntese:

- i) o mero inadimplemento de tributo não implica na qualificação da multa, por si só;
- ii) o pagamento da multa de regulamentar de 75% não implica confissão de cometimento de fraude;
- iii) a “reincidência” apontada pela DRJ06 é absolutamente inapropriada, seja porque o equívoco cometido é plenamente escusável, seja porque o fato gerador do Imposto de Renda é anual e não mensal;
- iv) a fraude não foi comprovada, porque:
 - a) a distribuição de dividendos contra reservas de capital é procedimento previsto na legislação societária e, por si só, não constitui qualquer irregularidade. Ainda, a isenção prevista pelo artigo 10 da Lei 9.249/95 tem caráter objetivo e, portanto, sendo caracterizados como dividendos para fins societários, não há como descaracterizá-los para fins tributários;

b) para que a multa em percentual agravado seja aplicada é necessário que a Fiscalização comprove, sem sombra de dúvidas, que houve intenção do contribuinte em evitar ou mascarar a ocorrência do fato gerador. No presente caso, não há que se falar em infração dolosa à legislação tributária dado que não comprovada a fraude de forma apta a justificar a qualificação da multa regulamentar.

11. É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Efigênio de Freitas Júnior**, Relator

12. O recurso voluntário atende aos pressupostos de admissibilidade razão pela qual dele conheço.

13. Conforme relatado, a recorrente realizou diversas operações societárias ao longo de 2012 a 2015, as quais resultaram em pagamento de rendimentos isentos para Edgard Corona. A autoridade fiscal considerou tais operações fraudulentas e, com efeito, qualificou (duplicou) a multa isolada por falta de retenção na fonte de imposto de renda (IRRF), nos termos do art. 9º da Lei 10.426/02, com redação dada pelo art. 16 da lei 11.488/07. Veja-se:

Lei 10.426/02

Art. 9º Sujeita-se à multa de que trata o **inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430**, de 27 de dezembro de 1996, **duplicada** na forma de seu § 1º, **quando for o caso**, a fonte pagadora obrigada a **reter imposto ou contribuição no caso de falta de retenção ou recolhimento**, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Parágrafo único. As multas de que trata este artigo serão calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição que deixar de ser retida ou recolhida, ou que for recolhida após o prazo fixado.

14. Tendo em vista que o contribuinte pagou parte da multa e discute tão somente a questão da qualificadora (percentual de 150%), a controvérsia cinge-se a verificar se a conduta da recorrente atrai a qualificadora. Vejamos a legislação sobre o tema.

15. O art. 44 da Lei 9.430/96, e suas várias alterações, condiciona a aplicação de multa qualificada de 150% aos casos de sonegação, fraude ou conluio definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, ou seja, aos casos que denominamos de conduta qualificada. A Lei nº 14.689/23 modificou este cenário e instituiu a multa majorada (gênero) com duas espécies de multa qualificada de acordo com a conduta praticada:

- i) conduta qualificada (sonegação, fraude ou conluio), multa de 100%;
- ii) conduta qualificada com reincidência do sujeito passivo no prazo de dois anos, multa de 150%. Veja-se:

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de **falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração** e nos de **declaração inexata**; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

[...]

~~§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos 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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)~~

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos 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, e passará a ser de: **(Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023)**

[...]

VI – **100% (cem por cento)** sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; **(Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)**

VII – **150% (cento e cinquenta por cento)** sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, **nos casos em que verificada a reincidência** do sujeito passivo. **(Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)**

§ 1º-A. Verifica-se a **reincidência** prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, **no prazo de 2 (dois) anos**, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos **arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964**, **ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões**. **(Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)**

§ 1º-C. A qualificação da multa prevista no § 1º deste artigo não se aplica quando: **(Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)**

I – **não restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa a que se referem os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964**; **(Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)**

II – **houver sentença penal de absolvição com apreciação de mérito em processo do qual decorra imputação criminal do sujeito passivo**; e **(Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)**

16. Note-se que a modificação inserta no inciso VI do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, pela Lei nº 14.689/23, ao reduzir a multa de 150% para 100% atrai a aplicação do art. 106, II, “c”, do CTN, porquanto lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração. Trata-se de retroatividade benigna.

Código Tributário Nacional (CTN)

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

[...]

II - **tratando-se de ato não definitivamente julgado:**

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

17. O percentual de 150%, todavia, deverá ser aplicado somente no caso de

reincidência, ou seja, quando ficar comprovado que o sujeito passivo, no prazo de 2 (dois) anos, contado do lançamento anterior, incorreu novamente em conduta qualificada por sonegação, fraude ou conluio. Verifica-se, pois, que a lei instituiu uma nova hipótese para imputação da multa de 150%, a reincidência qualificada. Com efeito, está sujeita ao art. 104 do CTN, primeira parte, cujo teor estabelece que “*A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros [...]*”, visto não se tratar de hipótese prevista no art. 106 também do CTN, que permite aplicação retroativa.

18. Em relação às condutas típicas de sonegação, fraude e conluio, a Lei nº 4502/64 as define nos seguintes termos:

Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964

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 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 arts. 71 e 72. (Grifo nosso)

19. Para a configuração de tais condutas exige-se sempre o dolo, elemento subjetivo do tipo. É dizer, para haver dolo não basta o agente querer o resultado, é indispensável à vontade consciente de se praticar a conduta prevista no tipo. Nesse sentido, salienta Marco Aurélio Greco¹ com apoio em Cezar Roberto Bitencourt:

O dolo não se configura pela simples **vontade** de obter um resultado ou atingir uma finalidade. À vontade é indispensável associar a **consciência** de realizar a conduta descrita no tipo.

Como expõe a doutrina mais moderna, o dolo corresponde ao elemento subjetivo do tipo, vale dizer, **para haver dolo não se trata de querer o resultado, é indispensável que se tenha consciência e se queira a conduta definida no tipo legal.**

Como expõe CEZAR ROBERTO BITENCOURT:

"Dolo é a **consciência** e a **vontade** de realização da conduta descrita em um tipo penal, ou, na expressão de Welzel, 'dolo, em sentido técnico penal, é somente a vontade de ação orientada à realização do tipo de um delito' "

Ou seja, é preciso querer a ação descrita como tipo infracional descrito na lei. (Grifo nosso)

20. Cezar Roberto Bitencourt², por sua vez, ao discorrer sobre a consciência e a vontade, elementos imanentes ao dolo, dispõe:

O dolo, elemento essencial da *ação final*, compõe o *tipo subjetivo*. Pela sua definição, constata-se que **o dolo é constituído por dois elementos**: um **cognitivo**, que é o

¹ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento tributário. 4ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 278.

² BITENCOURT, Cezar Roberto. Tratado de direito penal, 2, parte especial, dos crimes contra pessoa. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 34.

conhecimento do fato constitutivo da ação típica; e um **volitivo**, que é a **vontade de realizá-la**.

O primeiro elemento, o *conhecimento*, é pressuposto do segundo, que é a *vontade*, que não pode existir sem aquele. Para a configuração do dolo exige-se a *consciência* daquilo que se pretende praticar. Essa **consciência deve ser atual, isto é, deve estar presente no momento da ação**, quando ela está sendo realizada. A *previsão*, isto é, a *consciência*, deve abranger correta e completamente todos os elementos essenciais do tipo, sejam eles descritivos, normativos ou subjetivos.

[...]

A **vontade**, por sua vez, deve abranger a **ação, o resultado e o nexa causal. A vontade pressupõe a previsão, isto é, a representação, na medida em que é impossível querer conscientemente senão aquilo que se previu ou representou na nossa mente**, pelo menos, parcialmente. [...] Para Welzel, a *vontade* e a espinha dorsal da ação final, considerando que a *finalidade* baseia-se na *capacidade de vontade* de prever, dentro de certos limites, as consequências de sua intervenção no curso causal e de dirigi-la, por conseguinte, conforme um plano, à consecução de um fim. (Grifo nosso)

21. Na sonegação, a conduta dolosa visa *impedir ou retardar o conhecimento* pela autoridade fazendária *da ocorrência do fato gerador* da obrigação tributária principal ou das *condições pessoais de contribuinte* que possam afetar o crédito tributário. Nessa hipótese o fato gerador já ocorreu; a conduta é no sentido de encontrar meios para ocultá-lo do Fisco.

22. A sonegação é figura típica de caráter criminal, tal qual prevista no art. 1º da Lei 4.729, de 1965, e que foi englobada – derogada tacitamente – pelo conceito de crime contra a ordem tributária previsto na Lei nº 8.137, de 1990.

23. Como observa Leandro Paulsen³, a sonegação, além de ensejar o lançamento do tributo com multa de ofício qualificada (majorada), implica responsabilização penal:

A diferença entre o simples inadimplemento de tributo e a sonegação, é o emprego de fraude. O inadimplemento constitui infração administrativa que não constitui crime e que tem por consequência a cobrança do tributo acrescida de multa e de juros, via execução fiscal. A **sonegação**, por sua vez, dá ensejo não apenas ao lançamento do tributo e de multa de ofício qualificada, como **implica responsabilização penal**. (Grifo nosso)

24. Na fraude, a conduta dolosa visa, na primeira parte do tipo, *impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador* da obrigação tributária principal. Nessa hipótese, o fato gerador está prestes a ocorrer, mas a conduta impede ou retarda sua ocorrência.

25. A fraude contempla ainda, na segunda parte do tipo, conduta dolosa que visa *excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador*. Nesse caso, o fato gerador já ocorreu, afinal, exclui-se ou modifica-se algo que já existe. O objetivo é alterar características essenciais do fato gerador, com vistas a evitar, reduzir ou diferir o pagamento do tributo.

26. Em relação ao conluio, para sua caracterização basta haver o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas visando qualquer dos efeitos da sonegação ou da fraude. É dizer, para que haja conluio faz-se necessário a ocorrência da fraude ou sonegação.

27. A jurisprudência deste Carf é firme no sentido de que a aplicação da multa majorada, até então denominada de qualificada, exige conduta caracterizada por sonegação,

³ PAULSEN, Leandro. Crimes federais. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 361.

fraude ou conluio; ou seja, conduta adicional e diversa daquela que ensejou o lançamento do tributo. Tal conduta deve ser provada, e não presumida, por meio de elementos caracterizadores como documentos inidôneos, interposição de pessoas, declarações falsas, dentre outros. Além disso, a conduta deve estar descrita no Termo de Verificação Fiscal ou auto de infração, de forma a permitir o contraditório e a ampla defesa⁴.

28. Note-se que a Lei nº 14.689/23 positivou tal exigência no parágrafo §1º- C do art. 44 da Lei nº 9430/96 ao determinar que a qualificação da multa majorada não se aplica quando não restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa de sonegação, fraude ou conluio.

29. Nessa linha de pensamento, a inteligência das Súmulas Carf nº 14, 25 e 34 demonstram que para qualificar a multa em 100% (até então 150%) não basta a simples omissão de receita ou rendimentos, faz-se necessária a comprovação de uma conduta qualificada (sonegação, fraude ou conluio); e no caso de qualificação de 150%, com o advento da Lei nº 14.689/23, exige-se além da conduta qualificada a reincidência, conforme elencado acima. Veja-se:

Súmula CARF nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a **comprovação do evidente intuito de fraude** do sujeito passivo.

Súmula CARF nº 25: A **presunção** legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, **não autoriza a qualificação da multa de ofício**, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de14/07/2010)

Súmula CARF nº 34: Nos lançamentos em que se apura omissão de receita ou rendimentos, decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, **é cabível a qualificação da multa** de ofício, **quando constatada** a movimentação de recursos em contas bancárias de **interpostas pessoas** qual conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de14/07/2010)

30. No caso em análise, a autoridade fiscal entendeu que, **“foi comprovado que ocorreu uma sucessão fraudulenta de atos societários desvirtuados com o objetivo de impedir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, [...] de modo a evitar o Imposto de Renda incidente sobre o recebimento de rendimentos decorrentes do ágio obtido na emissão de ações da BIORITMO em 5 de agosto de 2010, distribuídos fraudulentamente pela SMARFIT em 2015 como dividendos.”**.

31. A seguir as justificativas da autoridade fiscal para qualificar a multa:

- 1) As principais empresas da família Corona **não eram de fato sociedades por ação, mas sociedades unipessoais comandadas por EDGARD CORONA**, que transformou-as de limitadas em sociedades por ação para tentar fraudar o Fisco;
- 2) EDGARD CORONA, **usando a “casca” de sociedade por ação de suas empresas, emitiu ações preferenciais para beneficiar a si mesmo, em detrimento dos outros “acionistas” (seus filhos) das empresas da Família Corona**, pois eles

⁴ Ag.Reg.RE 608.426. DJe 21.10.2011: “Os princípios do contraditório e da ampla defesa aplicam-se plenamente à constituição do crédito tributário em detrimento de qualquer categoria de sujeito passivo, irrelevante sua nomenclatura legal (contribuintes, responsáveis, substitutos, devedores solidários etc.). [...]”.

mesmos lhe concederam o **usufruto vitalício das ações ordinárias** e lhe deram plenos poderes, como diretor presidente das empresas, para atuar inclusive contra seus próprios interesses, conforme o item 6.1 da 3ª Alteração do Contrato Social da BIORITMO S.A. (anexo 20) e o subitem V.A. do item 5 da ata da AGE da INSSIGNY realizada em 22 de julho de 2010 (anexo 1)3) Essas ações preferenciais emitidas sem custo, e para o controlador da empresa, dando lhe prioridade na distribuição de dividendo, foram emitidas em total desacordo com sua função precípua, qual seja, a de captar recursos para uma sociedade anônima sem que seus controladores tivessem diluída suas respectivas participações. Conforme já visto, **tais títulos mobiliários foram emitidos sem custo algum por EDGARD CORONA e para ele mesmo, administrador exclusivo e com plenos poderes de gestão das empresas BIORITMO e INSSIGNY;**

4) O **objetivo da sucessão de atos societários fraudulentos** foi distribuir para EDGARD CORONA os rendimentos obtidos com o ágio na emissão de ações da BIORITMO, contabilizados em reservas de capital e que nunca foram tributados na pessoa jurídica, ainda que as empresas do grupo tivessem prejuízo, numa tentativa de enquadrar a situação no disposto do art. 17, §6º da Lei nº 6.404, de 1976 (“O estatuto pode conferir às ações preferenciais com prioridade na distribuição de dividendo cumulativo, o direito de recebê-lo, no exercício em que o lucro for insuficiente, à conta das reservas de capital de que trata o § 1º do art. 182”);

5) No entanto, **além da sucessão de atos fraudulentos**, esse ágio na emissão de ações também não poderia ser distribuído como dividendo porque **não há nada nos estatutos sociais das empresas que expressamente definam os dividendos a serem distribuídos para os acionistas detentores de ações preferenciais como dividendos cumulativos, conforme se conclui do §2º do artigo 4º do Estatuto Social da SMARTFIT**, consolidado pela AGE de 2 de janeiro de 2015 (anexo 24):

[...]

6) **Conforme o artigo 17, §4º, da Lei nº 6.404, de 1976**, com redação dada pela Lei nº 10.303, de 2001, “Salvo disposição em contrário no estatuto, **o dividendo prioritário não é cumulativo**”. **Tal entendimento é o adotado pelo Supremo Tribunal Federal**, conforme trecho da decisão proferida no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo nº 641.720/BA (DATA DE PUBLICAÇÃO DJE 23/10/2012 - ATA Nº 159/2012. DJE nº 208, divulgado em 22/10/2012. Relatora: Min. Rosa Weber):

[...]

7) **O entendimento acima também é o da doutrina**, conforme Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke afirmam em Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações (6. ed. rev. e atual. – 8. reimpre. – São Paulo: Atlas, 2006, p. 298): [...]

8) Reproduzindo a estratégia usada nas empresas da família Corona – que de fato eram empresas de EDGARD CORONA – a SMARTFIT, em 2 de janeiro de 2015, **emitiu ações preferenciais classe A – sendo que das 22.116 emitidas naquela data, 10.000 ações (45,27%) foram para o Diretor Presidente EDGARD CORONA, que, mais uma vez, nada desembolsou pelas ações que lhe deram preferência na distribuição de dividendos;**

9) AGE realizada no mesmo dia 2 de janeiro de 2015 (anexo 25) aprovou a “**antecipação de dividendos das ações preferenciais classe A à conta do lucro líquido do exercício social a encerrar-se em 31 de dezembro de 2015, no valor total de R\$ 12.398.006,03** (doze milhões, trezentos e noventa e oito mil e seis reais e três centavos), a ser efetivada no decorrer do presente exercício social. Deste valor, R\$ 4.436.246,03 (quatro milhões, quatrocentos e trinta e seis mil, duzentos e quarenta e seis reais e três centavos) serão pagos imediatamente nesta data, e R\$ 7.961.760,00 (sete milhões, novecentos e sessenta e um mil, setecentos e sessenta reais) serão pagos em 12 parcelas mensais iguais, no dia 20 de cada mês, a partir deste mês”, conforme subitem II do item 5 da ata da mencionada AGE;

10) **Fazendo parte da fraude contra o Fisco, por desrespeitar os artigos 17 e 200, inciso V, da Lei nº 6.404, de 1976, a distribuição dos rendimentos decorrentes do ágio obtido na emissão de ações da BIORITMO também infringiu os dispositivos do Estatuto Social da SMARTFIT** que regulamentavam na época a distribuição de dividendos da empresa. Isso porque o artigo 4º, §2º do mencionado estatuto determinava que “A totalidade das ações preferenciais classe A confere aos seus titulares o direito ao recebimento de (i) dividendos prioritários equivalentes (i.a) (I) 25% (vinte e cinco por cento) do lucro líquido apurado com base nas demonstrações financeiras relativas aos exercícios sociais de 2014 e 2015, ou (II) ao montante total de dividendos determinado pelos Acionistas na Assembleia Geral Ordinária que aprovar as demonstrações financeiras relativas aos referidos exercícios, se superar o valor mencionado em (I), limitado em até 99% (noventa e nove por cento) do lucro líquido apurado nas demonstrações financeiras relativas a cada um dos exercícios sociais subsequentes ao de 2015; e (ii) dividendos correspondentes ao saldo remanescente do lucro líquido, após a distribuição de dividendos prioritários conforme os itens anteriores, em igualdade de condições com os demais acionistas”. A fixação dos dividendos de 2015 foi realizada em AGE de 2 de janeiro de 2015, sendo que o estatuto, já que este mencionava que, no caso de fixação de dividendos em condições distintas da estabelecida no estatuto esta teria que ser determinada pelos acionistas na Assembleia Geral Ordinária que aprovasse as demonstrações financeiras relativas aos referidos exercícios. É mais uma comprovação de que os valores distribuídos pela SMARTFIT em 2015 são rendimentos tributáveis, jamais podendo ser considerados dividendos. Além disso, reitera-se que não houve qualquer disposição expressa sobre a cumulatividade dos dividendos, o que significa que a distribuição desses rendimentos contraria o disposto nos artigos 17, §6º; 200, inciso V, e 201 da Lei nº

6.404, de 1976, que só permitem a distribuição, como dividendos, dos valores contabilizados em reservas de capital, no exercício em que o lucro for insuficiente, na hipótese de dividendos cumulativos, o que não é o caso;

[...]

12) No caso em questão o administrador (EDGARD CORONA), **utilizou-se da conversão temporária de parte de suas ações (de ordinárias para preferenciais), garantindo para si o recebimento de dividendos vultosos, com o único intuito de evitar a tributação desses rendimentos, tentando dar uma aparência de legitimidade a rendimentos decorrentes do ágio na emissão de ações da SMARTBIO que nunca foram oferecidos à tributação;**

13) A subscrição das debêntures emitidas pela INSSIGNY pelos FIPs vinculados ao Grupo Pátria, já comentadas no item 4.6, teve como propósito garantir o dinheiro em espécie para o pagamento dos rendimentos mencionados acima. As referidas debêntures, no valor total de R\$ 30 milhões, foram objeto de um contrato de compra e venda que teve o objetivo de evitar a alteração no percentual de participação no Capital Social da Inssigny. **Conforme já demonstrado no item 4.6, EDGARD CORONA e seus filhos contraíram uma suposta dívida que nunca foi paga. Os atos descritos caracterizam simulação, ou seja, uma declaração falsa, enganosa, da vontade, visando “aparentar” um negócio diverso do efetivamente desejado** (GONÇALVES, 2011). **Negócio simulado é, assim, o que tem “aparência” contrária à realidade (SILVA, 2008). A simulação é produto de um conluio entre os contratantes, visando obter efeito diverso daquele que o negócio “aparenta” conferir. Não havia qualquer intenção real de compra e venda do título mobiliário, mas apenas captar dinheiro em espécie para pagar, na forma fraudulenta de dividendos, conforme descrito anteriormente, os rendimentos obtidos com o ágio na emissão de ações da BIORITMO em 2010;**

32. Como se vê, a autoridade fiscal considerou como ato societário fraudulento a forma de constituição das sociedades por ações. Aduz que as principais empresas da família Corona não eram de fato sociedades por ação, mas sociedades unipessoais comandadas por EDGARD CORONA, que as transformou de limitadas em sociedades por ação para tentar fraudar o Fisco.

33. Observa que Edgard Corona, sob "a “casca” de sociedade por ações de suas empresas, emitiu ações preferenciais para beneficiar a si mesmo, em detrimento dos outros “acionistas” (seus filhos) das empresas da Família Corona, pois eles mesmos lhe concederam o usufruto vitalício das ações ordinárias e lhe deram plenos poderes, como diretor presidente das empresas.

34. Na sequência discorre sobre o objetivo da sucessão dos referidos atos societários "fraudulentos". Mas, a meu ver, até este ponto não há uma evidência clara de ato fraudulento.

35. Aponta que, além da sucessão de atos fraudulentos, o ágio na emissão de ações também não poderia ser distribuído como dividendo porque não há nada nos estatutos sociais das empresas que expressamente definam os dividendos a serem distribuídos para os acionistas detentores de ações preferenciais como dividendos cumulativos, conforme se conclui do §2º do

artigo 4º do Estatuto Social da SMARTFIT. Note-se que o cerne da questão é a distribuição irregular de dividendos.

36. O trecho a seguir corrobora que a própria autoridade fiscal considera como **fraude o descumprimento da legislação societária e do estatuto social** com reflexos tributários, veja-se novamente:

10) **Fazendo parte da fraude contra o Fisco, por desrespeitar os artigos 17 e 200, inciso V, da Lei nº 6.404, de 1976**, a distribuição dos rendimentos decorrentes do ágio obtido na emissão de ações da BIORITMO **também infringiu os dispositivos do Estatuto Social da SMARTFIT que regulamentavam na época a distribuição de dividendos da empresa.**

37. A meu ver, o descumprimento da legislação societária e do contrato social, com reflexo na seara tributária, exige elemento adicional diversa daquele que enseja a infração já autuada pela fiscalização. Voltaremos a esse ponto mais adiante.

38. O ponto a seguir, a meu ver, é o que poderia atrair a qualificadora, em razão de a autoridade fiscal afirmar tratar-se de simulação. Vejamos:

13) **A subscrição das debêntures** emitidas pela INSSIGNY pelos FIPs vinculados ao Grupo Pátria, já comentadas no item 4.6, teve como propósito **garantir o dinheiro em espécie para o pagamento dos rendimentos mencionados acima**. As referidas debêntures, no valor total de R\$ 30 milhões, foram objeto de um contrato de compra e venda que teve o objetivo de evitar a alteração no percentual de participação no Capital Social da Insigny. **Conforme já demonstrado no item 4.6, EDGARD CORONA e seus filhos contraíram uma suposta dívida que nunca foi paga**. Os atos descritos **caracterizam simulação**, ou seja, **uma declaração falsa, enganosa, da vontade, visando “aparentar” um negócio diverso do efetivamente desejado** (GONÇALVES, 2011). Negócio simulado é, assim, o que tem “aparência” contrária à realidade (SILVA, 2008). A simulação é produto de um conluio entre os contratantes, visando obter efeito diverso daquele que o negócio “aparenta” conferir. Não havia qualquer intenção real de compra e venda do título mobiliário, mas apenas captar dinheiro em espécie para pagar, na forma fraudulenta de dividendos, conforme descrito anteriormente, os rendimentos obtidos com o ágio na emissão de ações da BIORITMO em 2010;

39. No item 4.6 a autoridade fiscal descreve o que, em seu entendimento, seria simulação do contribuinte.

40. Observa que a INSSIGNY, sociedade unipessoal disfarçada de sociedade por ações, fora utilizada como empresa veículo com o único intuito de pagar o ágio obtido na emissão de ações da BIORITMO. Em razão ausência de capacidade financeira de arcar com o pagamento de supostos dividendos ela emitiu debêntures conversíveis em ações no valor de R\$ 30 milhões (valor pago em dividendos em 2013, 2014 e 2015), que foram subscritas pelos mesmos fundos de investimentos que aportaram dinheiro na BIORITMO em agosto de 2010, conforme o item 4 da ata

da AGE da INSSIGNY realizada em 29/11/2012 (anexo 16). **A autoridade fiscal considerou tal procedimento como fraudulento.**

41. Segundo a fiscalização, a emissão de debêntures foi realizada com o objetivo de gerar caixa para se justificar a distribuição de dividendos por parte da INSSIGNY; entretanto, o dinheiro para pagar esses “dividendos” teriam origem no **ágio gerado na emissão de ações da BIORITMO** em 5 de agosto de 2010.

42. Nesse sentido, afirma que o **“contrato de venda e compra das debêntures, lavrado entre os próprios acionistas da INSSINGY comprova que a operação realizada em 29 de dezembro de 2012 foi uma fraude:** para não modificar o percentual no controle (sendo 50%, na prática, de EDGARD CORONA e 50% dos FIPs vinculados ao Grupo Pátria), os FIPs “venderam” a EDGARD CORONA e seus filhos, conforme contrato particular apresentado, que segue no anexo 21.

(ii) Os Vendedores subscreveram a totalidade das debêntures, conforme comprova o Instrumento Particular de Escritura da Primeira Emissão Privada de Debêntures Conversíveis em Ações, da Espécie Subordinada, em uma Única Série, da Emissora, datado de 29 de novembro de 2012 (a "Escritura de Emissão"), e Boletim de Subscrição correspondente, cuja cópia integra o presente na forma de Anexo I, sendo: [...]

iii) Os Vendedores, cada qual, desejam vender 50% (cinquenta por cento) das Debêntures anteriormente subscritas e integralizadas por cada um deles, e os Compradores têm interesse em adquiri-las;

(iv) Os Vendedores e os Compradores são titulares da totalidade do capital social da Emissora;

43. É fato que não houve transações bancárias e financeiras, mas apenas transferências/assunção de dívidas, o que fora confirmado por Edgard Corona, o qual registrou ainda que o pagamento das debêntures adquiridas ocorreram por meio dos dividendos creditados, nos anos 2013 a 2015, repassados diretamente pela Inssigny Holding S/A ao credor Pátria por conta e ordem deste; e mediante crédito da redução de capital, também repassados por conta e ordem ao credor Pátria.

44. Ante tais fatos a autoridade fiscal assentou ser “inverídica a afirmação do contribuinte dizendo que o débito foi pago por meio de dividendos repassados diretamente pela Inssigny ao credor, pois quem recebeu os valores foi o sr. EDGARD CORONA”

45. Assentou ainda que os FIPs também receberam dividendos em virtude de serem titulares de ações preferenciais classe A, assim como EDGARD CORONA, que sempre foi o administrador e mandatário exclusivo das principais empresas do Grupo Smartfit, verdadeiras sociedades unipessoais disfarçadas de sociedades por ação.

46. A seguir a narrativa da Fiscalização:

4.6) OBTENÇÃO DE CAIXA PARA PAGAMENTO DE DIVIDENDOS

Como já dito anteriormente, a **INSSIGNY, sociedade unipessoal disfarçada de sociedade por ações, foi uma empresa veículo utilizada com o único intuito de**

pagar o ágio obtido na emissão de ações da BIORITMO em 5 de agosto. A INSSIGNY não era operacional e tinha apenas R\$ 100,00 no caixa nos anos de 2010 e 2011. **Portanto não teria capacidade financeira de arcar com o pagamento de supostos dividendos.**

Tentou-se solucionar o problema por meio de **nova fraude** realizada em 26 de dezembro de 2012: **a emissão de debêntures conversíveis em ações no valor de R\$ 30 milhões (valor pago em dividendos em 2013, 2014 e 2015), que foram subscritas pelos mesmos fundos de investimentos que aportaram dinheiro na BIORITMO em agosto de 2010**, conforme o item 4 da ata da AGE da INSSIGNY realizada em 29/11/2012 (anexo 16):

[...]

A emissão de debêntures foi realizada com o **objetivo de gerar caixa para se justificar a distribuição de dividendos por parte da INSSIGNY. Só que o dinheiro para pagar esses “dividendos” tem origem no ágio gerado na emissão de ações da BIORITMO em 5 de agosto de 2010. Um contrato de venda e compra das debêntures, lavrado entre os próprios acionistas da INSSINGY comprova que a operação realizada em 29 de dezembro de 2012 foi uma fraude:** para não modificar o percentual no controle (sendo 50%, na prática, de EDGARD CORONA e 50% dos FIPs vinculados ao Grupo Pátria), os FIPs “venderam” a EDGARD CORONA e seus filhos, conforme contrato particular apresentado, que segue no anexo 21.

[...]

Porém, não houve qualquer transferência bancária em relação a esses valores. Conforme as DIRPF de EDGARD CORONA, este contraiu dívida com os FIPs: na DIRPF ano base de 2012 (segue anexa), consta que o contribuinte contraiu dívida no valor de R\$ 9,531 milhões, cujo credor era PATRIA INVESTIMENTOS S/A (CNPJ/MF 12.461.756/0001-17). Na descrição da dívida consta a seguinte informação: DIVIDA REF. AQUISICAO DE 9.531 DEBENTURES CONVERSÍVEIS EM ACAO DA EMPRESA INSSYGNH HOLDINGS S/A, CNPJ/MF. 11.396.299/0001-61.

Essa dívida aumentou para R\$ 11.037.959,29, conforme DIRPF ano base 2013 (anexa) e foi extinta em 2015 (anexa), segundo DIRPF respectiva. O sujeito passivo foi então intimado a esclarecer e comprovar as transações bancárias e financeiras que lastreavam tal dívida. Em resposta escrita (anexo 17) confirmou não haver movimentação financeira alguma, conforme transcrito abaixo:

[...]

É inverídica a afirmação do contribuinte dizendo que o débito foi pago por meio de dividendos repassados diretamente pela Inssigny ao credor, pois quem recebeu os valores foi o sr. EDGARD CORONA. Os FIPs também receberam dividendos em virtude de serem titulares de ações preferenciais classe A, assim como EDGARD CORONA, que sempre foi o administrador e mandatário exclusivo das principais empresas do Grupo Smartfit, verdadeiras sociedades unipessoais disfarçadas de sociedades por ação. Isso porque EDGARD CORONA, conforme

demonstrado anteriormente, sempre teve usufruto vitalício de todas as ações das principais empresas do Grupo Smartfit que não lhe pertenciam, concentrando em si o direito de voto e as emissões de ações preferenciais dessas empresas em benefício próprio.

47. A recorrente apresenta como justificativa as seguintes alegações, em síntese:

115. A situação que foi posta com a emissão das debêntures foi a seguinte: (i) a Insigny **necessitava de caixa** para capitalizar as sociedades investidas (operacionais); (ii) os fundos de investimento geridos pelo Grupo Pátria detinham recursos necessários para realizar a transferência de recursos essenciais à capitalização das empresas operacionais do Grupo Smartfit; (iii) fundos de investimentos em participações (“FIPs”) somente poderiam deter títulos de dívida conversíveis em participações societárias (debêntures conversíveis); e (iv) se somente os FIPs detivessem as debêntures conversíveis, haveria diluição do Edgard e sua família na participação da Insigny, o que era inadmissível sob uma perspectiva negocial.

116. A emissão de debêntures a serem integralizadas pelos FIPs com a consequente venda de 50% das debêntures emitidas (a prazo) para o Edgard era a única forma de (i) conceder recursos à Insigny e, portanto, às sociedades operacionais do Grupo Smartfit; e, simultaneamente, (ii) permitir que o Edgard e sua família não fossem diluídos em sua participação societária. Os dividendos fixos seriam, portanto, utilizados para quitar a dívida detida pelo Edgard e sua família em face dos FIPs geridos pelo Pátria, o que, mais uma vez, confirma que a estrutura de dividendos fixos cumulativos adotada não se deu para conferir valores não tributáveis pelo Edgard, haja vista que o referido acionista não recebeu o caixa decorrente das distribuições utilizadas para pagar a compra e venda das debêntures.

118. **Como se vê, nada foi feito às escondidas e muito menos com intuito fraudulento.** As debêntures foram emitidas e subscritas de forma regular. Ainda, o Edgard remunerou os fundos de investimento geridos pelo Grupo Pátria de acordo com padrões de mercado.

119. Ademais, parte relevante dos dividendos fixos cumulativos não implicaram, no período analisado, pagamento de caixa ao Edgard, o que afasta a premissa de que a estrutura de ações preferenciais existentes foi feita para permitir que o Edgard recebesse recursos sem a tributação de imposto sobre a renda.

48. Como dito antes, a aplicação da multa majorada, até então denominada de qualificada, exige prova de conduta adicional e diversa daquela que ensejou o lançamento do tributo.

49. Quanto às condutas tipificadas como fraude e conluio pela fiscalização, entendo não restar provada a fraude.

50. Como dito acima, a autoridade fiscal considerou como **fraude o descumprimento da**

legislação societária e do **estatuto social** com reflexos tributários, matéria que ensejou a tributação. Logo não há falar-se em simulação, tampouco fraude. Caso tenha havido, a meu ver, não consta dos autos provas suficientes para tal.

Conclusão

51. Ante o exposto, dou provimento ao recurso voluntário para afastar a qualificadora da multa, reduzindo-a de 150% para 75%.

Assinado Digitalmente
Efigênio de Freitas Júnior