



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10580.729192/2011-71
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-006.165 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 12 de julho de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado COMPANHIA DE ELETRICIDADE DO ESTADO DA BAHIA COELBA

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

RECURSO ESPECIAL. MULTA QUALIFICADA. ÁGIO. FUNDAMENTO AUTÔNOMO NÃO ATACADO. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece do Recurso Especial que não questiona, muito menos demonstra a necessária divergência jurisprudencial, em relação a um ou mais dos fundamentos jurídicos autônomos que, por si só, seja apto a motivar a conclusão da decisão recorrida sobre a matéria em debate.

Recurso especial da Fazenda Nacional que não questiona os fundamentos do acórdão recorrido sobre a inaplicabilidade de multa qualificada quando a operação está de acordo com a jurisprudência da época e quando a chamada “empresa veículo” está inserida em um contexto de aquisição em processo de privatização.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial. Votou pelas conclusões a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

Participaram do presente 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, Gustavo Guimaraes da Fonseca e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional em face do acórdão 1201-002.893, de 16 de abril de 2019, que deu parcial provimento ao recurso voluntário, afastando a qualificação da multa de ofício, nos termos das seguintes ementa e decisão:

Acórdão recorrido 1201-002.893

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

A observância das formalidades legais na realização das operações relativas à absorção de patrimônio de uma sociedade com registro de ágio, sem prova irrefutável de fraude ou de tentativa de mascarar ou encobrir os fatos, desautoriza a qualificação da multa de ofício.

DECADÊNCIA.

Na hipótese de fato que produza efeito em períodos diversos daquele em que ocorreu, a decadência não tem por referência a data do evento registrado na contabilidade, mas sim, a data de ocorrência dos fatos geradores em que esse evento produziu o efeito de reduzir o tributo devido.

INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. INOCORRÊNCIA DE SIMULAÇÃO, ABUSO DE DIREITO OU ABUSO DE FORMA.

No contexto do programa de privatização, a efetivação da reorganização de que tratam os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, mediante a utilização de empresa veículo, desde que dessa utilização não tenha resultado aparecimento de novo ágio, não resulta economia de tributos diferente da que seria obtida sem a utilização da empresa veículo e, por conseguinte, não pode ser qualificada de planejamento fiscal inoponível ao fisco.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL. MANUTENÇÃO PARCIAL DA INFRAÇÃO.

Havendo saldo insuficiente para a compensação de prejuízo fiscal, mantém-se a autuação até o limite apurado.

MULTA ISOLADA.

Do ano-calendário 2007 em diante, se não efetuado o pagamento da estimativa mensal, cabe a imputação de multa isolada, sobre a totalidade ou diferença entre o valor que deveria ter sido pago e o efetivamente pago, apurado a cada mês do ano-calendário, mesmo que lançada a multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurados no ajuste anual, não se aplicando a

referida multa em anos-calendário anteriores nos termos da Súmula CARF nº 105.

JUROS. TAXA SELIC.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

A decisão prolatada no lançamento matriz estende-se ao lançamento decorrente, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Acordam os membros do colegiado em dar parcial provimento ao recurso, para afastar a qualificação da multa de ofício, por unanimidade. Declarou-se impedida a conselheira Bárbara Santos Guedes (Suplente Convocada).

Os autos de infração em questão foram lançados para cobrar IRPJ e CSLL referentes aos anos-calendário de 2006 a 2010 em virtude da glosa de despesas com amortização de ágio, com multa qualificada de 150% e lançamento de multas isoladas.

O principal de tributos, assim como as multas isoladas, restaram mantidos definitivamente após acórdão da CSRF 9101-003.467, de 7 de março de 2018, decidido por voto de qualidade, e de cujo voto merecem destaque os seguintes trechos:

(...)

Feitas as digressões anteriores, verifica-se, no presente caso, que o ágio pago pela investidora GUARANIANA na aquisição de participação societária na (investida) COELBA foi transferido para a NORDESTE PARTICIPAÇÕES, não mais se verificando o aspecto pessoal da regra de dedutibilidade da amortização de ágio. De outra banda, uma vez transferido o ágio a terceira empresa (NORDESTE PARTICIPAÇÕES), não mais pode haver a indispensável confusão patrimonial entre a investidora original (GUARANIANA) e a investida (COELBA).

Não há qualquer dúvida no sentido de se estar diante de caso de ágio transferido, o qual, como se viu, não dá direito à dedução da amortização.

Com efeito, a GUARANIANA adquiriu o controle acionário da COELBA no leilão de privatização da última (em Junho/1997), pagando ágio de R\$ 1.095.017.722,11 e em leilão especial na Bovespa (em Outubro/1999), pagando ágio de R\$ 40.692.244,64. Meses depois (em Março/2000), o ágio foi transferido para a NORDESTE PARTICIPAÇÕES no momento em que a GUARANIANA subscreveu aumento capital nessa empresa (NORDESTE PARTICIPAÇÕES), utilizando o investimento que detinha na COELBA. Pouco depois a investida COELBA incorporou a investidora NORDESTE PARTICIPAÇÕES (incorporação "reversa" ou "as avessas") e passou a amortizar o ágio e a deduzir a despesa correspondente nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

(...)

É dizer, ainda que o ágio tenha sido originariamente pago e mesmo que possa ser justificável a interposição de terceira empresa no processo por razões extratributárias, os efeitos tributários de dedutibilidade da amortização do ágio não se verificam.

(...)

A Recorrente questiona também a alegação trazida no TVF de que se trataria de "ágio de si mesmo" e de que as operações se deram dentro do grupo econômico, sublinhando que haveria aí uma quebra de isonomia com o tratamento fiscal do deságio. Entretanto, como antes referido, ainda que o ágio tenha sido originariamente pago a partes não relacionadas no leilão de privatização da COELBA, sua amortização não pode ser deduzida como despesa a partir do momento em que o investimento foi extinto com a transferência a terceira empresa.

É de se dar, portanto, provimento ao recurso da Fazenda para restabelecer a glosa das despesas com amortização de ágio perpetrada pela Fiscalização

Como a Turma recorrida, como se viu, não se pronunciou acerca da qualificação da multa de ofício imposta pela Fiscalização por ter identificado conduta fraudulenta nas operações que redundaram no aproveitamento fiscal do ágio, deverá fazê-lo na sequência.

Diante da decisão da CSRF o autos retornaram à turma *a quo* para julgamento acerca da qualificação da multa de ofício, tendo sido proferido o acórdão ora recorrido cuja ementa já se transcreveu acima.

A Fazenda Nacional alega divergência com relação aos acórdãos 101-96.724 e 101-000.899, assim ementados:

Acórdão paradigma 101-96.724

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Anos-calendário: 2001 e 2002

NULIDADE- REEXAME DE FATOS JÁ VALIDADOS EM FISCALIZAÇÃO ANTERIOR- A Secretaria da Receita Federal não valida ou invalida fatos, mas analisa sua repercussão frente à legislação tributária e exige o tributo porventura deles decorrentes. No caso, a repercussão tributária dos fatos só surgiu com a amortização do suposto ágio.

ATOS SIMULADOS. PRESCRIÇÃO PARA SUA DESCONSTITUIÇÃO.

No campo do direito tributário, sem prejuízo da anulabilidade (que opera no plano da validade), a simulação nocente tem outro efeito, que se dá plano da eficácia: os atos simulados não têm eficácia contra o fisco, que não necessita, portanto, demandar judicialmente sua anulação.

INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE AÇÕES. SIMULAÇÃO.

A reorganização societária, para ser legítima, deve decorrer de atos efetivamente existentes, e não apenas artificial e formalmente revelados em documentação ou na escrituração mercantil ou fiscal. A caracterização dos atos como simulados, e não reais, autoriza a glosa da amortização do ágio contabilizado.

MULTA QUALIFICADA A simulação justifica a aplicação da multa qualificada.

Acórdão paradigma 101-000.899

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007, 2008

TRANSFERÊNCIA DE CAPITAL PARA AQUISIÇÃO DE INVESTIMENTO POR EMPRESA VEÍCULO, SEGUIDA DE SUA INCORPORAÇÃO PELA INVESTIDA. SUBSISTÊNCIA DO INVESTIMENTO NO PATRIMÔNIO DA INVESTIDORA ORIGINAL. Para dedução fiscal da amortização de ágio fundamentado em rentabilidade futura é necessário que a incorporação se verifique entre a investida e a pessoa jurídica que adquiriu a participação societária com ágio. Não é possível a amortização se o investimento subsiste no patrimônio da investidora original.

MULTA QUALIFICADA. Sujeita-se a multa qualificada a exigência tributária decorrente da prática de negócio jurídico fictício, que se presta, apenas, a construir um cenário semelhante à hipótese legal que autoriza a amortização do ágio pago na aquisição de investimentos.

Em 24 de setembro de 2019 Presidente de Câmara deu seguimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, nos seguintes termos (grifos do original):

(...)

Mesmo arcabouço jurídico

Art. 44, §1º da Lei 9430/96 e ao art. 72 da Lei 4.502/64.

Da similitude fática

Há similitude fática naquilo que é essencial, qual seja, em todos os julgados reconheceu-se que teria havido planejamento fiscal através de operações encadeadas formalmente válidas se vistas individualmente, mas se vistas em seu conjunto: com evidente intuito apenas de economia tributária. Porém, essas circunstâncias redundaram em diferentes conclusões quanto à caracterização do intuito de fraude e consequentemente da qualificação da multa.

Por se tratar da aplicação de penalidade relacionada à multa de ofício, as peculiaridades fáticas dos planejamentos tributários em consideração não são de todo relevantes como seria o caso se a divergência estivesse a questionar o conteúdo desses planejamentos. De toda sorte, os referidos paradigmas trataram de planejamentos tributários considerados artificiais no âmbito do ágio aproveitado envolvendo empresas veículos também desconsideradas.

Da divergência constatada

Verifica-se que no recorrido foi manifesto o entendimento de que mesmo diante de uma operação considerada artificial, por ter se utilizado de empresa veículo com objetivo de buscar os efeitos fiscais do ágio para reduzir o ônus tributário, havia ainda a necessidade por parte da fiscalização de se demonstrar o evidente intuito de fraude na referida operação, dado que tal artificialidade não caracterizaria por si só o dolo, “nem estaria associada a uma das condutas típicas definidas como sonegação, fraude ou conluio,

assim como “todas as operações realizadas por ela foram devidamente formalizadas perante os órgãos competentes, o que demonstra que não houve intenção de omitir nenhuma informação das autoridades fiscais”.

De outra banda, nos paradigmas, diante de operações consideradas artificiais e simuladas – em que “essa análise não há que ser feita para cada negócio isoladamente, mas em relação ao conjunto de negócios encadeados, como um todo” (paradigma 1) - como as de utilização de empresas veículos com propósito apenas de economia tributária (paradigmas 1 e 2) onde ao final das sucessivas operações o controle acionário principal não se modificou (paradigma 2), entendeu-se que era ínsito a situações de artificialidade tais como essas, a presença do dolo e, consequentemente, o evidente intuito de fraude, caracterizando assim a necessidade de qualificação da multa de ofício (paradigmas 1 e 2).

Seguem abaixo trechos relevantes do Recorrido e dos respectivos paradigmas demonstrando a conclusão acima:

Trechos do Ac. Recorrido:

(...) Dessa forma, entendo que o relatório de fiscalização não logrou êxito em comprovar a ocorrência de fraude por parte da ora Recorrente, assim como todas as operações realizadas por ela foram devidamente formalizadas perante os órgãos competentes, o que demonstra que não houve intenção de omitir nenhuma informação das autoridades fiscais.

(...) (Destacou-se).

Para efeito de melhor entendimento da matéria de fundo, segue abaixo trechos do Ac. n.º 9101-003.467, da CSRF, que reformou o Ac. Recorrido na parte em que foi dado provimento ao recurso do contribuinte: **transferência do ágio através de empresa veículo**. Confira-se:

(...)

A empresa Guaraniana S/A resolve investir na Nordeste Participações S/A, empresa ligada, mediante aporte de capital subscrito por ações, que já detinha, da própria COELBA. Ora, os dispositivos legais supracitados, autorizam a amortização do ágio se, e somente se, a pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, detiver participação societária adquirida com ágio ou deságio. Nesta primeira operação o que se vislumbra é que a Guaraniana S/A adquiriu participação com ágio, porém, o transferiu para a Nordeste Participações S/A através de aporte de capital. Assim, constata-se claramente que esta não adquiriu qualquer participação com ágio, desvirtuando os dispositivos legais vigentes.

Observe-se que a Fiscalização atribui a condição de “empresa veículo” à PARTICIPAÇÕES por ter concluído que ela teve a função única de transferir o ágio para que pudesse ser amortizado e deduzido.

A Recorrente alega não haver artificialismo, abuso de direito, simulação ou fraude a lei nas operações levadas a cabo, e que elas foram realizadas da forma com o intuito de possibilitar que a Recorrente se valesse do benefício de dedução do ágio pago no processo de privatização, não sendo razoável a incorporação de empresas como a GUARANIANA, que detém investimentos em diversas companhias de geração e de transmissão de energia elétrica por uma concessionária de energia elétrica.

Ocorre que ainda que o ágio tenha sido efetivamente pago originariamente (pela GUARANIANA) e mesmo que sejam relevantes as razões societárias ou mesmo regulatórias a justificarem a utilização NORDESTE PARTICIPAÇÕES nas operações societárias levadas a cabo, não se pode ignorar o fato de que o investimento original foi extinto quando foi transferido da GUARANIANA para a NORDESTE PARTICIPAÇÕES. Não pode, dessa maneira, ser “carregado” por terceira empresa, que, assim procedendo, justifica a qualificação doutrinária de “empresa veículo”.

(...)

A ementa do primeiro paradigma por si só, já dá conta da divergência instalada:

(...) **MULTA QUALIFICADA** A simulação justifica a aplicação da multa qualificada

Segue agora **trechos do voto condutor ainda do primeiro paradigma** demonstrando a similitude fática entre os casos que trataram também de artificialismo envolvendo a criação de empresa veículo:

(...)(Não obstante a possibilidade de amortização do ágio antes que ocorra a alienação ou liquidação do investimento se caracterize como benefício fiscal outorgado pela lei, é óbvio que o benefício se aplica às reais hipóteses de aquisição de investimento com ágio, não àquelas em que tenha havido uma artificial estruturação para possibilitar o aparecimento do ágio a ser amortizado em futura incorporação, com o único objetivo de criar despesas dedutíveis.

A reorganização societária, para ser legítima, deve decorrer de atos efetivamente existentes, e não apenas artificial e formalmente revelados em documentação ou na escrituração mercantil ou fiscal. Há que se perquirir se os atos praticados são reais, e não **simulados E essa análise não há que ser feita para cada negócio isoladamente, mas em relação ao conjunto de negócios encadeados, como um todo.**

(...)

É de todo evidente que a operação foi articulada pelas pessoas físicas que, direta ou indiretamente, controlam o capital das empresas envolvidas, para criar, formalmente, uma situação que se enquadrasse na possibilidade de deduzir despesas de amortização de ágio, advinda com a publicação da Lei nº 9.532/97.

A sucessão dos atos, a proximidade temporal entre eles e a extinção da empresa por incorporação revelam **que nunca houve a intenção real de constituir uma empresa** (a ZBT, constituída em junho de 1998 e extinta em agosto de 1998) para efetivamente operar segundo seu objetivo social, **mas sim de criar uma sociedade efêmera, de passagem, que possibilitasse um registro de ágio a ser amortizado por empresa do grupo.** (...) (Destacou-se).

A ementa do segundo paradigma, por si só, já dá conta de bem representar a divergência instalada:

TRANSFERÊNCIA DE CAPITAL PARA AQUISIÇÃO DE INVESTIMENTO POR EMPRESA VEÍCULO, SEGUIDA DE SUA INCORPORAÇÃO PELA INVESTIDA. SUBSISTÊNCIA DO INVESTIMENTO NO PATRIMÔNIO DA INVESTIDORA ORIGINAL.

Para dedução fiscal da amortização de ágio fundamentado em rentabilidade futura é necessário que a incorporação se verifique entre a investida e a pessoa jurídica que adquiriu a participação societária com ágio. Não é possível a amortização se o investimento subsiste no patrimônio da investidora original.

MULTA QUALIFICADA. Sujeita-se a multa qualificada a exigência tributária decorrente da prática de negócio jurídico fictício, que se presta, apenas, a construir um cenário semelhante à hipótese legal que autoriza a amortização do ágio pago na aquisição de investimentos.

Seguem agora trechos do voto condutor do segundo paradigma:

Observo, ainda, que a autoridade lançadora aplicou multa qualificada, por entender que o negócio jurídico praticado foi fictício, montado apenas para gerar uma vultosa exclusão do Lucro Real. E, embora a oposição feita ao laudo não mereça prosperar, os fatos descritos demonstram que a APENINA e a MKV

foram criadas apenas para receber em 01/06/99 o capital aplicado na aquisição da LISTEL, a qual migrou do controle indireto exercido pela AVERDIN para o controle direto desta após as incorporações que deram ensejo à amortização do ágio aqui em debate. Nas palavras da Fiscalização, a incorporação da ALIENA e da APENINA pela LISTEL não alterou a composição do capital social da incorporadora, já que as participações daquelas duas no capital da LISTEL eram seus únicos ativos.

Conclui-se, daí, que a criação da APENINA e da MKV **teve por objetivo, apenas, construir um cenário que se assemelhasse à hipótese legal que autoriza a amortização do ágio pago na aquisição de investimentos, circunstância que, infringe os incisos II e IV do art. 1º e o inciso I do art. 2º da Lei nº 8.137/90; bem como o art. 72 da Lei nº 4.502/64. Assim, a multa qualificada deve subsistir** (Destaques da Recorrente)

Pelo exposto, OPINO por ADMITIR esta matéria em face da comprovação do dissídio jurisprudencial através dos 2(dois) paradigmas apresentados.

O sujeito passivo apresentou contrarrazões questionando a admissibilidade e o mérito do recurso especial.

É o relatório.

Voto

Conselheira Livia De Carli Germano, Relatora.

Admissibilidade recursal

O recurso especial é tempestivo. Passo a examinar os demais requisitos para a sua admissibilidade.

Nesse ponto, observo que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) é instância especial de julgamento com a finalidade de proceder à uniformização da jurisprudência do CARF. Desse modo, a admissibilidade do recurso especial está condicionada ao atendimento do disposto no artigo 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF - RICARF, aprovado pela Portaria MF 343/2015, merecendo especial destaque a necessidade de se demonstrar a divergência jurisprudencial, *in verbis*:

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

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

(...)

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

Destaca-se que o alegado dissenso jurisprudencial se estabelece em relação à interpretação das normas, devendo, a divergência se referir a questões de direito, tratando-se da mesma legislação aplicada a um contexto fático semelhante. Assim, se os acórdãos confrontados examinaram normas jurídicas distintas, ainda que os fatos sejam semelhantes, não há que se falar em divergência entre os julgados.

Por outro lado, quanto ao contexto fático, não é imperativo que os acórdãos paradigma e recorrido tratem exatamente dos mesmos fatos, mas apenas que o contexto tido como relevante pelo acórdão comparado seja de tal forma semelhante que lhe possa (hipoteticamente) ser aplicada a mesma legislação. Desse modo, um exercício válido para verificar se se está diante de genuína divergência jurisprudencial é verificar se a aplicação, ao caso dos autos, do racional constante do paradigma, seria capaz de levar à alteração da conclusão a que chegou o acórdão recorrido.

Quando se discute a aplicação de multa qualificada, ademais, muitas vezes as razões do precedente em questão estão intimamente vinculadas ao contexto fático da operação, de maneira que a verificação da existência de divergência jurisprudencial pode se revelar tarefa ainda mais minuciosa, eis que circunstancial.

O sujeito passivo questiona a admissibilidade do recurso especial, afirmando que *“para que fosse possível a comparação, seria necessário, no mínimo, que os acórdãos paradigmas tratassem de operações com ágio realizadas no contexto do programa de privatização, como no caso ora em análise.”*

Além disso, contesta o cabimento do recurso quanto ao paradigma 101-96.724, afirmando que este, diferentemente do caso dos autos, analisou *“a formação artificial do ágio, sem qualquer pagamento em dinheiro”*, isto é, tal precedente *“trata da própria inexistência do ágio, criado artificialmente, em negócio entre partes dependentes, sem real pagamento em dinheiro ou aquisição efetiva”*.

Bem assim, contesta a admissibilidade quanto ao paradigma 1101-000.899 indicando que, em tal precedente, a multa qualificada *“se justifica pela configuração de negócio jurídico fictício.”*

Vejamos.

O voto condutor do acórdão recorrido inicia a análise da questão citando trecho de voto de outro Conselheiro proferido no acórdão 9101-003.584 de 08 de maio de 2018 (o qual exclui a qualificação da multa se apoiando na doutrina de Marco Aurélio Greco, aproximando as figuras da fraude e sonegação do dolo penal, e exclui a qualificação da multa após afirmar que, naquele caso específico, houve simulação ou vício de causa, mas não falsidade material ou qualquer conduta concretizada no iter formativo do fato gerador ou após a ocorrência deste).

Em seguida, o voto condutor do acórdão recorrido então afirma não ter encontrado na acusação fiscal a caracterização de tal fraude, *in verbis*:

Dessa forma, entendo que o relatório de fiscalização não logrou êxito em comprovar a ocorrência de fraude por parte da ora Recorrente, assim como todas as operações realizadas por ela foram devidamente formalizadas perante os órgãos competentes, o que demonstra que não houve intenção de omitir nenhuma informação das autoridades fiscais.

Como decorrência, a multa de ofício somente seria qualificada nos casos de evidente intuito de fraude nos termos dos artigos 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502/64, sendo que tais artigos sempre exigem uma conduta dolosa, conforme trecho abaixo:

[...]

Como não houve demonstração da prática dolosa, não há que se falar em qualificação da multa de ofício.

Feita tal afirmação, o voto ainda cita o artigo 24 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, *“pelo qual a revisão quanto à validade de ato levará em conta as orientações gerais da época”*, e conclui (grifamos):

Considerando que o Acórdão recorrido se refere à (sic) ágio decorrente de operação de privatização ocorrida em 1999, vale destacar que ainda não havia jurisprudência consolidada sobre o ágio à época, o que implica em que, ainda que o auto de infração aqui discutido tenha sido mantido no que tange ao mérito, não se pode aplicar a multa mais gravosa (nesse caso, a multa qualificada) diante de um cenário em que grande parte dos autos de infração eram cancelados.

Por fim, o voto cita o artigo 112 do CTN, *“pelo qual deve se interpretar a legislação de penalidades de forma mais favorável ao contribuinte, quando houver dúvida quanto à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação”*, concluindo *“por conhecer do Recurso Voluntário e dar-lhe parcial provimento para afastar a qualificação da multa de ofício.”*

Além do trecho de voto acima transcrito, a ementa do acórdão recorrido também dá ênfase a ter o ágio sido originado em operação de privatização, e resume: *“No contexto do programa de privatização, a efetivação da reorganização de que tratam os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, mediante a utilização de empresa veículo, desde que dessa utilização não tenha resultado aparecimento de novo ágio, não resulta economia de tributos diferente da que seria obtida sem a utilização da empresa veículo e, por conseguinte, não pode ser qualificada de planejamento fiscal inoponível ao fisco.”*

Como se percebe, o voto condutor do acórdão recorrido tem por fundamentos (i) ausência de identificação, na acusação fiscal, de imputação da conduta dolosa que se entende corresponder à fraude da Lei 4.502/1964 (falsidade material ou qualquer conduta concretizada no iter formativo do fato gerador ou após a ocorrência deste); (ii) a constatação de que, em 1999/2000, quando o ágio em questão foi originalmente gerado, a jurisprudência não estava consolidada e *“grande parte dos autos de infração eram cancelados”*, razão porque entenderia aplicável o artigo 24 da LINDB e o artigo 112 do CTN, e (iii) estar o ágio relacionado a operação de privatização, circunstância que justificaria a participação da “empresa veículo”.

O recurso especial da Fazenda Nacional questiona exclusivamente o primeiro ponto acima, silenciando quanto aos demais argumentos do voto condutor do acórdão recorrido, acerca da conduta conforme a jurisprudência da época e o contexto das privatizações.

Tais argumentos, por si sós, são capazes de manter a conclusão do acórdão recorrido acerca da inaplicabilidade da multa qualificada, é dizer, ainda que se reformasse a conclusão do acórdão recorrido acerca da configuração das operações como “fraude”, permaneceriam os seus fundamentos de que a qualificação não se sustenta tendo em vista que a operação se pautou na jurisprudência da época e a empresa veículo estaria justificada no contexto das privatizações.

Neste sentido, oriento meu voto para não conhecer do recurso especial.

Conclusão

Ante o exposto, oriento meu voto para não conhecer do recurso especial.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano