



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10920.723414/2014-96
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-006.835 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 7 de fevereiro de 2024
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado INDUSTRIA QUIMICA DIPIL LTDA.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010, 2011

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luciano Bernart, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Viviani Aparecida Bacchmi, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9101-006.835 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 10920.723414/2014-96

Relatório

Trata-se de recurso especial (fls. 644/657) interposto pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (“PGFN”) em face do **Acórdão nº 1302-006.048** (fls. 631/642), o qual recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2001

(...)

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

MULTA QUALIFICADA. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. VÍCIO DE CAUSA.

Sendo caracterizado o vício da causa e fixado o entendimento de que houve a prática de um planejamento tributário não oponível ao fisco, não deve prevalecer a qualificação da multa de ofício aplicada pela fiscalização.

Por bem resumir o litígio, transcrevo parte do relatório da decisão ora recorrida:

O presente processo trata-se de Autos de Infração lavrados em face do contribuinte Industria Química Dipil Ltda., ora Recorrente, através dos quais foram constituídos créditos tributários de IRPJ e CSLL, referente aos anos-calendários de 2010 e 2011.

A acusação fiscal, que motivou o lançamento de ofício por parte da fiscalização, foi muito bem resumida no acórdão de nº 9101-004.506, proferido pela 1ª Turma da CSRF. Assim, pede-se vênica para transcrever trecho daquela decisão, *in verbis*:

A autuação fiscal (e-fls. 03/30 e 304/316), de IRPJ/CSLL, relativa ao ano-calendário de 2011, trata de ganho de capital decorrente da alienação da pessoa jurídica ALG Preservantes de Madeira Ltda (“ALG”). A ALG foi constituída com capital social de R\$2.000,00 integralizado pelos sócios pessoa física Alberto Correia e Geraldina Maria Bona Correia, e pessoa jurídica Indústria Química DIPIL Ltda (“DIPIL”) que integralizou sua participação mediante cessão e conferência dos direitos relativos à titularidade e registro dos produtos MADEPIL TRI 90 e MADEPIL AC 40. Na sequência, a DIPIL transfere para Alberto Correia a sua participação na ALG mediante redução de capital pelo valor contábil das quotas, e a sócia Geraldina Maria Bona Correia transfere sua participação para o sócio Alberto Correia. Concluindo, Alberto Correia aliena suas ações por R\$9,3 milhões para a pessoa jurídica Tecnologia de Madeiras Brasileiras Participações Ltda (“MADEIRAS BRASILEIRAS”), tendo oferecido à tributação o ganho de capital apurado por pessoa física (alíquota de 15%). A Fiscalização contesta que as operações societárias tiveram por objetivo deslocar a sujeição passiva da pessoa jurídica (IRPJ e CSLL perfazendo 34%, sendo o real alienante a DIPIL) para a pessoa física, e efetua o lançamento de ganho de capital para aplicar a tributação devida para a pessoa jurídica. Foi lavrado termo de sujeição passiva indireta com base no art. 135 do CTN para Alberto Correia. Foi qualificada a multa de ofício (150%).

Pelo o que se depreende do trecho acima e, em especial, do Termo de Verificação Fiscal (fls. 19 a 30), a motivação para o lançamento de ofício dos créditos tributários foi a suposta prática de simulação de atos societários, para que a tributação do ganho de capital incidente sobre alienação das quotas da entidade se desse na pessoa física do sócio e não na pessoa jurídica, que, aos olhos da fiscalização, seria a real vendedora daquelas quotas.

Ainda, pelo o que se depreende do Termo de Verificação Fiscal, houve a qualificação da multa de ofício (aplicada no percentual de 150%), justamente porque a fiscalização entendeu que os atos praticados, que deram ensejo à alienação das quotas da entidade, foram realizados com a “utilização da simulação com o objetivo de dissimular a alienação da ALG Preservantes de Madeira Ltda. e reduzir/suprimir ilicitamente o ganho de capital e as base de cálculo de IRPJ e CSLL” o que caracterizaria sonegação, nos termos estatuídos pelo artigo 71, inciso I da Lei 4.502/64.

Ademais, foi imputada responsabilidade tributária ao sócio administrador do Recorrente – Sr. Alberto Correia -, com base no artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional.

(...)

Ao analisar o apelo do contribuinte, a DRJ no Recife (PE), todavia, entendeu por bem julgar como improcedente a impugnação ao lançamento.

(...)

O Recorrente, ao ser intimado da decisão proferida pela DRJ no Recife (PE), apresentou Recurso Voluntário que foi analisado, no CARF, por esta Turma de Julgamento (em composição distinta da atual). E, nos termos do acórdão de nº 1302-002.389, deu provimento ao apelo do contribuinte. O acórdão recebeu a seguinte ementa:

(...)

Contudo, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial em face da decisão desta Turma de Julgamento.

Ao analisar o apelo da PGFN, a 1ª Turma da CSRF reformou o entendimento dado por este colegiado, para restabelecer, no mérito, o lançamento. O acórdão proferido (número 9101-004.506) recebeu a seguinte ementa:

(...)

Ademais, no acórdão proferido, a 1ª Turma da CSRF determinou o retorno dos autos para o “colegiado de origem”, para que fossem analisadas as seguintes matérias: (i) qualificação da multa, (ii) responsabilidade tributária e (iii) incidência de juros sobre a multa.

O Recorrente (fls. 541 a 552) e o responsável (fls. 555 a 567) apresentaram Embargos de Declaração, aduzindo que o acórdão proferido pela Câmara Superior continha vícios que precisavam ser sanados.

Contudo, nos termos do despacho de fls. 583 a 596, os Embargos foram rejeitados, “*mantendo-se inalterado o v. Acórdão embargado, ante a não demonstração, pelos Embargantes, de qualquer vício*”.

Tramitado o feito, a Turma Julgadora *a quo*, por maioria de votos, afastou a qualificação da penalidade, reduzindo-a de 150% para 75%.

Intimada dessa decisão, a PGFN interpôs recurso especial, tendo sido este admitido nos seguintes termos (fls. 661/670):

(...)

Vê-se que os paradigmas apresentados, Acórdãos n.ºs 101-96.724 e 1101-000.899, constam do sítio do CARF, e que eles não foram reformados na matéria que poderia aproveitar à recorrente.

Além disso, essas decisões servem para demonstrar a alegada divergência jurisprudencial.

Conforme registrado acima, a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), quando apreciou o primeiro recurso especial que a PGFN apresentou nestes autos (Acórdão nº 9101-004.506), não aceitou as operações realizadas e restabeleceu a exigência dos tributos por entender que estas operações não tinham propósito negocial.

O voto que orientou o acórdão recorrido também assinala que: “como se observa do acórdão de nº 9101-004.506, prevaleceu, naquele colegiado, a ideia de que houve ‘artificialidade’ nas operações realizadas”.

Mesmo assim, por considerar que “não houve comprovação nos autos de que a pessoa jurídica Recorrente seria a real alienante das quotas que deram origem à tributação do ganho de capital ora em debate”, o acórdão ora recorrido afastou a multa qualificada.

Os acórdãos paradigmas, por outro lado, mantiveram a multa qualificada por situações em que também se constatou artificialidade nas operações de reorganização societária com nítido objetivo de reduzir o ônus tributário, com inexistência de outra causa econômica além da economia fiscal, onde também não havia, portanto, propósito negocial.

Desse modo, proponho que seja DADO SEGUIMENTO ao recurso especial da PGFN.

Submeto este exame de admissibilidade ao Presidente da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF.

(...)

Chamada a se manifestar, a contribuinte ofereceu contrarrazões (fls. 696/729). Questiona o conhecimento recursal e, no mérito, pugna pela manutenção do afastamento da multa qualificada.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

Conhecimento

O recurso especial fazendário é tempestivo.

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

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

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

Como, aliás, já restou assentado pelo Pleno da CSRF¹, “a *divergência jurisprudencial deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identifiquem ou assemelhem os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles*”.

E de acordo com as palavras do Ministro Dias Toffoli², “a *similitude fática entre os acórdãos paradigma e paragonado é essencial, posto que, incorrente, estar-se-ia a pretender a uniformização de situações fático-jurídicas distintas, finalidade à qual, obviamente, não se presta esta modalidade recursal*”.

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

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

Pois bem.

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

No presente caso, esta Turma de Julgamento, em um primeiro momento, nos termos do acórdão de nº 1302-002.389, entendeu, em síntese, como se depreende do voto proferido pelo ilustre ex-conselheiro Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa, que os atos praticados foram em conformidade com a legislação, “*não havendo fraude, dolo ou simulação na execução dos mesmos*”.

Ocorre, contudo, que ao analisar o Recurso Especial apresentado pela PGFN, a 1ª Turma da CSRF reformou o entendimento desta turma de julgamento. Como se observa do acórdão de nº 9101-004.506, prevaleceu, naquele colegiado, a ideia de que houve “artificialidade” nas operações realizadas. Veja-se trecho do acórdão neste sentido:

(...)

E nos autos não há uma palavra sobre os motivos pelo qual se deu a redução de capital da pessoa jurídica. Foi efetuada a operação simplesmente porque era a maneira de se transferir os ativos objeto de alienação da pessoa jurídica para a pessoa física, e, com a alienação do ativo, buscar a tributação em face da pessoa física, com alíquota menor.

A Contribuinte busca uma incidência na norma sem nenhum critério, sem demonstrar que a redução de capital era premente e vital para a manutenção da pessoa jurídica.

Constata-se, portanto, que a incidência ao art. 22 da Lei nº 9.249, de 1995, foi construída artificialmente. (...) (destacou-se)

Ou seja, o que se depreende do trecho transcrito acima é que, em decisão definitiva e que não pode mais ser objeto de análise deste colegiado, a 1ª Turma da CSRF, ao analisar os fatos constantes da acusação fiscal e as provas constantes dos autos, concluiu que houve prática de atos artificiais, praticados apenas para obter uma redução da carga tributária.

¹ CSRF. Pleno. Acórdão n. 9900-00.149. Sessão de 08/12/2009.

² EMB. DIV. NOS BEM. DECL. NO AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 915.341/DF. Sessão de 04/05/2018.

Assim, deixou-se claro, no voto proferido, que “*não há reparos a fazer na autuação fiscal, devendo ser dado provimento em relação à matéria.*”

Contudo, sabe-se que existem inúmeras discussões acerca da aplicação da multa qualificada, quando a fiscalização desconsidera eventual planejamento tributário realizado por determinado contribuinte. Sérgio André Rocha, ao estudar a obra do renomado jurista Marco Aurélio Greco, deixa bem clara a posição deste autor, que entende pela não aplicação da multa qualificada e até mesmo da multa no percentual de 75%, em especial quando há dúvida quanto à qualificação do ato ou do negócio jurídico praticado pelo contribuinte. Veja-se:

Vale destacar a referência feita por Marco Aurélio à aplicação do artigo 112 do Código Tributário Nacional. Em sua visão, se o planejamento tributário ilegítimo usualmente se apresenta no campo da dúvida quanto à qualificação do ato ou negócio jurídico praticado pelo contribuinte, seria o caso, então, de se afastar a aplicação de penalidades.

Neste campo, há um ponto central da posição do autor, que é a boa-fé do contribuinte. Para ele, “em muitos planejamentos o contribuinte age de boa-fé, pois adotou as cautelas razoáveis na medida em que buscou orientação especializada e não omitiu nenhum elemento ao Fisco. Ao contrário, a regra é o contribuinte relatar todos os fatos ocorridos e fornecer documentação pertinente, muitas vezes o Fisco só autua porque o contribuinte forneceu os elementos para tanto. Vale dizer, há casos em que o contribuinte agiu com lisura e não tinha consistência da irregularidade cometida”.

Ora, se há uma gradação de boa-fé do contribuinte, na visão do autor a penalidade ao mesmo aplicável não pode ser a mesma. Para Marco Aurélio a autoridade fiscal teria o dever de graduar a penalidade em função da gravidade da conduta praticada pelo contribuinte. Assim, não só Greco reduzirá muitíssimo a aplicação da penalidade da multa de 150%, como reduzirá o próprio escopo da multa de 75%. Em suas palavras, “a depender das circunstâncias do caso concreto que envolva um planejamento tributário (lisura, boa-fé, dúvida razoável) – aplicar a multa prevista na Lei (por exemplo, 75%) pode se afigurar superior ao estritamente necessário ao entendimento do interesse público e, portanto, ilegal por violar o preceito da Lei nº 9.784/99” (Rocha, Sérgio André. Planejamento tributário na obra de Marco Aurélio Greco. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. Págs. 150 e 151)

A não aplicação da multa qualificada nos casos dos planejamentos tributários ditos não oponíveis ao fisco não é nova neste colegiado e foi abordada de forma primorosa pelo conselheiro Ricardo Marozzi Gregório no acórdão de nº 1302-003.822. Naquela oportunidade, foi feita uma diferenciação relevante, e, por isso, pede-se vênua pra transcrever o entendimento consignando na mencionada decisão:

Nas situações de planejamento tributário, normalmente, invoca-se a ocorrência da simulação para sustentar a qualificação das multas aplicadas. No entanto, esse conceito pode estar presente em duas situações distintas: quando há simulação do próprio negócio jurídico ou quando há simulação da causa do negócio jurídico.

No primeiro caso, há o requisito da mentira ou falseamento acerca de aspectos relevantes do negócio jurídico. As partes declaram algum aspecto que seja falso, portanto, aparente ou simulado. Trata-se, com efeito, das hipóteses em que se concretizam condutas como a sonegação ou a fraude penais. Estamos, assim, no campo dos planejamentos tributários evasivos.

Por outro lado, quando só há o vício da causa, situações em que se verificam os planejamentos tributários inoponíveis ao Fisco, inexistem condutas maculadas pela mentira ou falseamento de aspectos relevantes dos negócios jurídicos. As partes deixam às claras as formas jurídicas empregadas. A causa real dissimulada (economizar tributo), que prepondera sobre a causa negocial simulada, não deixa de ser lícita.

Este relator, naquela oportunidade, sendo vencido quanto ao mérito da discussão, acompanhou o voto proferido, uma vez que restou demonstrado, no caso concreto, que houve um vício na causa, mas que não teria sido praticada qualquer ilicitude por parte do contribuinte.

No presente caso, de fato, o contribuinte defende a ausência de simulação e que agiu dentro de uma opção dada pelo legislador, embora o entendimento que que tenha

prevalecido no acórdão proferido pela CSRF foi de que os atos societários praticados foram realizados com artificialidade, sem a devida motivação para que fosse aplicado o disposto no artigo 22, da Lei nº 9.249/95.

Ocorre que, em que pese esse entendimento, não restou demonstrado que houve uma ilicitude na opção, por parte do contribuinte, nos termos autorizados por aquele dispositivo da Lei nº 9.249/95.

Não restou demonstrado, em especial, que a alienação foi realizada, em verdade, pela pessoa jurídica e não pela pessoa física. O agente autuante não demonstrou, por exemplo, que os valores recebidos pela pessoa física, quando da alienação das quotas, retornaram à pessoa jurídica, por ser esta a real alienante, apesar de o acórdão proferido pela CSRF afirmar que a DIPIL ser a “*real alienante*” das quotas.

Com toda venia, em que pese a afirmação da CSRF neste sentido, não há acusação fiscal e, especialmente, comprovação nos autos de que pessoa jurídica seria a real alienante das quotas. A acusação fiscal está toda centrada no fato de que não haveria “propósito negocial” nas operações societárias realizadas.

Nestes termos, se está, em verdade, diante de um vício de causa, que, como bem abordado pelo ilustre conselheiro Ricardo Marozzi, no trecho transcrito acima, não autoriza a aplicação da multa qualificada.

Não se pode perder de vista que todos os atos praticados foram realizados às claras. O Recorrente, inclusive, atendendo à intimação de fls. 196, apresentou à fiscalização “contrato de compra e venda de quotas” (fls. 197 e seguintes) (citado no TVF), em que o contribuinte demonstrou de forma clara e expressa como a operação seria realizada e que a redução do capital ao sócio seria feita em momento anterior à alienação das quotas.

Assim, em que pese o acórdão da Câmara Superior falar em “artificialidade”, pode-se afirmar que não houve, por parte do contribuinte, qualquer falseamento das operações, com a prática de atos dissimulados para fraudar a fiscalização. O contribuinte, arrimado em um texto de lei válido e vigente na legislação, optou pela prática de uma conduta autorizada pelo legislador e que lhe seria mais benéfica, inclusive, sob o ponto de vista da carga tributária, tanto é assim que, em um primeiro momento, esta Turma de Julgamento entendeu pela validade das operações realizadas.

Ademais, tanto a acusação fiscal, como a Câmara Superior, não aceitaram as operações realizadas, pelo fato de estas, em síntese, não terem um propósito negocial. De toda forma, como mencionado, não houve comprovação nos autos de que a pessoa jurídica Recorrente seria a real alienante das quotas que deram origem à tributação do ganho de capital ora em debate, apesar de a acusação fiscal e a Câmara Superior terem entendido que a operação não poderia ser realizada na forma em que restou desenhada pelo contribuinte. Desta feita, por se estar diante de um vício de causa, não há que se falar em aplicação da multa qualificada.

Como se vê, o acórdão ora recorrido afastou a qualificação da multa sob a premissa de que a alegada “artificialidade” da redução de capital social ao sócio revelaria no máximo um *vício de causa*, sendo a figura da *falta de propósito negocial* insuficiente para caracterizar conduta fraudulenta ou dolosa.

O primeiro paradigma (Acórdão nº 101-96.724), por sua vez, manteve a multa qualificada em operação simulada que teria “fabricado” despesas a partir de uma operação que gerou um *ágio artificial*, conforme se extrai dos excertos do voto da ex-conselheira Sandra Maria Faroni, *verbis*:

No caso concreto, além de as operações se enquadrarem como operações preocupantes, conforme lição de Greco, o autuante imputou-lhes a qualificação de simuladas, que, no dizer do autor citado, faz com que nem possam ser consideradas como planejamento.

Assim, a controvérsia se situa entre a caracterização da sequência de operações como simulação, como quer o autuante, ou como legítima estruturação societária, como quer a Recorrente.

(...)

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.

Conforme deixa claro o Termo de Verificação, a ZBT TERMINAIS foi constituída em 01 de junho de 1998, com capital inicial de R\$ 1.000,00, subscrito, conforme AGE de 17/06/98 por duas pessoas físicas, sendo R\$999,00 pelo Sr. Gonçalo Borges Torrealba, também acionista da Libra Terminais S/A e da Libra Terminal 35 S/A.

Em 05/08/1998 foi aprovado o aumento de capital mediante a subscrição de mais 10 milhões de ações ordinárias, subscritas por LIBRA TERMINAIS S/A (que passou a deter 99,99% das ações) Esse ato foi que possibilitou o surgimento do ágio que daria origem às despesas de amortização, pois a integralização deu-se com ações da Libra Terminal 35 avaliadas em R\$ 123.157.000,00.

Em 06/08/1998 o patrimônio da ZBT é cindido e seu acervo é incorporado pela LIBRA TERMINAL 35 S/A

Durante toda a sua existência formal, de junho de 1998 a 06 de agosto de 1998, a ZBT não praticou qualquer ato vinculado com seu objetivo social.

Alega a Recorrente a existência de alternativas que atendiam o requisito legal para a amortização dedutível, quais sejam: (a) a incorporação da Libra Terminal 35 S/A pela Libra Terminais S/A; (b) a incorporação da Libra Terminais S/A pela Libra Terminal 35 S/A, e (c) a cisão parcial da Libra Terminal S/A, mediante destaque de parcela do patrimônio formado pelo investimento (com ágio) na Libra Terminal 35 S/A, sendo tal parcela incorporada por esta última.

Olvidou-se a Recorrente de observar que enquanto existiam apenas a Libra Terminais S/A e a Libra Terminal 35 S/A não havia contabilização de investimento adquirido com ágio, a ser amortizado em uma das alternativas mencionadas. O surgimento do ágio foi possibilitado com a constituição (exclusivamente formal) da ZBT.

Nada do que foi trazido no recurso sensibiliza meu espírito a ponto de produzir dúvida quanto à inexistência de fato da ZBT, que foi constituída exclusivamente para possibilitar a formação de um ágio, passível de gerar despesa de amortização.

Verifica-se, assim, que a situação examinada no *primeiro paradigma* é substancialmente distinta do acórdão recorrido, afinal lá tratou-se de *ágio interno considerado simulado*, ao passo que aqui tratou-se dos limites da redução de capital que teria gerado a dita alteração de sujeição passiva relativa ao ganho de capital da alienação do respectivo investimento.

Não é possível, assim, inferir como se posicionaria o Colegiado desse precedente quanto à qualificação da multa diante de fatos tão diversos. Daí a dessemelhança fático-jurídico que leva a afastar o Acórdão nº **101-96.724** como *paradigma* hábil a revelar o necessário dissídio.

Melhor sorte não tem o *segundo paradigma* (Acórdão nº **1101-000.899**), o qual também tratou de multa qualificada em infração de glosa de dedução de *ágio interno*, situação esta que foi determinante para a manutenção desta penalidade naquele caso.

Confira-se, nesse sentido, parte da ementa e trecho do voto vencedor do julgado ora comparado, respectivamente:

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.

...

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* aq' 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* p. o a 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.

Verifica-se, contudo, que a qualificação da multa nesse segundo caso comparado partiu da premissa de que a contribuinte teria se valido de um negócio jurídico fictício, que resultou em uma despesa inexistente a título de *ágio*, o que, a toda evidência, não possui nenhuma ligação com esse caso concreto.

Trataram os *paradigmas*, portanto, de situações que não possuem similitude fático-jurídica com a presente, prejudicando o conhecimento recursal.

Dessa forma, o recurso especial não deve ser conhecido.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli