



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11020.724809/2011-70  
**Recurso** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9101-004.591 – CSRF / 1ª Turma**  
**Sessão de** 05 de dezembro de 2019  
**Recorrentes** FAZENDA NACIONAL  
LUPATECH S/A

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

Ano-calendário: 2009, 2010

RECURSO ESPECIAL. NÃO CONHECIMENTO. MATÉRIA SUMULADA. JUROS SOBRE MULTA. SUMULA CARF 108.

Não se conhece recurso especial de decisão que adote entendimento de súmula de jurisprudência do CARF, ainda que esta tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso, nos termos do artigo 67 do RICARF.

*Súmula CARF 108: Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.*

LEGALIDADE. APRECIÇÃO INTEGRADA. PLUS NA CONDUTA. DOLO. SIMULAÇÃO. MULTA QUALIFICADA

1 - Não há que se tolerar o desvirtuamento dos institutos jurídicos. Legalidade não é dizer que se o negócio jurídico é legal para um ramo do direito (civil, empresarial, dentre outros) encontra-se intocável para todo o ordenamento. Legalidade é verificar se o negócio jurídico é legal sob o âmbito de todo o direito, inclusive o tributário.

2 - Presente o dolo em operações de reestruturação societárias criadas com o objetivo exclusivo de possibilitar a amortização de ágio fictício, mediante a utilização artificial de empresa cuja utilização visa especificamente a construção falaciosa de despesa tributária.

3 - Demonstrado o intuito doloso, elemento comum nas hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, e a incidência nos art. 149, inciso VII do CTN e art. 44, § 1º da Lei nº 9.430, de 1996, cabe a qualificação da multa de ofício para 150%.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano (relatora), Cristiane Silva Costa, Demetrius Nichele Macei e Amélia Wakako Morishita Yamamoto, que lhe negaram provimento.

Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte. Designado para redigir o voto vencedor, quanto ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, o conselheiro André Mendes de Moura.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano – Relatora

(documento assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Livia De Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Andrea Duek Simantob (Presidente em Exercício).

## **Relatório**

Trata-se de Recursos Especiais de Divergência interpostos pela Fazenda Nacional (fls. 4.301-4.314) e pelo contribuinte (fls. 4.440-4.484) contra decisão do acórdão 1402-001.404, de 09 de julho de 2013, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento (fls. 4.233/4.298), integrado pelo despacho em embargos de fls. 4.426-4.431 (rejeitados), o qual deu provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir a multa de ofício ao percentual de 75%.

A decisão foi assim ementada e decidida:

### **Acórdão recorrido 1402-001.404, de 09 de julho de 2013**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADES. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

A nulidade do lançamento somente se dá nos casos previstos no PAF, quando houver prejuízo à defesa ou ocorrer intervenção de servidor ou autoridade sem competência legal para praticar ato ou proferir decisão. Não configura qualquer

dessas hipóteses, em especial a preterição do direito de defesa, rechaçam-se as alegações do sujeito passivo.

**AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. UTILIZAÇÃO DE SOCIEDADE VEÍCULO SEM PROPÓSITO NEGOCIAL. ANTECIPAÇÃO DE EXCLUSÕES DO LUCRO REAL E DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL. IMPOSSIBILIDADE.**

A utilização de sociedade veículo, de curta duração, colimando atingir posição legal privilegiada, quando ausente o propósito negocial, constitui prova da artificialidade daquela sociedade e das operações nas quais ela tomou parte, notadamente a antecipação de exclusões do lucro real e da base de cálculo da CSLL. A operação levada a termo nesses moldes deve ser desconsiderada para fins tributários.

**SIMULAÇÃO. SUBSTANCIA DOS ATOS.**

Não se verifica a simulação quando os atos praticados são lícitos e sua exteriorização revela coerência com os institutos de direito privado adotados, assumindo o contribuinte as conseqüências e ônus das formas jurídicas por ele escolhidas, ainda que motivado pelo objetivo de economia de imposto.

**MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE NÃO VERIFICADO. DESCABIMENTO.**

Descabida a aplicação de multa qualificada, de 150%, quando não verificado o evidente intuito de fraude por parte do sujeito passivo.

**JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INEXISTÊNCIA DE INDICAÇÃO, NO LANÇAMENTO. APRECIACÃO DA MATÉRIA NO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. ADMISSIBILIDADE.**

A jurisprudência administrativa já está pacificada no sentido de que devem ser apreciados os questionamentos dirigidos contra a aplicação de juros sobre a multa de ofício.

**JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.**

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa SELIC.

*Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.*

*Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, dar provimento parcial ao recurso para reduzir a multa ao percentual de 75%. Vencidos os Conselheiros Carlos Pelá, Moisés Giacomelli Nunes da Silva e Paulo Roberto Cortez, que davam provimento integral. Designado o Conselheiro Frederico Augusto Gomes de Alencar, para redigir o voto vencedor. Declarou-se impedido o Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Participou do julgamento o Conselheiro Carlos Mozart Barreto Vianna.*

A divergência suscitada pela Fazenda Nacional refere-se à qualificação da multa. Nesse ponto, alega a que o acórdão recorrido, ao entender que não restou caracterizado o dolo que justificasse a imputação da multa qualificada, divergiu dos acórdãos 1101-000.899 e 1101-

000.913, segundo os quais "*seria cabível a exasperação da multa em operações que denotam total artificialidade pela utilização de empresas veículo com nítido caráter de antecipar os efeitos fiscais do ágio para reduzir o ônus tributário*".

O despacho de admissibilidade de fls. 4.317-4.319, de 03 de agosto de 2015, do Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção, deu seguimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, reconhecendo a divergência especificamente com relação ao paradigma 1101-000.899.

Cientificado, o contribuinte apresentou contrarrazões ao recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional (4.392-4.405), questionando tanto a admissibilidade recursal quanto o mérito.

Por sua vez, o recurso especial do contribuinte visou a questionar os seguintes pontos da decisão recorrida: (i) validade da utilização de "empresa veículo"; (ii) legalidade do negócio jurídico indireto para fins tributários; (iii) suposta ausência de propósito negocial; e (iv) ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa.

O despacho de admissibilidade de fls. 4.765-4.776, de 20 de julho de 2017, do Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção, deu seguimento parcial ao recurso especial do contribuinte, apenas com relação ao item (iv) legalidade da cobrança de juros sobre a multa.

Contra essa decisão o contribuinte interpôs agravo, o qual foi rejeitado pelo despacho de fls. 4.854-4.869, de 27 de setembro de 2017, do Presidente do CARF, sendo o contribuinte cientificado em 7 de dezembro de 2017 (fl. 4.877).

A Procuradoria apresentou contrarrazões ao recurso especial do contribuinte (fls. 4.893-4.903).

Os recursos foram pautados para julgamento em 12 de março de 2019, ocasião em que os membros deste colegiado, por maioria de votos, resolveram converter o julgamento em diligência à Presidente da 4ª Câmara para que fosse saneado o despacho de exame de admissibilidade do recurso especial da Fazenda Nacional em relação ao acórdão paradigma n.º 1101-000.913, nos termos do voto vencedor da conselheira Cristiane Silva Costa.

Em 16 de agosto de 2019, foi então proferido despacho de exame de admissibilidade de recurso especial complementar (fls. 4.920-4.922), em que a Presidente da 4ª Câmara negou seguimento ao recurso especial da Fazenda Nacional relativamente ao acórdão paradigma n.º 1101-000.913, de 2013, na matéria "qualificação da multa de ofício aplicada".

A Fazenda Nacional manifestou ciência de tal despacho, requerendo o prosseguimento do feito.

Os autos então retornaram a esta Relatora para inclusão na pauta de julgamentos.

### **Contexto fático dos autos**

O presente processo discute autos de infração para a cobrança de IRPJ e CSLL (fls. 3757-3774), acrescidos de multa qualificada de 150% e dos juros de mora, relativos aos

anos-calendário de 2009 e 2010, em virtude da ausência da adição ao lucro líquido de despesa relativa a amortização de ágio em aquisição de participações societárias.

O Relatório Fiscal (fls. 3.701-3.756) assim resume o motivo pelo qual a despesa foi considerada indedutível (fl. 3.754):

Após a descrição minuciosa das operações que envolveram o ágio amortizado pela fiscalizada, concluiu-se que o mesmo é indedutível para fins fiscais, pelos seguintes motivos, em resumo:

- a condição para o atendimento do pressuposto de sua amortização para fins fiscais (art. 386, III do RIR/99) foi provocada com a introdução de uma empresa "veículo", criada determinadamente para este fim, em seguida incorporada, numa operação desprovida de qualquer propósito negocial; ao final em existindo ainda a investidora de fato (controladora) Lupatech, bem como a investida (controlada) Tecval, não se confirmou o cumprimento do art. 386, III do RIR/99.

No caso, a fiscalização apurou que a TCV Participações Ltda. ("TCV"), empresa cuja aquisição e posterior incorporação deu origem à amortização do ágio ora discutido, dentre outras características, teve curta existência (de 5/08/2008 a 20/11/2008) e não apresentou quaisquer comprovantes de despesas para o ano-calendário 2008 (alegando tratar-se de empresa de participações e que por tal motivo possuiria apenas receitas e despesas dessa atividade) -- assim, não pagou aluguel à Lupatech S.A. ("Lupatech") mesmo ocupando o mesmo prédio desta, não possuía empregados contratados, não se utilizou de serviços de terceiros para realizar suas operações e não pagou qualquer remuneração a seus administradores.

A autoridade autuante ressaltou (fls. 3.743-3.744) que a verdadeira aquisição que deu origem ao ágio seria a aquisição da empresa Tecval Válvulas Industriais Ltda. ("Tecval") pela Lupatech, de modo que a interposição da TCV se deu exclusivamente para "antecipar a amortização do ágio" que só nasceria de fato em 2010, com a incorporação da Tecval pela Lupatech. Veja-se:

Ficou evidente, desde o início das tratativas, com o Memorando de Entendimentos firmado entre Lupatech (sem a previsão de que outra empresa subsidiária de Lupatech pudesse adquirir o investimento) e os sócios de Tecval, e com a notícia divulgada na imprensa<sup>20</sup>, ambos em 14/07/2008, **que os sócios de Tecval estavam vendendo as ações emitidas por esta para Lupatech.**

Do início das tratativas entre vendedores e compradora, até o fechamento da operação e pagamento dos valores acertados àqueles, uma série de outros detalhes evidenciam esta realidade, comprovando que **todas as operações se desencadearam de forma lógica e seqüencial, com grande proximidade temporal e grau de dependência entre elas, visando a um fim determinante: antecipar a amortização do ágio** (já que a incorporação de Tecval por Lupatech só aconteceu mais tarde em 29/10/2010, nascendo com ela o direito à amortização do ágio pago fundamentado na rentabilidade futura).

A fiscalização apontou, ademais, diversos indícios de que a operação de aquisição da Tecval ocorreu pela Lupatech e não pela TCV, sendo válido ressaltar os seguintes (fl. 3.745-3.746):

e) Consta do corpo do referido contrato de compra e venda, que a compradora era **líder de produção e comercialização de válvulas industriais** para aplicação principalmente na indústria de petróleo, produzindo e comercializando peças complexas e subconjuntos principalmente para a indústria automotiva, o que de fato **trata-se de uma descrição de Lupatech e não de TCV.**

f) Assinaram o Contrato de Compra e Venda de Ações de Emissão de Tecval, tanto por parte de TCV quanto de Lupatech: Nestor Perini e Thiago Alonso de Oliveira.

g) **Em 30/09/2008 a própria Lupatech divulgou Fato Relevante aos seus acionistas, informando que concluiu a aquisição de Tecval.**

(...)

h) O laudo de Avaliação Econômica de Tecval, datado de 30/09/2008, que embasou o pagamento do preço aos ex-sócios desta, e que explicitou o fundamento para o ágio pago, **foi dirigido à Lupatech, e não à TCV.**

(...)

l) **Os valores pagos aos ex-sócios de Tecval como saldo do preço de aquisição desta tiveram origem financeira em Lupatech** (itens “o” e “q” do referido relatório).

Em seguida, a autoridade autuante conclui (fl. 3.746):

**Os itens acima não deixam dúvida que o que de fato ocorreu foi a aquisição de Tecval por Lupatech, e que desde o início do negócio foi esta quem esteve no controle daquela.** Ocorre que, para possibilitar a amortização, por Tecval, do ágio fundamentado em rentabilidade futura, foi introduzida na operação uma empresa **veículo<sup>24</sup> e efêmera<sup>25</sup>** (TCV): controlada por Lupatech, criada de forma determinante para constar como adquirente das ações de Tecval:

<sup>24</sup> Entende-se por empresa veículo aquela pessoa jurídica utilizada para servir de canal de passagem para um patrimônio (neste caso um ágio), sem que tenha efetivamente outra função dentro do contexto.

<sup>25</sup> Segundo Marco Aurélio Grecco (Planejamento tributário. S. Paulo, Dialética, 2004) “sociedade efêmera” ou de curta duração é aquela que nasce para morrer ou para ser extinta tão logo cumpra seu papel em determinada operação.

Mais adiante, reitera que o ágio em questão até seria amortizável, porém apenas quando da operação de incorporação ocorrida entre Tecval e Lupatech (fl. 3.749):

No caso aqui tratado, tendo sido em realidade Lupatech a adquirente do investimento em Tecval (já que TCV foi utilizada como “veículo” para uma vantagem fiscal imediata), **o direito à amortização fiscal do ágio pago só seria adquirido quando da incorporação de Tecval por Lupatech, ou vice-versa, e nunca antes disso.**

Logo, com a incorporação de Tecval por Lupatech em 29/10/2010, nasceu o direito de Lupatech amortizar o ágio originado da aquisição do investimento em Tecval. Antes desta data, permaneciam existentes Lupatech e Tecval, investidora e investida, **sem que tivesse havido a absorção do patrimônio cuja a rentabilidade futura gerou o ágio.**

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Livia De Carli Germano, Relatora.

### Recurso especial do contribuinte

#### Admissibilidade

O recurso especial do contribuinte pretende discutir a incidência de juros sobre a multa de ofício. Sobre a questão, posteriormente ao despacho de admissibilidade este CARF aprovou a Súmula n. 108, cujo enunciado assim dispõe:

Súmula CARF n.º 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

O Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF 373/2015, estabelece, no §3º do artigo 67 do Anexo II, que "Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso".

Assim, é de se rejeitar o conhecimento do recurso especial do contribuinte, originalmente admitido apenas quanto à matéria "(iv) ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa", eis que o acórdão recorrido adotou o mesmo entendimento expresso no enunciado da Súmula CARF n. 108.

Assim, oriento meu voto para não conhecer do recurso especial do contribuinte.

### Recurso especial da Fazenda Nacional

#### Admissibilidade

O recurso especial da Fazenda Nacional é tempestivo e questiona a redução, operada pelo acórdão recorrido, do percentual da multa de ofício aplicada originalmente em 150%.

O auto de infração qualificou a multa de ofício com base nos artigos 44, I e par. 1o da Lei 9.430/1996, e 72 da Lei 4.502/1964 (fraude), entendendo que, nas operações então praticadas, restou caracterizado o dolo, nos seguintes termos (fls. 3.750-3.751):

Como expõe a doutrina mais moderna, o dolo corresponde ao elemento subjetivo do tipo, ou seja, para haver dolo é indispensável que se **tenha consciência** e se **queira** a conduta definida no tipo legal.

Segundo Cezar Roberto Bitencourt<sup>27</sup>:

*“Dolo é a consciência e a vontade de realização da conduta descrita em um tipo penal, ou, na expressão de Wetzel, ‘dolo, em sentido técnico penal, é somente a vontade de ação orientada à realização do tipo de um delito’.”*

Na hipótese de incidência do art. 72 da Lei nº 4.502/64, a ação dolosa, entendida como a consciência e a vontade do agente, deve estar ligada à pelo menos uma das condutas previstas no tipo, quais sejam: “impedir”/ “retardar” a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, e/ou “excluir”/ “modificar” suas características essenciais. E, em realizando qualquer uma destas condutas, o agente deve ainda ter a consciência de que está reduzindo/evitando/diferindo imposto que sabe devido, e deve ter a vontade de fazê-lo.

No ano-calendário de 2008, foram estruturadas por Lupatech, pessoa jurídica adquirente de fato das ações de Tecval, e detentora do controle sobre as mesmas desde o início da operação aqui exposta<sup>28</sup>, uma série de operações em seqüência, premeditadas, sem propósito negocial, envolvendo a constituição e a utilização de uma empresa “veículo” e “efêmera” para a construção de uma falsa condição de enquadramento no art. 386, inciso III do RIR/99 e § 6º, visando preponderantemente modificar fatos geradores de IRPJ e CSLL através da antecipação de uma exclusão do lucro líquido do exercício, nos anos de 2009 e 2010, de parcela referente a amortização de ágio, que só poderia ocorrer após a incorporação de Tecval por Lupatech ou vice versa.

O contexto fático dos autos foi exposto no relatório supra. Em resumo, não se questiona a dedutibilidade do ágio apurado pela “investidora original” (no caso, a Lupatech), mas apenas o fato de ter sido criada uma dita “empresa veículo” para ser incorporada e supostamente permitir o início a amortização fiscal do ágio apurado na aquisição da investida (no caso, a Tecval).

Nesse contexto, o acórdão recorrido entendeu que não era o caso de exasperação da multa porque *“Não se verifica a simulação quando os atos praticados são lícitos e sua exteriorização revela coerência com os institutos de direito privado adotados, assumindo o contribuinte as conseqüências e ônus das formas jurídicas por ele escolhidas, ainda que motivado pelo objetivo de economia de imposto.”* (fl. 4.296).

Por sua vez, o único acórdão admitido como paradigma foi assim ementado:

**Acórdão paradigma 1101-000.899, de 11 de junho de 2013**

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.

No caso analisado pelo acórdão paradigma, a acusação fiscal foi justamente a de ter havido criação meramente formal de estrutura para viabilizar a amortização do ágio, sem que houvesse a incorporação entre a chamada "investidora original" e a investida.

Ao contrário do que sustentou o contribuinte em suas contrarrazões, compreendo que o voto vencedor ressaltou que a fiscalização não questionou se o chamado "ágio original" foi ou não formado internamente. A qualificação da multa foi unicamente baseada no fato de ter sido criada uma estrutura meramente formal para viabilizar a amortização fiscal do ágio apurado. Isso fica claro da leitura dos seguintes trechos do acórdão 1101-000.899:

Em tais condições, a amortização do ágio que passou a existir no patrimônio da investida, LISTEL, somente poderia surtir efeitos na apuração do seu lucro real caso se verificasse a extinção da investidora original (AVERDIN), mediante incorporação, fusão ou cisão entre elas promovida, por meio da qual o ágio subsistisse evidenciado apenas no patrimônio resultante desta operação, na forma do art. 7º da Lei nº 9.532/97.

(...)

É importante esclarecer que a autoridade lançadora não fez qualquer consideração em relação ao fato de a AVERDIN ter como sócios estrangeiros a LISTEL ADVERTISING & PUBLISHING (BVI) LIMITED, com 99% do capital social, e a LISTEL ADVERTISING & PUBLISHING HOLDINGS (BVI) LIMITED, com 1% do capital social, de modo a cogitar que o ágio tivesse se formado internamente ao Grupo LISTEL. A acusação fiscal limita-se à estrutura formalmente criada para que o ágio gerado na aquisição fosse passível de amortização, independentemente de a AVERDIN ter sido incorporada pela LISTEL, ou vice-versa.

(...)

Contudo, por não se verificar a extinção do investimento, o ágio não pode ser amortizado, e a exigência fiscal deve ser mantida.

(...)

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.

Assim, da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos recorrido e paradigma, compreendo que a Fazenda Nacional **logrou êxito** em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, pois, em situações fáticas semelhantes e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Em resumo, no caso do acórdão paradigma, a criação meramente formal de pessoa jurídica -- a chamada "empresa veículo" -- como forma de viabilizar a amortização de ágio (originalmente gerado em operações entre partes não relacionadas) foi considerada ato doloso capaz de se qualificar como a fraude prevista no artigo 72 da Lei 4.502/1964. Já no caso dos presentes autos tal circunstância não foi relevante para o acórdão recorrido, que entendeu se tratar de mera simulação e não de fraude (dolo).

Assim, conheço do recurso especial da Fazenda Nacional.

## Mérito

A discussão meritória do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional consiste em definir se a criação meramente formal de pessoa jurídica -- a chamada "empresa veículo" -- como forma de viabilizar a amortização de ágio (este originalmente gerado em operações entre partes não relacionadas) é ou não ato doloso capaz de se qualificar como a fraude prevista no artigo 72 da Lei 4.502/1964, situação que autorizaria a exasperação da multa de ofício para o percentual de 150%.

A Fazenda Nacional alega que, no caso dos autos, a conduta do contribuinte resultou em dano ao erário e ele "*possuía ou devia possuir consciência de que causava o dano*", sendo tais circunstâncias, no seu entendimento, suficientes à caracterização do dolo e, portanto, da hipótese de qualificação da multa de ofício.

Como elementos caracterizadores do suposto dolo ou "intenção de fraude", a Fazenda Nacional aponta os seguintes fatos (fls. 4.309-4.310):

### TCV (EMPRESA VEÍCULO DE ÁGIO):

- vida efêmera (108 dias de existência entre 05/08/2008 a 20/11/2008);
- única operação consubstanciou-se na aquisição da TECVAL, que, ao final, incorporou a TCV;
- não possuía empregados;
- não possuía empregados;
- não possuía sede própria, utilizando-se do mesmo endereço da LUPATECH;
- identidade de diretores entre TCV e LUPATECH;
- os recursos para a aquisição da TECVAL originaram-se, na totalidade, da LUPATECH.

Logo, a contribuinte-fiscalizada valeu-se de empresa-veículo -- sem sede própria, sem empregados, sem atividade operacional -- para adquirir TECVAL. De outro lado, a contribuinte alegou que a atividade operacional da TVC consistiu na aquisição da

TECVAL! Somente isso? Não é possível que, sob o argumento de “reorganização societária” para simplificação da estrutura, 108 dias após sua criação, a TCV seja extinta mediante a incorporação pela TECVAL. É essa a reorganização societária defendida pela contribuinte para justificar toda a engenharia operacional realizada pelo grupo econômico?

Mostra-se clara, portanto, a intenção de fraude mediante a utilização de referida sociedade como mero instrumento de antecipação dos efeitos fiscais do ágio gerado artificialmente.

(...)

Destarte, o sujeito passivo, repita-se, por sua ação firme, abusiva e sistemática, em burla ao cumprimento da obrigação fiscal, demonstrou conduta consciente em busca de enriquecimento sem causa, antecipando os efeitos fiscais da amortização do ágio.

Com a devida vênia, entendo que o raciocínio da Recorrente padece de dois vícios. O primeiro é incluir na concepção de dolo o dano, em detrimento do conceito de ilícito (assim entendida a conduta expressamente vedada pelo ordenamento). O segundo é confundir fraude com simulação.

Explico, parafraseando o próprio auto de infração (grifos nossos):

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

Assim, na noção de dolo, está inserida a ideia de contrariedade ao direito, ou seja, da prática de um ilícito (BRANDÃO MACHADO. “Um caso de elusão de imposto de renda”. In: *Direito Tributário Atual*, vol. 9, São Paulo: Resenha Tributária, 1989, p. 2.209). Neste sentido, MARCO AURÉLIO GRECO observa:

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

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

A multa agravada só tem cabimento se o elemento subjetivo do tipo for a fraude no sentido de enganar, esconder, iludir, etc."

(*"Planejamento Tributário", São Paulo: Dialética, 2004, grifos nossos*)

Para que se possa falar em dolo, portanto, além da intenção (elemento subjetivo), **é necessário que o que se pretende seja ilícito** (elemento objetivo), ou seja, é preciso que tal intenção seja direcionada à prática de ato ou omissão contrários ao direito (dolo normativo).

Nesse passo, não basta a intenção de reduzir a tributação. É necessário, sim, que o contribuinte, ao buscar tal resultado, adote conduta que afronte norma que proíba ou obrigue, ou seja, que contrarie uma norma imperativa, praticando assim um ilícito típico.

É neste sentido que os artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964 trazem as condutas típicas da sonegação, fraude e conluio, todas elas supondo a inequívoca constatação de dolo, elemento essencial do tipo.

Dito de outra forma, se a pessoa deve agir de determinada forma e não o faz, e/ou se não pode agir de determinada maneira e o faz, aí sim estamos diante de atitudes que afrontam regras imperativas e que, portanto, podem ser tidas como dolosas. Por outro lado, não é possível falar em dolo se a conduta que se adota está na esfera da facultatividade, ou seja, se a pessoa pode ou não praticar determinado ato, qualquer atitude que ela tome estará, a princípio, em conformidade com o direito.

Dizemos a princípio porque, a depender do resultado obtido, é possível que a conduta adotada, muito embora não contrarie regra imperativa, revele-se, naquele caso concreto, contrária ao ordenamento jurídico.

Em um tal caso, nem por isso a conduta poderá ser tida por dolosa (porque, reitera-se, ela não afronta diretamente nenhuma regra do ordenamento) não obstante também não possa mais ser qualificada como legítima (porque o resultado obtido se revelou contrário ao ordenamento jurídico). Tem-se, aí, o conceito de *ilícito atípico* (ATIENZA, Manuel. e MANERO, Juan Luiz. *Ilícitos Atípicos*. 2 ed. Madrid: Trotta, 2006).

Analisando o caso em questão, todavia, não verifico qualquer norma imperativa que tenha sido infringida. Na verdade, o que temos é a prática de condutas facultadas ou mesmo expressamente permitidas, tanto é que a própria fiscalização pauta a qualificação da multa na existência de "*operações em sequência, premeditadas, sem propósito comercial, envolvendo a constituição e utilização de uma empresa 'veículo' e 'efêmera'*" (fl. 3.751), questionando sempre o **resultado** obtido pelo contribuinte (economia de tributos - ou, para a Fazenda Nacional, o "dano") e não propriamente a prática de algum ato expressamente proibido pelo ordenamento.

Não há, no caso, a imputação da prática de qualquer ilícito, é dizer, não se verifica qualquer conduta contrária ao direito.

Da mesma forma, todos os elementos referidos como caracterizadores da chamada "empresa veículo" -- tal como reiterados pela Recorrente em trecho acima transcrito -- apontam, no máximo, para a prática de simulação (isto é, incompatibilidade entre o ato praticado e os resultados com ele obtidos), e não propriamente de fraude.

Compreendo que "simular" (no sentido acima apontado) é diferente de fraudar ou sonegar.

No caso dos autos, a acusação é de fingir a existência da chamada "empresa veículo" e, por consequência, adotar todas as condutas como se essa sociedade efetivamente existisse, assinando contratos, enviando declarações fiscais e preenchendo livros contábeis quando, na prática, tal entidade existiria apenas "no papel". Todas essas atitudes são ínsitas à "simulação" -- de fato não se espera que alguém simule a existência de uma sociedade e entregue

declarações fiscais como se ela não existisse, pois isso não seria simulado. Dito de outra forma: quem simula acredita na "situação simulada" e adota condutas condizentes com tal circunstância, mas isso não significa dizer que quem simula tem "dolo" -- no sentido de intenção de praticar um ilícito.

Na verdade, na maioria dos casos de planejamento tributário considerado "abusivo" (porque simulado, no sentido acima delineado), quem simula acredita piamente que a situação jurídica simulada é, na verdade, lícita e legítima, e muitas vezes possui pareceres jurídicos e contábeis que assim o afirmem e respaldem. É uma situação bem diferente de alguém que pratica uma conduta tipificada como ilícita e confia apenas na impunidade ou em eventuais isenções de pena e excludentes de ilicitude eis que, neste caso, a pessoa sabe que praticou um ilícito enquanto que, na simulação, não -- pelo contrário, já que a pessoa na verdade acredita que a conduta que pratica será reputada válida para fins fiscais, eis que assim declarada para fins societários, negociais, etc.

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

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

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

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

Assim, no âmbito tributário, a simulação autoriza, tão somente, a revisão de ofício do lançamento, nos termos do artigo 149, VII, do Código Tributário Nacional, mas não o passo além que é a exasperação da multa de ofício.

É dizer, a autoridade fiscal poderá, uma vez identificada a simulação, requalificar os atos jurídicos para aqueles que entenda ser os atos materialmente praticados e, por consequência, lançar eventual diferença de tributos, acrescida de multa de ofício e juros. E, vale observar, a simulação é um dos casos -- aí sim juntamente com o dolo e a fraude -- que autorizam o deslocamento da decadência do prazo previsto no artigo 150, par. 4º do CTN, para aquele do artigo 173, I (primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado).

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

De fato, a depender da linha que se adote -- e não cabe aqui discorrer sobre todas possíveis acepções -- a simulação é, no máximo, um ilícito atípico, o qual, por tal natureza, não pode ensejar o agravamento da multa, por ser esta uma penalidade aplicável apenas a ilícitos

tipificados (GERMANO, Livia De Carli. "Planejamento tributário e limites para a desconsideração dos negócios jurídicos". São Paulo: Saraiva, 2013, pgs. 83 e 127).

Para que se possa cogitar a qualificação da multa, é necessário identificar especificamente qual(is) das ações ou omissões previstas nos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/1964 foram praticadas, sendo indispensável, ainda, a comprovação do dolo e, portanto, e necessariamente, do ilícito praticado. No caso dos autos, pelo contrário, o contribuinte agiu de forma clara, deixando explícitos seus atos e negócios de modo a permitir a ampla fiscalização pela autoridade fazendária, agindo na convicção e certeza de que seus atos tinham determinado perfil legalmente protegido -- o que, não por acaso, encaixa-se textualmente na definição de "divergência de qualificação jurídica dos fatos" conceituada por Marco Aurélio Greco, conforme trecho de doutrina citado acima.

Em síntese, compreendo que o caso em questão não envolve a prática de um ilícito, mas apenas conflito entre diferentes possíveis qualificações dadas a um mesmo fato -- isto é: para a contribuinte, a constituição de uma pessoa jurídica no âmbito meramente formal (ou seja, de uma "empresa veículo") seria suficiente para permitir a produção dos respectivos efeitos tributários (no caso, amortização fiscal do ágio) enquanto que, para a autoridade autuante, não.

Em tal circunstância, em que não resta comprovado o dolo do sujeito passivo (entendido como consciência da prática de um **ato ilícito**), sendo este imprescindível à caracterização das hipóteses de sonegação, fraude e conluio, é o caso de se cancelar a qualificação da multa de ofício, mantendo-a no patamar de 75%.

De se manter, portanto, o resultado da decisão recorrida.

### **Conclusão**

Ante o exposto, oriento meu voto por não conhecer do recurso especial do contribuinte, bem como por conhecer do recurso especial da Fazenda Nacional para, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

## Voto Vencedor

Conselheiro André Mendes de Moura, Redator Designado

Não obstante o substancioso voto da i. Relatora, peço vênia para discordar do mérito em relação ao recurso da PGFN.

A matéria devolvida trata da qualificação da multa de ofício, em operações de reorganização societárias que resultaram no aproveitamento de despesa de ágio considerado artificial pela autoridade autuante, no qual a LUPATECH, pessoa jurídica adquirente de fato das ações da TECVAL, valeu-se de empresa fictícia, a TCV, para operacionalizar a aquisição e construir hipótese de incidência de aproveitamento de despesa.

Transcrevo descrição dos fatos do auto de infração:

No ano-calendário de 2008, **foram estruturadas por Lupatech**, pessoa jurídica adquirente de fato das ações de Tecval, e detentora do controle sobre as mesmas desde o início da operação aqui exposta<sup>28</sup>, **uma série de operações em seqüência, premeditadas, sem propósito negocial, envolvendo a constituição e a utilização de uma empresa “veículo” e “efêmera” para a construção de uma falsa condição de enquadramento no art. 386, inciso III do RIR/99 e § 6º**, visando preponderantemente **modificar fatos geradores de IRPJ e CSLL através da antecipação de uma exclusão do lucro líquido do exercício, nos anos de 2009 e 2010, de parcela referente a amortização de ágio, que só poderia ocorrer após a incorporação de Tecval por Lupatech ou vice versa.**

<sup>28</sup> Primeiramente, TCV adquiriu formalmente Tecval, que se tornou subsidiária integral daquela. Na época as quotas de TCV pertenciam a Metalúrgica MNA (99,99% do capital social), à Lupatech e a Nestor Perini (Diretor-Presidente e Presidente do Conselho de Administração de Lupatech). Conforme 6ª Alteração Contratual de Metalúrgica MNA, o capital da mesma estava distribuído 99,99% para Lupatech e 0,01% para Nestor Perini, e seus diretores eram: seu sócio Nestor Perini, e os não sócios Gilberto Pasquale da Silva e Thiago Alonso de Oliveira (também diretores de Lupatech).

Num segundo momento, em 20/11/2008, Metalúrgica MNA e Nestor Perini cederam suas quotas de participação em TCV à Lupatech, que passou a ser detentora de 100% do capital social desta, e de 100% do capital social de Tecval indiretamente.

Com a incorporação de TCV por Tecval, também em 20/11/2008, Tecval transformou-se em subsidiária integral de Lupatech.

Discorre a decisão de primeira instância, sobre a TCV:

- A respeito de TCV:

- teve vida efêmera, mais precisamente 108 dias (de 05/08/2008 a 20/11/2008);

- a única operação realizada foi a aquisição de Tecval, tendo sido, ao final, por esta incorporada;

- não possuía empregados;

- não possuía sede própria, estabelecendo-se no mesmo endereço de Lupatech;
- identidade de diretores entre TCV e Lupatech;
- os recursos para aquisição de Tecval foram oriundos, em sua totalidade, de Lupatech, ainda que por meio indireto, utilizando-se da controlada Metalúrgica Nova Americana (MNA).

Não resta dúvida de que a TCV representa um completo desvirtuamento do instituto de pessoa jurídica, criada apenas para fabricar uma despesa. Ora, empresas não se prestam a fabricar despesas, mas sim a fabricar produtos, gerar empregos, prestar serviços, mediante consecução de atividades reais.

A fratura é exposta.

A interpretação de que as operações “teriam sido” legais, transparentes, e por isso não poderiam ser opostas ao Fisco, reflete uma visão ultrapassada do ordenamento jurídico como um todo.

Ora, não é porque a operação foi legal no âmbito civil, empresarial, que se reveste de uma blindagem que a torna insuscetível de análise por outros ramos do direito. Se passa a ser apreciada sob a perspectiva tributária, para ser legal, também deve atender às normas fiscais.

E colocar princípios como a livre liberdade negocial no topo da pirâmide dos princípios constitucionais tampouco socorre a operação em análise. A Lei Maior tem vários princípios, que devem ser ponderados. De fato a liberdade negocial é princípio a ser respeitado, mas deve caminhar ao lado de outros princípios da Lei Maior, que zelam pela existência e manutenção do Estado. O princípio de legalidade não implica que, se o negócio foi celebrado em consonância com a lei civil e empresarial, encontrar-se-ia blindado dos outros ramos normativos. Pelo contrário, o princípio da legalidade abrange o ordenamento jurídico em sua integralidade. Para ser legal, o negócio jurídico tem que ser legal sob a ótica de todos os ramos do direito.

Nessa perspectiva, **a legislação tributária** é clara ao contestar a ocorrência de negócios eivados de dolo, fraude ou simulação. É dispositivo positivado no art. 149, inciso VII do CTN<sup>1</sup>.

Da mesma maneira, é expressa na legislação que negócios envolvendo ocorrência de dolo ensejam qualificação da multa de ofício<sup>2</sup>, na forma da sonegação, fraude ou conluio<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:  
(...)

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

<sup>2</sup> Vide Lei nº 9.430, de 1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

(...)

§ 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)

<sup>3</sup> Vide Lei nº 4.502, de 1964:

Apreciando-se o caso concreto, impossível não se deparar com o *plus* na conduta. Não se trata de mero descumprimento da norma. Verifica-se a presença dos elementos cognitivo e volitivo<sup>4</sup>, consumando-se o dolo.

Ora, o *plus* na conduta é evidente, ultrapassando o tipo objetivo da norma tributária. Não se trata de mero descumprimento do dispositivo legal. Verifica-se a presença dos elementos cognitivo e volitivo, consumando-se o dolo, cuja definição é apresentada com clareza por CEZAR ROBERTO BITENCOURT:

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 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, a vontade, que não pode existir sem aquele.

Sobre o elemento cognitivo, BITENCOURT<sup>5</sup> discorre com didática:

Para a configuração do dolo exige-se a consciência daquilo que esse pretende praticar. Essa consciência deve ser atual, isto é, deve estar presente no momento da ação, quando ela está sendo realizada

Sobre o elemento volitivo, são claros os ensinamentos<sup>6</sup>:

A vontade, incondicionada, deve abranger a ação ou omissão (conduta), o resultado e onexo causal. A vontade pressupõe a previsão, isto é, a representação, na medida em que é impossível querer algo conscientemente senão aquilo que se previu ou representou na nossa mente, pelo menos, parcialmente.

Não há reparos a fazer, portanto, no entendimento da Fiscalização. Transcrevo excerto do auto de infração:

---

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.

<sup>4</sup> BITENCOURT, Cezar Roberto. Tratado de direito penal : parte geral, volume 1, 11ª ed. São Paulo : Saraiva, 2007, p. 269:

Para a configuração do dolo exige-se a consciência daquilo que esse pretende praticar. Essa consciência deve ser atual, isto é, deve estar presente no momento da ação, quando ela está sendo realizada. (...) A vontade, incondicionada, deve abranger a ação ou omissão (conduta), o resultado e onexo causal. A vontade pressupõe a previsão, isto é, a representação, na medida em que é impossível querer algo conscientemente senão aquilo que se previu ou representou na nossa mente, pelo menos, parcialmente.

<sup>5</sup> BITENCOURT, 2007, p. 269.

<sup>6</sup> BITENCOURT, 2007, p. 269.

Por todo o exposto no presente relatório fiscal, conclui-se que, no caso concreto, **houve por parte de Lupatech, nas pessoas de seu Diretor-Presidente Sr. Nestor Perini, CPF n.º 223.755.380-72, e de seus Diretores, os Srs. Gilberto Pasquale da Silva, CPF n.º 200.887.100-25 e Thiago Alonso de Oliveira, CPF n.º 165.902.078-60, uma ação dolosa estruturada no ano-calendário de 2008, tendente a modificar as características essenciais do fato gerador de modo a reduzir o montante de imposto devido por Tecval nos anos-calendário de 2009 e 2010**, o que se subsume ao previsto no art. 72 da Lei n.º 4.502/64, fraude, motivando a aplicação da multa de 150% para as infrações aqui apuradas, sem prejuízo de Representação Fiscal para Fins Penais, elaborada contra os sujeitos da conduta dolosa, compondo processo administrativo digital n.º 11020.724901/2011-30:

A decisão da primeira instância mostra-se precisa:

No caso em tela, deve-se observar, conforme já exposto, que a Impugnante utilizou-se de empresa veículo com o único intuito de antecipar a diminuição da tributação sobre as operações de Tecval, uma vez que a real operação, qual seja, incorporação de Tecval por Lupatech é que daria ensejo ao marco inicial de possibilidade de exclusão do ágio do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Constatou-se que a criação de TCV para adquirir Tecval, que ato contínuo incorporou-a, visou a tão somente criar um passo intermediário com vistas a antecipar os efeitos fiscais do ágio na aquisição de Tecval, ágio esse que somente poderia redundar em efeitos fiscais quando a real adquirente incorporasse Tecval, ou seja, somente a partir do momento que Lupatech veio a incorporar Tecval. Ao assim agir – visando a modificar característica essencial do fato gerador - incorreu o contribuinte em fraude, tal qual estampado no art. 72 da Lei n.º 4.502/64, acima transcrito, o que já é suficiente a justificar a exasperação da penalidade aplicada.

Cabe, nesse contexto, ser reformada a decisão recorrida, para se restabelecer a qualificação da multa de ofício (15%).

Diante do exposto, voto no sentido de **dar provimento** ao recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

André Mendes de Moura