



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 16327.720416/2012-47
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9101-003.273 – 1ª Turma
Sessão de 06 de dezembro de 2017
Matéria Qualificação de multa de ofício.
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BANCO VOLKSWAGEN S.A.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO.

A constatação de evidente intuito de fraudar o Fisco, pela intencional prática de atos simulados, enseja a qualificação da multa de ofício.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Sendo a tributação decorrente dos mesmos fatos e inexistindo razão que demande tratamento diferenciado, aplica-se à CSLL o quanto decidido em relação ao IRPJ.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de intempestividade suscitada pelo sujeito passivo. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Luís Flávio Neto.

Não foi apresentada a declaração de voto do Conselheiro Luís Flávio Neto no prazo regimental de 15 (quinze) dias (Regimento Interno do CARF; Portaria MF nº 343/2015, Anexo II, art. 63, §§ 6º e 7º).

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luís Flávio Neto, Flávio Franco Corrêa, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra, Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício). Ausentes, justificadamente, os conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto e Adriana Gomes Rego.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela FAZENDA NACIONAL em 07/04/2016, nos termos do art. 37, § 2º, II, do Decreto nº 70.235/1972 c/c o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015 (RICARF/2015), em que se alega a existência de divergências jurisprudenciais acerca de matéria relacionada à lide.

A recorrente insurge-se contra o Acórdão nº 1402-002.072, por meio do qual os membros da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF decidiram dar provimento parcial ao recurso voluntário nos seguintes termos: i) por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares suscitadas e cancelar a exigência de CSLL referente à superveniência de depreciação; e ii) por maioria de votos, reduzir a multa de ofício ao percentual de 75%.

A decisão recorrida exonerou a cobrança dos créditos tributários de CSLL lançados pela Fiscalização em relação ao ano-calendário de 2008. O lançamento havia sido motivado pelo fato de o contribuinte BANCO VOLKSWAGEN S.A. (doravante denominado apenas de BVW) ter excluído da base de cálculo da contribuição os valores de superveniência de depreciação nas operações de arrendamento mercantil. Conforme será visto mais adiante, tal exoneração não foi objeto do recurso especial fazendário, não sendo tema de discussão no presente julgamento.

Já no que tange ao ponto central do mérito, a decisão recorrida manteve os autos de infração lavrados pela Fiscalização. As autuações se fundamentaram no entendimento de que o contribuinte deduziu indevidamente, nos anos-calendário 2008 a 2010, de seu lucro real e da sua base de cálculo da CSLL, despesas relativas à amortização de ágio contabilizado em operações societárias caracterizadoras de planejamento tributário abusivo. A reorganização societária promovida pelo grupo de empresas relacionadas ao contribuinte teria, no entendimento da autoridade tributária, simulado trocas de poder acionário com a motivação exclusiva de gerar artificialmente ágio que pudesse ser posteriormente aproveitado na redução de resultados tributáveis.

Tais operações de reorganização societária envolveram o contribuinte BVW e várias empresas a ele relacionadas, algumas delas sediadas na Alemanha.

Em 17/04/2007, a VOLKSWAGEN LEASING S.A. (citada de agora em diante como VWL) emitiu 727.680.000 ações nominativas com valor unitário de R\$ 1,00, que foram subscritas e integralizadas por sua controladora integral, a VOLKSWAGEN FINANCIAL SERVICES AKTIENGESELLSCHAFT (empresa alemã que passa a ser citada apenas como VWFSAG). O valor total de R\$ 727.680.000,00 foi remetido ao Brasil por meio de contrato de câmbio e declarado ao Banco Central do Brasil como Investimento Estrangeiro Direto.

Nesta mesma data, a VWL utilizou os recursos recebidos para adquirir 70,15% de participação societária no contribuinte BVW (113.357.776 ações). A alienante das ações era a empresa VOLKSWAGEN AKTIENGESELLSCHAFT (doravante VWAG), empresa alemã controladora, de forma direta ou indireta, de todas as empresas que formam o grupo global VOLKSWAGEN. O valor de R\$ 726.429.905,13 foi remetido à Alemanha em 02/05/2007, apenas 14 dias após o ingresso dos valores provenientes da VWFSAG para fins de integralização do aumento de capital da VWL.

Na operação de compra da participação societária do BVW, a VWL registrou ágio de R\$ 228.336.098,32, resultante da diferença entre o valor pago na operação e o valor patrimonial dos 70,15% de participação adquiridos, que era de R\$ 498.093.806,81. O sobrepreço pago estaria baseado em laudos de avaliação do valor de mercado do BVW à época, que foi estimado em mais de R\$ 1,035 bilhão.

Já em 29/02/2008, o BVW incorporou sua controladora VWL a valores contábeis, internalizando em sua contabilidade o ágio que originalmente teria se baseado em sua rentabilidade futura. A partir de então, o contribuinte passou a deduzir das suas bases de cálculo de IRPJ e de CSLL as despesas de amortização do saldo do ágio, sob o argumento de que tal prática estaria albergada pelos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 (dispositivos reproduzidos no art. 386 do Regulamento do Imposto de Renda - Decreto nº 3.000/1999 - RIR/1999).

Entendendo que tal dedução não tinha base legal, a Fiscalização lavrou autos de infração relativos ao IRPJ e à CSLL referentes aos anos-calendário de 2008 a 2010, período em que se verificou a dedução entendida como indevida. Além disso, a multa de ofício foi aplicada em sua modalidade qualificada, no percentual de 150%, uma vez que a autoridade tributária considerou que a reorganização societária promovida pelo grupo econômico integrado pelo contribuinte se deu de forma simulada e mediante evidente intuito de fraude, conforme tipificada no art. 72 da Lei nº 4.502/1964.

A autuação fora integralmente mantida em sede de julgamento administrativo de primeira instância. Posteriormente, a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, em julgamento que culminou na prolação do acórdão contra o qual ora se insurge a recorrente, manteve as glosas das despesas relativas à amortização do ágio, mas deu provimento ao recurso voluntário para desqualificar a multa de ofício associada à infração, além de exonerar a cobrança de CSLL relacionada à exclusão da superveniência de depreciação.

O acórdão recorrido foi assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2008, 31/12/2009, 31/12/2010

APARTAMENTO DO PROCESSO. DESCABIMENTO.

Serão objeto de um único processo administrativo as exigências de crédito tributário do mesmo sujeito passivo, formalizadas com base nos mesmos elementos de prova.

COMPETÊNCIA DA RECEITA FEDERAL.

À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete interpretar e aplicar a legislação tributária.

AUTONOMIA ENTRE EMPRESAS DO GRUPO. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Os elementos constantes dos autos demonstram a subordinação jurídica e econômica entre as empresas do grupo.

VALOR DE MERCADO. PROVA.

As provas coligidas aos autos não são suficientes para demonstrar que o preço praticado na operação seria o mesmo acordado entre partes não relacionadas, envolvidas nas mesmas transações ou em transações similares, nas mesmas condições ou em condições semelhantes, no mercado aberto.

SEQUÊNCIA DE OPERAÇÕES. FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL.

O conjunto dos elementos de prova dos autos indicam que as operações societárias não possuem propósito comercial e foram estruturadas com o objetivo de obter vantagens tributárias.

MULTA QUALIFICADA. DÚVIDA SOBRE A GRADUAÇÃO. INTERPRETAÇÃO MAIS FAVORÁVEL AO ACUSADO.

Havendo dúvida a respeito da ocorrência de fraude (art. 72 da Lei nº 4.502/64) necessária à qualificação da multa de ofício, e, em se tratando de penalidade, incide o disposto no art. 112, inciso IV, do CTN, ou seja, em caso de dúvida quanto à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades.

LANÇAMENTO EM DUPLICIDADE.

Não comprovada a duplicidade de lançamento deve ser mantida a exigência.

SUPERVENIÊNCIA DE DEPRECIÇÃO. BASE DE CÁLCULO DA CSLL.

A lei tributária prescreve o regime contábil além do tratamento tributário, impondo a ativação do bem a ser arrendado no imobilizado da arrendadora e a consequente depreciação com sua despesa nela. Ao assim estatuir, a lei não se limita ao lucro real quanto ao tratamento tributário "decorrente" da contabilização imposta, além do que a lei nem referencia lucro real ao versar sobre a disciplina da arrendadora. Os ajustes de superveniências e de insuficiências de depreciação das normas do Bacen se prestam para obtenção de resultado de um financiamento conforme os

fluxos das taxas de juros contratuais - o que não se dá pela contabilização imposta pela lei. Para tanto, a lei teria de prever a ativação do bem no imobilizado da arrendatária, e não no da arrendadora - o que dispensaria os ajustes das normas do Bacen. Os ajustes de superveniências de depreciação afetam o resultado da arrendadora como receita, mas não geram efeitos tributários: não interferem na base de cálculo da CSLL. Diante da amplitude da lei tributária cabe a inteligência do Ato Declaratório (Normativo) CST 34/87 para a CSLL.

JUROS DE MORA. MULTA DE OFÍCIO.

Os juros de mora são devidos sobre os tributos e a multa de ofício desde o seu lançamento.

Os autos foram encaminhados eletronicamente à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) em 10/03/2016, o que significa que a intimação pessoal presumida do Procurador acerca da decisão dar-se-ia em 11/04/2016, nos termos do § 3º do art. 7º da Portaria MF nº 527/2010 e do art. 79 do RICARF/2015.

Antes disso, já em 07/04/2016, foi apresentado recurso especial por meio do qual a Fazenda Nacional se insurgiu contra o Acórdão nº 1402-002.072, sob a alegação de que ele teria dado à lei tributária interpretação diversa da adotada em outros processos julgados no âmbito do CARF, no que diz respeito ao tema da qualificação da multa de ofício.

Em atendimento aos requisitos de admissibilidade do recurso especial previstos nos arts. 67 e seguintes do Anexo II do RICARF/2015, a PGFN apontou acórdãos de turmas de câmaras do CARF que teriam dado à matéria recorrida interpretação diversa daquela esposada pelo acórdão recorrido.

A recorrente narra que o acórdão recorrido reconheceu, nas operações levadas a cabo pelo grupo econômico que o contribuinte integra, a existência de ágio interno, a falta de propósito negocial e a utilização de empresa veículo, mas ainda assim concluiu pela desqualificação da multa de ofício. Ao assim proceder, o Acórdão nº 1402-002.072 teria entrado em conflito com os entendimentos expostos nos Acórdãos paradigmas nº 1301-001.220 e nº 1101-000.913.

As decisões paradigmas apontadas teriam, segundo a recorrente, analisado situações análogas à apreciada pelo acórdão recorrido, em que igualmente se verificou a artificialidade das operações empreendidas pelos contribuintes em razão da utilização de empresas veículos com nítido objetivo de promover aproveitamento tributário de ágio. Diferentemente da decisão recorrida, contudo, os paradigmas teriam constatado o evidente intuito de fraude e optado pela manutenção da multa qualificada de 150% por força do art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996.

Além de defender a existência de divergência jurisprudencial entre os acórdãos recorrido e paradigmas, a recorrente apresenta ainda uma série de alegações que deveriam, sob seu ponto de vista, provocar a reforma da decisão recorrida. Em suma, argumenta-se que:

- A multa de 150% deve ser mantida, uma vez que as operações examinadas pelo acórdão recorrido foram realizadas sem fundamentação econômica e propósito negocial, de modo fraudulento, com o único objetivo de gerar um benefício fiscal indevido, o qual foi

alcançado por intermédio de um ágio inexistente (artificial), gerado dentro de empresas ligadas (ágio interno), se enquadrando nas situações elencadas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964;

- O conjunto de atos levado a efeito pela atuada corresponde a uma prática deliberada, consciente dos riscos envolvidos, com o objetivo de alcançar, por meio da criação fictícia de ágio e de uma estrutura societária artificial, vantagem fiscal indevida;

- O fato de tais operações terem seguido formalmente os trâmites legais não retira de seu conjunto o intuito de tão somente criar artificialmente uma despesa que seria dedutível;

- Por sinal, a obediência aos requisitos formais é imprescindível para as pretensões do contribuinte atuado, sem o que todo o conjunto de operações societárias seria inválido e, portanto, incapaz de criar a situação desejada;

- O conjunto de fatos verificados no caso concreto colocam em evidência o propósito de construção de uma pretensa realidade formal destinada a mascarar, senão a ocultar, o que de fato se pretendia. Todas as ações envolvidas tinham por único fim a criação de um ágio fictício a ser transformado em benefício fiscal por força de um arranjo societário artificial;

- Restou perfeitamente demonstrada nos autos a ação dolosa do interessado para possibilitar o aproveitamento indevido de ágio gerado internamente, razão pela qual deve ser restabelecida a qualificação da multa de ofício (150%).

A PGFN encerra seu recurso especial com o pedido de que este seja conhecido e provido, nos termos da fundamentação exposta, para reformar o acórdão atacado de modo que a multa de ofício seja restabelecida em ser percentual qualificado de 150%.

A irresignação da recorrente foi submetida a juízo de admissibilidade, a fim de se verificar o atendimento aos requisitos regimentalmente exigidos dos recursos especiais. As conclusões foram expostas em despacho de 19/04/2016.

O aludido despacho considerou cumpridos os requisitos formais de admissibilidade e configurada a divergência jurisprudencial entre a decisão recorrida e os acórdãos paradigmas indicados, conforme arguido pela recorrente. Assim, o Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção deu seguimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

Em 20/05/2016, o contribuinte BVW foi intimado, por meio de mensagem eletrônica enviada à sua Caixa Postal (Domicílio Tributário Eletrônico), acerca do teor do Acórdão nº 1402-002.072, da interposição de recurso especial pela Fazenda Nacional e do despacho que o admitiu, tudo em conformidade com o art. 69 do Anexo II do RICARF/2015.

Em resposta, o contribuinte opôs, em 27/05/2016, embargos de declaração tempestivos ao acórdão, arguindo a existência de omissões, obscuridade e contradição, vícios cujo saneamento implicaria no reconhecimento de efeitos infringentes e na consequente modificação da decisão embargada a fim de se dar provimento total ao recurso voluntário.

Além dos embargos declaratórios, o contribuinte também apresentou, em 06/06/2016, contrarrazões ao recurso especial da Fazenda Nacional. Assim podem ser resumidas as alegações perfiladas pelo BVW:

- O recurso especial da Fazenda Nacional não pode ser conhecido porque inexistiria divergência jurisprudencial, requisito de admissibilidade estabelecido pelo art. 67 do Anexo II do RICARF/2015, entre o acórdão recorrido e os paradigmas trazidos pela recorrente, de nº 1101-000.899 e nº 1301-001.220;

- A impossibilidade de caracterização da aludida divergência jurisprudencial advém do fato de as decisões administrativas tratarem de questões de fato diversas, o que, por si só, justificaria a construção de conclusões opostas. As fundamentações jurídicas dos três julgados seriam, inclusive, as mesmas;

- A diferença fundamental em relação aos contextos fáticos analisados pelos três acórdãos é que, enquanto nos paradigmas verificaram-se situações de patente caracterização de simulação e da fraude tipificada no art. 72 da Lei nº 4.502/1964, no recorrido o voto vencedor declarou ser incabível a qualificação da multa de ofício pois não haveria a mínima dúvida quanto à inexistência de fraude;

- Ainda que não houvesse tal desatendimento a requisito fundamental de admissibilidade, ainda assim o recurso especial da Fazenda Nacional não poderia ser conhecido, por propor a reapreciação da integralidade dos elementos probatórios para fins de demonstração do caráter simulatório das operações desenvolvidas pelo recorrido, o que não se admite no âmbito da Câmara Superior de Recursos Fiscais;

- A multa punitiva de 150% só pode ser aplicada em casos em que restar demonstrada a existência de sonegação, fraude ou conluio, figuras definidas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964 e que têm em comum o emprego de artifício doloso, ardiso e enganoso para reduzir ou suprimir tributos ou impedir os dificultar o conhecimento de seu surgimento;

- Nenhuma destas situações foi verificada no caso concreto sob análise. As operações condenadas pela Fiscalização tinham o legítimo propósito de separar as empresas automotivas das empresas financeiras, seguindo diretriz mundial do grupo VOLKSWAGEN;

- Finalizadas as operações de aumento de capital da VWL, de aquisição por esta de 70,15% de participação societária no contribuinte recorrido, e de incorporação da controladora VWL pela controlada BVW, todas devidamente informadas ao Banco Central e regularmente aprovadas, a importância correspondente ao ágio fundamentado na expectativa de rentabilidade futura do contribuinte deu origem a ativo diferido cuja dedução no resultado tributável à razão de até 20% ao ano é assegurada pela legislação, nos termos dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 (art. 386 do RIR/1999);

- O aumento de capital da VWL e a compra de participação societária do BVW em montante superior ao valor patrimonial, operações consideradas como simulação pela Fazenda Nacional, se deram não só em vista de razões extra-tributárias, mas também por força de obediência a exigências legais existentes no Brasil e na Alemanha. Tanto assim que as transações foram aprovadas pelas autoridades monetárias brasileiras de modo prévio à sua implementação;

- Não só não houve prática de ato doloso ou escamoteado (o que seria imprescindível para se falar em fraude punível com a multa de 150%), como, mais sério ainda, o contribuinte recorrido apresentou previamente à sua prática todos os atos à Administração Pública, na pessoa do agente regulador do mercado em que se insere (Banco Central), tendo sido por este aprovados;

- Não houve qualquer ilícito, omissão, artifício ou ardil com a finalidade de ludibriar o Fisco, mas apenas controvérsia acerca da interpretação dada às legislações regulatória e tributária e de sua aplicação à situação fática resultante do conjunto de atos praticados pelas empresas VWFSAG, VWL, VWAG e BVW no intuito de transferir as participações societárias nas empresas financeiras do grupo VOLKSWAGEN ao braço que tem como *holding* global a VWFSAG;

- A mera divergência quanto ao regime tributário cabível ou mesmo o imaginado objetivo exclusivamente fiscal não justifica a imposição de multa qualificada, como indevidamente sustenta a recorrente Fazenda Nacional. Tal tese simplesmente autorizaria a imposição da multa de 150% em qualquer caso de não recolhimento ou pagamento a menor de tributos.

Por conta de tudo que expôs, o contribuinte recorrido pede, ao final, que seja mantida a decisão em sede de recurso voluntário que desqualificou a multa de ofício aplicada, seja pelo não conhecimento do recurso fazendário ou, sucessivamente, pelo seu não provimento.

Os autos foram então remetidos à CSRF e distribuídos para julgamento do recurso especial. Ato contínuo, identificou-se que os embargos de declaração apresentados pelo contribuinte em 27/05/2016 não haviam sido objeto de exame de admissibilidade ou de apreciação pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara. Despacho de saneamento de 23/03/2017 determinou, então, a devolução dos autos à Turma *a quo*.

O Presidente da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, em despacho de 26/04/2017, rejeitou os embargos de declaração, em caráter definitivo, com base no entendimento de que as alegações de omissão, contradição e obscuridade formuladas pelo embargante revelaram-se todas manifestamente improcedentes.

Por fim, o processo retornou a esta CSRF para julgamento do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

Em petição, às fls. 2774/2776, o contribuinte traz preliminar de intempestividade do recurso especial da Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

Conforme foi relatado, o contribuinte trouxe, nas contrarrazões que opôs ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, arguições preliminares de não conhecimento recursal fundamentadas nas alegações de que inexistiria divergência jurisprudencial entre os acórdãos recorrido e paradigmas e de que haveria a pretensão de reapreciação de provas. Ademais, apresentou petição alegando intempestividade do recurso especial. Início meu voto pelo exame de tais teses.

Vencida tal etapa, em caso de rejeição das preliminares, passarei ao exame da única matéria de mérito que foi objeto de recurso especial, atinente ao cabimento ou não da qualificação da multa de ofício imposta nos autos de infração que motivaram a formalização dos presentes autos.

1) Tempestividade/Intempestividade

Resumo:

O contribuinte BANCO VOLKSWAGEN peticiona requerendo a declaração da intempestividade do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional e seu consequente não conhecimento.

Os autos, devidamente instruídos com o Acórdão nº 1402-002.072, foram eletronicamente movimentados para a PGFN em 10/03/2016 (despacho à e-fl. 2641).

A ciência presumida do Procurador se daria em 30 dias a partir daí, em 11/04/2016 (segundo a PGFN, seria em 08/04/2016), nos termos do art. 79 do Anexo II do RICARF/2015 e do § 3º do art. 7º da Portaria MF nº 527/2010:

RICARF/2015

Art. 79. O Procurador da Fazenda Nacional será considerado intimado pessoalmente das decisões do CARF, com o término do prazo de 30 (trinta) dias contados da data em que os respectivos autos forem entregues à PGFN, salvo se antes dessa data o Procurador se der por intimado mediante ciência nos autos. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

PORTARIA MF Nº 527/2010

Art. 7º Para fins de cumprimento dos §§ 8º e 9º do art. 23 do Decreto Nº 70.235, de 1972, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) poderá encaminhar à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) os autos do processo integralmente digitalizado ou do processo digital.

(...)

§ 3º Os Procuradores da Fazenda Nacional serão considerados intimados pessoalmente das decisões do CARF, com o término do prazo de 30 (trinta) dias contados da data em que os respectivos autos forem entregues à PGFN na forma deste artigo.

(...)

§ 5º O prazo para a interposição do recurso será contado a partir da data da intimação pessoal presumida ou em momento anterior, se o Procurador da Fazenda Nacional se der por intimado antes da data prevista no § 3º mediante assinatura no documento de remessa e entrega do processo administrativo.

O contribuinte defende que a interposição do recurso especial antes da data da ciência presumida somente seria possível se antes o Procurador se desse por intimado mediante ciência os autos (parte final do art. 79 do Anexo II do RICARF/2015) ou assinatura no documento de remessa e entrega do processo administrativo (parte final do § 5º do art. 7º da Portaria MF nº 527/2010).

Como não existe nos autos a ciência expressa antecipada do Procurador e o recurso especial foi interposto em 07/04/2016, antes, portanto, da data da ciência presumida (11/04/2016 ou 08/04/2016, como a PGFN defendeu na preliminar de tempestividade de seu recurso), o contribuinte defende que a interposição teria se dado de forma intempestiva, o que impediria o conhecimento recursal.

Subsidiariamente, o contribuinte pede o saneamento do processo.

Análise:

Início a análise apreciando o pedido de saneamento, pois eventualmente pode tornar desnecessário o julgamento de todas as demais questões.

O contribuinte pede que o processo seja retirado da pauta e baixado em diligência à PGFN para que esta junte comprovação da data em que o Procurador foi efetivamente intimado do Acórdão nº 1402-002.072, saneando assim o processo e permitindo que se afigure a tempestividade da interposição do recurso fazendário.

Quanto à retirada de pauta e baixa em diligência à PGFN para saneamento do processo, o que se busca é que a PGFN faça prova da existência de uma ciência pessoal; que não necessariamente

existe. Se não existir, como se faz prova de que uma ciência pessoal que não existe? É uma prova que não se produz, mas apenas que se atesta, não existe prova negativa.

Vejamos novamente o dispositivo:

RICARF/2015

Art. 79. O Procurador da Fazenda Nacional será considerado intimado pessoalmente das decisões do CARF, com o término do prazo de 30 (trinta) dias contados da data em que os respectivos autos forem entregues à PGFN, salvo se antes dessa data o Procurador se der por intimado mediante ciência nos autos. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

Se não existir ciência pessoal, qual será a conclusão? O não enquadramento na ressalva do art. 79 e a volta a regra: vale a ciência presumida!

A recorrida diz: "*o fato é que a PGFN deixou de comprovar a tempestividade de seu recurso*"; "*não há comprovante nos autos a respeito do dia em que, de fato, a PFN foi intimada do teor do acórdão recorrido*". Nos casos em que vige o instituto da ciência presumida, não há que se exigir comprovação da tempestividade; a presunção tem o efeito de inverter o ônus da prova, ou melhor, é a desconstituição da presunção que exige prova. A celeuma aqui é que "a prova" da desconstituição da presunção aproveitaria "em tese" à parte que não tem interesse em fazê-la.

Mas, uma melhor leitura do dispositivo nos permite concluir a desconstituição da presunção ocorre por um fato da vida e não por algo que tenha que ser provado. Se esse fato da vida não ocorreu (não estar nos autos a ciência pessoal), não tenho que provar a sua não ocorrência.

Interpretação *a contrario sensu* do dispositivo:

Correto: O enquadramento na exceção implica a não aplicação da regra.

Equivocado: O não enquadramento na exceção implica a aplicação da não regra.

Se a ciência pessoal não está nos autos, tenho que procurar fora dos autos? Tenho que incluir nos autos uma prova da não existência da ciência pessoal? Entendo que não.

Por isso, voto no sentido de se rejeitar o pedido de diligência.

Vencida a diligência... volto à premissa do contribuinte:

O contribuinte defende que a interposição do recurso especial antes da data da ciência presumida somente seria possível se antes o Procurador se desse por intimado mediante ciência os autos (parte final do art. 79 do Anexo II do RICARF/2015) ou assinatura no documento de remessa e entrega do processo administrativo (parte final do § 5º do art. 7º da Portaria MF nº 527/2010).

Essa premissa não procede, pois uma coisa é a lógica dos fatos e outra coisa é a construção jurídica da ciência. A lógica nos diz que somente se poderia elaborar o recurso caso se conhecesse do conteúdo da decisão (até aqui tudo bem) e que somente se poderia conhecer caso se tivesse tomado ciência (aqui é que está a impropriedade).

A ciência nunca representou e hoje ainda menos representa conhecer do conteúdo da decisão, basta ver que o conteúdo da decisão pode ser obtido do sítio do CARF na internet imediatamente na sua

data de publicação, ainda que a ciência possa ocorrer vários dias, ou até meses, depois. Antes de os acórdãos estarem publicados no sítio do CARF, a PGFN poderia ter acesso ao conteúdo da decisão apenas consultando o e-processo, também o contribuinte poderia ter acesso ao conteúdo da decisão por meio do pedido de cópia do processo, mas nenhum desses atos poderiam impactar na ciência formal.

Ciência é um instituto jurídico que, apesar do nome, não representa conhecer do conteúdo da decisão, ou seja não é estar "ciente" do conteúdo da decisão, mas sim o termo inicial do momento processual de agir, é o dia no tempo que inaugura a necessidade de movimentação da parte. Daí porque, por ser um instrumento processual, poder se utilizar de ficções e presunções, como é o caso da ciência presumida. Instituto este que deve ser observado.

Assim, quando a recorrida diz que "a data da interposição do recurso comprova, sem dar margem a quaisquer dúvidas, que a intimação da PGFN se deu em data anterior à intimação presumida" quer dizer, **na verdade**, que "a data da interposição do recurso comprova, sem dar margem a quaisquer dúvidas, que a PGFN conheceu do conteúdo da decisão em data anterior à intimação presumida".

Uma vez que se deve observar o instituto da ciência presumida, pode-se verificar que o pretendido pela recorrida ao alegar que "*a interposição do recurso especial pela PGFN só poderia ocorrer após a data de sua intimação*" é que se declare intempestivo um recurso apresentado antes da ciência (intempestividade prematura).

A respeito de recursos interpostos antes da intimação da parte, atualmente aplica-se o § 4º do art. 218 do Novo Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/2015):

Art. 218. Os atos processuais serão realizados nos prazos prescritos em lei.

§ 1º Quando a lei for omissa, o juiz determinará os prazos em consideração à complexidade do ato.

§ 2º Quando a lei ou o juiz não determinar prazo, as intimações somente obrigarão a comparecimento após decorridas 48 (quarenta e oito) horas.

§ 3º Inexistindo preceito legal ou prazo determinado pelo juiz, será de 5 (cinco) dias o prazo para a prática de ato processual a cargo da parte.

§ 4º **Será considerado tempestivo o ato praticado antes do termo inicial do prazo.**

Há poucos anos, vigorava nos tribunais superiores brasileiros a tese da "extemporaneidade do recurso prematuro", segundo a qual um recurso interposto antes da publicação da decisão contestada deveria ser ratificado após tal publicação, sob pena de ser considerado prematuro e, portanto, intempestivo.

O STF, que adotava tal tese, mudou seu jurisprudência a partir do julgamento do AI 703269 AgR-ED-ED-EDv-ED/MG, em 05/03/2015:

Ementa: embargos de declaração nos embargos de divergência nos embargos de declaração nos embargos de declaração no agravo regimental no agravo de instrumento. Conversão em agravo regimental. Interposição de embargos de divergência antes da publicação do acórdão embargado. **Extemporaneidade. Instrumentalismo processual. Preclusão imprópria para prejudicar a parte que contribui para a celeridade processual. Boa-fé exigida do estado-juiz.** Agravo regimental provido.

1. A extemporaneidade não se verifica com a interposição de recurso antes do termo a quo e conseqüentemente não gera a ausência de preenchimento de requisito de admissibilidade da tempestividade.

2. O princípio da instrumentalidade do Direito Processual reclama a necessidade de interpretar os seus institutos sempre do modo mais favorável ao acesso à justiça (art. 5º, XXXV, CRFB) e à efetividade dos direitos materiais (OLIVEIRA, Carlos Alberto Alvaro de. O formalismo-valorativo no confronto com o formalismo excessivo. In: Revista de Processo, São Paulo: RT, n.º 137, p. 7-31, 2006; DINAMARCO, Cândido Rangel. A instrumentalidade do processo. 14ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009; BEDAQUE, José Roberto dos Santos. Efetividade do Processo e Técnica Processual. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010).

3. As preclusões se destinam a permitir o regular e célere desenvolvimento do feito, não sendo possível penalizar a parte que age de boa-fé e contribui para o progresso da marcha processual com o não conhecimento do recurso por ela interposto antecipadamente, em decorrência de purismo formal injustificado.

4. Os embargos de declaração opostos objetivando a reforma da decisão do relator, com caráter infringente, devem ser convertidos em agravo regimental, que é o recurso cabível, por força do princípio da fungibilidade. (Precedentes: Pet 4.837-ED, rel. Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, DJ 14.3.2011; Rcl 11.022-ED, rel. Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, DJ 7.4.2011; AI 547.827-ED, rel. Min. DIAS TOFFOLI, 1ª Turma, DJ 9.3.2011; RE 546.525-ED, rel. Min. ELLEN GRACIE, 2ª Turma, DJ 5.4.2011).

5. In casu, pugna-se pela reforma da seguinte decisão: “EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. PETIÇÃO DE INTERPOSIÇÃO PROTOCOLADA ANTES DA PUBLICAÇÃO DO ACÓRDÃO EMBARGADO. EXTEMPORANEIDADE. INTERPOSIÇÃO DE DOIS RECURSOS CONTRA A MESMA DECISÃO. OFENSA AO POSTULADO DA SINGULARIDADE DOS RECURSOS. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO, DE MANEIRA OBJETIVA, MEDIANTE ANÁLISE COMPARATIVA ENTRE O ACÓRDÃO PARADIGMA E A DECISÃO EMBARGADA, DA EXISTÊNCIA DO ALEGADO DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA NÃO ADMITIDOS”.

6. Agravo regimental provido para cassar a decisão de inadmissão dos embargos de divergência com fundamento na extemporaneidade recursal.

(AI-AgR-ED-ED-EDv-ED 703269, LUIZ FUX, STF.)

Pelo exposto, REJEITO a preliminar de intempestividade do recurso especial.

2) Conhecimento do recurso especial

O contribuinte recorrido defende que o recurso especial fazendário não pode ser conhecido porque os acórdãos paradigmas indicados tratariam de questões de fato diferentes daquela abordada pelo Acórdão nº 1402-002.072, ora recorrido.

A diferença fundamental existente entre os contextos fáticos analisados pelo acórdão recorrido e pelos paradigmas nº 1101-000.899 e nº 1301-001.220, segundo o recorrido, adviria do fato de os paradigmas tratarem de situações em que a simulação e a fraude tipificada

no art. 72 da Lei nº 4.502/1964 foram verificadas de forma patente, enquanto a decisão recorrida não trataria de tal constatação. Para corroborar sua afirmação relativa ao acórdão recorrido, o contribuinte aponta que "a Turma julgadora entendeu que faltaria à qualificação da penalidade o dolo, pois **não haveria a mínima dúvida quanto à inexistência de fraude**".

O recorrido alega que as fundamentações jurídicas desenvolvidas nos três julgados seriam, inclusive, as mesmas e que as conclusões opostas neles encontradas dever-se-iam exclusivamente ao fato de as situações fáticas apreciadas serem distintas. Assim, estaria descumprido o requisito de admissibilidade estabelecido pelo art. 67 do Anexo II do RICARF/2015, que exige a existência de divergência jurisprudencial entre as decisões recorrida e paradigmas para que o recurso especial possa ser conhecido.

Além disso, o contribuinte recorrido apresenta, de forma subsidiária, mais um argumento que impediria o conhecimento do recurso fazendário: seu julgamento implicaria em reapreciação de provas, o que é vedado em sede de julgamento de recurso especial pela Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Entendo não caber razão ao contribuinte em seus argumentos.

Primeiramente, faz-se necessário apontar que o contribuinte defende a ausência de similitude fática entre os casos analisados pelo acórdão recorrido e pelos Acórdãos nº **1101-000.899** e nº **1301-001.220**, enquanto a Fazenda Nacional indicou como paradigmas os Acórdãos nº **1101-000.913** e nº **1301-001.220**.

Ou seja, por conta de aparente equívoco do recorrido, restou não contestada a caracterização de dissídio jurisprudencial entre a decisão recorrida e o paradigma de nº 1101-000.913. Tal fato, aliado ao acatamento das razões expostas no despacho de admissibilidade que deu seguimento ao recurso especial, já seria suficiente para rejeitar a preliminar de não conhecimento manejada pelo contribuinte recorrido.

Contudo, mesmo que assim não fosse, ainda assim o recurso especial da Fazenda Nacional deveria ser conhecido, uma vez que são improcedentes as alegações do recorrido de ausência de similitude fática ou de inexistência de divergência jurisprudencial entre as decisões cotejadas.

Toda a argumentação desenvolvida pelo contribuinte recorrido fundamenta-se em uma premissa equivocada. Ao defender que no caso concreto analisado nos presentes autos não teriam sido identificadas simulação ou fraude, o contribuinte aponta que o voto vencedor do acórdão recorrido teria afirmado não haver a mínima dúvida quanto à inexistência de fraude. Nos termos utilizados nas contrarrazões:

"Com efeito, no processo sob exame a Turma julgadora entendeu que faltaria à qualificação da penalidade o dolo, pois **não haveria a mínima dúvida quanto à inexistência de fraude**." (grifo no original)

Não é verdadeira a afirmação, como se passa a demonstrar.

O i. Conselheiro Relator do Acórdão nº 1402-002.072, ora recorrido, teve seu voto aprovado pela Turma *a quo* quanto à indedutibilidade das despesas de amortização de ágio, mas foi vencido em relação à qualificação da multa de ofício que acompanhou os créditos tributários principais.

O voto vencedor, que tratou somente do tema da aplicação da multa de ofício qualificada, trouxe as seguintes passagens:

"Com a devida vênia, discordo do ilustre Conselheiro Relator em relação à manutenção da multa qualificada.

Embora coadune com a opinião de que, em se tratando de ágio interno, possa, em tese, ser mantida a multa qualificada, **no caso concreto há um fato que me levou a suscitar dúvidas a respeito do dolo do contribuinte**: a independência das empresas do grupo e a obrigatoriedade de avaliação do investimento com base no valor de mercado por exigências das autoridades alemãs.

(...)

Embora concorde que o ágio formado intragrupo, com mera circulação de recursos entre empresas do grupo não possa ser amortizado, **no caso concreto, considero não haver, no mínimo, dúvida a respeito da ocorrência de fraude (art. 72 da Lei nº 4.502/64)** necessária à qualificação da multa de ofício, conforme determina o parágrafo 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96. E, **em se tratando de penalidade, incide o disposto no art. 112, inciso IV, do CTN, ou seja, em caso de dúvida quanto à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades.**

Assim sendo, voto por reduzir a penalidade aplicada para 75%." (grifou-se)

Em que pese a redação utilizada pelo i. Conselheiro Redator, no trecho reinterpretado pelo contribuinte recorrido, poder efetivamente levantar dúvidas, a análise da integralidade do voto não as permite: o que se afirmou é que a multa deveria ser desqualificada, por força da aplicação do art. 112 do CTN, uma vez que subsistiriam dúvidas acerca do dolo do contribuinte.

Portanto, o que se afirmou não foi a inexistência de dúvida a respeito da inocorrência de fraude, mas a inexistência de absoluta certeza quanto à sua ocorrência. São coisas absolutamente diferentes.

O i. Conselheiro Redator expôs o entendimento, acatado pela maioria dos membros da Turma *a quo*, de que a qualificação da multa de ofício exige a comprovação, acima de qualquer dúvida, de conduta dolosa e fraudulenta por parte do sujeito passivo. Como considerou que tal certeza não estaria caracterizada nos autos (por conta da "independência das empresas do grupo e a obrigatoriedade de avaliação do investimento com base no valor de mercado por exigência das autoridades alemãs"), o voto vencedor concluiu pela aplicação da multa de ofício em seu percentual regular, de 75%.

A ementa do Acórdão recorrido não deixa dúvidas acerca desta conclusão, ao dispor:

"MULTA QUALIFICADA. DÚVIDA SOBRE A GRADUAÇÃO. INTERPRETAÇÃO MAIS FAVORÁVEL AO ACUSADO.

Havendo dúvida a respeito da ocorrência de fraude (art. 72 da Lei nº 4.502/64) necessária à qualificação da multa de ofício, e, em se tratando de

penalidade, incide o disposto no art. 112, inciso IV, do CTN, ou seja, em caso de dúvida quanto à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades." (grifou-se)

Sendo assim, improcedente a alegação do contribuinte recorrido de que o Acórdão nº 1402-002.072 analisaria contexto fático em que claramente estariam ausentes o dolo e a fraude, ao contrário das decisões paradigmas.

Na realidade, analisando-se os contextos fáticos examinados pelas decisões contrapostas, verifica-se que existem, sim, significativas semelhanças que possibilitam a caracterização de divergência jurisprudencial apta a provocar o conhecimento do recurso especial da Fazenda Nacional.

Tanto no acórdão recorrido quanto nos paradigmas nº 1101-000.913 e nº 1301-001.220, a lide gira em torno da dedutibilidade de despesas decorrentes da amortização de ágio criado em operações que envolveram exclusivamente empresas relacionadas entre si, sem circulação de riquezas entre o grupo econômico a que pertencia o sujeito passivo e o mundo exterior, sem propósito negocial ou motivação extra-tributária, sem alteração efetiva do controle societário das pessoas jurídicas envolvidas e com a utilização de empresas veículos que permitiram a movimentação do ágio até os contribuintes.

Tais contribuintes, sob o argumento de que sua situação amoldava-se à hipótese legal tipificada nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 (art. 386 do RIR/1999), passaram a promover o aproveitamento tributário do ágio por meio da dedução, de seus lucros reais e das bases de cálculo da CSLL, das despesas decorrentes de sua amortização. Diante destes contextos semelhantes, as autoridades tributárias envolvidas em cada procedimento de fiscalização vislumbraram a prática de condutas fraudulentas por parte dos sujeitos passivos e dos grupos econômicos que integravam, imputando-lhes a aplicação de multa de ofício qualificada nos termos do art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996.

Observa-se que os contextos fáticos são bastante semelhantes no que interessa à discussão jurídica desenvolvida nos processos. Verifica-se ainda que, ao contrário do que defende o contribuinte em suas contrarrazões, tanto no acórdão recorrido quanto nos paradigmas, as autoridades lançadoras consideraram configurada a fraude no planejamento tributário levado a efeito pelos sujeitos passivos, vindo a qualificar a multa de ofício por esta razão.

Não existe, portanto, a alegada diferença fática decorrente de não ter sido verificada, no caso dos presentes autos, fraude na conduta do contribuinte. Rejeito, portanto, a alegação preliminar do recorrido de que o recurso especial da Fazenda Nacional não poderia ser conhecido por conta de inexistência de divergência jurisprudencial entre os julgados.

O recorrido defende ainda o não conhecimento do recurso especial alegando que a discussão suscitada obrigatoriamente dependeria da reapreciação da integralidade dos elementos probatórios e que o reexame fático e de provas é vedado em sede de julgamento de recurso especial.

Pois bem. Considero improcedente também esta arguição preliminar de não conhecimento do recurso.

Em grande parte dos casos julgados por esta CSRF, é impossível, na prática, desviar totalmente o olhar do conjunto probatório reunido nos autos e restringir a discussão à pura abstração jurídica. A não ser em discussões já consagradas, como por exemplo aquela que diz respeito ao cabimento da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, as deliberações empreendidas nesta Câmara quase sempre resvalam na verificação do conjunto probatório coligido no processo, sem que isso possa ser considerado um "reexame" de fatos ou provas.

Tal fato é particularmente verdadeiro quando se trata de julgamentos acerca de planejamentos tributários, que normalmente envolvem mais de uma empresa, várias etapas, múltiplos atos societários e diversos efeitos tributários. A completa avaliação destes cenários, ainda que em julgamento pela instância especial do contencioso administrativo, não pode dispensar totalmente a verificação, ainda que superficial, dos fatos e provas retratados no processo. A correta aplicação do direito ao caso sob discussão demanda necessariamente que se entenda como os fatos se desenrolaram no mundo real, o que só pode ser alcançado por meio do olhar lançado sobre os fatos e provas.

E a aplicação do direito é justamente o que se espera de uma instância recursal. É justamente esta a inteligência do art. 1.034 do Novo Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/2015), em que pese o dispositivo tratar de recursos judiciais:

Art. 1.034. Admitido o recurso extraordinário ou o recurso especial, o Supremo Tribunal Federal ou o Superior Tribunal de Justiça julgará o processo, aplicando o direito.

Parágrafo único. Admitido o recurso extraordinário ou o recurso especial por um fundamento, devolve-se ao tribunal superior o conhecimento dos demais fundamentos para a solução do capítulo impugnado.

Assim, a aplicação do direito ao caso concreto não pode e não deve ignorar todo o contexto fático e acervo probatório que foi construído na devida fase processual.

Julgo ser exatamente este o caso da presente lide. Da análise do processo, não vislumbro discussão relevante acerca de provas produzidas ou de fatos relatados. Assim, tem-se um conjunto probatório estabelecido e passível de valoração jurídica. A Fiscalização e a autoridade julgadora de primeira instância consideraram que tal conjunto probatório era suficiente para se concluir pela configuração da fraude tipificada no art. 72 da Lei nº 4.502/1964 e pela aplicação da multa de ofício em sua modalidade qualificada, nos termos do art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996. Já a maioria dos membros da Turma *a quo*, a partir da análise do mesmo conjunto probatório, construiu entendimento diverso, no sentido que dever-se-ia aplicar a penalidade menos gravosa ao contribuinte (multa de ofício de 75%), nos termos do art. 112 do CTN, por conta da existência de dúvida acerca do dolo em sua conduta.

Diante disso, verifico que o recurso especial sob análise não tem a pretensão de revolver e rediscutir a coleção de provas reunidas, mas simplesmente de debater a melhor valoração jurídica a ser dada a um conjunto de atos negociais que já são, na presente fase processual, incontroversos.

A parte que permanece controvertida, na minha opinião, já se localiza no campo da diversidade de qualificações jurídicas que diferentes mentes podem dar aos mesmos fatos. Em outras palavras, a controvérsia que chega até esta CSRF não mais diz respeito à

existência ou análise de provas, mas sim à correta interpretação que se deve dar à aplicação da norma jurídica ao caso concreto.

Com base nestes argumentos, rejeito também a alegação preliminar do contribuinte recorrido de não conhecimento do recurso especial por alegada pretensão de reexame de provas.

Diante de todo o exposto, rejeito todas as arguições formuladas pelo contribuinte e CONHEÇO do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

3) Qualificação da multa de ofício

Rememorando o que foi relatado, o planejamento tributário ilícito que a autoridade tributária atribuiu ao grupo econômico de que faz parte o contribuinte BVW consistiu de algumas etapas que, após finalizadas, propiciaram o surgimento de ágio cuja pretendida amortização propiciou a redução do IRPJ e da CSLL recolhidos aos cofres públicos. Dentre tais etapas destacam-se as seguintes:

- Em 17/04/2007, a VWFSAG, empresa alemã, remeteu à sua controlada VWL, empresa nacional, R\$ 727.680.000,00 por meio de contrato de câmbio, para fins de subscrição e integralização de 727.680.000 ações que a pessoa jurídica brasileira acabara de emitir;

- Ainda em 17/04/2007, a VWL acertou a aquisição, junto à VWAG, empresa alemã controladora do grupo econômico, de 113.357.776 ações do contribuinte BVW (correspondente a 70,15% do seu capital social). Pelas ações, que tinham valor patrimonial de R\$ 498.093.806,81, acertou-se o pagamento de R\$ 726.429.905,13, montante calculado levando-se em conta o valor de mercado das ações, estimado por empresa especializada. A diferença entre o valor da alienação e o valor patrimonial da participação societária, de R\$ 228.336.098,32, foi registrado na contabilidade da VWL como ágio fundamentado na expectativa de rentabilidade futura do BVW;

- Em 02/05/2007, ou seja, 14 dias após a entrada dos R\$ 727.680.000,00 no país para fins de integralização do aumento de capital social da VWL, foi remetido à VWAG montante semelhante, no total de R\$ 726.429.905,13, como pagamento da VWL pela aquisição das ações do BVW;

- Em 29/02/2008, o contribuinte BVW incorporou a VWL, sua então controladora, a valores contábeis. O ágio originalmente registrado na incorporada passou a compor a contabilidade do contribuinte, que iniciou sua amortização e a dedução das despesas correspondentes à razão de 1/60 por mês, sob a alegação de que tal prática estaria autorizada pelos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 (art. 386 do RIR/1999).

Diante de tal cenário, a Fiscalização determinou a glosa de tais despesas e o consequente recálculo dos valores devidos de IRPJ e de CSLL nos anos-calendário de 2008 a 2010, constituindo créditos tributários correspondentes à diferença entre os valores devidos e os recolhidos no período.

Além disso, determinou também a aplicação de multa de ofício em sua modalidade qualificada, no percentual de 150%, com base na seguinte fundamentação:

"O negócio jurídico, para traduzir-se em um comportamento elisivo, legalmente aceito, não pode fraudar o sistema normativo em que foi erigido. O negócio jurídico indireto é composto por vários negócios jurídicos e é suficiente que apenas um esteja eivado de ilicitude para restar contaminado o resultado pretendido.

Pelos motivos expostos, em decorrência da desqualificação da operação de compra e venda de ações com apuração de ágio pelos motivos acima expostos e dos atos a este evento ligados, **ficou caracterizada também a ação dolosa da operação recebimento e transferência de recursos com o exterior, pois sem propósito negocial, sem motivação extra-tributária, também esta etapa em conjunto com as demais levou a uma única finalidade: diminuição ou não pagamento de tributos, no caso do IRPJ, CSLL e IOF devidos pela VWL e pelo BVW.**

Restou caracterizado o evidente intuito de fraude, uma vez que, simulada a aquisição de participação societária com ágio e daí para trás simulados também os demais atos encadeados, a saber, o pretense aumento de capital e as respectivas operações cambiais com a incorreta classificação como Investimento Estrangeiro Direto dos recursos financeiros, a Fiscalizada impediu dolosamente, total ou parcialmente a ocorrência do fato gerador do IRPJ, CSLL e do IOF - Câmbio - de acordo com o art. 72 da Lei nº 4.502, de 30.11.1964, in verbis:

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

Cabe a interpretação dos fatos não apenas pelo formalismo, mas pelo conteúdo, pela motivação, analisando o conjunto dos atos e não cada etapa separadamente.

Esse tipo de ação também envolve a questão da isonomia e capacidade contributiva do contribuinte, pois os demais cidadãos não devem ser prejudicados com atos artificiosos de terceiros.

Pelas razões expostas, impõe-se realizar o presente lançamento de ofício do IRPJ e CSLL, bem como do IOF-CÂMBIO, incidente sobre as operações de recebimento e envio de recursos com o exterior, com **agravamento da penalidade de multa de ofício para multa qualificada.**" (grifou-se)

Verifica-se, assim, que a autoridade tributária entendeu que a reorganização societária promovida pelo grupo econômico do contribuinte, capitaneada pela controladora alemã VWAG, caracterizou ação dolosa e com evidente intuito de fraude, uma vez que teria simulado operações como o aumento de capital da VWL, a aquisição das ações do BVW pela VWL e a posterior incorporação da VWL pelo BVW, sem outro propósito que não a redução do IRPJ e da CSLL a serem apurados pelo contribuinte nos anos-calendário que se seguiram (a simulação apontada em relação às operações cambiais classificadas inadequadamente teria operado efeitos na diminuição do IOF a ser recolhido, sendo objeto de discussão em outro processo administrativo tributário).

Diante disso, considerou-se que a situação encontrada subsumia-se à previsão legal de fraude, tipificada no art. 72 da Lei nº 4.502/1964, o que demandava a qualificação do percentual aplicável à multa de ofício, nos termos do art. 44, § 1º da Lei nº 9.430/1996.

Provocada pela impugnação manejada pelo contribuinte, a 8ª Turma da DRJ em São Paulo I manteve a aplicação da multa qualificada, conforme se depreende dos seguintes trechos:

"Nos tópicos anteriores demonstramos a ilicitude da conduta da contribuinte, que deduziu indevidamente da base de cálculo do IRPJ e da CSLL valores decorrentes de operações irreais, que não se enquadram na hipótese legal prevista pelos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997. Tal dedução indevida acarretou falta de recolhimento de tributo.

(...)

A impugnante afirma que "a penalidade agravada não se aplica aos casos em que o sujeito passivo age de acordo com suas convicções, deixando todo o seu procedimento às claras. Nessa hipótese afirma que não há tentativa de enganar quem quer que seja. O que pode haver é divergência na interpretação da lei tributária aplicável. Algo que não tem qualquer relação com sonegação, fraude ou conluio, afastando a possibilidade de ser imputada a multa qualificada até por força do disposto no art. 112 do CTN."

O dolo tributário não é caracterizado pelos meios utilizados para obter-se o resultado pretendido. Fraude fiscal é violação à norma fiscal pelo contribuinte com a finalidade de escapar do pagamento do imposto devido.

O fato de não terem sido utilizados meios fraudulentos não implica necessariamente na inexistência da intenção de escapar ao pagamento do imposto.

A meu ver, a análise da sequência das operações, e seus resultados antes e depois de sua ocorrência revelam a existência de um plano, de um artifício criado para reduzir a carga tributária.

Juridicamente, pode-se definir simulação como a aparência de um negócio jurídico contrário à realidade, destinado a provocar uma ilusão no público, seja por não existir negócio de fato, seja por existir um negócio diferente daquele que se aparenta.

Conforme anteriormente demonstrado, a conduta ilícita consistiu na criação artificial da situação prevista nos arts. 7º e 8º, em outras palavras, da simulação da hipótese legal a fim de ser obtida vantagem fiscal. **Houve um aparente aumento de capital, seguido de uma aparente operação de compra e venda com base em valor de mercado. Operações aparentes, porque sem substância econômica, por serem pura forma, sem materialidade.**

Trago à colação voto do Ministro Aliomar Baleeiro proferido no Recurso Ordinário nº 16.050, acerca de um situação artificial criada através de operações que isoladamente seria lícitas (o contribuinte fez um seguro dotal, que na época podia ser deduzido do imposto, com recursos oriundos de empréstimo tomado da seguradora, e após a dedução rescinde o contrato):

(...)

A analogia com o caso concreto destes autos é pertinente. **Cria-se um negócio de compra e venda de participação societária para fazer surgir o ágio. Os recursos do adquirente decorrem de um aumento de capital que não expande as atividades do adquirente. Por último, o adquirente desaparece. Simula-se uma operação de compra e venda de participação societária, para no final anular seus efeitos através da extinção do adquirente por incorporação.** O ato final de incorporação tem o mesmo efeito da rescisão do seguro no caso analisado por Aliomar Baleeiro.

De fato, a contribuinte não escondeu os atos do Fisco nem das autoridades monetárias. Se isto tivesse ocorrido estaríamos falando de sonegação pura e simples, e não da fraude prevista no art. 72.

A situação dos autos não pode ser vista como mera divergência na interpretação da legislação aplicável.

Aliás, temos um exemplo de divergência de interpretação de dispositivos legais neste mesmo processo, que será analisado logo em seguida.

A elaboração de uma sequência de operações desprovida de razões extra-tributárias não pode ser equiparada ao erro ou dúvida na interpretação de dispositivos legais.

Como já anteriormente demonstrado, a obrigatoriedade de aplicação das normas relativas às operações entre coligadas e controladas não serve como justificativa, porque, no caso concreto, não restou comprovado que a aquisição da participação societária ocorreu em condições iguais ou semelhantes às do livre mercado. **O objetivo de transferir todas as empresas dedicadas ao segmento financeiro para o controle da VWFSAG não é causa final da sequência de operações porque existiam outros caminhos para atingir-se o mesmo objetivo.**

Paradoxalmente, os dispositivos legais criados com o objetivo de restringir as operações de incorporação, fusão e cisão, “às hipóteses de casos reais”, está sendo aplicado para obter vantagens tributárias a partir da criação de novas hipóteses de casos artificiais, elaboradas em outro contexto.

Diante do exposto, **deve ser mantida a multa qualificada, uma vez, que o conjunto probatório dos autos revela a intenção de reduzir o tributo de maneira artificial.** (grifou-se)

O acórdão exarado pela DRJ em São Paulo I fundamentou a manutenção da multa de ofício qualificada, portanto, na constatação de que o grupo econômico agiu de forma deliberada e premeditada, praticando operações simuladas de aumento de capital, aquisição de participação societária e incorporação de uma empresa por outra, sem nenhuma outra motivação que não fosse a redução da carga tributária.

Assim, considerou aquele Colegiado que a situação enfrentada nos autos efetivamente caracterizava a fraude tipificada no art. 72 da Lei nº 4.502/1964, frisando ainda que tal enquadramento não é incompatível com o argumento apresentado pelo contribuinte de que todas as operações foram declaradas e realizadas às claras.

Por fim, a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF foi instada a se manifestar acerca do assunto em razão da interposição de recurso voluntário.

O i. Conselheiro Relator adotou as razões expostas na decisão da DRJ, inclusive transcrevendo extensos trechos desta. Além disso, complementa que seu convencimento decorreu também do teor das contrarrazões que a PGFN opôs ao recurso voluntário do contribuinte, nos seguintes termos:

"Por bem resumir a situação, transcrevo os argumentos apresentados pela d.PFN em suas contra-razões, adotando-os no presente voto.

(...)

Não obstante as razões trazidas pela Recorrente, **a despesa amortizada por ele fora criada de forma artificial, por meio de simulação**. Como já destacado acima, em que pese a Contribuinte ter tentado dar uma aparência de legalidade ao negócio que originou o ágio posteriormente amortizado, tal operação, na realidade, não era aquilo que aparentava.

Embora a Contribuinte tenha declarado que o ágio por ele amortizado decorria de uma verdadeira aquisição de investimento pela empresa que por ele pagou, em operações conduzidas de maneira independente, **pelos trabalhos da Fiscalização se evidenciou que não houve investimento nenhum, o ágio foi criado artificialmente com o único e evidente intuito de auferir um benefício fiscal indevido**.

A ausência de propósito comercial e de substrato econômico, da mesma forma que impedem a existência material do ágio, atestam a simulação praticada pela Contribuinte. Com a demonstração de que não houve nenhuma aquisição de investimento a justificar a existência do ágio, deixa-se claro que **o único intuito do Grupo** quando do aumento de capital da VWP, com a participação na VWL, que por sua vez controlava o BVW, com participação avaliada com ágio, **fora criar um modo de redução dos impostos a serem pagos**.

Individualmente, as principais operações societárias realizadas pela Contribuinte não configuram nenhum ilícito cível e tributário. Isoladamente elas são perfeitas. Todavia, **ao serem analisadas em conjunto, vê-se o evidente intuito doloso nos ilícitos tributários cometidos**.

O fato de a reorganização societária em tela ter sido planejada em sua íntegra, desde o início, juntamente com a ajuda de consultoria especializada, reforça ainda mais o evidente intuito da Contribuinte de, com a criação do ágio, reduzir de forma indevida o seu futuro passivo tributário.

A simulação resta inequívoca: havia motivos à sua realização (criação de um benefício fiscal indevido), e, com a incorporação, o negócio realizado (aquisição de participação avaliada com ágio) não foi executado materialmente.

(...)

A simulação, correspondida pela atitude dolosa da Contribuinte em reduzir o montante do imposto devido, está mais do que comprovada ante os inúmeros fatos aqui apontados. Assim, por meio da criação de um ágio artificial, a Recorrente reduziu indevidamente o pagamento do IRPJ e da CSLL.

Sendo assim, pelos argumentos aqui expostos, demonstra-se cabalmente que **o negócio praticado pela Contribuinte foi realizado com evidente intuito fraudulento. Por meio de uma aparente sequencia de operações societárias, na verdade, o que a Contribuinte procurou foi a redução da sua carga tributária. A qualificação da multa de ofício, assim, é inevitável.**

Diante do exposto, **deve ser mantida a multa qualificada.**" (grifou-se)

Ocorre que o i. Conselheiro Relator foi vencido em seu voto no que tange ao tema da qualificação da multa. Prevaleceu, por maioria de votos, o entendimento consubstanciado no voto elaborado pelo nobre Conselheiro designado Redator:

"Com a devida vênia, discordo do ilustre Conselheiro Relator em relação à manutenção da multa qualificada.

Embora coadune com a opinião de que, em se tratando de ágio interno, possa, em tese, ser mantida a multa qualificada, no caso concreto há um fato que me levou a suscitar dúvidas a respeito do dolo do contribuinte: a independência das empresas do grupo e a obrigatoriedade de avaliação do investimento com base no valor de mercado por exigências das autoridades alemãs.

Nesse sentido, destaco os seguintes excertos do recurso voluntário:

(...)

Embora concorde que o ágio formado intragrupo, com mera circulação de recursos entre empresas do grupo não possa ser amortizado, no caso concreto, considero não haver, no mínimo, dúvida a respeito da ocorrência de fraude (art. 72 da Lei nº 4.502/64) necessária à qualificação da multa de ofício, conforme determina o parágrafo 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96. E, em se tratando de penalidade, incide o disposto no art. 112, inciso IV, do CTN, ou seja, em caso de dúvida quanto à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades.

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

Percebe-se que o voto que prevaleceu naquele julgamento pondera que os casos de aproveitamento tributário de ágio criado internamente normalmente caracterizam hipótese de qualificação da multa de ofício. Contudo, no caso específico dos autos haveria um fator que suscita dúvidas acerca do dolo do contribuinte: as exigências, estabelecidas pela legislação da Alemanha, de que as empresas alemãs VWAG (controladora) e VWFSAG (controlada) sejam administradas de forma independente e adotem sempre o valor de mercado para investimentos que venham a transacionar entre si.

Diante da ausência de certeza acerca do dolo na conduta do contribuinte, a maioria dos membros da Turma *a quo* entendeu que seria aplicável ao caso o art. 112 do CTN, que determina que "em caso de dúvida quanto à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades". Assim, decidiu-se pela desqualificação da multa de ofício.

Muito bem. Inicialmente, julgo importante frisar que não foi objeto de recurso especial pelo contribuinte a decisão da Turma *a quo* pela indedutibilidade das despesas de amortização do ágio gerado nas operações societárias discutidas no processo. Assim sendo, o presente julgamento somente tratará da questão da qualificação da multa de ofício, sendo despicinda a retomada dos argumentos que prevaleceram quanto ao lançamento dos créditos tributários principais.

A respeito do tema da qualificação da multa de ofício, examinados os argumentos e as teses expostas por ambas as partes e os posicionamentos das decisões anteriormente proferidas nos presentes autos, concluo pelo seu cabimento no caso sob análise.

Acompanho o entendimento do acórdão proferido pela DRJ em São Paulo I, no sentido de que a reorganização societária promovida pelo grupo econômico do contribuinte tinha um único objetivo traçado desde seu início: a fabricação artificial de ágio que pudesse ser objeto de aproveitamento fiscal para fins de redução da carga tributária do contribuinte. Assim, verifica-se a dissociação entre a vontade declarada pelo contribuinte e sua vontade real, caracterizando-se hipótese de simulação apta a caracterizar a fraude tipificada no art. 72 da Lei nº 4.502/1964.

Ainda que o grupo VOLKSWAGEN, sob a tutela de sua controladora alemã, estivesse efetivamente promovendo a separação global dos "braços" automotivo e financeiro, isso não justificaria a forma como as operações societárias foram realizadas em território brasileiro. Para atender ao objetivo de que o contribuinte BVW passasse ao controle indireto da empresa alemã VWFSAG, bastaria, como muito bem apontou o Termo de Verificação Fiscal, a transferência do controle acionário ou mesmo a incorporação de uma das empresas brasileiras por outra, a valores contábeis.

A concretização de tal objetivo não necessitava, de forma alguma, que a VWL adquirisse, com ágio milionário, as ações do BVW. Inclusive, apenas alguns meses após tal aquisição de participação societária, ocorreu a incorporação inversa da investidora VWL pela investida BVW, que passou ao controle direto da VOLKSWAGEN PARTICIPAÇÕES LTDA (doravante apenas VWP). Tal fato corrobora a desnecessidade da operação que especificamente provocou o surgimento contábil do ágio que se pretendeu amortizável.

Outras características observadas na reorganização societária promovida pelo grupo VOLKSWAGEN no Brasil e que permitem concluir que houve efetivamente simulação e evidente intuito de fraude são:

a) A empresa VWL funcionou no processo como uma típica empresa veículo: partilhava do endereço e do corpo diretivo do contribuinte BVW; não tinha empregados declarados em 2007; foi extinta por incorporação poucos meses após ter registrado em sua contabilidade um ágio de R\$ 228.336.098,32, associado à reavaliação do valor das ações do BVW;

b) O "investimento" de R\$ 727.680.000,00, feito pelo grupo VOLKSWAGEN no Brasil em 17/04/2007 (aumento de capital social da VWL por sua controladora alemã VWFSAG) demonstrou-se posteriormente desprovido de propósito negocial, uma vez que o valor praticamente integral foi remetido de volta à Alemanha apenas 14 dias depois (pagamento pela VWL à VWAG, controladora da VWFSAG, relativo à aquisição de 70,15% das ações do BVW). Ou seja, a operação de aumento de capital social da VWL careceu de propósito negocial, uma vez que, encerradas as demais operações societárias, não gerou novas riquezas para nenhuma das empresas brasileiras do grupo;

c) Tampouco se verificou circulação de riquezas pelas "fronteiras" do grupo econômico, uma vez que nenhuma empresa não relacionada tomou parte em quaisquer das operações identificadas. Ainda que o contribuinte defenda a independência as atuações das empresas alemãs VWAG e VWFSAG, o fato é que a primeira é controladora da segunda e os recursos que circularam entre Alemanha e Brasil nunca deixaram o grupo econômico;

d) No momento da incorporação reversa da VWL pelo contribuinte BVW, os efeitos das operações anteriores foram anulados. Os valores expurgados do patrimônio líquido da VWL no momento da incorporação (baixa dos investimentos recíprocos) equivaleram ao que se tinha adicionado anteriormente a título de aumento de capital social. O único resultado encontrado ao final foi a existência do ágio criado artificialmente, que posteriormente se pretendeu dedutível;

e) A remessa de recursos feita à VWL pela VWFSAG em 17/04/2007 foi indevidamente declarada como Investimento Estrangeiro Direto, o que demandaria uma intenção de permanência do investimento que acabou não se confirmando (embora tal fato não tenha repercussão direta na apuração do IRPJ e da CSLL associados à reorganização societária, contribui para a caracterização de todo o processo como uma simulação);

f) Houve inconsistência nas datas constantes dos laudos de avaliação: o contribuinte BVW apresentou dois laudos que comprovariam o valor de mercado que foi atribuído a suas ações por ocasião de sua aquisição pela VWL (em 17/04/2007), tendo afirmado que o laudo de data anterior (23/03/2007) teria o objetivo de atualizar o laudo anteriormente apresentado, mas que era datado de 26/03/2007.

Existe ainda um fator que, no meu ponto de vista, representa prova cabal da falta de substância econômica da reorganização societária promovida e do real objetivo desejado de mera economia fiscal: nenhuma alteração de fato ocorreu no controle societário da empresa fiscalizada, após encerrada a reorganização.

Em 13/12/2005, antes do início da reorganização societária, o contribuinte BVW se encontrava submetido ao controle praticamente integral da empresa alemã VWAG: 25,13% de maneira direta e praticamente 100% se considerada a composição das participações direta e indireta (a VWAG controlava as outras acionistas do BVW: a VWP e a VOLKSWAGEN DO BRASIL LTDA - VWB).

Em 17/04/2007, a mesma VWAG controlava 70,15% das ações do contribuinte de forma direta e quase 100% delas se considerado também o controle indireto.

Já em 02/05/2007, mesmo após a aquisição dos 70,15% pela VWL, ainda assim o controle indireto da VWAG sobre o contribuinte continuava próximo de 100%, se

levarmos em conta que a VWFSAG, controladora alemã da VWL, também era controlada pela VWAG.

Por fim, após 29/02/2008, data em que se concluiu a reorganização societária planejada, o controle de praticamente 100% das ações do BVW ainda pertencia indiretamente à VWAG, uma vez que a VWP e a VWFSAG eram ambas controladas por aquela empresa alemã.

Ao defender que o controle acionário sobre o contribuinte jamais se alterou de forma efetiva, já demonstro minha discordância em relação ao entendimento defendido pelo i. Conselheiro Redator do voto vencedor do acórdão recorrido.

No meu entender, o fato de a legislação alemã exigir que as empresas VWAG e sua controlada VWFSAG tenham administrações independentes; órgãos de alta administração separados; demonstrações financeiras independentes; ambientes regulatórios diferentes; fluxos de caixa, disponibilidades e resultados apartados; taxas de custo e riscos de mercado diversos; em nada descaracteriza a subordinação jurídica que existia entre elas. Consequentemente, entendo que a mencionada legislação alemã não opera efeitos na conclusão de que a reorganização societária promovida pelo grupo VOLKSWAGEN no Brasil foi simulada e fraudulenta.

Os serviços financeiros prestados pela VWFSAG e pelas empresas a ela subordinadas ao redor do mundo relacionam-se, inclusive, segundo informações fornecidas pelo próprio contribuinte fiscalizado, às atividades automotivas capitaneadas pela VWAG.

Obviamente, se uma empresa é controlada por outra, ainda que formalmente os ocupantes dos órgãos diretivos sejam distintos, sempre haverá uma convergência de interesses. O controle sobre a maioria ou a totalidade do capital da investida sempre garantirá à investidora a palavra final a respeito de todas as decisões relevantes tomadas no âmbito daquela, sejam relativas a estratégias de mercado, diretrizes de atuação, realização de investimentos, lançamentos de novos produtos etc.

Assim, não considero que os argumentos apresentados pelo contribuinte e acolhidos pelo voto vencedor do acórdão recorrido (no sentido de levantarem dúvidas acerca da atuação dolosa do autuado) afastem das sociedades VWAG e VWFSAG a característica de empresas relacionadas. Como consequência, concluo que o ágio discutido nos autos é, sim, interno e que o controle acionário sobre o contribuinte BVW não se alterou antes, durante ou após a conclusão das operações societárias analisadas.

Tampouco altera meu juízo o outro argumento que o voto vencedor do acórdão recorrido levou em consideração para desqualificar a multa de ofício. O fato de as empresas VWAG e VWFSAG serem obrigadas pela legislação alemã a adotar o valor de mercado para investimentos que vierem a comercializar entre si em nada difere a reorganização societária analisada nos presentes autos de várias outras já julgadas por esta 1ª Turma da CSRF e que envolviam apenas empresas nacionais.

É que para contabilizar o ágio nos moldes então previstos na alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 (fundamentado no valor de rentabilidade de coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros), os contribuintes brasileiros deviam apresentar a demonstração do cômputo de tal valor

(normalmente, um laudo elaborado por empresa de consultoria especializada), tomado como valor de mercado da participação societária comercializada.

Sempre se exigiu, portanto, para que tal ágio fosse válido e passível de aproveitamento tributário, nos termos dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 (caso os demais requisitos legais fossem satisfeitos), que o valor utilizado no cálculo do ágio fosse efetivamente o valor de mercado do investimento adquirido. Neste aspecto, não vislumbro diferença entre a exigência que a legislação alemã faz às empresas VWAG e VWFSAG e a condição que a legislação pátria impõe às pessoas jurídicas brasileiras. Várias destas empresas brasileiras já tiveram, inclusive, autos de infração em que constava a multa de ofício qualificada mantidos por esta CSRF.

Assim, diante de todo o exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao recurso especial da Fazenda Nacional para restabelecer a multa de ofício ao seu percentual qualificado de 150%.

(Assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo