



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 16561.720192/2012-09
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1301-003.426 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de outubro de 2018
Matéria IRPJ/CSLL - ÁGIO
Recorrente TILIBRA PRODUTOS DE PAPELARIA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

ÁGIO. EMPRESA VEÍCULO. MULTA QUALIFICADA. ARTIGO 72 DA LEI 4.502/64. DESCABIMENTO.

Para que se possa imputar a qualificação da multa, nos termos do artigo 44, I, §1º da Lei 9.430/1996, é imprescindível identificar a conduta praticada: se sonegação, fraude ou conluio - respectivamente, arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964.

O conceito de fraude fiscal do art. 72 da Lei 4.502/1964 exige que se demonstre condutas dolosas tendentes a afetar o fato gerador do tributo, ao passo que a dedução de despesas com ágio, ainda que considerada indevida, é uma conduta relativa à apuração da base de cálculo dos tributos sobre a renda.

A acusação de artificialismo de uma operação baseada na imputação de ilícitos atípicos, revelada pelo uso de empresa veículo para aproveitamento fiscal de ágio, sem a demonstração cabal de invalidades efetivas e do intuito de fraudar, sonegar ou atuar em conluio do sujeito passivo, não autoriza a qualificação da multa de ofício, independentemente do posicionamento que se tenha quanto à dedutibilidade do ágio na questão.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF Nº 108.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos e na matéria devolvida ao seu conhecimento por força da decisão da CSRF, em dar provimento parcial ao recurso para reduzir a multa para o patamar de 75%.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Carlos Augusto Daniel Neto - Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Roberto Silva Júnior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Giovana Pereira de Paiva Leite, Carlos Augusto Daniel Neto, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Leonam Rocha de Medeiros (suplente convocado) e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente). Ausente, justificadamente, a Conselheira Bianca Felícia Rothschild, substituída pelo Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros.

Relatório

Trata o processo do auto de infração, referente ao ano-calendário de 2007, através do qual é exigido o imposto de renda da pessoa jurídica, IRPJ, no valor de R\$ 6.617.421,83, e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, CSLL, no valor de R\$ 2.382.271,86, acrescidos da multa de ofício qualificada de 150% e juros de mora.

O lançamento decorre da glosa da amortização de ágio considerado indedutível pela fiscalização, para fins de apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL. Para bem relatar a operação, reproduzo trechos do relatório do Acórdão CARF nº 1301-002.155:

- o grupo MEADWESTVACO, por meio da empresa MWS Canadá Operation CO, domiciliada no exterior, é controladora da empresa RIGESA, Celulose, Papel e Embalagens LTDA, que por sua vez adquiriu 100% do capital da empresa MINOG PARTICIPAÇÕES em 30/07/2004, no valor de R\$100,00, e que alterou sua razão social para MEADWESTVACO BRASIL PARTICIPAÇÕES LTDA.

- logo em seguida, em 12/08/2004, a RIGESA, Celulose, Papel e Embalagens LTDA aumentou o capital da MEADWESTVACO BRASIL PARTICIPAÇÕES LTDA de R\$ 100,00 para R\$ 199.823.629,00, por meio de remessa no valor de R\$ 196.215.162,54 a título de integralização do capital; e outra parte foi ainda integralizada por meio de crédito detido pela sócia RIGESA, Celulose, Papel e Embalagens LTDA contra a MEADWESTVACO BRASIL PARTICIPAÇÕES LTDA.

- nesta mesma data, 12/08/2004, a MEADWESTVACO BRASIL PARTICIPAÇÕES LTDA comprou ações da TILIBRA S/A Produtos de Papelaria, a fiscalizada, pertencentes a 18 pessoas da família Coube, no valor total de R\$217.350.000,00, gerando um ágio de R\$ 187.704.356,34, passando a ser a controladora; o ágio teve como fundamento a rentabilidade futura, tendo como base

Laudo de Avaliação emitido em 29/10/2004, ou seja, com data posterior ao contrato de compra e venda das ações.

- a compra das ações da fiscalizada ocorreu com os mesmos cheques emitidos pela RIGESA , Celulose, Papel e Embalagens LTDA para a subscrição do capital, sendo que a MEADWESTVACO BRASIL PARTICIPAÇÕES LTDA sequer possuía conta bancária.

- em seguida, em 30/10/2004, a fiscalizada incorporou a controladora MEADWESTVACO BRASIL PARTICIPAÇÕES LTDA, registrando em sua contabilidade o ágio de si mesma, que passou a amortizá-lo com base no artigo 386, §6º, inciso II do RIR/99.

- diante dos fatos constatados, a fiscalização concluiu que a aquisição da fiscalizada se deu pelo grupo multinacional MEADWESTVACO, através da controlada RIGESA , Celulose, Papel e Embalagens LTDA, e que o Laudo de Avaliação, por ser posterior à data da compra das ações, não se prestaria para fundamentar o ágio de R\$ 187.704.356,34 a empresa MEADWESTVACO BRASIL PARTICIPAÇÕES LTDA foi utilizada como empresa veículo, transferindo o ágio pago pela RIGESA , Celulose, Papel e Embalagens LTDA para fiscalizada, por meio de uma seqüência de operações societárias sem nenhuma substância econômica ou propósito negocial, mas tão somente para fins de redução de tributos, já que a fiscalizada, após a incorporação reversa, passou deduzir como despesa os valores correspondentes à amortização do ágio de si mesma.

Notificado, o contribuinte apresentou impugnação aduzindo: **preliminarmente**, a) a decadência do direito de lançar o tributo; b) erro de capitulação e enquadramento legal da autuação; c) ocorrência de homologação tácita. no **mérito** a) regularidade da operação e existência de propósito negocial; b) ocorrência efetiva dos desembolsos; c) existência de Laudo de Avaliação regular; d) ausência de interdependência das partes envolvidas na operação que gerou o ágio; e) autorização da jurisprudência do CARF; f) inoocorrência de simulação; g) impossibilidade de qualificação da multa, por ausência de dolo específico; h) pugna pela aplicação do art. 76, II, "a" da Lei nº 4.502/64; i) aplicação da razoabilidade na imputação de multas; j) impossibilidade de cobrança de juros sobre multa de ofício.

A 5ª Turma da DRJ/RJ1 julgou improcedente a Impugnação do Contribuinte, de modo que o mesmo, irressignado, apresentou Recurso Voluntário repisando as razões de sua Impugnação.

O Recurso Voluntário foi julgado procedente através do Acórdão CARF nº 1301-002.155, de relatoria do Ilustre Conselheiro José Dornelas, e foi objeto de Recurso Especial da Procuradoria da Fazenda.

O Recurso Especial foi julgado procedente pela 1ª CSRF, através do acórdão nº 9101-003.395, assim ementado:

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

Ano-calendário: 2007

PREMISSA. INSTITUTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO.

O conceito do ágio é disciplinado pelo art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 27/12/1977 e os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, e trata-se de instituto jurídico-tributário, premissa para a sua análise sob uma perspectiva histórica e sistêmica.

APROVEITAMENTO DO ÁGIO. INVESTIDORA E INVESTIDA. EVENTOS. SEPARAÇÃO. UNIÃO.

São dois os eventos em que a investidora pode se aproveitar do ágio contabilizado: (1) a investidora deixa de ser a detentora do investimento, ao alienar a participação da pessoa jurídica adquirida com ágio; (2) a investidora e a investida transformam-se em uma só universalidade (em eventos de cisão, transformação e fusão).

DESPEASAS. AMORTIZAÇÃO. ÁGIO.

A amortização, a qual se submete o ágio para o seu aproveitamento, constitui-se em espécie do gênero despesa, e, naturalmente, encontra-se submetida ao regramento geral das despesas disposto no art. 299 do RIR/99, submetendo-se aos testes de necessidade, usualidade e normalidade.

DESPEASAS. FATOS ESPONTÂNEOS.

Não há norma de despesa que recepcione um situação criada artificialmente.

As despesas devem decorrer de operações necessárias, normais, usuais da pessoa jurídica. Não há como estender os atributos de normalidade, ou usualidade, para despesas derivadas de operações atípicas, não consentâneas com uma regular operação econômica e financeira da pessoa jurídica.

CONDIÇÕES PARA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. TESTES DE VERIFICAÇÃO.

A cognição para verificar se a amortização do ágio passa por verificar, primeiro, se os fatos se amoldam à hipótese de incidência dos arts. 385 e 386 do RIR/99, segundo, se requisitos de ordem formal estabelecidos encontram-se atendidos, como arquivamento da demonstração de rentabilidade futura do investimento e efetivo pagamento na aquisição, e, terceiro, se as condições do negócio atenderam os padrões normais de mercado, com atuação de agentes independentes e reorganizações societárias com substância econômica.

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. INVESTIDOR E INVESTIDA. MESMA UNIVERSALIDADE.

Os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997 se dirigem às pessoas jurídicas (1) real sociedade investidora, aquela que efetivamente acreditou na mais valia do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura, decidiu pela aquisição e desembolsou originariamente os recursos, e (2) pessoa jurídica investida. Deve-se consumir a confusão de patrimônio entre essas duas pessoas jurídicas, ou seja, o lucro e o investimento

que lhe deu causa passam a se comunicar diretamente. Compartilhando do mesmo patrimônio a investidora e a investida, consolida-se cenário no qual os lucros auferidos pelo investimento passam a ser tributados precisamente pela pessoa jurídica que adquiriu o ativo com mais valia (ágio). Enfim, toma-se o momento em que o contribuinte aproveita-se da amortização do ágio, mediante ajustes na escrituração contábil e no LALUR, para se aperfeiçoar o lançamento fiscal com base no regime de tributação aplicável ao caso e estabelecer o termo inicial para contagem do prazo decadencial.

CSLL. DECORRÊNCIA.

Aplica-se à CSLL o decidido no IRPJ, vez que compartilham o mesmo suporte fático e matéria tributável.

O acórdão determinou o retorno dos autos ao colegiado *a quo*, para que as demais questões aventadas pelo Recurso Voluntário fosse analisadas.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto - Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido pelo Colegiado.

Compulsando o Recurso Voluntário de fls. 1574 e seguintes, verifica-se que há apenas duas matérias que não foram apreciadas pelo Acórdão 1301-002.155 e o Acórdão 9101-003.395, quais sejam, a aplicação da multa qualificada no montante de 150% e a não incidência de juros sobre multa de ofício.

I) Multa qualificada

A imputação de multa qualificada se deu com base no art. 44, I e §1º da Lei nº 9.430/96 c/c art. 72 da Lei nº 4.502/64 (fls. 901 e ss.), e se baseou nas seguintes afirmações da fiscalização:

a) O procedimento do fiscalizado se enquadra na hipótese de *fraude*, e que ela sabia perfeitamente da falta de propósito negocial das operações societárias em questão - ainda que não tenha confessado em momento algum que o intuito único seria evitar o pagamento de tributos devidos;

b) a MEADWESTACO seria o real investidor, por meio de sua controlada RIGESA, e que o preço do negócio já teria sido calculado antes da conclusão da operação;

c) segundo a fiscalização, haveria outra forma de tornar dedutível o ágio sobre investimento, decorrente da aquisição da TILIBRA, que seria a incorporação dela

pela RIGESA, ou a incorporação de sua controladora (RIGESA) pela TILIBRA, "o que jamais ocorreu por questões estratégicas e organizacionais do grupo MWV";

d) o contribuinte optou pela simulação, pela sequência de atos formais, sem conteúdo econômico ou propósito negocial, o que configura "abuso de forma, simulação e fraude", ficando patente a caracterização do intuito fraudulento.

A Recorrente, por sua vez, se defende dessa imputação em fls. 1604 e ss., aduzindo os seguintes pontos:

a) a figura da simulação é um instrumento de direito privado, regulamentado no art. 167 do CC/02, e cujos elementos caracterizadores não se encontram presentes no caso em questão;

b) a aquisição da Recorrente pelo grupo MEADWESTACO teve como propósito a ampliação de negócios do grupo no Brasil, optando-se pelo uso da holding MWV Participações para dar flexibilidade e segurança ao negócio, após a aquisição;

c) o contribuinte agiu dentro das balizas legais, sem ocultar qualquer elemento da obrigação tributária, não cabendo considerar qualquer ilegalidade aí, ainda que a fiscalização divirja quanto à forma de tributação dessa atividade;

d) diante da licitude, legitimidade e validade das operações, não há fundamento para a qualificação da multa, tampouco intuito fraudulento.

Pois bem, inicio a análise da questão posta pela legislação de regência, marcadamente o art. 44, I, §1º da Lei nº 9.430/96, *verbis*:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

§ 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.

Como condição qualificadora da multa, mencionou os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64:

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 impôsto 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.

Pela descrição fática constante do TVF, a conduta imputada ao contribuinte foi a de "*modificar característica essencial do fato gerador, a sua base de cálculo, (...), de modo a reduzir o montante do imposto devido*", correspondente à fraude do art. 72 da Lei nº 4.502/64, bem como o *conluio* (art. 73), pela participação de diversas pessoas jurídicas.

De início, vislumbramos um claro problema terminológico que deságua em uma impropriedade técnica: a *fraude* qualificadora da multa do art. 44, I da Lei nº 9.430/96 é sempre uma conduta referente ao *fato gerador* do tributo que não foi declarado ou deixou de ser pago - as condutas podem ser impedi-lo ou retardá-lo, ou excluir/modificar uma de suas características essenciais, e a finalidade é a redução do seu montante ou o diferimento do pagamento.

O fato gerador a que se refere o art. 72 não é a descrição hipotética e abstrata que somente a lei pode construir e que se põe como condição da incidência tributária (denominada usualmente na doutrina como Hipótese de Incidência), mas sim aquele fato gerador a que se refere o art. 114 do Código Tributário Nacional ("*Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.*").

Na acatada lição de Geraldo Ataliba, o fato gerador (imponível) é o fato concreto, localizado no tempo e no espaço, acontecido efetivamente e que, por corresponder rigorosamente à descrição prévia, hipoteticamente formulada pela hipótese de incidência legal, dá nascimento à obrigação tributária (ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*, 6ªed. São paulo: Malheiros, 2009, p.68).

Em se tratando do Imposto de Renda, o CTN exerceu a sua função de estabelecimento de normas gerais, impondo-se hierarquicamente como Lei Complementar nos termos do art. 34, §5º das ADCT da CF/88, dispondo sobre a hipótese de incidência em seu art. 43, que assim prescreveu as condições de fato para a incidência do referido imposto:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Portanto, de forma singela, a incidência do IRPJ se dará em razão da *aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer*

natureza - fórmula singela, mas de reconhecida complexidade na doutrina e jurisprudência. Não cabe a nós, aqui, desvelá-la, mas simplesmente pôr em evidência o seu conteúdo, para fins de delimitação do alcance das qualificadoras da multa.

Nesse sentido, recorrendo-me novamente às lições de Ataliba, a configuração do fato (**aspecto material**), sua conexão com alguém (**aspecto pessoal**), sua localização (**aspecto espacial**) e sua consumação num momento fático determinado (**aspecto temporal**), reunidos unitariamente determinam o efeito jurídico desejado pela lei: a criação da obrigação jurídica concreta (ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*, 6ªed. São paulo: Malheiros, 2009, p.69). De uma forma mais analítica e estruturada, Paulo de Barros Carvalho pontuou que a regra matriz de incidência dos tributos é dividida entre uma hipótese, composta por critérios materiais, espaciais e temporais, e uma consequência, composta pelos critérios pessoal, base de cálculo e alíquota (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário - Fundamentos Jurídicos da Incidência*, 8ªed. São Paulo: Saraiva, 2010, p.133).

Não se trata de uma questão fradesca ou meramente acadêmica, sobretudo em razão da estruturação científica do CTN, mas sim nuclear para o deslinde do alcance do art. 72 da Lei nº 4.502/64.

Como se vê, a *base de cálculo*, a despeito de ser uma perspectiva mensurável do aspecto material, não compõe a hipótese de incidência do tributo - descrição hipotética do fato gerador -, mas sim a estrutura abstrata da obrigação que surgirá com o nascimento da exação. A distinção entre a hipótese de incidência e a base de cálculo é reconhecida na própria legislação, como se vê no art. 44 do CTN, que contrasta com o art. 43, já citado:

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

Da mesma forma, o art. 97 do CTN:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

Por fim, assumindo o risco da redundância, o contraste se põe de forma ainda mais evidente no art. 219 do RIR/99, evidenciando se tratarem de coisas distintas:

Art.219.A base de cálculo do imposto, determinada segundo a lei vigente na data de ocorrência do fato gerador, é o lucro real (Subtítulo III), presumido (Subtítulo IV)ou arbitrado (Subtítulo V), correspondente ao período de apuração (Lei nº 5.172, de 1966, arts. 44, 104 e 144, Lei nº 8.981, de 1995, art. 26, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º).

Diante disso, resta absolutamente claro que o art. 72 da Lei nº 4.502/64, ao descrever a *fraude* como uma série de condutas relativas ao *fato gerador* do tributo, acaba por excluir do seu escopo as condutas relativas aos demais aspectos do tributo - a exemplo da *base*

de cálculo, alíquota ou sujeição passiva, que dizem respeito à prescrição da obrigação tributária, e não à caracterização da ocorrência fática.

Essa questão se torna mais relevante ainda, em se constate a lavratura de *representação fiscal pra fins penais* em razão da ocorrência da fraude do art. 72 da Lei nº 4.502/64. Há uma açodada relação biunívoca necessária entre multa qualificada e crime contra a ordem tributária (Lei nº 8.137/90), pela utilização das expressões "sonegação" e "fraude" em ambos os regramentos.

Essa relação semântica, entretanto, não existe. Em rigor, o Direito Tributário brasileiro possui dois sentidos diferentes para "sonegação" e "fraude" fiscais - um constante na lei nº 4.502/64 e outro na lei nº 8.137/90, sendo este último mais amplo do que o primeiro. Analisando apenas o caso da fraude fiscal, vejamos os dois dispositivos:

Lei nº 4.502/64

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.

Lei nº 8.137/90

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

De fato, ambas as condutas visam penalizar condutas que visem a redução, total ou parcial, do tributo devido - todavia, a fraude fiscal da Lei 4.502 pressupõe condutas relativas apenas ao fato gerador, enquanto a fraude fiscal da Lei 8.137 abrange condutas fraudulentas relativas a qualquer aspecto da regra tributária. Há um claro escopo mais restrito daquele, em relação a esta.

Sequer se poderia afirmar que se trata de uma questão interpretativa, haja vista o ***reenvio*** expresso determinado pelo legislador. Explico.

O legislador deve observar regras básicas de redação, com vistas a garantir que a mensagem seja o mínimo possível dissonante da intenção do emissor. Para isso, o art. 11 da Lei Complementar nº 95/98 trouxe diversas determinações:

Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas:

I - para a obtenção de clareza:

a) usar as palavras e as expressões em seu sentido comum, salvo quando a norma versar sobre assunto técnico, hipótese em que se empregará a nomenclatura própria da área em que se esteja legislando;

b) usar frases curtas e concisas;

c) construir as orações na ordem direta, evitando preciosismo, neologismo e adjetivações dispensáveis;

d) buscar a uniformidade do tempo verbal em todo o texto das normas legais, dando preferência ao tempo presente ou ao futuro simples do presente;

e) usar os recursos de pontuação de forma judiciosa, evitando os abusos de caráter estilístico;

II - para a obtenção de precisão:

a) articular a linguagem, técnica ou comum, de modo a ensejar perfeita compreensão do objetivo da lei e a permitir que seu texto evidencie com clareza o conteúdo e o alcance que o legislador pretende dar à norma;

b) expressar a idéia, quando repetida no texto, por meio das mesmas palavras, evitando o emprego de sinonímia com propósito meramente estilístico;

c) evitar o emprego de expressão ou palavra que confira duplo sentido ao texto;

d) escolher termos que tenham o mesmo sentido e significado na maior parte do território nacional, evitando o uso de expressões locais ou regionais;

e) usar apenas siglas consagradas pelo uso, observado o princípio de que a primeira referência no texto seja acompanhada de explicitação de seu significado;

f) grafar por extenso quaisquer referências a números e percentuais, exceto data, número de lei e nos casos em que houver prejuízo para a compreensão do texto; (Redação dada pela Lei Complementar nº 107, de 26.4.2001)

g) indicar, expressamente o dispositivo objeto de remissão, em vez de usar as expressões ‘anterior’, ‘seguinte’ ou equivalentes; (Incluída pela Lei Complementar nº 107, de 26.4.2001)

III - para a obtenção de ordem lógica:

a) reunir sob as categorias de agregação - subseção, seção, capítulo, título e livro - apenas as disposições relacionadas com o objeto da lei;

b) restringir o conteúdo de cada artigo da lei a um único assunto ou princípio;

c) *expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida;*

d) *promover as discriminações e enumerações por meio dos incisos, alíneas e itens.*

Para o presente caso, calham especificamente as disposições dos incisos I, "a" e II, "g", que tratam do uso das palavras no texto, determinando que sejam usadas em sentido comum, salvo hipótese de terminologia técnica, ao mesmo tempo que exige que os casos em que se utilize da técnica de remissão, se determine expressamente o dispositivo ao qual se remete.

O uso comum não inspira maiores investigações aqui, visto que depende do contexto em que se insere o texto, bem como os sentidos consensados socialmente. Por outro lado, ao utilizar conceitos técnicos, o legislador se põe diante de três alternativas, bem explicitadas por Heleno Tórres, ao tratar da relação entre o Direito Privado e o Direito Civil:

As relações entre normas de direito civil e normas tributárias supõem destas últimas um mecanismo seletivo de propriedades para determinar os específicos efeitos dos atos jurídicos de direito privado no âmbito tributário. E, assim, poderemos ter: i) criação de algum tipo próprio, alheio a quaisquer outros do direito privado; ii) um reenvio direto àquelas matérias, quando as normas tributárias nada prescrevem de inovador; ou ainda iii) uma transformação dos conceitos sem que estes percam suas identidades nas relações regidas exclusivamente pelo direito privado (TORRES, Heleno Taveira. *Autonomia privada, simulação e elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p.131).

No mesmo sentido, Fernando Daniel Fonseca (Cf. *Normas Tributárias e a Convergência das Regras Contábeis aos Padrões Internacionais*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2014, p.84-85) aduz que três possibilidades se descortinam:

a) **Construção de conceitos autônomos** - atribuição de sentido específico para o termo, no ramo tributário;

b) **Incorporação de conceitos** - assunção de um conceito preexistente;

c) **Reenvio** - a lei tributária faz remissão ao conceito que se refere.

Historicamente sempre existiu um conceito de **fraude** no âmbito do Direito Civil, como vício do negócio jurídico. Entretanto, na seara tributária, o legislador achou por bem **criar um conceito de fraude fiscal**, positivado no art. 72 da Lei nº 4.502/64, utilizado também no Código Tributário Nacional, mas também **utilizou-se de um conceito penal, mais amplo, de fraude** ao elaborar a Lei nº 8.137/90 - portanto, construiu um conceito autônomo na Lei nº 4.502/64, e incorporou um conceito existente na Lei nº 8.137/90.

Ao elaborar a Lei nº 9.430/96, o legislador nem criou um novo conceito, nem se utilizou de forma tácita de um conceito preexistente, mas sim fez um **reenvio** para o conceito de fraude da Lei nº 4.502/64.

É dizer, os conceitos de ambas as leis eram preexistentes à Lei nº 9.430/96, mas o legislador fez uma escolha expressa de reenvio, para o conceito mais restrito de fraude

fiscal. Da mesma forma que, quando quis tratar da representação fiscal para fins penais, fez remissão expressa aos conceitos hauridos da Lei nº 8.137/90, em seu art. 83, *verbis*:

Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.

Portanto, não há como escapar da escolha expressa feita pelo legislador, nesse caso, por um conceito mais restrito de fraude fiscal para fins de multa qualificada.

Sob uma perspectiva estritamente jurídica, pode-se dizer não apenas que esses homônimos escondem uma assimetria conceitual, mas também que o legislador fez uma escolha expressa em qual seria aplicado para fins de qualificação de multa, e qual seria aplicado para fins de imputação de crime contra a ordem tributária - o que quer dizer, por exemplo, ser possível a representação fiscal para fins penais, sem que haja a qualificação da multa aplicada.

Essa constatação não é novidade, entretanto, tendo sido a razão determinante do afastamento da qualificação da multa no **Acórdão CARF nº 3403-002.256**, de relatoria do Conselheiro Antonio Carlos Atulim, ao analisar caso em que o contribuinte inserira informações falsas nas declarações de compensação, para utilizar créditos que não dispunha de fato. Aduziu o relator em seu voto:

Explicando melhor: a definição de sonegação e de fraude previstas nas leis penais é mais abrangente do que a definição que visa à qualificação da penalidade administrativa. Existem situações concretas que podem ser enquadradas como crime de sonegação fiscal ou crime contra a ordem tributária, mas que não se encaixam perfeitamente na descrição contida na Lei nº 4.502/64. Isso significa que o fato da penalidade administrativa não ter sido qualificada, não impede o oferecimento da denúncia pelo Ministério Público, se este entender que a conduta do contribuinte se enquadra no que dispõe a lei penal.

Os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 estabelecem as circunstâncias qualificativas da multa de ofício, definindo o que se considera sonegação, fraude e conluio para o fim de exasperar a sanção administrativa ao descumprimento da obrigação tributária principal. Esses artigos não definem crimes, mas sim hipóteses de exasperação da multa administrativa.

E não se diga, como forma de contornar o presente argumento, que a determinação da base de cálculo faz parte da constatação também do fato gerador, ou que são atividades unitárias, pois tal assunção vai na contramão do disposto no art. 142 do CTN, que aduz:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido

o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

É dizer, tratam-se de duas atividades distintas - em razão da própria diferença entre o fato gerador e a base de cálculo -, a verificação da ocorrência do fato gerador (etapa na qual a fiscalização pode verificar a ocorrência de fraude fiscal) e, sucessivamente, a determinação da matéria tributável e cálculo do tributo, pela aplicação da alíquota correspondente.

Desse modo, estando devidamente consolidada na legislação a distinção entre fato gerador e base de cálculo, resta claro que as condutas que afetem este último estão fora do alcance do conceito de fraude fiscal abrangido pelo art. 72 da Lei nº 4.502/64, visto que sua literalidade exige que se afete dolosamente a ocorrência do fato gerador ou suas características fundamentais.

Retornando ao caso concreto, o próprio fiscal reconheceu que o planejamento tributário realizado pelo contribuinte afetou o montante do tributo devido através da sua base de cálculo que, como demonstrado exaustivamente, nada tem de "característica essencial" do fato gerador.

De fato, a dedução das despesas de ágio na apuração do Lucro Real faz parte da *determinação da matéria tributável* (leia-se base de cálculo), e não da realização do fato gerador (que nos termos do art. 43 do CTN, é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos) - isso fica absolutamente claro da leitura do art. 247 do RIR/99 c/c com o art. 219 do mesmo diploma:

Art.247.Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto

Trata-se, portanto, de apuração da matéria tributável. É plenamente possível que o fato gerador ocorra, mas que no momento da apuração se verifique uma base de cálculo negativa - o que novamente reitera a distinção pertinente para fins de qualificação da multa de ofício.

É preciso que reste claro: o fato gerador do IRPJ não é auferimento de Lucro Real, mas sim a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, sendo a materialidade tributável calculada à partir da apuração do Lucro Real do exercício, aplicando-se sobre ele a alíquota cabível.

Desse modo, pela circunstância da dedução das despesas de ágio afetar a apuração da base de cálculo, entendo que ainda que acatando a premissa de ilicitude dessa conduta do contribuinte, consolidada pelo julgamento da CSRF, se verifica que ela não atende à condição do art. 72 da Lei nº 4.502/64, devendo ser afastada a qualificadora.

Mais ainda, **há um óbice de ordem probatória à qualificação da multa pretendida pela fiscalização.**

Não há no TVF nada que descreva qualquer conduta fraudulenta ou simulada do contribuinte, e não há a verificação de dolo para a realização de condutas ilícitas, tampouco. O que há, novamente recorrendo à dicção do próprio fiscal, é a constatação de "*ausência de motivação econômica ou comercial*" ou, simplesmente, "falta de motivação extratributária".

É preciso cautela nesse ponto. Nos termos do art. 142 do CTN, é competência do auditor fiscal, em *sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível*. Ao se referir ao "caso", o dispositivo já evidencia que cabe ao auditor identificar a conduta ilícita que é causa de imputação da penalidade (ou qualificação, no presente caso).

Além disso, não baste alegar a ocorrência do fato ilícito - é preciso que ele seja demonstrado de forma suficiente e por todos os meios de prova indispensáveis para a sua comprovação. É dizer, o ônus probatório da conduta ilícita repousa sobre os ombros da Administração Tributária, conforme determinado pelo art. 9º do Decreto 70.235/72:

*Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais **deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.***

Mais, é preciso que haja a individualização da conduta ilícita, até mesmo para identificar o sujeito que deverá ser punido, conforme o universal princípio da individualização das penas, entre nós positivado no art. 5º, XLVI da CF/88.

Por fim, é preciso que a motivação da aplicação da penalidade seja, nos termos do art. 50, II, §1º da Lei nº 9.784/99, *explícita, clara e congruente*:

Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

II - imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções;

*§ 1º A motivação deve ser **explícita, clara e congruente**, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.*

Resta identificarmos as condições legais de sua validade, dentro dos parâmetros indicados.

Por *explícita*, há que se compreender enunciados todos os elementos do raciocínio jurídico aplicado - desde os indícios e provas utilizados para construção da premissa maior do argumento, até a interpretação dada à legislação para identificar a premissa menor, explicitando assim o *iter* intelectual subjacente à instanciamento da norma consubstanciada naquele ato.

Portanto, trata-se de uma característica decorrente de uma relação entre a motivação adotada e o agente administrativo.

Por *clara*, refere-se naturalmente à clareza textual como virtude de linguagem, essencialmente ligada à capacidade do texto ser compreendido pelos destinatários,

o que exige a eliminação de ambiguidades, indeterminações e contradições, bem como a adoção de uma escrita objetiva.

Consubstancia, pois, uma elemento da motivação em si mesma, enquanto texto gramaticalmente estruturado.

Por fim, resta a *congruência*. Trata-se de um conceito linguístico adaptado da geometria, dizendo respeito a uma relação de semelhança, correspondência ou referibilidade - é dizer, a motivação congruente deve guardar precisa *referibilidade* com os fatos ou atos que ensejaram a atuação administrativa.

Trata-se, pois, de um elemento que se depreende do cotejo da motivação com os fatos/atos aos quais ela se refere.

Portanto, em síntese, na aplicação de uma multa qualificada, é dever do auditor fiscal:

- I) Subsumir precisamente qual a causa da qualificação;
- II) Comprovar suficientemente a ocorrência das condições materiais de imputação, inclusive o dolo do sujeito passivo;
- III) Individualizar a conduta responsável pela qualificação;
- IV) Apresentar motivação clara, explícita e congruente, que guarde coerência com o restante da atuação.

Da conclusão de que o planejamento tributário foi abusivo, incorrendo nos chamados *ilícitos atípicos* (falta de propósito negocial, abuso de direito, abuso de formas, ausência de motivo extratributário etc.), não permite sucessivamente a qualificação da multa aplicada, sendo necessário o atendimento de um ônus probatório específico da fiscalização, que comprove a conduta de sonegação ou fraude, dos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/64, respectivamente.

Essa posição vem sendo adotada na 1ª CSRF em diversos casos, a exemplo do Caso H Stern, Acórdão CSRF nº 9101-002.189, cuja ementa aduziu:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2001, 2002

MULTA QUALIFICADA.

Para que se possa preencher a definição do evidente intuito de fraude que autoriza a qualificação da multa, nos termos do artigo 44, II, da Lei 9.430/1996, é imprescindível identificar a conduta praticada: se sonegação, fraude ou conluio -- respectivamente, arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964. A mera imputação de simulação não é suficiente para a aplicação da multa de 150%, sendo necessário comprovar o dolo, em seus aspectos subjetivo (intenção) e objetivo (prática de um ilícito).

Mais recentemente, no Acórdão CSRF nº 9101-003.365, julgado em Janeiro de 2018, manteve-se a glosa das deduções de despesas decorrentes de ágio interno, mas

afastou-se a qualificação da multa em razão da falta de demonstração cabal do intuito de fraudar ou sonegar do sujeito passivo. A ementa dessa parte do voto foi eloquente:

MULTA QUALIFICADA.

A acusação de artificialismo de uma operação baseada na ausência de seu propósito negocial revelada pela geração de ágio interno e com uso de empresa veículo, sem a demonstração cabal de invalidades efetivas e do intuito de fraudar, sonegar ou atuar em conluio do sujeito passivo, com a devida subsunção aos artigos 71, 72 e 73 da Lei n. 4502/64 não autoriza a qualificação da multa de ofício, independentemente do posicionamento que se tenha quanto à dedutibilidade do ágio na questão.

Esse ponto se torna mais sensível quando são invocados, para justificar a ineficácia dos negócios jurídicos e das operações societárias perante a fiscalização, os *ilícitos atípicos*, pelo simples motivo de que eles não são condutas tecnicamente ilícitas, mas somente ineficazes perante o Fisco, mantendo todos os seus efeitos para outros fins. É dizer, o dolo existente, nesses casos, não é um dolo direcionado a uma conduta ilícita, mas sim a uma conduta lícita, mas considerada abusiva pela Administração.

Não há que se confundir o dolo exigido para a caracterização das condutas de sonegação e fraude - que são *direcionadas a condutas ilícitas*, com a finalidade de afetar o fato gerador ou o conhecimento dele por parte da autoridade -, com o dolo existente na realização de um planejamento tributário, que *se direciona à realização de condutas lícitas* com a finalidade (exclusiva ou não) de redução dos tributos. Do fato da fiscalização entender que negócios realizados com o fito de planejamento tributário, apenas, não são eficazes perante ela não gera a ilação de que eles sejam ilícitos.

Nesse mesmo sentido, e indo além nas conclusões, ao pugnar pela impossibilidade de qualquer multa nos casos de ilícitos atípicos, é a lição de Marco Aurélio Greco, em sua tradicional obra sobre o tema:

Várias vezes repeti que a questão da elisão tributária envolve uma divergência quanto à qualificação jurídica de fatos certos; divergência que, do ângulo do contribuinte, apoia-se na convicção da regularidade, não apenas forma, de sua conduta.

Na primeira hipótese, os fatos estão explícitos, à disposição do Fisco e ressalta com clareza o cerne do debate que é a divergência de qualificação. Neste contexto, entendo que a boa-fé do contribuinte e a confiança que deposita no ordenamento jurídico como um todo (no qual entendeu encontrar guarida) devem ser protegidos. Portanto, que a exigência tributária se faça, mas sem a aplicação de penalidades, pois não houve conduta ilícita do contribuinte. Terá havido a prática de um ato ou a celebração de um negócio ineficaz perante o Fisco, mas não de um ato ilícito (...). (Planejamento Tributário, 3ªed. São Paulo: Dialética, 2011, p.588)

Sobre a necessidade de comprovação do dolo para o enquadramento de ilícitos fiscais, também se manifestou o I. Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, no Acórdão CARF nº 1402-002.082:

Vê-se que, para enquadrar determinado ilícito fiscal nos dispositivos dessa lei, há necessidade que esteja caracterizado o dolo. O dolo, que se relaciona com a consciência e a vontade de agir, é elemento de todos os tipos penais de que trata a Lei nº 4.502, de 1964, ou seja, a vontade de praticar a conduta, para a subsequente obtenção do resultado. Deve ficar demonstrada que a conduta praticada teve o intuito consciente voltado a suprimir ou reduzir o pagamento do tributo ou contribuições devidos.

Analisando o presente caso, não se pode dizer que a reorganização societária levada a efeito pela recorrente tivesse por finalidade impedir ou retardar o conhecimento dos fatos por parte da autoridade fazendária, caracterizando sonegação. Da mesma forma, em momento algum procurou-se ocultar os atos que praticou visando afetar o fato gerador.

Não verificamos nos autos conduta objetiva e determinada que indique o dolo do contribuinte e justifique a qualificadora da multa.

Não houve geração e aproveitamento ilícito do ágio - pelo contrário, todas as operações foram públicas e registradas, e houve o efetivo pagamento pela aquisição dos investimentos com ágio, conforme afirmado pela própria fiscalização. Não há qualquer traço de simulação ou dissimulação nas operações societárias, mas tão-somente a vontade da Fiscalização de desconsiderar negócios realizados de forma lícita, por considerá-los não ilícitos, mas desprovidos de motivação extratributária.

Ademais, mesmo o argumento da ausência de motivação extratributária goza é de exemplar fragilidade, visto que mesmo no Termo de Verificação Fiscal reconheceu-se na operação razões estratégicas empresariais (fl. 904):

Haveria outra forma, essa, sim, lícita, de tornar dedutível o ágio sobre investimento (decorrente da aquisição da TILIBRA), que seria a efetiva incorporação do fiscalizado pela sua controladora (RIGESA) ou a incorporação de sua controladora (RIGESA) pelo fiscalizado, o que jamais ocorreu por questões estratégicas e organizacionais do grupo MWV.

A questão não é pacífica na jurisprudência do CARF, mas se tem um ponto nela que se apresenta como unânime é de que não é ilícito constituir uma empresa veículo, mesmo que a utilização dela tenha a eficácia negada pelo Fisco. Para além disso, nenhum dos pontos levantados no TVF se mantém como justificativa da glosa.

Portanto, tampouco há qualquer prova da realização das condutas do art. 72 da Lei nº 4.502/64, razão pela qual deve ser afastada a qualificadora da multa.

II) Juros sobre multa de ofício

Aduz a não incidência de juros sobre multa de ofício. Sobre isto, o CARF exarou sua Súmula nº 108, verbis:

Súmula CARF nº 108

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

Desse modo, nego procedência a este pleito.

Conclusão

Desse forma, na matéria devolvida ao conhecimento do Colegiado por força da decisão da CSRF, dá-se provimento parcial ao Recurso para reduzir a multa para o patamar de 75%, afastando a qualificadora imputada.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Carlos Augusto Daniel Neto