



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.720386/2012-40
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-003.912 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de setembro de 2019
Recorrente COMPANHIA LUZ E FORÇA SANTA CRUZ
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

MULTA QUALIFICADA. GLOSA NA AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ACUSAÇÃO DE FRAUDE, SIMULAÇÃO E CONLUÍO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

O não atendimento aos requisitos que, sob a ótica do Fisco, são requeridos para o aproveitamento de ágio gerado em operação na qual o contribuinte estrutura o negócio de maneira a propiciar sua amortização, utilizando-se de empresa-veículo, não é, por si só, suficiente para caracterizar o intuito doloso de sonegar ou reduzir os tributos devidos. Antes revela uma divergência na interpretação da legislação tributária entre Fisco e contribuinte, mormente quando comprovada a efetividade do ágio, surgido em operação entre partes não relacionadas.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. DIRETORES. INFRAÇÃO À LEI NÃO CARACTERIZADA. EXCLUSÃO DO POLO PASSIVO.

Não configurado o intuito doloso na conduta do sujeito passivo, que teria justificado a qualificação da multa, o que se verifica é apenas o inadimplemento no recolhimento dos tributos devidos, em face das divergências na interpretação e aplicação da legislação tributária entre o Fisco e o contribuinte, de sorte que incide na espécie a Súmula 430 do STJ, devendo os diretores arrolados serem excluídos do polo passivo da autuação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial aos recursos voluntários do sujeito passivo principal e dos responsáveis solidários, nos termos do relatório e voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Henrique Silva Figueiredo, Gustavo Guimaraes da Fonseca, Wilson Kazumi Nakayama (suplente convocado), Rogério Aparecido Gil, Maria Lucia Miceli, Flavio Machado Vilhena Dias, Breno do Carmo Moreira Vieira e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente). Ausente o conselheiro Ricardo Marozzi Gregório.

Relatório

Trata-se de apreciar matérias objeto do recurso voluntário interposto em face Acórdão n.º 16-51.520, proferido pela 7ª Turma da DRJ/SP1, que julgou improcedente a impugnação apresentada em face de lançamento de IRPJ e CSLL em razão da redução indevida do Lucro Real, motivada pela amortização de ágio resultante em aquisição de participação societária, relativo aos anos-calendário de 2007 a 2009, com aplicação de multa de ofício qualificada.

No julgamento do recurso voluntário, na sessão de 14 de setembro de 2016, este colegiado decidiu, por unanimidade de votos em dar provimento ao recurso voluntário, tendo votado pelas conclusões da relatora os Conselheiros Alberto Pinto Souza Junior, Ana de Barros Fernandes Wipprich e Luiz Tadeu Matosinho Machado, conforme sintetizado na seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

ÁGIO. FUNDAMENTO LEGAL. REQUISITOS. AQUISIÇÃO DE INVESTIMENTOS EM PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS. AMORTIZAÇÃO.

O ágio fiscal encontra suas premissas legais nos dispositivos do art. 20 do Decreto-Lei n. 1.598/1977, arts. 7o e 8o da Lei n. 9.532/1997 e arts. 385 e 386 do RIR/1999. Nestes termos, resumidamente, em-se (*sic*) que os requisitos legais para a amortização do ágio podem ser assim delineados: (i) uma regra que determina que o registro e mensuração do ágio, deve ocorrer quando houver aquisição de participação societária em coligada ou controlada (via cisão, fusão ou incorporação), donde seu custo de aquisição deverá ser desdobrado em valor do patrimônio líquido e ágio, sendo este (ágio) relacionado à rentabilidade futura (neste caso, oriundo de projeções do fluxo de caixa), e, por fim, (ii) a regra de amortização do ágio que, observando o disposto na norma de registro e mensuração, permitirá a amortização do ágio nos balanços correspondentes à apuração do lucro real, levantados após a incorporação (reversa), cisão ou fusão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração. Estes os requisitos prescritos na legislação de regência do ágio fiscal.

ÁGIO (INTERNO). PARTES RELACIONADAS (OU NÃO). INCORPORAÇÃO REVERSA. POSSIBILIDADE.

No caso em tela não há que se falar em ágio interno, ou seja, o ágio oriundo de operações societárias ocorrida entre empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico. Porém, ainda que de partes relacionadas se tratasse, a circunstância de a operação haver sido praticada por empresas pertencentes a um mesmo grupo econômico, em nada descaracteriza o direito da contribuinte em amortizar o ágio fiscal. A distinção entre ágio oriundo de operação entre empresas relacionadas, ou não, é irrelevante para fins de aplicação da legislação fiscal.

Ocorrendo a incorporação reversa, o ágio fiscal poderá ser amortizado, nos moldes do disposto nos artigos citados anteriormente.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. PROPÓSITO NEGOCIAL. EMPRESA VEÍCULO.

Os dispositivos legais concernentes ao registro e amortização do ágio fiscal não vedam que as operações societárias sejam realizadas, única e exclusivamente, com fins ao aproveitamento do ágio. Bem como, nota-se que tal regra não esta presente em nenhum outro dispositivo legal de nosso sistema jurídico, seja nacional ou federal. Neste tom, registra-se, nenhuma norma pátria veda que a realização de negócios tenha por finalidade a redução da carga tributária de forma lícita. É o que se observa no § 3o, art. 2o da Lei das SA, o qual dispõe que a companhia pode ter por objeto participar de outras sociedades (empresa veículo), também, como forma de beneficiar-se de incentivos fiscais. Some-se a tal assertiva o fato de que a contribuinte possuía motivação negocial, clara, posto que encontrava-se impedida, por regras da ANEEL, de realizar a incorporação diretamente. Motivo pelo qual se valeu de uma empresa veículo.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOLIDARIEDADE. DIRETORES DA COMPANHIA. ATOS PRATICADOS COM INFRAÇÃO À LEI. ART. 135, III, DO CTN.

Ainda que não houve sido afastada a glosa de amortização do ágio fiscal, insubsistente seria a manutenção dos diretores da companhia no polo passivo da lide, uma vez que a fiscalização não comprovou a pratica de qualquer ato doloso por parte das pessoas físicas.

Em recurso especial interposto pela Fazenda Nacional os membros da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRFB, por voto de qualidade, acordaram em dar provimento ao recurso, restabelecendo a exigência e determinando o retorno dos autos ao colegiado de origem para apreciação das questões relacionadas à responsabilidade tributária e à multa qualificada, conforme se extrai da seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

ÁGIO ORIUNDO DE AQUISIÇÃO COM USO DE RECURSOS FINANCEIROS DE OUTREM. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

A hipótese de incidência tributária da possibilidade de dedução das despesas de amortização do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999 (que tem como base os arts. 7º e 8º da Lei 9.532/1997), requer que participe da "confusão patrimonial" a pessoa jurídica investidora real, ou seja, aquela que efetivamente acreditou na "mais valia" do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura e desembolsou os recursos para a aquisição.

Não é possível o aproveitamento tributário do ágio se a investidora real transferiu recursos a uma "empresa veículo" com a específica finalidade de sua aplicação na aquisição de participação societária em outra empresa e se a "confusão patrimonial" advinda do processo de incorporação não envolve a pessoa jurídica que efetivamente desembolsou os valores que propiciaram o surgimento do ágio, ainda que a operação que o originou tenha sido celebrada entre terceiros independentes e com efetivo pagamento do preço.

Uma vez restabelecida a glosa da despesa de amortização de ágio, os autos devem retornar à Turma Ordinária para apreciação das matérias cujo exame ficou prejudicado na fase anterior, em razão do que lá foi decidido.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

TRIBUTAÇÃO REFLEXA

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

Com efeito, o voto condutor do acórdão da CSRF, foi no sentido de restabelecer a exigência e determinar que fossem apreciadas por este colegiado as matérias que deixaram de ser enfrentadas pela turma em face do provimento integral do recurso voluntário, quando do julgamento do recurso, *verbis*:

[...]

Assim, deve ser restabelecida a glosa de despesa de amortização de ágio.

Finalmente, registro que o voto que orientou o acórdão recorrido contém a seguinte observação na sua parte final:

Da multa qualificada e da responsabilidade solidária dos diretores da companhia, por prática de atos praticados com infração à lei.

Em razão de meu posicionamento pelo afastamento da glosa promovida pela autoridade fiscal, deixo de analisar a multa qualificada, bem como, a responsabilização imputada aos diretores da companhia.

Vê-se que há outras questões de recurso voluntário, cujo exame ficou prejudicado em razão do que foi decidido naquela fase processual.

Desse modo, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN, para restabelecer a glosa da despesa de amortização de ágio, determinando que os autos sejam devolvidos à Turma Ordinária para o exame das matérias suscitadas no recurso voluntário dos sujeitos passivos e não apreciadas naquela fase processual em razão do que lá foi decidido.

No recurso voluntário apresentado o contribuinte e responsáveis solidários apresentaram suas razões recursais contra a imputação de responsabilidade solidária e à aplicação da multa qualificada, alegando em síntese:

Ilegitimidade passiva dos diretores para figurar no polo passivo da autuação:

a) que independente da interpretação fiscal dada à operação, a imputação de responsabilidade atribuída aos diretores Srs. Wilson Pinto Ferreira Junior e José Antonio de Almeida Filippo, com base no art. 135, inc. III do CTN, deve ser afastada, na medida em que em momento algum a fiscalização, no Termo de Sujeição Passiva, fez qualquer prova ou mesmo referência à suposta conduta dolosa ou ilícita que teria ensejado a imputação.

b) que a única prova que dispõe o Fisco é que os Srs. Wilson Ferreira e Jose Filippo ocupavam cargo na diretoria na época da incorporação, sendo que tal circunstância, por si só não autoriza a conclusão de ilicitude de suas condutas;

c) que o acórdão recorrido tampouco menciona qualquer prova capaz de justificar a aplicação do art. 135, III do CTN, mas apenas reitera o posicionamento do Fisco no sentido de que a mera detenção do cargo de diretor da CPFL Energia e, posteriormente, na própria recorrente, implicaria na sua responsabilização;

d) que, se a CPFL sequer foi a empresa autuada não faz sentido atribuir a responsabilidade aos diretores pelas decisões tomadas em seu nome;

e) que a fiscalização aponta a existência de conluio, fraude e simulação entre as sociedades envolvidas na operação de aquisição da recorrente (Santa Cruz) e posterior incorporação inversas da Nova 4, mas não faz qualquer prova nesse sentido e também não demonstra que a vontade e a conduta dos diretores teriam sido determinantes da efetivação das transações;

f) que ao participarem das operações, os diretores, ora indicados como responsáveis, atuaram em plena conformidade com o Estatuto Social da companhia e no limite dos poderes a eles atribuídos; e

g) que, por qualquer ângulo que se analise a questão não há que se falar em responsabilidade solidária com base no art. 135, inc. III do CTN, devendo os Srs. Wilson Pinto Ferreira Junior e José Antonio de Almeida Filippo serem excluídos do polo passivo da presente autuação fiscal.

Descabimento da multa qualificada

h) que é absurda a acusação fiscal, que se fundamentou na existência de sonegação, fraude e conluio entre a Nova 4 e a recorrente Santa Cruz, com base nos arts. 71, 72 e 73 DA Lei nº 4.502/1964, na medida em que as condutas descritas como ilícitas pela fiscalização e acatada pela DRJ, são desprovidas de fundamentação fática;

i) que o agravamento da penalidade decorreu de mera presunção da ocorrência de sonegação, fraude e conluio, o que, por si só, não é suficiente para configurar a existência de dolo, que não restou comprovado nos autos;

j) que, no caso concreto, não há como vislumbrar nenhuma intenção dos recorrentes de ocultar qualquer aspecto do negócio praticado, restando claro pela leitura do TVF que a operação de incorporação da Nova 4 pela recorrente Santa Cruz foi legitimamente praticada e atendeu a todos os requisitos da legislação societária e tributária;

k) que, se a operação societária de incorporação da Nova 4 pela recorrente Santa Cruz demonstra a real natureza da operação e, na interpretação do Fisco ela teria natureza diversa da que entenderam as partes, não haveria simulação, mas mera divergência na qualificação jurídica do negócio entre o Fisco e o contribuinte;

l) que a fraude e a simulação supõem a utilização de meio ilícito para esconder a realidade e, no presente caso, em nenhum momento foi alegada a existência de outro documento indicativo do suposto negócio oculto pelas partes (até porque não existe), de modo que não há divergência entre a vontade e a declaração, nem pacto simulatório;

m) que, no mínimo restariam dúvida quanto à real natureza do negócio jurídico praticado, a fiscalização deveria ter aplicado o disposto no art. 112, inc. II do CTN;

n) que a jurisprudência administrativa é firme no sentido de que cabe à fiscalização provar a ação ou omissão dolosa que justifique eventual aplicação da penalidade agravada; e

o) que, caso mantida a autuação fiscal, o agravamento da penalidade deve ser prontamente afastado, reduzindo-se o percentual da multa para 75%.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, Relator.

Os recursos voluntários interpostos pelo sujeito passivo principal e responsáveis solidários foram devidamente conhecidos por ocasião do julgamento proferido por este colegiado, consubstanciado no Acórdão n.º 1302-001.978, de 14 de setembro de 2016, que restou reformado pela 1ª Turma da CSRF, por meio do Acórdão n.º 9101-003.495, de 03 de abril de 2018, que deu provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional e determinou a devolução dos autos a esta turma com vistas à apreciação das matérias que deixaram de ser apreciadas quando do primeiro julgamento, vez que haviam restado prejudicadas em face do acolhimento, naquela assentada, do recurso voluntário interposto.

Assim, cumpre-nos apreciar as duas matérias destacadas no relatório.

Por questão de ordem prática, aprecio inicialmente a questão atinente à aplicação da multa qualificada.

Multa qualificada

O Termo de Verificação Fiscal (fls. 807), descreve em seu item VI os fundamentos da qualificação da multa, *verbis*:

A multa de ofício aplicável no presente caso é de 150%, preconizada no art. 44, inc. I, §1º e 2º da Lei 9.430/96, com redação dada pelo art. 14 da Lei 11.488/2007, que transcrevemos:

[...]

Da leitura do presente Termo, fica evidente que a forma utilizada pelo contribuinte para a implementação das operações demonstra, inequivocamente, a intenção de "*impedir (...) o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária*", configurando-se a sonegação definida no art. 71 da Lei n.º 4.502, de 1964.

A forma dada ao negócio teve ainda o objetivo de "*modificar as suas características essenciais de modo a reduzir o montante do imposto devido*", caracterizando a fraude definida no art. 72 da Lei n.º 4.502 de 1964.

Enfim, o conluio definido no art. 73 da Lei n.º 4.502, de 1964, fica caracterizado pelo fato de todos os atos simulados terem envolvido as empresas participantes.

Os fatos que deram ensejo a autuação foram bem analisados no voto vencedor do Acórdão n.º 9101-003.495 proferido pela CSRF, que restabeleceu a exigência, *verbis*:

No caso analisado nos presentes autos, **a indicação é de que houve desembolso de valores por ocasião da aquisição das ações da recorrente** (Companhia Luz e Força Santa Cruz). Também não se discute que tais valores

superaram os valores contábeis das ações alienadas. **A existência do ágio oriundo de tal operação não foi alvo de questionamento pela Fiscalização e nem pela PGFN, em seu recurso especial.**

Ocorre que **o sacrifício financeiro realizado para a aquisição das ações da recorrente não foi arcado efetivamente pela Nova 4 Participações Ltda., mas sim pela sua controladora (CPFL Energia).**

Vê-se que **o vultoso empréstimo de R\$ 194.118.283,07, feito pela Nova 4 junto ao Banco do Brasil, só foi possível com o aval da CPFL Energia.** No ano-calendário de 2006, a Nova 4 declarou em sua DIPJ um capital realizado de R\$ 1.000,00, e ela não teria, portanto, capacidade operacional e nem financeira para contrair o referido empréstimo.

A CPFL Energia acabou assumindo a dívida junto ao Banco do Brasil, e posteriormente fez um Adiantamento para Futuro Aumento de Capital – AFAC na Nova 4 Participações Ltda., dando nova roupagem ao aporte de recursos na referida empresa.

Interpretando-se o conteúdo do art. 386 do RIR/1999 sob a perspectiva da hipótese de incidência tributária, verifica-se que não restaram observados, no caso concreto, os aspectos pessoal e material necessários à subsunção da situação fática à previsão normativa.

Sendo assim, a recorrente não fazia jus ao direito de deduzir as despesas decorrentes da amortização do ágio oriundo da operação levada a cabo em 02/10/2006.

Como não foi a Nova 4 Participações Ltda. que efetivamente desembolsou os valores que deram origem ao ágio contábil, restou desatendido o aspecto pessoal da hipótese de incidência do art. 386 do RIR/1999. O numerário que pagou pela aquisição das ações da recorrente, no ano de 2006, foi fornecido pela real investidora: CPFL Energia.

A empresa Nova 4, embora conste formalmente como a adquirente das ações da recorrente, não tinha lastro econômico para efetivamente realizar algum sacrifício patrimonial que justificasse a criação do ágio. Pertencia à sua controladora (CPFL Energia) a capacidade econômica para levar adiante o negócio, e foi efetivamente essa empresa que arcou com o sacrifício financeiro na compra das ações da recorrente.

Observa-se, pela conjugação dos indícios e das características das operações societárias que se sucederam, que **a participação da Nova 4 foi antecipada e artificialmente concebida como forma de se poder posteriormente clamar pelo direito ao aproveitamento tributário do ágio previsto no art. 386 do RIR/1999.**

(A constituição e os aportes de capital na Nova 4 visaram exclusivamente à sua utilização como “empresa veículo”: ela receberia os valores da real investidora CPFL Energia), aplicaria tais riquezas na aquisição das ações da Companhia Luz e Força Santa Cruz e seria, em seguida, incorporada por esta.

Verifica-se que **a Nova 4, logo após as operações societárias, teve duração efêmera e deixou como único legado a possibilidade de utilização indevida de um benefício fiscal, como é característico das "empresas veículos".**

O fato é que **sem a utilização da denominada “empresa veículo” (Nova 4), não haveria amortização do ágio**, pois tais valores ficariam compondo o custo do investimento na contabilidade do investidor. A Nova 4 foi usada para adquirir as ações da recorrente e ser por essa incorporada, de modo que, mantendo as operações da Companhia Luz e Força Santa Cruz intactas e isoladas da sua real investidora (CPFL Energia), o ágio pudesse reduzir o resultado tributável da Companhia Luz e Força Santa Cruz, e, por conseguinte, reduzir o montante de IRPJ e CSLL devidos.

Está bastante evidente que após todas as operações societárias, os patrimônios da real investidora e da investida permaneceram apartados (exatamente como eram antes dessas operações), mas, ainda assim, por meio da empresa veículo, pretendeu-se viabilizar a amortização do ágio. **A empresa Nova 4 foi incorporada pela recorrente, e esta, julgando que estaria configurada a “confusão patrimonial” entre o ágio e o investimento que lhe deu causa, passou a aproveitar as despesas da amortização do ágio para fins tributários.**

Ocorre que tal “confusão patrimonial”, principal manifestação do aspecto material necessário à efetiva incidência da norma tributária prevista no art. 386 do RIR/1999, deve obrigatoriamente se dar entre a investida e a investidora originária, real. Por investidora originária, entende-se aquela que efetivamente acreditou na mais valia do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura e desembolsou os recursos para a aquisição da participação societária. No caso sob análise, quem está nesse papel é a CPFL Energia.

Mas após as referidas operações societárias, o que se constata é que os reais investidores e a investida permaneceram como empresas apartadas. Com efeito, a Companhia Luz e Força Santa Cruz se manteve intacta e isolada de sua real investidora (CPFL Energia).

Sendo assim, a amortização operada pelo recorrente não teve amparo dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 ou dos arts. 385 e 386 do RIR/1999. Conforme se viu, a possibilidade de aproveitamento fiscal do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999, só tem sentido em situações em que a investidora de fato, responsável por arcar com o dispêndio que faz nascer o ágio, incorpora a pessoa jurídica em que possua participação societária (investimento) ou seja por ela incorporada. No caso dos autos, a investidora originária não participou de “confusão patrimonial” alguma.

Ainda que se analise a situação debatida nos autos sob outro enfoque, a conclusão alcançada continua sendo pela impossibilidade de utilização tributária do ágio pela recorrente.

Tal aproveitamento tributário do ágio consiste, como já foi dito por diversas vezes, na dedução de despesas decorrentes de sua amortização na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Faz-se relevante, portanto, analisar o caso sob a perspectiva da teoria atinente às despesas que têm relevância fiscal. Uma vez mais, pede-se vênha para transcrever-se excerto extraído do Acórdão nº 9101-002.301, por sua concisão e clareza:

[...]

Conclui-se, assim, que **as despesas de amortização de ágio criado em operações como a encontrada nos presentes autos**, atípicas e integrantes de um processo de planejamento tributário que tem a finalidade específica de criar

artificialmente hipótese próxima à requerida pelo art. 386 do RIR/1999 (arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997), **não se revestem das características de necessidade, usualidade e normalidade requeridas para sua dedutibilidade.**

Assim, deve ser restabelecida a glosa de despesa de amortização de ágio.

(incluí os destaques em negrito)

Pelo que se depreende, a acusação fiscal da qual decorre a autuação está centrada na indevida utilização da empresa Nova 4 como empresa-veículo para aquisição da Santa Cruz e que esta não seria, portanto, a real investidora, o que inviabilizaria o aproveitamento do ágio.

Não se discute a existência e quantificação do ágio e a que a negociação tenha ocorrido entre partes não relacionadas.

A recorrente justifica a utilização da empresa Nova 4 para aquisição da Santa Cruz em face das especificidades do setor de energia e seu marco regulatório que impediriam a aquisição direta do investimento pela controladora (CPFL), pois tal aquisição direta não permitiria a sua posterior incorporação reversa pela Santa Cruz, pois a lei que regula o setor impede expressamente que as concessionárias de distribuição de energia elétrica - tais como a recorrente Santa Cruz - exerçam, cumulativamente a atividade objeto de concessão, geração e transmissão de energia elétrica, assim como a participação direta ou indireta em outras sociedades ou o desempenho de atividades estranhas ao seu ramo de atuação.

Neste formato de operação ficaria inviabilizado o aproveitamento do ágio que teria sido gerado legitimamente.

Daí a opção pelo investimento realizado por meio da Nova 4, que permitiria atender tanto a legislação regulatória quanto se utilizar da possibilidade fiscal de amortização do ágio, o que, no seu entender, é plenamente lícito e não infringe a norma tributária.

Sustenta, ainda, a recorrente que a fraude e a simulação pressupõem a utilização de meio ilícito para esconder a realidade e, no presente caso, em nenhum momento foi alegada a existência de outro documento indicativo do suposto negócio oculto pelas partes (até porque não existe), de modo que não há divergência entre a vontade e a declaração, nem pacto simulatório.

Argumenta que, se a operação societária de incorporação da Nova 4 pela recorrente Santa Cruz demonstra a real natureza da operação e, na interpretação do Fisco ela teria natureza diversa da que entenderam as partes, não haveria simulação, mas mera divergência na qualificação jurídica do negócio entre o Fisco e o contribuinte.

Entendo que assiste razão à recorrente.

Pelas próprias razões apontadas no acórdão da CSRF para restabelecer a exigência principal denota-se claramente um divergência de entendimento quanto ao real alcance das disposições dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 no que concerne ao atendimento dos requisitos para a amortização do ágio.

Em que pese o posicionamento definitivo da CSRF no sentido de que não foram atendidos os requisitos de confusão patrimonial entre investidora e investida no presente caso, é

certo que a pretensão da recorrente no aproveitamento do ágio gerado na operação, estruturando o negócio de maneira a propiciar o seu aproveitamento fiscal, não me parece suficiente para caracterizar o intuito doloso de sonegar ou reduzir os tributos devidos, mas sim denota uma divergência na interpretação da legislação tributária.

Não se pode olvidar que a interpretação da legislação relativa à amortização do ágio é bastante controvertida neste tribunal, como bem espelha a jurisprudência administrativa sobre o tema.

No caso concreto, é indiscutível a existência do ágio, tendo o contribuinte estruturado o negócio de forma que fosse possível o seu aproveitamento, na forma que interpretou a lei fiscal. Ainda que tal estruturação tenha sido considerada inapta para o aproveitamento fiscal do ágio por parte da CSRF, não vislumbro no presente caso a existência de fraude, simulação e conluio apontados pela autoridade fiscal.

Ante ao exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso nesta parte, para cancelar a qualificação da multa, mantendo apenas a multa de ofício de 75%.

Responsabilidade solidária

A autoridade fiscal imputou responsabilidade solidária, com base no art. 135, inc. III do CTN, aos diretores da recorrente, Srs. Wilson Pinto Ferreira Junior e José Antonio de Almeida Filippo, conforme Termo de Sujeição Passiva Solidária (fls. 1105/1109). A imputação fiscal aponta que a ata que aprovou a incorporação da Cia Força e Luz Santa Cruz pela Nova 4 Participações foi assinada por ambos, como diretores e acionistas, e que ambos também foram designados como diretores da CPFL Energia (controladora da recorrente).

Aponta a autoridade fiscal que ambos são pessoalmente responsáveis pelos ilícitos penais cometidos na gerência da empresa, conforme descrito no TVF.

Os responsáveis solidários arrolados defendem que independente da interpretação fiscal dada à operação, a imputação de responsabilidade a eles atribuída, com base no art. 135, inc. III do CTN, deve ser afastada, na medida em que em momento algum a fiscalização, no Termo de Sujeição Passiva, fez qualquer prova ou mesmo referência à suposta conduta dolosa ou ilícita que teria ensejado a imputação.

Sustentam que a única prova que dispõe o Fisco é que os Srs. Wilson Ferreira e Jose Filippo ocupavam cargo na diretoria na época da incorporação, sendo que tal circunstância, por si só não autoriza a conclusão de ilicitude de suas condutas, o mesmo ocorrendo com o acórdão recorrido.

Alegam que, se a CPFL sequer foi a empresa atuada não faz sentido atribuir a responsabilidade aos diretores pelas decisões tomadas em seu nome.

Aduzem que a fiscalização acusa a existência de conluio, fraude e simulação entre as sociedades envolvidas na operação mas não faz qualquer prova nesse sentido e também não demonstra que a vontade e a conduta dos diretores teriam sido determinantes da efetivação das transações.

Por fim, alegam que ao participarem das operações, os diretores, ora indicados como responsáveis, atuaram em plena conformidade com o Estatuto Social da companhia e no limite dos poderes a eles atribuídos.

Entendo que assiste razão aos recorrentes.

Por tudo que foi exposto anteriormente, quando da análise da aplicação da multa qualificada, não vislumbro indício de que os responsáveis arrolados tenham agido com infração à lei ou com excesso de poderes conferidos pelos estatutos das empresas que dirigem.

Não subsistindo, a meu ver, o intuito doloso na conduta do sujeito passivo, que teria justificado a qualificação da multa, o que se verifica é apenas o inadimplemento no recolhimento dos tributos devidos, em face das divergências na interpretação e aplicação da legislação tributária entre o Fisco e o contribuinte, de sorte que incide na espécie a Súmula 430 do STJ:

O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.

Assim, voto no sentido de dar provimento aos recursos voluntários dos responsáveis solidários Srs. Wilson Pinto Ferreira Junior e José Antonio de Almeida Filippo para excluí-los do polo passivo da obrigação tributária constituída nestes autos.

Conclusão

Ante ao exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário do sujeito passivo principal para cancelar a qualificação da multa, mantendo apenas a multa de ofício de 75% e de dar provimento aos dos responsáveis solidários Srs. Wilson Pinto Ferreira Junior e José Antonio de Almeida Filippo para excluí-los do polo passivo da obrigação tributária constituída nestes autos.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado