



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



**Processo nº** 19515.720386/2012-40  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9101-006.624 – CSRF / 1ª Turma  
**Sessão de** 15 de junho de 2023  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** COMPANHIA LUZ E FORÇA SANTA CRUZ

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

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

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

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

AMORTIZAÇÃO FISCAL DO ÁGIO. EMPRESA VEÍCULO. FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. MULTA QUALIFICADA. NÃO CABIMENTO.

A utilização da dita *empresa-veículo* para fins de amortização fiscal do ágio, ainda que considerada sem *propósito comercial*, não caracteriza dolo, fraude ou sonegação, o que enseja a redução da multa de ofício de 150% para 75%.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas em relação à matéria “multa qualificada”. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar provimento ao recurso, vencida a conselheira Edeli Pereira Bessa que votou por lhe dar provimento.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

## Relatório

Trata-se de recurso especial (fls. 1.910/1.945) interposto pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (“PGFN”) em face do **Acórdão nº 1302-003.912** (fls. 1.896/1.908), na parte que restou assim ementada:

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.

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

Trata-se de apreciar matérias objeto do recurso voluntário interposto em face Acórdão nº 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 comercial, 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 - CSRF, 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%.

Em Sessão de 17 de setembro de 2019, a Turma Julgadora *a quo*, por unanimidade de votos, deu provimento parcial aos recursos voluntários do sujeito passivo principal e dos responsáveis solidários.

Intimada dessa decisão, a PGFN interpôs o recurso especial (fls. 1.910/1.945), o qual foi admitido nos seguintes termos (fls. 1.949/1.966):

(...)

Primeira matéria – qualificação da multa de ofício

(...)

Com base nos trechos transcritos, identificam-se os fundamentos da decisão recorrida, no que tange à qualificação da multa de ofício:

- fraude e simulação pressupõem uso de meio ilícito para ocultação da realidade;
- no caso concreto não teria havido divergência entre vontade e declaração, pelo sujeito passivo;
- a estruturação da operação com a finalidade de economia tributária não caracterizaria intuito doloso por parte do sujeito passivo, mas apenas interpretação da legislação tributária de forma divergente da adotada pela Administração Tributária;
- logo, não haveria fraude, simulação ou conluio, pelo que se decide reduzir a multa a 75%.

Fixado o entendimento da decisão recorrida, passamos ao exame dos paradigmas.

Primeiro paradigma, acórdão no 1103-000.960

Destacamos os trechos do paradigma pertinentes à matéria, extraídos da respectiva ementa e do voto condutor:

*“AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO. SIMULAÇÃO. MULTA QUALIFICADA.*

*A sucessão de eventos modificativos de controle societário em um mesmo grupo empresarial sem qualquer finalidade comercial que resulte em incorporação de pessoa jurídica em cuja contabilidade constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, com utilização de empresa veículo, unicamente para criar de modo artificial as condições para aproveitamento da amortização do ágio como dedução na apuração do lucro real, caracteriza simulação montada para o fim exclusivo de economia tributária, o que autoriza o lançamento de ofício com imposição de multa qualificada em razão do intuito de fraude demonstrado.*

(...)

Há indubitável semelhança fática entre as situações apreciadas no presente processo e no paradigma, e confirma-se a divergência suscitada. Diante dos mesmos elementos fáticos – operação estruturada com utilização de empresa veículo, sem propósito comercial, tendo como único propósito a criação de realidade aparente que permitisse o aproveitamento de ágio, para redução de tributos – o acórdão recorrido não vislumbrou dolo e reduziu a multa, ao passo que o paradigma aponta conduta dolosa e mantém a multa qualificada.

Consideramos comprovada a divergência acerca da primeira matéria, com base no primeiro paradigma.

Segundo paradigma, acórdão nº 1101-000.899

Destacam-se os trechos relevantes do paradigma, extraídos da ementa e do voto vencedor:

*“MULTA QUALIFICADA.*

*Sujeita-se a multa qualificada a exigência tributária decorrente da prática de negócio jurídico fictício, que se presta, apenas, a construir um cenário semelhante à hipótese legal que autoriza a amortização do ágio pago na aquisição de investimentos.*

(...)

Também o segundo paradigma julga caso em tudo semelhante ao destes autos, mas diverge na exegese dos dispositivos legais que regem a amortização do ágio, quando aplicados à situação descrita.

O segundo paradigma analisa a lógica que orienta as disposições legais, qual seja: a de que a amortização do ágio é admitida quando o investimento deixa de existir; no caso do art. 7º, III, da Lei nº 9.532/97, pela junção dos patrimônios da real investidora e da investida. Sem a extinção do investimento (adquirido com ágio) não se admite a amortização do ágio pago. O voto vencedor do paradigma enfatiza a circunstância de que as operações, tal como efetuadas naquele caso concreto, resultam num acréscimo patrimonial para a investidora original, ou real investidora (naquele caso, AVERDIN), sem a efetiva substância econômica. O paradigma destaca que o investimento não é extinto, permanecendo, juntamente com o ágio, no patrimônio da controladora AVERDIN, de modo que o caso concreto não se enquadra na hipótese de amortização prevista na lei.

No que tange à multa qualificada – objeto da divergência ora examinada – o segundo paradigma entende que: a) as operações tiveram, como único objetivo, *construir cenário* que se *assemelhasse* à hipótese legal de amortização do ágio; e b) a hipótese se enquadra como crime contra a ordem tributária (fraude), justificando o agravamento da multa.

Assim sendo, consideramos comprovada a divergência também à luz do segundo paradigma.

Segunda matéria – responsabilidade solidária - necessidade de individualização da conduta do sócio administrador, para atribuição da responsabilidade solidária

(...)

Veja-se que, na parte em que descreve a divergência, o recurso reproduz trechos do acórdão n.º 1302-001.657, mas usa repetidamente o plural “paradigmas”, de forma que se consideram como paradigmas os acórdãos n.º 9101-003.442 e n.º 1302-001.657.

Observe-se ainda que, nos termos do recurso, a divergência invocada é especificamente quanto à necessidade de individualização da conduta de cada sócio administrador, para atribuição da responsabilidade solidária.

Passamos ao exame da divergência mediante confronto entre o acórdão recorrido e os paradigmas.

(...)

Identificam-se os fundamentos do acórdão recorrido, no que tange à responsabilidade solidária:

- não houve intuito doloso na conduta do sujeito passivo principal, apenas inadimplemento em razão de divergência de interpretação da legislação tributária entre o Fisco e o contribuinte;
- o simples inadimplemento da obrigação tributária pelo sujeito passivo principal não é suficiente para atribuição de responsabilidade solidária ao sócio-gerente.

Sendo este o entendimento do colegiado *a quo*, passamos ao exame dos paradigmas.

Primeiro paradigma, acórdão n.º 9101-003.442

A leitura integral do acórdão n.º 9101-003.442 evidencia que este não se presta como paradigma no contexto da presente divergência, pela simples razão de que não emite julgamento acerca da responsabilidade solidária.

(...)

Segundo paradigma, acórdão n.º 1302-001.657

(...)

Veja-se que a ementa condiciona a responsabilidade solidária dos sócios administradores da pessoa jurídica à “prática de atos com infração de lei”. Mas mais adiante, o paradigma descreve atos imputados ao sujeito passivo, pessoa jurídica - *“apresentou DIPJs zeradas ... não obstante haver auferido receita de prestação de serviços ... além da existência de depósitos bancários de origem não comprovada ... apresentou notas fiscais à fiscalização cujos valores eram 75% inferiores aos das notas fiscais de mesma numeração em poder dos seus clientes”* – e afirma que tais fatos caracterizam conduta dolosa. Acrescenta que a conduta dolosa justifica a multa qualificada **bem como a responsabilidade solidária dos sócios com base no art. 135 do CTN**.

Entendemos demonstrada a divergência com base no segundo paradigma. O paradigma n.º 1302-001.657 reconheceu dolo na conduta do sujeito passivo principal, enquadrada nos arts. 71 e 72 da Lei n.º 4.502/1964, e entendeu que este dolo importa na responsabilidade dos sócios administradores.

Reconhece-se, ademais, estreita vinculação entre a primeira e a segunda matéria suscitadas pela Recorrente.

Pelo exposto, deve-se dar seguimento à segunda matéria suscitada, com base no paradigma n.º 1302-001.657.

#### **IV - Conclusão**

Propomos que **SEJA DADO SEGUIMENTO** ao Recurso Especial da Procuradoria da Fazenda.

(...)

Chamada a se manifestar, a contribuinte ofereceu contrarrazões (fls. 1.977/1.993). Questiona o conhecimento recursal e, no mérito, pugna pela manutenção do afastamento da multa qualificada e solidariedade.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

### Conhecimento

O recurso especial é tempestivo.

Passa-se a análise do cumprimento dos demais requisitos para o seu conhecimento, levando em conta os pressupostos previstos no artigo 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015 (RICARF/2015) e do qual transcrevo parcialmente:

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

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

Como, aliás, já restou assentado pelo Pleno da CSRF<sup>1</sup>, “a *divergência jurisprudencial deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identifiquem ou assemelham os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles*”.

E de acordo com as palavras do Ministro Dias Toffoli<sup>2</sup>, “a *similitude fática entre os acórdãos paradigma e paragonado é essencial, posto que, inócurre, estar-se-ia a pretender a uniformização de situações fático-jurídicas distintas, finalidade à qual, obviamente, não se presta esta modalidade recursal*”.

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

Caso, todavia, se entenda que o alegado *paradigma* não seja apto a evidenciar uma solução jurídica distinta da que foi dada pela decisão recorrida - e isso costuma ocorrer justamente na hipótese de comparação de decisões que, embora analisando uma *mesma matéria*, apontam soluções jurídicas diversas em função de circunstâncias fáticas dessemelhantes, e não de posição hermenêutica antagônica propriamente dita -, não há que se falar em dissídio a ser dirimido nessa Instância Especial.

Feitas essas considerações, passaremos a analisar cada uma das divergências admitidas previamente.

#### Da multa qualificada

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

(...)

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

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

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

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 uma 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%.

Como se vê, o acórdão ora recorrido entendeu que o uso da *holding Nova 4* para a aquisição da Santa Cruz, seguida de sua extinção por incorporação reversa, em uma operação de aquisição que envolveu dois grupos empresariais independentes e cuja legitimidade do ágio não se discute, não constituiria *simulação*, *dolo* ou *fraude*. Daí o afastamento da qualificação da multa de ofício sob o fundamento de que teria ocorrido mera interpretação equivocada das normas de dedução do ágio.

O primeiro paradigma (Acórdão nº 1103-000.960), por sua vez, tratou de glosa de despesas com amortização decorrente de operação que envolveu **transferência de ágio** (e não aquisição direta) para uma *empresa veículo* considerada sem propósito comercial ante sua *duração efêmera*.

Nas palavras do voto condutor desse precedente:

Amortização do ágio

A fiscalização indicou uma sequência de atos de reorganização societária envolvendo o Banco Bradesco S/A e as suas controladas Esmeralda Holdings Ltda e Tempo Serviços Ltda que teriam caracterizado utilização de empresa veículo (Esmeralda) e incorporação reversa para amortização de ágio interno.

(...)

A fiscalização ainda identificou a dupla formação de ágio, em momentos distintos.

O primeiro teria ocorrido em 30/06/2006, contabilizado pelo Bradesco por ocasião da compra das empresas brasileiras do Grupo Amex, entre partes independentes com pagamento efetivo.

Num segundo instante, em 14/09/2006, teria havido formação de ágio na Esmeralda quando o Bradesco conferiu ao capital dessa sua controlada a participação que detinha na Tempo Serviços, avaliada com base em expectativa de rentabilidade futura.

Nesse segundo momento, o ágio teria surgido de operação no mesmo grupo societário, tendo por contrapartida registro na conta de capital, inexistindo pagamento na operação. Ainda no mesmo mês, 15 dias depois, ocorreria a incorporação reversa, na qual Tempo Serviços incorporou a sua controladora Esmeralda, "absorvendo o ágio das suas próprias ações, vertido do acervo líquido da incorporada, que se extingue, passando a incorporadora a amortizar o referido ágio com base no inciso III do artigo 7º da Lei 9.532/1997."

Na interpretação da autoridade fiscal, os artigos 7º e 8º da Lei 9.532/1997 encerram um benefício fiscal e, portanto, devem ser literalmente interpretados, por determinação do art. 111 do CTN.

(...)

Entretanto, não se encontra presente no caso ora examinado a figura do ágio interno, em que pese a sua identificação no TVF sob o enfoque da autoridade fiscal.

O ágio na aquisição da American Express do Brasil Tempo Ltda pelo Bradesco surgiu da livre negociação entre partes independentes não relacionadas, tratando-se de matéria incontroversa nestes autos.

Na segunda operação de alteração de controle societário, o Bradesco adquiriu as 999 cotas do capital social da Esmeralda pertencentes à União Participações (controlada pelo Bradesco) pelo valor de R\$ 791,49 e, no mesmo instrumento de alteração do contrato social (fls. 629), promoveu aumento de capital na Esmeralda, integralizado com as cotas do capital social da Tempo Serviços de sua propriedade, avaliadas por R\$ 889.333.243,00 pelo critério do valor contábil.

Nessa última operação, indicada pela fiscalização como formadora de ágio interno, percebe-se que não houve geração do tal valor.

Identifica-se, na verdade, aquisição de controle societário pelo valor escritural, seguido, então, de aumento de capital, o que não se enquadra no conceito de ágio adotado neste voto, acima detalhado. O ágio contabilizado na Esmeralda, na segunda operação referida, já fora formado e contabilizado na primeira operação, na aquisição da Tempo (do Grupo Amex) pelo Bradesco, sendo vertido para o patrimônio da Esmeralda na integralização do aumento de capital mediante a transferência das cotas da Tempo pertencentes ao Bradesco acompanhadas do ágio já contabilizado.

Afasta-se, portanto, a figura do ágio interno indicado pela fiscalização.

A chamada incorporação reversa ocorre nas situação em que a sociedade detentora da participação societária é incorporada pela investida, exatamente como aconteceu na incorporação da Esmeralda pela Tempo Serviços.

Esse tipo de evento não é impeditivo da amortização do ágio, sendo expressamente autorizado pelo art. 386, §6º, do RIR/1999, conforme visto acima.

Classifica-se como empresa veículo a pessoa jurídica criada no seio de um grupo empresarial sem qualquer propósito negocial ou objetivo de exploração de atividade econômica, servindo apenas para transferência de ágio de outra sociedade com o fim único de proporcionar artificialmente as condições para amortização do ágio transferido, conferindo aparência de legalidade à conseqüente redução da base de cálculo tributável segundo a permissão do art. 386 do RIR/1999.

A ausência de propósito negocial vem, via de regra, associado à utilização de empresa veículo, sem que seja possível caracterizar um fim econômico ou empresarial próprio diverso da economia tributária, utilizando simulação.

No exame de casos de amortização de ágio, faz-se necessária a avaliação do conjunto de operações investigadas, não apenas de cada uma isoladamente, de tal forma a identificar-se a situação das sociedades antes e depois da sucessão dos fatos, verificando-se se houve alguma alteração efetiva nos negócios, na organização do grupo societário, ou se tudo continuou como antes, criando-se tão somente as condições para a redução da base de cálculo artificialmente.

Dito de outra forma, deve-se identificar se a sucessão de eventos foi real ou se foi simulada apenas com o fim de forjar as condições para economia tributária.

Aproveitando a lição de Alberto Xavier, seria encontrar a "fronteira que separa a mentira da verdade", tendo em vista que "os negócios simulados são falsos e mentirosos."

Sob o enfoque dado por James Marins, pode-se definir planejamento tributário como o estudo do conjunto de atividades econômico-financeiras atuais e futuras do contribuinte comparativamente às suas obrigações tributárias com o objetivo de organizar suas finanças, seus bens, negócios, rendas e demais atividades, de modo que "venha a sofrer o menor ônus tributário possível."

Ainda segundo o referido autor, elisão fiscal é sinônimo de planejamento tributário *stricto sensu*. Nessa linha, "a simulação é artifício de inveracidade, de subtração da verdade, a elisão não mascara a realidade, serve-se dela."

Em suma, os fatos devem ser investigados conjunta e diligentemente para identificação do limite entre planejamento tributário lícito (ou elisão) e simulação.

No caso concreto, a fiscalização indicou a Esmeralda Holdings Ltda como empresa-veículo, constituída em 18/03/2005 com capital de R\$ 1.000,00 e objeto social "administração, locação, compra e venda de bens próprios e participação em outras sociedades como cotista ou acionista", permanecendo inativa até o evento de incorporação, sem registro de receita bruta e despesas administrativas na DIPJ e de empregados e ativo imobilizado, afirmações da autoridade fiscal não contestadas pela contribuinte.

As únicas operações realizadas durante a existência da Esmeralda foram a sua aquisição pelo Bradesco, o aumento de capital e a incorporação pela Tempo (autuada), todas, pode-se afirmar, a um só momento e voltadas para criar as condições para transferência e dedução do ágio da base de cálculo tributável.

Examinando-se o contexto de fato, bem se vê que nada mudou na distribuição de atividades do Grupo Bradesco antes e depois da incorporação da Esmeralda pela contribuinte autuada.

A Esmeralda serviu tão somente de "canal de passagem de ágio" na sucessão de eventos societários ocorridos, como bem dito pela autoridade fiscal, tratando-se de clássico caso de empresa veículo.

Constata-se, portanto, que o alegado "planejamento estratégico" foi montado visando apenas à economia tributária.

Outras alegações, a exemplo da vinculação institucional à Cidade de Uberlândia, no Estado de Minas Gerais, em razão de benefício tributário municipal (fls. 1.903), não justificam a amortização ilegal do ágio, por razões óbvias.

Já tive a oportunidade de examinar caso semelhante no julgamento do Recurso nº 152980 (Processo nº 18471.001782/2005-36), também na condição de relator, no qual adotei igual entendimento no voto condutor do Acórdão nº 103-23.290/2007 quanto a esta matéria, aprovado por unanimidade pelos membros da 3ª Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes. A decisão restou assim resumida:

(...)

No julgamento acima referido, destaquei o cabimento de aplicação da multa majorada:

*"Da descrição dos fatos e elementos de prova constantes dos autos bem se percebe a ausência de qualquer propósito negocial ou societário na incorporação realizada, restando caracterizada a utilização da incorporada como mera "empresa veículo" para transferência do ágio para a incorporadora, (...) o caso concreto deveria ser enquadrado como simulação, acompanhada da aplicação de multa qualificada. Entretanto, a autoridade fiscal impôs apenas a multa ordinária de 75%."*

Assim, deve ser restabelecida a imposição da multa qualificada em razão da simulação suficientemente caracterizada com a utilização de empresa veículo.

Como se vê, a estrutura da operação nesse segundo caso – de transferência do investimento com ágio em subscrição de capital na dita veículo – é diferente da operação aqui analisada – aquisição direta pela holding, o que prejudica a comparabilidade dos Arestos para o fim pretendido pela recorrente, na linha, aliás, do que prevaleceu no Acórdão nº **9101-006.115**, ao rejeitar esse mesmo *paradigma* com hábil a caracterizar o alegado dissídio

Isso, porém, não se repete no *segundo paradigma* (Acórdão nº **1101-000.899**), o qual manteve a qualificação da multa justamente em operação de aquisição de participação societária por empresas consideradas *veículos da real adquirente*.

Confira-se, a propósito, o seguinte trecho do voto vencedor deste julgado:

(...)

E, ao longo de todo seu arrazoadado, a autoridade lançadora destacou que a AVERDIN criou nas empresas veículo APENINA e MKV o patrimônio necessário para que estas adquirissem a LISTEL e nelas restasse registrado o ágio pago nesta operação. Nas palavras da Fiscalização, *em 01/06/1999 a AVERDIN detinha, direta ou indiretamente, controle de 100% do capital da LISTEL*.

Assim, com os recursos aportados por AVERDIN, as empresas veículo APENINA e MKV realizam a operação que gera o ágio aqui amortizado, após a extinção, apenas, de APENINA e MKV, incorporadas pela autuada. A investidora original, AVERDIN, que efetivamente adquiriu a LISTEL, subsistiu ativa e, inclusive, mantendo em seu patrimônio o investimento feito na LISTEL, por seu valor majorado pelo ágio pago.

Esta a razão, portanto, para a Fiscalização concluir que a operação entre LISTEL, APENINA e MKV *ocorreu em circuito fechado*. O adquirente, terceiro estranho à investida, nesta operação, é a AVERDIN, representante no Brasil do Grupo BellSouth, como demonstrado no organograma societário de fl. 1256, citado pelo I. Relator.

(...)

Observo, ainda, que a autoridade lançadora aplicou multa qualificada, por entender que o negócio jurídico praticado foi fictício, *montado apenas para gerar uma vultosa exclusão do Lucro Real*. E, embora a oposição feita ao laudo não mereça prosperar, os fatos descritos demonstram que a APENINA e a MKV foram criadas apenas para receber em 01/06/99 o capital aplicado na aquisição da LISTEL, a qual migrou do controle indireto exercido pela AVERDIN para o controle direto desta após as

incorporações que deram ensejo à amortização do ágio aqui em debate. Nas palavras da Fiscalização, *a incorporação da ALIENA e da APENINA pela LISTEL não alterou a composição do capital social da incorporadora, já que as participações daquelas duas no capital da LISTEL eram seus únicos ativos.*

Conclui-se, daí, que a criação da APENINA e da MKV teve por objetivo, apenas, construir um cenário que se assemelhasse à hipótese legal que autoriza a amortização do ágio p. o a aquisição de investimentos, circunstância que, *infringe os incisos II e IV do art. 1º e o inciso I do art. 2º da Lei nº 8.137/90; bem como o art. 72 da Lei nº 4.502/64.* Assim, a multa qualificada deve subsistir.

Verifica-se, assim, que a manutenção da qualificação da multa nesse segundo caso tem por fundamento o uso de *empresa veículo* para figurar como adquirente, situação esta comparável a presente, mas que lá, em sentido oposto daqui, ensejou a duplicação da pena.

Posto isso, conheço da matéria *multa qualificada* com base no *segundo paradigma*.

### Responsabilidade solidária

Quanto à solidariedade, na decisão recorrida prevaleceu o seguinte entendimento:

(...)

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 autuada 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.

Partindo, então, da premissa de que a acusação fiscal teria evidenciado uma hipótese de inadimplemento de obrigação tributária, desvinculada de qualquer conduta dolosa ou fraudulenta por parte dos responsabilizados, a solidariedade restou afastada pela Turma Julgadora *a quo*.

O *paradigma* (Acórdão nº **1302-001.657**), por sua vez, apreciando caso decorrente de auto de infração fundado na ocorrência de infração de *omissão de receitas* (diretas e por presunção legal em face de depósitos bancários), assim manteve a responsabilidade solidária:

Conforme consta nos autos, o sujeito passivo apresentou DIPJs zeradas relativas aos anos-calendário 2008 e 2009, não obstante haver auferido receita de prestação de serviços no valor de R\$ 12.847.259,42, além da existência de depósitos bancários de origem não comprovada no valor de R\$ 16.238.602,59. Acresce que a contribuinte apresentou notas fiscais à fiscalização cujos valores eram 75% inferiores aos das notas fiscais de mesma numeração em poder dos seus clientes.

Tais fatos, caracterizadores da conduta dolosa prevista nos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, justificaram a exasperação da multa no percentual de 150%, como também justificam a responsabilização dos administradores da pessoa jurídica, dado que presentes as circunstâncias previstas no art. 135 do CTN.

Por pertinentes ao tema, vale transcrever os seguintes fragmentos da Nota Conjunta PGFN/RFB GT Responsabilidade Tributária nº 1, de 17 de dezembro de 2010:

(...)

52. Quanto à natureza dessa responsabilidade, (...) não há dúvida tratar-se de responsabilidade solidária.

(...)

55. Em relação ao excesso de poder, infração à lei, ao contrato social ou estatuto, é oportuno destacar:

(...)

c) Infração à lei - não precisa ser uma lei tributária, porém deve ter consequências tributárias.

56. Observa-se que, se há multa qualificada, há responsabilidade pelo art. 135 do CTN, trazendo à responsabilidade os sócios do tempo do fato gerador. (g.n.)

Por conseguinte, deve ser mantida a responsabilização dos sócios na forma dos autos.

Como se percebe, o caso ora cotejado envolveu circunstâncias específicas, notadamente a interposição de pessoas no quadro societário, registro irregular e a convicção de

que os sujeitos passivos em questão teriam figurado como sócios de fato, que foram determinantes para a solução daquele litígio, mas que aqui não se fazem presente. Daí a dessemelhança fática que impede o conhecimento recursal.

### Mérito

A fiscalização qualificou a multa de ofício (de 75% para 150%) sob a premissa de que a Recorrida, ao se valer de *empresa veículo* para fins de amortizar fiscalmente o ágio, teria se valido de uma indevida reorganização societária como forma de, conscientemente, burlar a legislação.

Pois bem.

A qualificação da multa de ofício encontra-se prevista no § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, *in 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.

Da leitura desse dispositivo, verifica-se que a multa de ofício ordinária é de 75%, cabível nas hipóteses de falta de recolhimento do tributo, falta de declaração ou apresentação de declaração inexata, devendo esta ser duplicada apenas nas hipóteses previstas nos artigos 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/1964, abaixo transcritos.

Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

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

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Para que se possa, então, cogitar a qualificação da multa (de 75% para 150%), é imprescindível que a autoridade fiscal identifique e comprove, além da conduta de não pagar tributo, não declará-lo ou declará-lo de forma inexata, que a contribuinte teve a intenção de esconder que ela própria incorreu na materialidade tributária ou que ela se valeu de medidas ilícitas para manipular o fato gerador.

Para esse labor, deve-se diferenciar as hipóteses de *contraste hermenêutico* das hipóteses em que o contribuinte busca atuar sobre o material fático, com vistas a intencionalmente ocultar ou dificultar o descobrimento dos fatos ou operações praticadas. São coisas inconfundíveis...

Nesse caso concreto, entendo que realmente não houve conduta fraudulenta ou dolosa por parte da Recorrente, mas, quando muito, interpretação divergente quanto às normas tributárias que conferem o direito de deduzir ágio, notadamente a legitimidade ou não de interposição de *holdings* como forma de adquirir investimentos.

Não há, ao contrário do que quer fazer crer a fiscalização e a decisão de piso, nenhum registro ou indício de utilização de qualquer tipo de medida fraudulenta por parte da Recorrente. Pelo contrário, os valores glosados foram contabilizados, a operação foi amplamente divulgada e o ágio devidamente escriturado.

Foi, aliás, a partir das informações colhidas da própria contribuinte que a fiscalização tomou conhecimento dos fatos e lançou os tributos que considerou devidos.

Ora, não há dúvidas de que o contribuinte buscou, ao deduzir as referidas despesas com o ágio, obter economia tributária, mas daí a afirmar que restariam caracterizados dolo ou fraude, com a devida vênia, existe um verdadeiro abismo.

Também a invocação de uma pretensa falta de *propósito negocial* nos negócios praticados – figura esta que, na realidade, acabou sendo importada da *prática alienígena*, mas que a todo rigor nunca foi acolhida pelo Direito Tributário Brasileiro –, revela-se totalmente imprópria e insuficiente para qualificar a multa de ofício nas hipóteses legais de dolo ou fraude.

De qualquer forma, fato é que essa E. 1ª Turma da CSRF, em recentes decisões, afastou a qualificação da multa em situações semelhantes a presente, conforme atestam as ementas dos seguintes julgados:

**MULTA DE OFÍCIO. INOCORRÊNCIA DE SONEGAÇÃO, FRAUDE OU CONLUÍO. ABUSO DE DIREITO. FRAUDE À LEI. INSTITUTOS CIVIS. IMPOSSIBILIDADE DE QUALIFICAÇÃO DA MULTA.**

*Não havendo comprovação da ocorrência de sonegação, fraude ou conluio, não se sustenta a qualificação da penalidade. Tanto o abuso de direito quanto a fraude à lei são institutos previstos na lei civil, com características próprias, mas não foram eleitos pelo legislador tributário como razão para qualificação da penalidade. Tratando-se de planejamento tributário, ainda que abusivo, não resta caracterizado o dolo apto a ensejar a qualificação da penalidade, mormente quando não há ocultação da prática e da intenção final dos negócios levados a efeito. (Acórdão nº 9101-005.761. Sessão de 08/09/2021. Rel. Fernando Brasil de Oliveira Pinto).*

**MULTA QUALIFICADA. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DE CONDUTA DOLOSA.**

*Não restando comprovada nos autos a conduta dolosa, com evidente intuito de fraude, do contribuinte, é aplicável a multa no percentual de 75%, nos termos do § 1º, do artigo 44, da Lei nº 9.430/96. (Acórdão nº 9101-005.791. Sessão de 08/10/2021. Rel. Alexandre Evaristo Pinto).*

**ÁGIO. MULTA QUALIFICADA. ADOÇÃO DE EMPRESA-VEÍCULO NA ESTRUTURA DE AQUISIÇÃO DE INVESTIMENTO. ACUSAÇÃO DE FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. REAIS ADQUIRENTES ESTRANGEIROS. IMPROCEDÊNCIA DO FUNDAMENTO DA PENA. INOCORRÊNCIA DE FRAUDE SONEGAÇÃO OU CONLUÍO. REDUÇÃO DA SANÇÃO DUPLICADA.**  
*A dedução indevida de dispêndios com ágio não se confunde com prática dolosa ou ilícita que autoriza a aplicação da multa duplicada de 150%, prevista no §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96. Ainda que prevalecendo a glosa, não sendo demonstrada e*

*comprovada a prática de fraude, sonegação ou conluio nas transações que geraram a despesa com o sobrepreço, deve ser aplicada a monta ordinária da multa de ofício de 75%.*

*O simples emprego de companhias holdings em estrutura de aquisição de investimentos, mesmo que com a finalidade específica de viabilizar e promover a compra de participações societárias, rotuladas de empresas-veículo, não basta para caracterizar fraude ou o seu intuito, tampouco qualquer outro ilícito.*

*A figura de origem estrangeira da ausência de propósito negocial, dentro da narrativa de que o contribuinte praticou determinado ato ou negócio jurídico visando exclusivamente obter vantagem tributária, não configura hipótese legal de fraude, conforme a devida conceituação de Direito Civil, e nem pode se amoldar à previsão do art. 72 da Lei nº 4.502/64. (Acórdão nº 9101-005.872. Sessão de 11/11/2021. Rel. Caio Cesar Nader Quintella).*

Acrescenta-se, por fim, que a própria infração relativa à glosa das despesas com o ágio em questão inclusive já havia, por unanimidade de votos, sido afastada anteriormente (vide Acórdão 1302-001.978 – fls. 1.379/1.394) ao julgamento da CSRF, que reformou a decisão até então favorável aos sujeitos passivos por voto de qualidade. Ou seja, dos 16 (dezesesseis) Conselheiros do CARF que apreciaram esse caso concreto, 12 (doze) se manifestaram contrários à própria infração que deu causa à multa qualificada.

Esse fato, segundo penso, não representa um mero “detalhe”, evidenciando claramente que havia ao menos uma razoável dúvida interpretativa sobre os requisitos de dedução fiscal do ágio, circunstância esta que definitivamente tem o condão de afastar a onerosa multa duplicada também sob o abrigo do artigo 112, I e II, do CTN, abaixo transcrito:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

Pelo exposto, conheço parcialmente do recurso voluntário e, na parte conhecida, nego provimento ao recurso especial.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli