



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

Processo nº 19515.721820/2013-90
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1301-003.226 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de julho de 2018
Matéria IRPJ/CSLL - ÁGIO
Recorrente LAFARGEHOLCIM (BRASIL) S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

ÁGIO. EMPRESA VEÍCULO. MULTA QUALIFICADA. ARTIGO 71, 72 E 73 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.

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.

Além disso, 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, na parte devolvida à turma pela CSRF, em dar provimento ao recurso voluntário para reduzir a multa de ofício para 75%.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Carlos Augusto Daniel Neto - Relator.

Participaram do presente julgamento os seguintes Conselheiros: Roberto Silva Júnior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Carlos Augusto Daniel Neto, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Ausente justificadamente a Conselheira Bianca Felícia Rothschild.

Relatório

Tratam-se de Autos de Infração de IRPJ - Imposto de Renda Pessoa Jurídica e de CSLL - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, decorrente da glosa de despesas de amortização de ágio na aquisição de investimento, nos anos de 2007, 2008 e 2009, acrescido de multa qualificada.

Por bem descrever o ocorrido, socorro-me de trechos do relatório elaborado pela DRJ na lavratura do Acórdão nº 16-55.654.

A matéria tributável do ano-calendário de 2007, de R\$ 22.116.438,62, foi integralmente compensada com prejuízos (fl. 1.245) e bases negativas de CSLL do próprio período (fl. 1.260).

A matéria tributável do ano-calendário de 2008, de R\$ 22.116.438,62, foi integralmente compensada com prejuízos (fl. 1.246) e bases negativas de CSLL do próprio período (fl. 1.261).

A matéria tributável do ano-calendário de 2009 foi parcialmente compensada com prejuízos e bases negativas do período e com prejuízos e bases negativas de períodos anteriores, conforme demonstrativos de fls. 1.247 e 1.262, tendo a parcela não compensada resultado na constituição de ofício de crédito tributário, (...)

Em razão do pagamento do débito decorrente de exclusões indevidas na apuração do Lucro Real, item I do TVF de fls. 1232/1241, o presente relatório apresentará apenas o que for pertinente ao deslinde do feito.

A autoridade fiscal considerou indevida a dedução de R\$ 22.396.138,56 efetuada na linha 47 da Ficha 7A de suas DIPJ relativas aos anos-calendários 2007, 2008 e 2009, a título de amortização de ágio, após analisar os eventos abaixo descritos:

1. Em 17/07/96, o Grupo Econômico multinacional HOLCIM adquire 95,94% das ações da Companhia CIMENTO PORTLAND PARAÍSO, CNPJ nº 33.160.318/000199, da seguinte forma:

- compra integral da Santa Rosalia Participações, a qual detinha 63,53% da CIMENTO PORTLAND PARAÍSO, pelo valor de US\$ 207,1 milhões em moeda nacional;

- aquisição de 32,41% da CIMENTO PORTLAND PARAÍSO diretamente das pessoas físicas "Irmãs Pereira da Silva", pelo valor de US\$ 86 milhões, pagos mediante a entrega de 537.520 ações ordinárias da HOLCIM BRASIL S/A, as quais correspondiam a 12,17% de seu capital social.

2. Na mesma data, 17/07/1996, foi celebrado o “Acordo de Acionistas e Contrato de Opção” entre as Irmãs Pereira da Silva, a controladora da HOLCIM BRASIL S/A (Holderfin BV, sociedade holandesa) e uma outra empresa do grupo (Holderbank Financière Glaris Ltd., empresa suíça), para estipular direito de preferência à Holderbank Financière Glaris Ltd na compra das ações da HOLCIM BRASIL S/A detidas pelas Irmãs Pereira da Silva e, ainda, o direito da Holderbank Financière Glaris Ltd. ou de qualquer afiliada adquirir, em 31/05/2001, todas aquelas ações remanescentes;

3. Em 30/06/2000, as Irmãs Pereira da Silva vendem à Holderfin BV 134.380 ações da HOLCIM BRASIL S/A pelo valor de R\$ 38.748.375,00;

4. Em 18/12/2000 a Holderfin BV integraliza essas 134.380 ações da HOLCIM BRASIL S/A em aumento de capital da empresa PARAÍSO PARTICIPAÇÕES LTDA., CNPJ nº 02.564.317/000186 (conforme 2ª. alteração contratual desta empresa). Esta operação foi registrada somente após 12/07/2001, ou seja, necessariamente, após a segunda recompra;

5. Em 02/07/2001 a Holderbank Financière Glaris Ltd., através de sua filiada PARAÍSO PARTICIPAÇÕES LTDA., exerce o seu direito de compra e adquire as 403.140 ações restantes que as "Irmãs Pereira da Silva" possuíam da HOLCIM BRASIL S/A, pelo valor de R\$ 199.926.063,46;

6. Ainda em 02/07/2001, a PARAÍSO PARTICIPAÇÕES LTDA., desdobra o seu Investimento na HOLCIM BRASIL S/A, composto por 537.520 ações, em custo de aquisição no valor de R\$ 17.510.052,24 e ágio no valor R\$ 221.164.386,22, totalizando os R\$ 238.674.438,46 pagos em 30/06/2000 e em 02/07/2001;

7. Em 20/12/2001 é aprovada a incorporação da PARAÍSO PARTICIPAÇÕES LTDA. pela HOLCIM BRASIL S/A a qual, a partir do ano-calendário de 2002, vem amortizando o valor do ágio gerado na operação a razão de 10% ao ano.

Aduziu a fiscalização, em síntese, que:

I) a contribuinte criou artificialmente as condições estabelecidas pelo legislador para se enquadrar nos termos do §6º, inciso II do art. 386, do RIR/99.

II) A intenção do Grupo Holcim foi a aquisição da Companhia de Cimento Portland Paraíso; jamais a de ter as Irmãs Pereira da Silva como acionistas da HOLCIM BRASIL S/A, conforme evidenciado pelo Acordo de Acionistas celebrado entre as partes que, por sua vez, previa direito de preferência para a reaquisição daquelas ações;

III) A recompra das ações da HOLCIM BRASIL S/A se deu por dois caminhos diversos:

(a) no primeiro procedimento, a Holderfin BV adquiriu diretamente da família Pereira da Silva, pelo valor de R\$ 38.748.375,00, 134.380 ações da HOLCIM BRASIL, ou seja, parte do que havia sido transferido às vendedoras na ocasião da compra da Cimento Portland Paraíso;

(b) no segundo, a Holderfin BV integralizou o valor da compra na empresa veículo PARAÍSO PARTICIPAÇÕES LTDA. para que, no mesmo dia, essa empresa veículo

adquirisse o restante das ações da HOLCIM BRASIL S/A. que estavam sob titularidade das Irmãs Pereira da Silva;

Para isso, utilizou uma empresa veículo denominada PARAÍSO PARTICIPAÇÕES LTDA, que teve como única função receber os recursos da investidora real e adquirir a participação na investida, para logo após ser incorporada pela investida. Posteriormente, a HOLCIM BRASIL S/A incorporou a empresa veículo, fazendo com que as ações daquela retornassem ao domínio da Holderfin BV.

Sobre a multa qualificada, a fiscalização concluiu que a operação montada pelo Grupo Econômico HOLCIM, a qual envolveu a utilização da empresa veículo PARAÍSO PARTICIPAÇÕES LTDA., **não teve motivação econômica ou negocial e teve por único propósito receber o ágio pago pela empresa estrangeira Holderfin BV**, na aquisição de 17% do capital social do contribuinte para posteriormente amortizá-lo.

A conduta da fiscalizada, em conluio com as demais empresas do grupo, enquadra-se no previsto no artigo 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430/96, vez que configurada a hipótese prevista no artigo 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

A Impugnação alegou, em síntese:

a) o lapso temporal entre as operações societárias realizadas e a legalidade da operação.

b) a normalidade da cláusula de direito de preferência conferido ao Grupo Holcim na aquisição das ações da família Pereira da Silva;

c) a empresa PARAÍSO PARTICIPAÇÕES tem como finalidade a obtenção e gestão de participações societárias em outras empresas, razão pela qual não tem grande quadro de funcionários ou atividades operacionais;

d) existência de motivação extratributária, conforme manifestação oficial da Secretaria de Direito Econômico do Ministério da Justiça, e parecer que demonstrou a necessidade de mercado da Holcim fazer frente à concorrência do grupo Votorantim;

e) Inocorrência de fraude, conluio ou sonegação;

f) decadência do direito do fiscal, em 2013, alterar o ágio contabilizado em 2001, nos termos do art. 150, §4º do CTN;

A 5ª Turma da DRJ em São Paulo - I/SP negou provimento integralmente à impugnação apresentada, ensejando a interposição de Recurso Voluntário para o CARF, o qual foi julgado integralmente procedente através do Acórdão CARF nº 1301-001.950, em 02 de Março de 2016. Nesse acórdão, negou-se provimento à preliminar de decadência, reconhecendo-se, todavia, o direito do contribuinte à amortização do ágio.

O referido acórdão foi objeto de Recurso Especial por parte da Procuradoria da Fazenda, vindo a ser admitido e julgado no âmbito da 1ª CSRF através do Acórdão CSRF nº 9101-003.132, que reverteu o entendimento favorável ao contribuinte, como se depreende de sua 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, 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 “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.

Em razão do provimento integral no CARF, a matéria relativamente à aplicação da multa qualificada não foi apreciada pelo Colegiado, não sendo também objeto de devolução através do Recurso Especial da PFN, razão pela qual os autos retornam à esta turma, em nova composição, para o julgamento da parte remanescente do Recurso Voluntário do Contribuinte.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto - Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

A matéria meritória remanescente para julgamento neste Colegiado diz respeito exclusivamente à alegação 3.6 do Recurso Voluntário do Contribuinte (fls. 1565/1570), que versa sobre a necessidade de redução da *multa qualificada*.

Inicialmente, refiro-me especificamente às razões esposadas pela Doutra Fiscalização na imputação das sanções ora contestadas, em fls. 1239-1241 (as reproduções de legislação serão omitidas):

II g – Multa qualificada

De todo o exposto conclui-se inexoravelmente que a operação montada pelo Grupo Econômico Holcim, a qual envolveu a utilização da empresa veículo PARAÍSO PARTICIPAÇÕES LTDA., teve por único propósito receber o ágio pago pela empresa estrangeira Holderfin BV, na aquisição de 12,17% do capital social do contribuinte, para posteriormente amortizá-lo. Essa complexa operação, destituída de qualquer motivação econômica ou negocial, tentou impingir ao Fisco, de forma ardilosa, renúncia fiscal, através do aproveitamento ilícito do referido ágio.

A conduta da Fiscalizada, em conluio com as demais empresas de seu grupo, enquadra-se no previsto no art. 44, inciso I, § 1º, da Lei n. 9.430/96, alterada pela Lei n. 11.488/07:

Os artigos referidos no art. 44, inciso I, § 1º, da Lei n. 9.430/96, alterada pela Lei n. 11.488/07, definem sonegação, fraude e conluio. Art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964:

II g – Conclusão

Da leitura do presente Termo fica evidente que a operação montada pelo Grupo Holcim procurou, através da amortização ilícita do ágio gerado, modificar uma característica essencial do fato gerador, a sua base cálculo, o Lucro Real, de modo a reduzir o montante do imposto devido (art. 72). Essa conduta dolosa foi perpetrada pelo contribuinte em conjunto com as outras empresas do Grupo anteriormente citadas, configurando o conluio previsto no art. 73.

Em oposição, a Recorrente aduziu:

I) Não há a descrição de qualquer conduta dolosa cometida pela Recorrente, com a finalidade de fraude à fiscalização tributária.

II) Há uma diferença entre *fraude* e *divergência na qualificação jurídica* - no presente caso, haveria uma divergência quanto a extensão do benefício fiscal previsto na Lei nº 9.532/97.

III) Cita jurisprudência do CARF.

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 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.

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 dimensível 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 impôsto 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.

Quanto à imputação da ocorrência de *conluio*, previsto no art. 73 da Lei nº 4.502/64, entendo também ser indevida. Reproduzimos abaixo o dispositivo:

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.

A primeira razão é de natureza lógica: uma vez que reconhecemos que não foi atendido o pressuposto fático do art. 72 daquela lei, por consequência também não é possível reconhecer a ocorrência do conluio.

A segunda razão é não é de tão evidente constatação.

De acordo com o TVF, todas as empresas envolvidas no planejamento tributário - HOLCIM BRASIL LTDA e PARAÍSO PARTICIPAÇÕES LTDA. - eram controladas direta ou indiretamente pela empresa holandesa HOLDERFIN BV, nos termos do art. 243, §2º da Lei nº 6.404/76.

Isso quer dizer, na estrita dicção legal, que a HOLDERFIN BV, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais das outras empresas. Em bom português, a vontade manifestada à partir das deliberações sociais de todas as empresas se confunde com a vontade da controladora.

Portanto, pode-se dizer que, a despeito da diversidade de entidades, em rigor haveria uma única vontade, imposta por força da titularidade de cotas sociais com poder deliberativo.

Assim, afasta-se o requisito chave do conluio: a existência de um **ajuste** entre pessoas, que nada mais é do que um pacto, um acordo entre duas ou mais partes - um encontro de vontades visando atingir um único escopo ilícito. No presente caso, apesar da existência de várias pessoas, não há acordo - ou se há, não passa de mero simulacro para atos de uma vontade unitária e concentrada na HOLDERFIN BV - , de modo que também não pode haver conluio.

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 negocial*" 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 autuação.

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 na decisão da DRJ diversos dos seus fundamentos foram afastados (fls. 1512/1513):

A autoridade fiscal afirmou que o Grupo Holcim jamais teve a intenção de ter as antigas controladoras da Companhia de CIMENTO PORTLAND PARAÍSO (as “Irmãs Pereira da Silva”) como acionistas da HOLCIM BRASIL S/A., o que só teria ocorrido para viabilizar a aquisição daquela Companhia.

Porém, as negociações empresariais entre partes independentes envolvem, naturalmente, uma troca de interesses, presentes a cada uma das partes um sacrifício e um benefício, os quais correspondem ao benefício e ao sacrifício da outra parte.

Assim, em princípio, não se mostra irregular o fato de o ingresso das Irmãs Pereira da Silva no grupo (sacrifício do grupo Holcim) ter ocorrido para viabilizar a aquisição da CIMENTO PORTLAND PARAÍSO (benefício do grupo Holcim) e sua incorporação ao grupo em janeiro de 1997.

Objetivamente, se a saída e posterior retorno das ações da HOLCIM BRASIL S/A fossem desconsideradas, forçoso concluir que o valor pago às Irmãs Pereira da Silva pelo Grupo HOLCIM, por ocasião da “recompra” daquelas ações, teria sido, na realidade, para pagamento da aquisição, pelo mesmo grupo HOLCIM, dos 32% que as Irmãs Pereira da Silva detinham sobre a Companhia de Cimento PORTLAND PARAÍSO.

Entretanto, além da distância temporal – as ações da Cia CIMENTO PORTLAND foram transferidas ao Grupo HOLCIM em 1996 e os pagamentos relativos ao “ágio” foram efetuados em 2000 e 2001 – não há nos autos elementos que comprovem a eventual suspeita de que os valores pagos às Irmãs Pereira da Silva não se vinculam à (re) aquisição das ações da HOLCIM BRASIL S/A.

Ressalte-se que o interesse legítimo do Grupo Holcim na aquisição dessa companhia (Cia CIMENTO PORTLAND PARAÍSO) não foi questionada pela fiscalização.

Ressalte-se, mais ainda, que a holding PARAÍSO PARTICIPAÇÕES LTDA., cujo propósito comercial foi rechaçado pela fiscalização, não tem relação com o GRUPO PARAÍSO, integrado pela Cia. CIMENTO PORTLAND PARAÍSO, empresa operacional que foi incorporada ao Grupo Holcim em janeiro de 1997, muito antes da criação da PARAÍSO PARTICIPAÇÕES LTDA. (maio de 1998).

Ao final, o fundamento da glosa foi a de que o propósito comercial da aquisição da CIA CIMENTO PORTLAND não se comunicava com a criação da *holding* PARAÍSO PARTICIPAÇÕES LTDA, que foi utilizada para adquirir os investimentos com ágio e ser incorporada pela Recorrente, em seguida. Portanto, no fim, o fundamento da glosa é a utilização de empresa-veículo para o aproveitamento fiscal de ágio.

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 dos arts. 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, razão pela qual deve ser afastada a qualificadora da multa.

Conclusão

Processo nº 19515.721820/2013-90
Acórdão n.º **1301-003.226**

S1-C3T1
Fl. 11

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

É como voto.

(assinado digitalmente)

Carlos Augusto Daniel Neto