



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.721820/2013-90
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9101-005.761 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 08 de setembro de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado LAFARGEHOLCIM (BRASIL) S.A.

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

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencida a conselheira Livia De Carli Germano que votou pelo não conhecimento. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Edeli Pereira Bessa e Andréa Duek Simantob que votaram por dar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado e Luis Henrique Marotti Toselli. Manifestaram intenção de apresentar declaração de votos os conselheiros Livia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Caio Cesar Nader Quintella. Entretanto, findo o prazo regimental, o conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado não apresentou a declaração de voto, que deve ser tida como não formulada, nos termos do §7º do art. 63 do Anexo II da Portaria MF 343/2015 (RICARF).

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Daniel Ribeiro Silva (suplente convocado), Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício). Ausente o Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, substituído pelo conselheiro Daniel Ribeiro Silva.

Relatório

Trata-se de autos de infração de IRPJ - Imposto de Renda Pessoa Jurídica e de CSLL - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido decorrentes da glosa de despesas de amortização de ágio na aquisição de investimento referente aos anos-calendário de 2007, 2008 e 2009 (art. 7º da Lei nº 9.532/97)¹. A exigência foi formalizada com cominação de multa qualificada (150%) de que trata o art. 44, inciso I, c/c seu § 1º, da Lei nº 9.430/96.

De antemão, esclarece-se que o mérito acerca da dedução de despesas decorrente da amortização de ágio já foi alvo de apreciação por este colegiado que, por meio do Acórdão nº 9101-003.132², deu provimento PARCIAL ao recurso da PGFN para restabelecer as exigências de IRPJ e de CSLL e determinar que os autos retornassem à turma ordinária para que fosse proferido novo julgamento acerca da matéria considerada prejudicada em razão de o colegiado *a quo* ter cancelado a exigência do principal no primeiro julgamento proferido, qual seja, a incidência da multa qualificada de 150%.

Ato contínuo, foi proferido o Acórdão nº 1301-003.226 que, na parte devolvida por esta 1ª Turma da CSRF, deu provimento ao recurso voluntário do contribuinte a fim de reduzir a penalidade para 75%.

Para que se possa analisar essa questão, faz-se necessária uma sucinta descrição sobre as operações levadas a efeito pelo Contribuinte, conforme muito bem descrito pela decisão de recorrida, e, em parte, reproduzida a seguir:

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:

¹ Os autos de infração também imputaram a dedução indevida de despesas cujo crédito tributário foi integralmente recolhido pelo contribuinte antes mesmo da apresentação de impugnação.

² Sessão de 03/10/2017. Participaram do julgamento os Conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luís Flávio Neto, Flávio Franco Corrêa, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Adriana Gomes Rêgo.

- 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 12, 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 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, deu-se 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.

Nesse julgamento, o colegiado *a quo*, por unanimidade de votos, reduziu a multa de ofício para 75%.

Os autos foram encaminhados à PGFN em 02/08/2018 (fl. 1.905). Desse modo, nos termos do art. 79, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 2015, com a redação da Portaria MF n.º 39, de 2016, a Fazenda Nacional foi intimada, presumidamente, em 03/09/2018. Em 17/09/2018 (despacho de encaminhamento à fl. 1921), portanto, tempestivamente, a PGFN interpôs o Recurso Especial de fls. 1906-1920.

O despacho de admissibilidade de fls. 1923-1928, assim resumiu o decidido no acórdão recorrido:

Extrai-se do relatório do acórdão recorrido que a fiscalização concluiu que a operação montada pelo grupo econômico HOLCIM, que envolveu a utilização da empresa veículo PARAÍSO PARTICIPAÇÕES LTDA., não teve motivação econômica ou comercial 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. Essa conduta, em conluio com as demais empresas do grupo, motivou a qualificação da multa.

O acórdão recorrido, considerando que está consolidada na legislação a distinção entre fato gerador e base de cálculo, argumentou que as condutas que afetam a base de cálculo estão fora do alcance do conceito de fraude fiscal abrangido pelo art. 72 da Lei n.º 4.502/64, visto que a literalidade do artigo exige que se afete dolosamente a ocorrência do fato gerador ou suas características fundamentais. Aplicando ao caso concreto, afirmou:

“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) (...)

(...)

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 n.º 4.502/64, devendo ser afastada a qualificadora.”

O recorrido afirmou também ser indevida a imputação da ocorrência de conluio, previsto no art. 73 da Lei n.º 4.502/64. Primeiramente, por consequência de não reconhecer atendido o pressuposto fático do art. 72 da lei. Em segundo lugar porque, sendo as empresas envolvidas direta ou indiretamente controladas pela mesma empresa holandesa HOLDERFIN BV, haveria uma única vontade, o que afastaria o requisito-chave do conluio – a existência de um ajuste entre pessoas.

O voto considerou ainda que a 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 autoriza a qualificação da multa, sendo necessária prova específica da fiscalização que comprove a conduta de sonegação ou fraude dos arts. 71 e 72 da Lei n.º 4.502/64.

Acrescentou o argumento de que todas as operações foram públicas e registradas, e houve o efetivo pagamento pela aquisição dos investimentos com ágio, conforme afirmado pela própria fiscalização. Que não há qualquer traço de simulação ou dissimulação nas operações societárias, mas tão somente a vontade da Fiscalização de desconsiderar negócio realizado de forma lícita, por considerá-los não ilícitos, mas desprovidos de motivação extratributária.

Por fim, sobre a criação de empresa veículo, afirmou que não é ilícito constituir uma empresa veículo:

“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.”

Em seu Recurso Voluntário, a PGFN apontou como paradigma o Acórdão n.º 9101-003.533³ (sessão de 04/04/2018, processo 10183.721770/2011-11) em que este colegiado, diante de fatos que guardam similitude com os tratados nos presentes atos, teria mantido a cominação da multa de ofício de 150%, assim consignando:

Diversamente da decisão recorrida, o acórdão paradigma firmou o entendimento de que **fica caracterizada a ocorrência de fraude na introdução de empresa veículo em organização societária montada, ato considerado pelos julgadores como de execução de prática juridicamente reprovável, com objetivo de modificar os fatos geradores de IRPJ e CSLL por meio de amortização indevida de ágio.** Sob tal entendimento, o paradigma manteve a multa em sua forma qualificada. [grifos do recurso]

Demonstra-se claramente dissídio jurisprudencial quanto à interpretação do art. 44, § 1º, I, da Lei n.º 9.430/96.

No mérito, em apertada síntese, a PGFN assim consignou em seu recurso:

- que a fraude pode ser compreendida como a ação ilícita que vise enganar o Fisco sobre a ocorrência do fato gerador da obrigação principal;

- não havendo nenhum propósito negocial na operação, isso evidentemente seria de conhecimento do contribuinte;

³ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luis Flávio Neto, Flávio Franco Corrêa, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Adriana Gomes Rêgo.

- deve-se associar a conduta simulatória analisada nos autos com o intuito *doloso* de fraude, e a Fiscalização teria demonstrado que o propósito das operações societárias em análise, em última conta, era apenas a evasão da incidência tributária pela dedução de ágio artificialmente criado;
- que em relação aos negócios realizados não teriam sido preenchidos as condições de validade;
- que a sonegação restaria caracterizada nos autos uma vez que o contribuinte fiscalizado, por meio da reorganização societária, teria retardado parcialmente o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária;
- que seria inegável que o contribuinte teria se utilizado de uma série de instrumentos com o intuito de criar uma roupagem legal capaz de dar uma aparência legítima às operações de reorganização societária cujo único fundamento seria o aproveitamento do ágio como despesa dedutível;
- que, uma vez comprovada a ocorrência de fraude e de sonegação, a multa de 150% deveria ser restabelecida.

O contribuinte foi intimado do Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial da PGFN em 12/12/2018 (fl. 1935) e apresentou em 21/12/2018 (fl. 1936), portanto, tempestivamente, contrarrazões de fls. 1938-1947 a esse apelo.

Não houve objeções quanto ao conhecimento do recurso.

No mérito, argumenta que “ [...] *há que se dizer que há apenas simples e mera divergência entre Fisco e contribuinte quanto à extensão do benefício fiscal previsto na Lei 9.532/97, ou seja, se este admite ou não a utilização de empresa-veículo. Tal divergência de interpretação da norma não pode acarretar na qualificação da multa isolada*”.

Aduz ainda que não houve fraude ou dolo, no máximo podendo se falar em erro de qualificação jurídica quanto à ocorrência do fato gerador, citando precedentes que corroborariam seus argumentos.

Ao final, requereu o desprovimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

1 CONHECIMENTO

O contribuinte apresentou Contrarrazões ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional sem, contudo, questionar o conhecimento do Apelo.

Saliento que, em que pese os inúmeros argumentos do voto condutor do aresto recorrido, entendo que o entendimento firmado no paradigma colacionado pela PGFN, sem dúvidas, reformaria o recorrido, uma vez que entendeu-se que a interposição de empresa veículo seria suficiente para manter a multa qualificada. Veja-se excerto do voto vencedor do paradigma:

À vista do exposto, sustenta-se que a introdução da empresa veículo, na arquitetura societária montada, configura ato de execução de uma prática juridicamente reprovável, que objetivava modificar as características dos fatos geradores de IRPJ e CSLL, concretizando-se tal empreitada ilícita com a geração e contabilização da despesa de amortização do ágio, influenciando indevidamente os resultados tributáveis.

Nessa toada, pode-se assegurar a ocorrência da prática de FRAUDE, conforme artigo 72 da Lei nº 4.502/1964, estando visível o dolo, uma vez constatada, como de fato se constata, a vontade livre de realizar a conduta típica, bem com a demonstração de que os responsáveis agiram com consciência da ação típica e do resultado juridicamente desvalorado, consistente na redução ilícita da base tributável do IRPJ e da CSLL, motivo por que se deve aplicar a multa qualificada prevista no artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996, para os fatos geradores ocorridos a partir do ano-calendário de 2007.

Desse modo, com fulcro no § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784/99 ratifico o despacho de admissibilidade de fls. 1923-1928 para conhecer do Recurso Especial.

2 MÉRITO

Conforme já relatado, os presentes autos já foram uma vez apreciados por esta colenda turma analisando o primeiro apelo da Fazenda Nacional quanto à amortização do ágio, concluindo que as despesas registradas pelo contribuinte não poderiam ser deduzidas das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Os autos retornaram colegiado *a quo* a fim de que fosse apreciada a qualificação da multa de ofício que restara prejudicada em razão do provimento ao recurso voluntário do contribuinte – no que atine à possibilidade da dedução de despesas decorrente de amortização do

ágio – quando proferido o Acórdão n.º 1301-001.950. Nessa apreciação complementar foi proferido o Acórdão n.º 1301-003.226 que, por unanimidade de votos, acabou por reduzir a multa de ofício para o percentual de 75%. Ressalto que tive a oportunidade de participar desse julgamento e acompanhei o brilhante voto condutor do aresto.

Não vejo razões para alterar meu posicionamento: nos casos em que não há questionamento sobre a existência do ágio e em que a autuação baseia-se em ausência de propósito negocial na operação levada a efeito pelo contribuinte com a utilização de “empresa veículo” a fim de viabilizar a amortização do ágio, salvo em hipóteses em que presentes situações singulares, creio não restar caracterizado o dolo a fim de que a penalidade possa ser qualificada.

Sobre o tema, peço vênia para transcrever os fundamentos de meu voto no Acórdão n.º 1301-004.133, de 13/10/2019:

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO E MULTA QUALIFICADA

Antes de adentrar na análise do caso concreto, entendo ser necessário separar o que sejam atos elisivos em contraposição aos atos evasivos.

O planejamento tributário se caracteriza, na maior parte das situações, pelo seu caráter preventivo. Isto significa que as diversas alternativas existentes são analisadas e avaliadas antes da ocorrência do fato gerador do tributo.

Desse modo, o contribuinte que pretende planejar, com vista à economia de impostos, terá de dirigir a sua atenção para o período anterior à ocorrência do fato gerador e nesse período adotar as opções legais disponíveis.

Alguns autores utilizam expressões para definir o tipo de ato praticado pelo contribuinte. Temos, basicamente: elisão, evasão e elusão.

A denominada elisão equivaleria a um planejamento tributário consistente. Trata-se de obtenção de economia de imposto obtida por interpretação razoável da lei tributária.

Para alguns autores ainda existe o denominado **planejamento tributário abusivo**. Nesse caso, no entender de Ricardo Lobo Torres a economia tributária seria praticada a partir de um ato revestido de forma jurídica que não se subsume na descrição abstrata da lei ou no seu espírito⁴. Para Marco Aurélio Greco, teríamos, aqui, a denominada fraude à lei (imperativa), não caracterizando fraude, mas, por afronta ao princípio da capacidade contributiva, daria azo ao pagamento do tributo correspondente. **A não caracterização de fraude implicaria, por conseguinte, a ausência de repercussão penal.**⁵

Roberto Lobo Torres, apontando teses do direito internacional, assinala dois testes para detectar a elisão abusiva:

propósito negocial (*business purpose test*): não devem surtir efeitos contra o Fisco os negócios jurídicos que tenham por finalidade única a obtenção de economia de tributos;

⁴ LOBO TORRES, Ricardo. **Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 8.

⁵ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011.

proporcionalidade: considera-se abuso de forma a escolha de forma jurídica inadequada que resulte numa vantagem não prevista em lei sem que o contribuinte comprove o fundamento não tributário da escolha, de acordo com o quadro geral das circunstâncias⁶.

Para esse doutrinador, o planejamento tributário abusivo “*se restringe ao abuso da possibilidade expressa da letra da lei e dos conceitos jurídicos indeterminados; inicia-se com a manipulação de formas jurídicas lícitas para culminar na ilicitude atípica ínsita ao abuso de direito (art. 187 do Código Civil).*”⁷

Helena Tôrres⁸ denomina como elusão tributária os casos de elisão ilícita. A elisão poderia ser definida como as opções legítimas que o ordenamento apresenta ao contribuinte, já a elisão com abuso de direito, ou elusão, se restringiria aos casos em que o contribuinte, utilizando-se de liberdades negociais, utiliza negócio jurídico legítimo e válido, mas com causa alheia àquela natural do negócio, com o intuito único de economia tributária.

Já a chamada **evasão** se dá [em regra] após a ocorrência do fato gerador, consistindo em sua ocultação “*com o objetivo de não pagar o tributo devido de acordo com a lei, sem qualquer modificação na estrutura da obrigação ou na responsabilidade do contribuinte.[...] Compreende a sonegação, a simulação, o conluio e a fraude contra a lei, que consistem na falsificação de documentos fiscais, na prestação de informações falsas ou na inserção de elementos inexatos nos livros fiscais, com o objetivo de não pagar o tributo ou de pagar importância inferior à devida. É, também, crime definido pela lei penal. Não se confundem a fraude à lei, que é forma de elisão abusiva, e a fraude contra a lei, que é evasão ilícita*”⁹.

Marco Aurélio Greco esclarece quais as reações do ordenamento jurídico diante da simulação, abuso de direito e fraude à lei:

Na simulação – seja vista da perspectiva da vontade ou do motivo/causa – sempre há um negócio real e um aparente (ou apenas aparente no caso de pura mentira). A reação do ordenamento é considerar ocorrido o negócio real e ignorar o negócio aparente. Aplica-se a lei pertinente ao negócio real (ou ao nenhum negócio).

No abuso de direito, como o problema é o excesso no seu exercício, neutraliza-se o excesso e nega-se a tutela jurídica apenas a essa parte. Portanto, é um caso de ineficácia parcial do que foi feito.

Na fraude à lei, busca-se contornar determinada norma imperativa, mediante a utilização de outra norma (ou ausência de previsão expressa). Neste caso, o ordenamento reage aplicando a norma contornada. Se o contribuinte, por hipótese, quis gerar um ágio para evitar a reavaliação tributada, aplica-se a

⁶ LOBO TORRES, Ricardo. **Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 8.

⁷ LOBO TORRES, Ricardo. **Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 9.

⁸ TÔRRES, Helena Taveira. **Direito Tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003; pp. 189 e 190.

⁹ LOBO TORRES, Ricardo. **Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 9-10.

norma da reavaliação. Fez-se uma cisão seletiva para contornar o ganho de capital na alienação de participação societária, aplica-se a norma do ganho de capital.

Note-se a diferença: no abuso de direito há uma norma, um direito e um excesso no seu exercício; na simulação há duas causas ou duas vontades para uma única norma; na fraude à lei, são duas normas para um único ato. Para figuras diferentes, reações diferentes do ordenamento jurídico diante da sua ocorrência.”¹⁰

Em resumo [e em regra]: a elisão precede a ocorrência do fato gerador no mundo fenomênico. A sonegação e a fraude (= evasão) dão-se após a ocorrência daquele fato.¹¹

Podemos assim resumir as questões:

Elisão	Planejamento Tributário	Antes do Fato Gerador	Não	-	-
	Planejamento Tributário Abusivo ou Elisão	Antes do Fato Gerador	Não	"Comum" (75%)	Abuso de Direito, Fraude à Lei
Evasão	Sonegação, Fraude (=Dolo)	Em regra, após o Fato Gerador	Em tese, sim	Qualificada (150%)	Sonegação, Fraude ou Conluio

No caso concreto, não tenho dúvidas de que a conduta praticada pela autuada enquadra-se no conceito de elisão abusiva, uma vez que as provas coligidas indicam que todos os atos foram praticados antes da ocorrência do fato gerador, devidamente contabilizados em calçados em documentos formalmente corretos, e, nesse cenário, quer se enquadre tal conduta como abuso de direito (o que implica a requalificação dos fatos), ou como fraude à lei (aplicando-se a lei imperativa para cálculo da exação), não há que se falar em fraude contra lei de que trata o art. 72 da Lei nº 4.502/64.

Também não há que se falar em sonegação (art. 71 da Lei nº 4.502/64), uma vez que todos os atos foram devidamente declarados à Receita Federal, excluindo-se a possibilidade de ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais.

A questão atinente à artificialidade da operação limita-se aos contornos das patologias de abuso de direito ou de fraude à lei, o que, conforme já observado, não implicam afronta direta à lei, mas sim utilização de dispositivo legal com excesso no seu gozo (abuso de direito) ou contorno de determinada norma imperativa mediante a utilização de outra norma, denominada norma de contorno (fraude à lei).

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.

¹⁰ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 285-286.

¹¹ LOBO TORRES, Ricardo. **Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 8.

Portanto, tratando-se de planejamento tributário, ainda que abusivo, entendo não restar 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.

Como argumento adicional, ao menos em relação à glosa de despesas com amortização de ágio, não há como ignorar que à época dos fatos geradores havia doutrina de peso e a própria jurisprudência do CARF que endossava o procedimento adotado pela autuada.

[...]

Logo, ausentes elementos que permitam enquadrar a conduta da autuada nos conceitos de sonegação, fraude ou conluio (arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64), voto por reduzir a penalidade para 75%.

Também no Acórdão n.º 1402-002.183 (sessão de 04/05/2016, referente a fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2006 a 2008), assim conduzi meu voto no que diz respeito à penalidade:

Analisando o caso, entendo não restar caracterizado o dolo a justificar a exasperação da penalidade.

À época em que os atos contestados foram praticados a jurisprudência do CARF agasalhava o procedimento adotado pela RECORRENTE. A própria decisão recorrida cita o acórdão 1301-000.711, julgado na sessão de 20 de novembro de 2011, que deu provimento a recurso voluntário, por unanimidade, em situação muito similar à tratada nos presentes autos.

O próprio fato de estarmos analisando um recurso de ofício em razão do provimento integral à impugnação já na primeira instância de julgamento, denota que há forte corrente que entende que sequer há infração no caso concreto.

Esta própria turma julgadora, ainda que em composição bem distinta da atual, em situações idênticas ao presente caso, não só não mantinha a multa qualificada como considerava legítimas operações como as perpetradas pela RECORRENTE, cancelando integralmente os respectivos créditos tributários (por exemplo, Acórdão 1402-00.802 – Caso Santander).

Somente no julgamento do Caso Bunge – Acórdão 1402-001.460, realizado na sessão de 08/10/2013, esta turma passou a incluir nova premissa para amortização do ágio (necessidade de extinção do investimento), não aceitando a interposição de “empresa veículo” para aquisição do investimento e posterior incorporação reversa a fim, de que, de modo artificial, se pudesse deduzir das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL o ágio efetivamente pago em razão de rentabilidade futura.

Saliento que não se trata da hipótese de ágio inexistente, como nos casos de “ágio interno”, mas sim de ágio efetivamente pago e de uma interpretação da legislação, ainda que equivocada, aceita, inclusive, por boa parte da doutrina.

Nesse cenário, considero não restar caracterizada a ocorrência de fraude, sonegação ou conluio (arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64), elementos

necessários à qualificação da multa de ofício, conforme determina o parágrafo 1º do art. 44 da Lei n.º 9.430/96.

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

No caso concreto, o fundamento principal para qualificação da multa de ofício foi a utilização da empresa Paraíso Participações como “empresa veículo” na aquisição do restante ações de Holcim detidas por “Irmãs Pereira da Silva” (403.140, por R\$ 199.926.063,46) em 02/07/2001, seguida de sua incorporação (reversa) pouco mais de 4 meses após essa aquisição (20/12/2001), a partir de quando se iniciaram as amortizações de ágio que deram ensejo ao lançamento.

Entendo estarmos diante de operação “típica” envolvendo utilização de “empresa veículo”, sem qualquer contorno especial que pudesse ensejar a qualificação da penalidade.

No que diz respeito ao suposto conluio, há de ressaltar que desde a decisão de primeira instância já se afastou esse viés. A propósito, transcrevo excerto da decisão recorrida que muito bem tratou sobre o tema:

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 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 negocial 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 negocial 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.

Cabe ressaltar, ainda, que há época dos fatos geradores em exame, a jurisprudência era vacilante acerca da própria amortização do ágio, circunstância que, no mínimo induzia o Contribuinte a realizar manobras desse jaez, o que, a meu ver, no mínimo coloca em dúvida a existência de dolo do sujeito passivo em não recolher tributos, aplicando-se ao caso o concreto o art. 112 do CTN para afastar a qualificação da penalidade.

Assim sendo, encaminho meu voto no sentido de confirmar a decisão recorrida para manter a redução da multa de ofício para 75%.

3 CONCLUSÃO

Isso posto, voto por CONHECER do Recurso Especial para, no mérito, NEGAR-LHE provimento.

(documento assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto

Declaração de Voto

Conselheira Livia De Carli Germano.

Optei por apresentar a presente declaração de voto para esclarecer as razões pelas quais, com a devida vênia ao entendimento que acabou por prevalecer na Turma, compreendi que o presente recurso especial não poderia ter sido conhecido, em razão de ausência de interesse recursal.

Destaco que, uma vez vencida quanto ao conhecimento, acompanhei integralmente o voto do i. Relator quanto ao mérito, aproveitando para render minhas homenagens ao entendimento da forma como ali exposto.

Em seu recurso especial, a Fazenda Nacional sustenta que a criação de empresa veículo caracteriza a fraude capaz de levar à qualificação da multa de ofício. Nesse ponto, traz paradigma que, de fato, é suficiente a contrapor este argumento do voto condutor do acórdão recorrido, de maneira que, de fato, resta caracterizada a divergência jurisprudencial com relação ao paradigma 9101-003.533 quanto a tal argumento.

Acontece que, na minha leitura, o voto condutor do acórdão recorrido está pautado em **dois fundamentos autônomos**, quais sejam: (i) a tese de que as condutas que afetem a base de cálculo estão fora do alcance do conceito de fraude fiscal abrangido pelo art. 72 da Lei nº 4.502/1964, eis que esta descreveria a fraude como uma série de condutas exclusivamente

relativas ao fato gerador do tributo, e (ii) a verificação de existência de um óbice de ordem probatória à qualificação da multa pretendida pela fiscalização, qual seja, a ausência de descrição, no TVF, de conduta fraudulenta ou simulada, passando o voto a discorrer sobre o entendimento de que não é ilícito constituir uma empresa veículo.

Observo que tais argumentos foram expostos nessa ordem no texto do voto condutor, sendo que na ementa do julgado a ordem deles é invertida. De se observar que, seja no texto do voto seja no texto da ementa, a menção aos argumentos é encadeada por conjunção aditiva: o caso da ementa, “Além disso” e no caso do voto, “Mais ainda”.

Nesse ponto, transcrevo a ementa (grifos nossos):

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.

Veja-se agora trechos do voto condutor (grifos nossos):

(...)

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

(...)

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.

(...)

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.

(...)

Quanto à imputação da ocorrência de conluio, previsto no art. 73 da Lei nº 4.502/64, entendo também ser indevida.

(...)

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 em 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".

(...)

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.

(...)

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

(...)

Ao final, o fundamento da glosa foi a de que o propósito negocial 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.

(...)

Com a devida vênia aos que entenderam de forma diversa, compreendo que a conclusão de que os dois fundamentos expostos no voto condutor do acórdão recorrido são autônomos se dá não apenas da própria leitura do voto condutor, como exposto acima, mas também por razões de raciocínio lógico.

De fato, a leitura do inteiro teor do voto condutor revela que este, em primeiro lugar, sustentou a tese de que não se pode imputar fraude a condutas que visem exclusivamente alterar a base de cálculo -- e, sob essa perspectiva, seria irrelevante verificar se a criação da empresa veículo caracterizaria ou não fraude. Depois, a título *adicional*, o voto condutor expôs as razões pelas quais ele entendeu que, no caso, não houve a prática de ilícito, e aí é que ele expõe a tese de que a criação de empresa veículo não seria ilícito, mesmo que a utilização possa ter a eficácia negada pelo Fisco.

Acontece que recurso especial que não logra demonstrar a necessária divergência jurisprudencial em relação a um dos fundamentos jurídicos autônomos que, de per si, seja apto a motivar a conclusão da decisão recorrida sobre a matéria em debate, não pode ser conhecido, por **ausência de interesse recursal**.

Sob esta ótica, portanto, falece interesse recursal à PGFN, porque a divergência por ela suscitada -- que foi exclusivamente acerca da caracterização ou não de fraude na utilização de empresa veículo --, não permitiria reverter tese sustentada no voto condutor do acórdão recorrido, de impossibilidade de se aplicar o artigo 72 da Lei nº 4.502/1964, e portanto qualificar-se a multa, com base em conduta relativa a aspecto do tributo relacionado à sua base de cálculo. Concorde-se ou não com tal argumento (e isso seria questão de mérito), fato é que, compreendo, trata-se de argumento autônomo que foi exposto no voto condutor do acórdão recorrido, de forma que a ausência de questionamento quanto a ele faz com que a conclusão do voto se mantenha mesmo que reformado o argumento a respeito da empresa veículo.

Neste sentido, aliás, é a jurisprudência consolidada dos Tribunais Superiores:

Súmula 283/STF: “É inadmissível o recurso extraordinário, quando a decisão recorrida assenta em mais de um fundamento suficiente e o recurso não abrange todos eles.”

Súmula 126/STJ: “É inadmissível recurso especial, quando o acórdão recorrido assenta em fundamentos constitucional e infraconstitucional, qualquer deles suficiente, por si só, para mantê-lo, e a parte vencida não manifesta recurso extraordinário”.

Por fim, observo que, muito provavelmente, encontrar um paradigma para contrapor essa primeira tese exposta no voto condutor do acórdão recorrido seja tarefa difícil dada a sua relativa inovação. Não obstante, o fato de não se localizar decisão do CARF capaz de demonstrar a divergência jurisprudencial não pode servir de motivo para se conhecer de recurso especial, sendo, na verdade, a próprio reconhecimento da impossibilidade de se conhecer do recurso, dada a competência desta CSRF que, nos termos do artigo 67 do Anexo II ao RICARF/2015, limita-se a solucionar divergência entre julgados deste CARF.

São essas as razões pelas quais, novamente pedindo vênia para discordar dos entendimentos em contrário, orientei meu voto para não conhecer do recurso especial.

É a declaração

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

Declaração de Voto

Caio Cesar Nader Quintella, Conselheiro

Acompanhando o bem fundamentado voto do I. Relator, registra-se aqui a total concordância com o seu posicionamento meritório, justificando o entendimento pela improcedência do Recurso Especial da Fazenda Nacional e permitindo-se acrescentar mais alguns poucos fundamentos para tanto.

Pois bem, o tema da qualificação da multa de ofício em operações societárias não é novo. Pelo contrário, há décadas a matéria em questão vem sendo analisada neste E. CARF nos antecessores E. Conselhos de Contribuintes, seja dentro da especificidade da amortização do ágio, ou mesmo em outras operações que envolvem reorganizações societárias, cujo o questionamento de sua validade, *oponibilidade* ao Fisco e licitude foram os fundamentos de lançamentos de ofício e da aplicação de multas.

Este mesmo Conselheiro já teve a oportunidade de se pronunciar sobre essa temática nos v. Acórdãos n.º 1402-003.978, n.º 1402-003.850 e n.º 1402-002.826, ainda no âmbito da C. 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção.

Previamente registre-se que, em relação à adoção das chamadas *empresas veículo* nas estruturas das operações de aquisição de investimentos societários em que, posteriormente, o ágio percebido e pago é amortizado fiscalmente, à luz dos arts. 7º e 8 da Lei n.º 9.532/97, entende-se que seu mero emprego, inclusive no formato de *holdings*, criadas com o único propósito de promover aquisição das participações societárias de interesse, não invalida a dedutibilidade desse *sobre preço* percebido e, muito menos, representa ilícito, desde que a presença de tais entidades não tenha representado a formação artificial de *ágio novo* ou elevado seu montante.

Porém, a *dedução* do ágio não está mais sob julgamento – mas apenas a qualificação da multa de ofício, correspondente a tal suposta infração, cometida por meio da adoção de modelo societário transacional *ilícito, simulado e fraudulento* aos olhos da Fazenda Nacional.

Conforme relatado, em suma, desconsiderando repetições e redundâncias, entende-se que os principais fundamentos da Recorrente para a correta aplicação da sanção de ofício duplicada ao caso, na monta de 150%, são 1) *a ausência de propósito negocial na operação, tendo se praticado negócios sem preencher seus requisitos de validade, visando exclusivamente o aproveitamento do ágio como despesa dedutível*; 2) *a sonegação restaria caracterizada nos autos uma vez que o contribuinte fiscalizado, por meio da reorganização societária, teria retardado parcialmente o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária* e 3) tais condutas da Contribuinte configuram *simulação, fraude e sonegação*.

O cerne acusatório é a carência do chamado *propósito negocial* na criação e utilização da *holding* “PARAÍSO PARTICIPAÇÕES LTDA” na operação de aquisição da “CIA CIMENTO PORTLAND” pelo Grupo HOLCIM.

Posto isso, primeiro é certo que a estruturação de negócios de fusões e aquisições utilizando modelos que contemplam *holdings* e companhias especificamente criadas para promover tais transações faz parte do corolário de livre organização empresarial, mostrando-se empiricamente ágil e eficiente (fato notório dos conhecedores do mercado de *M&A*), inexistindo qualquer vedação legal de tal estruturação, não podendo a opção societária *contaminar* a dedutibilidade de uma despesa que foi legitimamente formada - independentemente de qual pessoa jurídica envolvida restou figurando como sua detentora, ao final de todas as etapas de execução do negócio.

É necessário, aqui, o esclarecimento do conceito de Direito Comercial de empresas *holdings*, contemplado expressa e legalmente no §3º do art. 2º da Lei das S/A, posto que algumas de suas características próprias, tanto práticas, como jurídicas, plenamente lícitas e corriqueiras, foram indevidamente utilizadas como argumento para tal constatação de ausência de motivação extra tributária, *negocial*.

Permitindo-se aqui uma tradução livre, o próprio verbo inglês *to hold* significa "deter", "segurar". Assim, sua própria nomenclatura já indica a sua função primordial: deter participações de outras empresas. O Prof. Modesto Carvalhosa¹² define a função e as atividades das empresas criadas sob a rubrica de *holding* assim:

¹² Comentários à Lei de Sociedades Anônimas. V. 4. Tomo II. São Paulo: Saraiva, 1998. pp. 14/15.

A *entidade econômica* concentracionista, que surge das coligações e do controle de outras sociedades, encontram na holding o instrumento fundamental de sua organização.

As *holdings* são sociedades não operacionais que têm seu patrimônio composto de ações de outras companhias. São constituídas ou para o exercício do poder de controle ou para a *participação relevante* em outras companhias, visando, nesse caso, constituir a coligação.

Em geral, essas sociedades de participação acionária não praticam operações comerciais, mas apenas a administração de seu patrimônio.

(...)

Tem assim a sociedade *holding* como característica diferencial e objetivo principal a *participação relevante* em uma atividade econômica de terceiros, em vez do exercício de atividade produtiva ou comercial.

**Possui como características principais: ter seu patrimônio formado de ações emitidas por outras companhias, exercer o controle sobre elas ou delas participar em caráter permanente, com *investimento relevante* no seu capital. Assim, o objeto social da *holding* é sempre o de participar do capital de outra sociedade, como controladora ou investidora (coligação).
(destacamos)**

Nesse sentido, essa modalidade empresarial é o instrumento societário mais utilizado para a organização e operação de Grupos Empresariais de ampla atuação, dado a sua simplicidade e baixo custo de constituição/aquisição, funcionamento, operacionalização e extinção.

Assim, dentro de sua condição de companhia não operacional, sem caráter comercial, mercantil, o fato de possuir a *holding* estrutura e correspondente *gasto* diminuto, assim como não contratar funcionários e desempenhar atividade mercantil, nada mais faz do que **confirmar** sua correta classificação societária e natureza jurídica de *holding*.

Especialmente em relação a Grupos multinacionais, como o Grupo HOLCIM, é extremamente natural se organizarem e investirem por meio de tais figuras, principalmente em outros países, mesmo que aparentemente *desnecessário*.

Isso porque, nos contatos com um mercado estrangeiro, em razão de investimento por aquisição de negócios, é plenamente compreensível a escolha por não criar uma *nova* estrutura complexa, ou mesmo filiais, que espelhariam, ainda que parcialmente, por razões de

políticas internas e *compliance*, a organização e a configuração institucional de sua matriz, representando, inclusive, um acréscimo injustificável de custos.

E, na grande maioria das vezes, fazer o negócio *diretamente* (como muitas vezes *sugerido* pela Fiscalização e constante de r. *decisões* destes autos), através de companhias operacionais estrangeiras é uma opção descartada, na medida que aumentaria a complexidade e a burocracia de todas as transações envolvendo o investimento adquirido no Brasil, assim como estabeleceria uma comunicação direta de riscos desse novo negócio (ainda não consolidado e *testado*) com empresas de outros mercados, sujeitas a cotações valorativas, avaliações para investimento e auditorias, tanto públicas como privadas.

Endossando tal usualidade, a literatura doutrinaria¹³, dentro de uma abordagem mais prática, cita e confirma essa vocação das *holding* para investimentos internacionais:

A holding pode ter o caráter de *internacionalidade*, isto é, manter ações de companhias que não estejam necessariamente no mesmo país. **Ela se mostra importante "ponte" controladora de exportação, importação e investimentos estrangeiros.** (destacamos)

Eis então sua função maior e *propósito comercial* intrínseco à figura: instrumentar a entrada e manejar investimentos estrangeiros em setores da economia.

Corroborando tal entendimento, confira-se trechos de Declaração de Voto do I. Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, acompanhando o Voto Vencedor que deu provimento ao Recurso Voluntário do Contribuinte, no v. Acórdão nº 1301.001.505, proferido ainda na titularidade da C. 1ª Turma da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, publicado em 25/02/2015:

Do exame das operações realizadas, entendo que, desta feita, restou evidenciado que não estamos diante da criação do chamado ágio interno, ou seja, aquele criado exclusivamente dentro de um grupo de empresas sem modificação efetiva da participação societária de seus controladores.

No presente caso o Banco Societé Brasil, por meio de uma empresa controlada (Trancoso), adquirida especificamente para esse fim, adquiriu o controle da empresa Cacipar, anteriormente convencionada entre o Banco Societé e os sócios da empresa vendedora.

¹³ LODI, Edna Pires. LODI, João Bosco. Holding. 4ª edição. São Paulo: Cengage Learning, 2001, p. 9.

(...)

O ágio, portanto, não foi formado em operação interna (intragrupo), mas sim da entrada de capital de um novo investidor no grupo que promoveu a efetiva alteração do controle societário da empresa vendida.

A fiscalização apontou uma série de questionamentos formais ao negócio entabulado, tais como: ausência de deliberação interna no Grupo Societé visando transferir a aquisição do investimento por meio da empresa Trancoso; ausência de notificação do vendedor, estabelecida no contrato de compra e venda, quanto à cessão de direitos; erros e inconsistências no Livro de Transferência de Ações do Banco Cacique.

Entendo que não obstante tais aspectos formais não são suficientes para invalidar a conclusão de que ocorreu o pagamento de um ágio na aquisição de uma participação entre partes não relacionadas.

O fato de o negócio ter sido entabulado pela Banco Societé Brasil e efetivado por meio de uma empresa controlada, que recebeu o aporte de capital para fazer o investimento ao meu ver não contamina o negócio, nem desnatura a ocorrência do ágio. Havia inclusive previsão contratual para que ocorresse dessa forma. Ainda que não tenha existido a notificação prévia é certo que os vendedores não se opuseram, tanto que celebraram a venda.

Não enxergo simulação neste caso, mas sim a adoção de uma estrutura para as operações societárias compatível com o negócio efetivamente realizado, ainda que evidentemente estruturada com vistas a obtenção dos benefícios futuros de amortização desse ágio, conforme a previsão legal.

Entendo que, desta feita estamos no campo daquelas situações em que o contribuinte se valeu licitamente do direito de organizar o seu negócio de acordo com suas necessidades e/ou interesses, inclusive optar pela forma negocial que lhe propiciasse o menor custo ou maior vantagem tributária, obedecidos os ditames legais. (destacamos)

Não pode haver - e muito menos prevalecer - a criação de uma *nova* obrigação, pelas Autoridades Tributárias, quanto à forma com que as Grupos estrangeiros adentram e investem no país ou como participam do mercado brasileiro.

Uma vez aqui fixados, seja através de *holding*, filiais ou promovendo *joint-ventures*, deve ser dado o mesmo tratamento fiscal às empresas aqui constituídas e operantes, não podendo simplesmente desconsiderar suas personalidades com base em mera constatação de que seriam *desnecessárias* aos Grupos estrangeiros, para então apontar o investidor externo como *real sujeito* adquirente e titular dos ônus, direitos e obrigações dessas companhias (verdadeiramente brasileiras).

Se válida fosse a lógica empregada pela Fiscalização e, principalmente, prevalente no v. Acórdão n.º 9101-003.132, de 03/10/2017, que julgou a dedutibilidade do ágio, entendendo que, a *real adquirente* seria a empresa estrangeira HOLDERFIN B.V. (holandesa) por ter esta entidade *desembolsado valores por ocasião da aquisição*, toda empresa sediada no Brasil que promoveu uma aquisição, a qual se valeu, anteriormente, de financiamento de controladora ou coligada estrangeira, não seria nunca titular de suas despesas, bastando apenas o Fisco regredir o bastante necessário no tempo, até encontrar o patrocínio estrangeiro.

Pertinente dizer que é necessária uma *desmistificação* da figura dos Grupos investidores estrangeiros e da adoção de estratégias empresariais com estruturas societárias, consideradas *engenharia complexa, desnecessária*, como fundamentos próprios para requalificação dos fatos, lançamento tributário e aplicação de vultosas multas.

Em não havendo a demonstração ou a prova de ilicitude objetiva na operação, tais fatos devem ser considerados como a regular prerrogativa organizacional do Grupo Econômico.

Fundamentar as exigências e penas tributárias - ou a sua manutenção - na afirmação de que *poderia* o contribuinte ter realizado a operação de outra forma, fazendo a aquisição direta das participações societárias pela companhia estrangeira (de modo que o ágio não fosse registrado em empresa nacional, impossibilitando sua amortização), nada mais é do que a imposição da via negocial possível (dentre uma multiplicidade de cenários factíveis) com a maior onerosidade tributária - o que não pode ser acatado.

Em relação à suposta *breve* permanência da *holding* “PARAÍSO PARTICIPAÇÕES LTDA” na estrutura societária até a sua incorporação (reversa) e, conseqüente, *extinção*, tem-se que o art. 8¹⁴ da Lei n.º 9.532/97, expressamente, permite a incorporação reversa nas operações que dão margem ao ágio dedutível do Lucro Real e, dentro da sua condição de *holding*, considerado que sua função era precisamente viabilizar a aquisição de participações societárias, uma vez esgotado seu propósito, perde qualquer relevância debater o tempo de sua existência e participação na estrutura organizacional.

Qual o prazo de duração *necessária* para a *holding* ter *propósito negocial*?

¹⁴ Art. 8º O disposto no artigo anterior aplica-se, inclusive, quando:
(...)

b) a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária.

Ora, se acatado tal pensamento, estaríamos diante de um novo *requisito*, não só do Direito Tributário para a validação da amortização do ágio, mas também do Direito Comercial para a atribuição de personalidade jurídica a empresas *holding*.

Tal lógica de mensurar a *personalidade* ou *robustez negocial* das empresas pela sua duração, número de operações efetuadas e fluxo financeiro deve ser aplicada com maior rigidez às empresas com objetos mercantis (comerciais, industriais e de serviços). Em relação às *holdings*, não operacionais, que, como demonstrado, têm como função operar e organizar, dentro de Grupos Econômicos, a compra e detenção de participações societárias, tal raciocínio deve ser profundamente relativizado - quando não, totalmente desconsiderado.

Também é necessário observar que, aqui, não se trata de um processo que versa sobre *lucros no exterior* de coligadas e controladas ou a alegações de *abuso de tratado*, que têm como fundamento maior a tributação sob *bases universais*, no qual o Legislador, ao derrubar as limitações da territorialidade nacional, permitiu buscar os *atos jurídicos tributários* ocorridos no exterior, praticados e percebidos por empresas estrangeiras.

Trata-se de uma glosa de ágio, percebida em operações ocorridas no Brasil, entre empresas brasileiras (sendo irrelevante o fato de suas titulares e controladoras serem empresas estrangeiras). Uma vez validamente constituída e operando dentro de seus propósitos, a companhia faz *jus* a todas suas prerrogativas – inclusive a titularidade de seus custos e receitas, alocadas na sua jurisdição tributária nacional.

Dentro desse contexto, importante lembrar que não cabe ao Fisco questionar as decisões gerenciais da sociedade, incluídas aqui as estruturas adotadas para promover seus negócios e as vias negociais eleitas, naturalmente, sempre visando o melhor resultado empresarial, com o menor dispêndio possível.

Importante, agora, tratar sobre a legitimidade e validade do fundamento fiscal de ausência de propósito negocial.

Claramente, na Autuação e no julgamento que a manteve as exações tributárias, adotou-se uma posição de exclusiva consideração e privilégio a uma abordagem *causalista* da validade dos negócios, condicionando sua legitimidade, eficácia e produção de efeitos à existência e à apuração, subjetiva, da suposta *real causa* da celebração dos atos abarcados na operação (complexa) de aquisição de participação societária.

Porém, foi-se muito mais além.

Expressamente, a Fazenda Nacional no Recurso Especial alega *conduta simulatória e intuito doloso de fraude* – assim como fez a Autoridade Fiscal quando aplicou a multa de ofício qualificada na Autuação – pela suposta constatação de ausência de um *propósito negocial* na utilização da empresa *holding* “PARAÍSO PARTICIPAÇÕES LTDA” para estruturar a aquisição de novo investimento *societário*.

Existe aqui um forte descompasso, desalinhamento e desrespeito a determinações legais e conceitos jurídicos que devem ser abordados e tratados devidamente.

Primeiro, a *teoria causalista* para a aferição de validade e de eficácia dos negócios jurídicos não tem respaldo total e absoluto no Direito Civil brasileiro – tampouco no Direito Tributário, como veremos. Na verdade, historicamente, o *Codex* Civil nacional contemplava apenas a *teoria voluntarista*, onde a validade e a eficácia dos negócios estava submetida à coincidência da vontade das partes com aquilo avençado e celebrado.

Apenas a partir de 2002 - sem prejuízo ou revogação das previsões típicas da teoria voluntarista – quando foram inseridos dispositivos novos, como o art. 187, no Código Civil vigente, no qual é previsto que *também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes*, é que se pode aventar a introdução desse novo critério de validade, licitude e *oponibilidade* dos negócios.

Ocorre que a *simulação* é instituto muito antigo, tipicamente *objetivista* e *voluntarista*, e está atualmente previsto no art. 167 do Código Civil de 2002, cujas alterações promovidas (em relação aos arts. 103 e 104 do mesmo Compêndio de 1916) - destacando-se a figura da *simulação relativa*, que excepciona da nulidade o elemento transacional que persiste válido mesmo diante da ocorrência dos vícios ensejadores de reconhecimento do ilícito – não alterou as circunstâncias de sua declaração.

Sua ocorrência continua condicionada a vícios de vontade e *falsidade* elementar nas declarações presentes nos Instrumentos, concisamente delimitando o instituto com a seguinte prescrição de seu §1º:

§1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

- I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;*
- II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;*
- III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.*

Como se observa, a *ausência de causa* ou, mais especificamente, *ausência de propósito negocial*, **não dá margem ao reconhecimento de *simulação*** no Direito brasileiro. Se aceita essa *proposta*, permitir-se-ia manifesta distorção e extrapolação de delimitação legal de tal ilícito.

Confirmando tal assertiva, confira-se a brilhante lição de Alfredo Augusto Becker¹⁵, cuja autoridade sobre o tema não comporta *desafio*:

Em resumo: as regras jurídicas que geram as relações jurídicas tributárias são regras jurídicas organicamente enquadradas num único sistema que constitui o ordenamento jurídico emanado de um Estado. Desta homogeneidade sistemática (homogeneidade essencial para o funcionamento de qualquer organismo e, portanto, essencial para a certeza do direito que deve derivar do organismo jurídico), decorre a consequência de que a regra de Direito Tributário, ao fazer referência a conceito ou instituto de outro ramo de Direito, assim o faz, aceitando o mesmo significado jurídico que emergiu daquela: expressão (fórmula ou linguagem literal legislativa) quando ela entrou para o mundo jurídico naquele outro ramo do Direito.

Nenhuma das hipóteses legais de *simulação* foi demonstrada e comprovada pela Autoridade Fiscal, sendo manifestamente improcedente tal justificativa para permitir o agravamento sancionatório da Contribuinte, como pretende-se no Recurso Especial.

Já a figura da *fraude*, tratada de maneira parca e um tanto excessivamente específica no art. 158 do Código Civil de 2002, pode ser delimitada, conceitualmente, no Direito nacional como o emprego de ardis ou artifício, configurando conduta dolosa, de má-fé, visando ao *engano* de terceiro, para provocar-lhe dano ou obter, para si, vantagem indevida. A jurisprudência do E. Superior Tribunal de Justiça¹⁶ foi a grande responsável por *definir* tal importante instituto legal.

¹⁵ Teoria Geral do Direito Tributário. São Paulo: Noeses, 2010, p. 132.

¹⁶ Vide HC 285.587/SP, Sexta Turma, Exmo Min. Rel. Rogerio Schietti Cruz, publicado em 15/03/2016.

Mesmo que se entenda que praticar um negócio ou ato *sem propósito comercial* seja ilícito, tal manobra, **não** evidencia *fraude*, carecendo nesse apontamento – pelo menos – dos elementos da má-fé e do artifício arditoso, propositalmente enganoso.

Não se trata de mero *preciosismo* ou *excesso de apego técnico* aos termos da Lei; está-se diante de figuras regidas pelo Direito Civil, com características, delimitação e efeitos próprios. Não pode ser tratado o tema com *indiferença* ou *flexibilidade* para fins da constatação do objeto da acusação fiscal e da correção da aplicação da pena ou, ainda – derradeiramente – para a análise de sua procedência, no ambiente contencioso.

Os diferentes institutos jurídicos não se confundem com meras *palavras* do léxico luso-brasileiro, não havendo sinonímia, confusão ou fungibilidade entre si, possuindo regulamentação legal e, conseqüentemente, alcances e efeitos próprios, distintos e singulares.

Por exemplo, conforme visto, a regulamentação da *simulação* consta do art. 167 e a *fraude* do art. 158, ambos do Código Civil de 2002, sendo expressamente mencionadas no art. 149, inciso VII, do Código Tributário Nacional, não havendo, assim, dúvidas de que pode a Autoridade Fiscal promover Autuações, desconsiderando e requalificando fatos para exigir o tributo evadido, diante de tais ocorrências e aplicar a penalidade mais gravosa. Igualmente, tais figuras específica *dialogam* diretamente com as antigas previsões dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 – como será melhor, mais adiante, visto.

Já o *abuso de direito* seria regulado na esfera privada pelo art. 187 do Código Civil vigente, sem qualquer menção no *Codex* Tributário, editado antes de sua veiculação no sistema jurídico nacional, o que dá margem à indagação da validade de sua adoção para fins de lançamento de ofício de tributos e qual a sanção adequada, quando essa é a acusação imposta ao contribuinte.

Ao seu turno, ainda diga-se que, depois de 2001, temos a figura da *dissimulação*, que é mencionada no polêmico parágrafo único do art. 116 do Compêndio Tributário, havendo debate se tal instituto também abarca o *abuso de forma*, a *ausência de propósito comercial* e a *elusão*, assim como é muito questionável a própria eficácia do dispositivo, que não foi regulamentado por Lei Ordinária.

E, observando as remissões conceituais da prerrogativa fazendária insculpida no art. 149, inciso VII, do Código Tributário Nacional de 1966, dentro de tal alcance e delimitação jurídica, de maneira sistemática, é que as figuras da *sonegação*, da *fraude* e do *conluio* mencionadas e tratadas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 (então, anterior ao *Codex* fiscal)

devem ser tratadas para fins da aplicação do *apenamento exasperado*, previsto no §1º do art. 44 da Lei n.º 9.430/96

Assim, a *identidade* e a *individualidade* de cada instituto de Direito e da sua correspondente regulamentação (ou não) é motivo determinante na existência de uma multiplicidade de entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, judiciais e deste mesmo E. CARF, sobre a legalidade da sua adoção e invocação para o *desfazimento* e *desconsideração* de atos, negócios e pessoas jurídicas ou para a qualificação da multa de ofício - acatando-se alguns e rejeitando outros, para os mesmos fins.

Rechaça-se – com veemência - o entendimento de que basta a Autoridade Tributária bem descrever *os fatos*, sendo irrelevante o *equivoco* na fundamentação jurídica do lançamento de ofício. Tal posição não só pressupõe que poderiam as Autoridades Julgadoras determinarem, posteriormente, a legislação aplicável, durante o contencioso, como contraria o ônus legal da Fiscalização, previsto no art. 142 do CTN e no art. 10 do Decreto n.º 70.235/70 – além de *empobrecer* e *desmerecer* a tão nobre função técnica do Auditor Fiscal.

Não se está exigindo da Autoridade Fiscal *erudição acadêmica* ou magistério jurídico na sua atividade pública, mas o devido conhecimento do teor da Lei que ela mesma invoca e aplica, bem como do seu alcance e de suas consequências, assegurando coerência e consistência jurídica dos atos administrativos.

Nessa esteira, a *ausência de razões negociais* como motivação para desconsideração de negócios plenamente lícitos, a conseqüente exigência de tributos e aplicação da pena duplicada de 150% não encontra nenhum respaldo na legislação nacional vigente, sendo prática fiscalizatória *importada* (ou melhor, *contrabandeada*) de outros sistemas jurídicos, estrangeiros, o que gera verdadeiro *descaminho* quando isoladamente utilizada como fundamento de Autos de Infração e imposição de multas pelas Autoridades do Poder Executivo, no seu mister.

Ora, é certo que a utilização de conceitos como a *materialidade econômica* das operações e a averiguação dos *propósitos negociais* na apuração dos fatos colhidos pela Fazenda Pública são ferramentas úteis e válidas para a investigação da presença ilícitos, defeitos, falsidades ou qualquer outra irregularidade previstas em Lei (provando-se, ao final, a materialização de sua hipótese de ocorrência), mas, simplesmente, desconsiderar operações e multar, pesadamente o contribuinte, mediante a conclusão que houve, finalisticamente, uma *economia tributária* e *ausente motivação empresarial*, não pode ser aceito ou tolerado.

Foi o que ocorreu no presente caso.

Data maxima venia, como tratado inicialmente nesse voto, simplesmente rotulou-se uma entidade de *empresa veículo*, apontando para as suas características e o deslinde da sua trajetória e função na organização societária procedida, afirmando, conclusivamente, que sua criação e emprego na transação não possuiria *propósito negocial*, posto que poderia ter sido feita a operação de outra forma (mais onerosa, do ponto de vista fiscal) – glosando a dedução feita e *repreendendo* a Empresa com a pena de 150% deste valor.

Ora, repita-se, não existe qualquer ilegalidade aqui; ou mesmo nulidade ou, ainda, vício negocial que possa, minimamente, exprimir a prática de *sonegação, fraude, conluio e simulação*.

Por fim, diga-se que, inquestionável que, de um ponto de vista de gestão empresarial, tais *dispêndios* com ágio, efetivamente sofridos pagos (o que é incontroverso) dedutíveis por permissão legal expressa, têm muita relevância econômica, operacional e estratégica, na medida em que equilibram-se com os ganhos do investimento adquirido, dentro da mesma jurisdição, e garantem uma tributação regional do Grupo Econômico mais próxima de sua *capacidade contributiva*, efetivamente revelada.

Da mesma forma que o falecido Prof. Exmo. Min. Nelson Hungria, quando tratou de analisar a legislação penal, afirmou que *a lei não pode exigir que se leia pela cartilha dos covardes e pusilânimes*¹⁷, a Lei Tributária não pode obrigar e compelir os contribuintes e os gestores das entidades à ineficiência e à incompetência.

Os administradores e gestores das empresas, além das obrigações com o Fisco, também devem observar seu compromisso e a sua responsabilidade de obtenção dos melhores resultados, igualmente decorrentes de Lei – nacional e internacional.

Natural que quando, observado que determinado investimento do Grupo Econômico dá margem a *dispêndio*, legalmente formado e dedutível das bases tributáveis, os seus gestores envidarão esforços para se valer tal prerrogativa, quando apresentadas oportunidades lícitas de assim o fazê-lo.

¹⁷ Comentários ao Código Penal, Vol. V, arts. 121 a 136, 5a ed., Rio de Janeiro : Forense, 1977, p.292/293.

Ainda que possa existir *divergência* entre Fisco e Contribuinte sobre os requisitos legais para a dedução legítima de tal rubrica, a tal *embate jurídico*, hermenêutico, não pode ser conferido as mesmas consequências da *sonegação, fraude, conluio e simulação* – que demandam comprovação por meio de elementos tangíveis e materiais, nos moldes dos institutos e conceitos devidamente previstos nas normas (domésticas).

Assim, claramente aqui, não é devida a aplicação da multa de ofício qualificada, em monta duplicada, não merecendo reforma o v. Acórdão que reduziu a sanção para o patamar ordinário de 75%.

Diante do exposto, prestando novamente as devidas homenagens ao I. Relator, voto por negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella