



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



**Processo nº** 10120.720212/2016-70  
**Recurso** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão nº** 1201-002.983 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 12 de junho de 2019  
**Recorrentes** RUMO MALHA NORTE S/A E OUTROS  
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

AUTO DE INFRAÇÃO. ACÓRDÃO DRJ. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos dos artigos 10 e 59, ambos do Decreto nº 70.235/72.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Exercício: 2011, 2012, 2013

DECADÊNCIA. AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. TERMO INICIAL.

É legítima a análise de fatos ocorridos há mais de cinco anos do procedimento fiscal para deles extrair a repercussão tributária em períodos ainda não atingidos pela decadência. Contudo, a contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo a glosa de amortização de ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, deve ter início quando verificada sua repercussão na apuração do tributo em cobrança. Aplicável o teor da Súmula CARF nº 116.

RESPONSABILIDADE PESSOAL TRIBUTÁRIA. REQUISITOS.

São pessoalmente responsáveis apenas os dirigentes que comprovadamente praticaram atos com excesso de poderes ou infração a lei na administração da sociedade, conforme dispõe o artigo 135, III, do CTN. Apenas o fato das pessoas físicas relacionadas serem sócias e/ou gestoras não enseja, por si só, a imputação de responsabilidade tributária pessoal. Cabe à fiscalização demonstrar e provar a forma como cada uma dessas pessoas indicadas praticou diretamente ou tolerou ato ilegal ou contrário ao contrato social enquanto sócias com poder de gerência.

LINDB. APLICABILIDADE DO ARTIGO 24. ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA TRIBUTÁRIA.

A Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB) em nada altera o manuseio do Direito no campo da Administração Pública Tributária, uma vez que as determinações lá contidas já estão materialmente incluídas no Código Tributário Nacional e são concretizadas pela Administração Pública Tributária

por vários mecanismos de alinhamento de decisões, como as soluções de consulta, os pareceres normativos da RFB e as súmulas do CARF, muitas delas vinculantes para a RFB..

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

**APLICAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA. AUSÊNCIA DE CARACTERIZAÇÃO DE CONDUTA DOLOSA.**

A autoridade fiscal não logrou êxito em comprovar que a contribuinte teria praticado quaisquer das condutas dolosas descritas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

**ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. LANÇAMENTO APÓS O FINAL DO PERÍODO DE APURAÇÃO DO TRIBUTO.**

O artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 autoriza a aplicação da multa isolada após o final do período de apuração dos tributos, uma vez que prevê a sua exigência “ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal [...] no ano-calendário correspondente”.

**ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. MULTA OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.**

A antecipação do tributo é uma obrigação acessória, exigível mesmo quando não há tributo a recolher na data do fato gerador. Assim, a antecipação não se confunde com a obrigação de pagar o tributo, sendo incomparáveis as suas bases de cálculo e, daí, não havendo impedimento para a exigência concomitante das duas exigências..

**APLICAÇÃO DE JUROS COM BASE NA TAXA SELIC. APLICÁVEL.**

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Incidem juros de mora (com base na taxa Selic) sobre o crédito tributário constituído e a multa de ofício. Aplicável o teor da Súmula CARF nº 108.

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

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

**ÁGIO. NATUREZA JURÍDICA. AQUISIÇÃO.**

O ágio de que trata o artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 é uma expectativa de direito condicionada, oponível apenas ao Fisco e que se exaure no momento em que são atendidas as condições legais para a sua existência. Portanto, é um bem indisponível, pela sua natureza, não sendo apto a integralizar capital social subscrito.

**AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. EMPRESA VEÍCULO.**

O uso de empresa veículo não prejudica, por si só, o direito de deduzir a despesa de ágio quando da fusão, cisão ou incorporação. Todavia, a interposição de empresa veículo com a única finalidade de transferir o ágio para terceiros caracteriza a inexistência de propósito negocial na operação.

**REDUÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA. SUDAM.**

O direito à redução do imposto de renda das pessoas jurídicas para a implantação de empreendimento na área de atuação da SUDAM é calculado sobre o lucro da exploração, o qual não é afetado em razão de autuação fiscal.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)**

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

**ÁGIO. AMORTIZAÇÃO. ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO DA CSLL. EXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.**

A adição, à base de cálculo da CSLL, de despesas com amortização de ágio deduzidas indevidamente pela contribuinte encontra amparo nas normas que regem a exigência da referida contribuição, conforme os itens 1 e 4 da alínea "c" do §1º do art. 2º da Lei 7.689/88

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: a) por qualidade, em negar provimento aos recursos voluntários, mantendo a glosa do ágio para efeito de cobrança do IRPJ e CSLL. Vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Alexandre Evaristo Pinto, Gisele Barra Bossa (Relatora) e André Severo Chaves (Suplente Convocado), que davam provimento ao recurso voluntário; b) por qualidade, em não acatar a aplicação da LINDB para o afastamento das multas aplicadas nos autos. Vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Alexandre Evaristo Pinto, Gisele Barra Bossa (Relatora) e André Severo Chaves (Suplente Convocado); c) por qualidade, em manter a aplicação de multa isolada por ausência de recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa; d) por unanimidade, manter a aplicação de Juros com base na taxa SELIC e negar provimento ao recurso de ofício; e) por maioria, afastar a qualificação da multa mantendo o patamar de 75% e afastar as responsabilidades solidárias. Vencido o conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque.

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gisele Barra Bossa - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Neudson Cavalcante Albuquerque, Luis Henrique Marotti Toselli, Allan Marcel Warwar Teixeira, Gisele Barra Bossa, Efigênio de Freitas Junior, Alexandre Evaristo Pinto, André Severo Chaves (Suplente Convocado) e Lizandro Rodrigues de Sousa (Presidente).

Fl. 4 do Acórdão n.º 1201-002.983 - 1ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 10120.720212/2016-70

## Relatório

1. Trata-se o presente processo de Autos de Infração referente à IRPJ e CSLL, perfazendo o montante de R\$ 59.929.676,19, referente a despesas com amortização de ágio que, segundo concluíram as autoridades fiscais, foram indevidamente computadas nas bases de cálculo apuradas pelo contribuinte nos anos-calendário de 2011 a 2013. O crédito exigido é composto da seguinte forma:

1.1. IRPJ (fls. 2/23): R\$45.389.925,86, incluindo o imposto, a multa de ofício de 150%, a multa isolada e os juros de mora calculados até fevereiro de 2016.

1.2. CSLL (fls. 24/39): R\$ 14.539.750,33, incluindo a contribuição, multa de ofício e os juros de mora calculados até fevereiro de 2016.

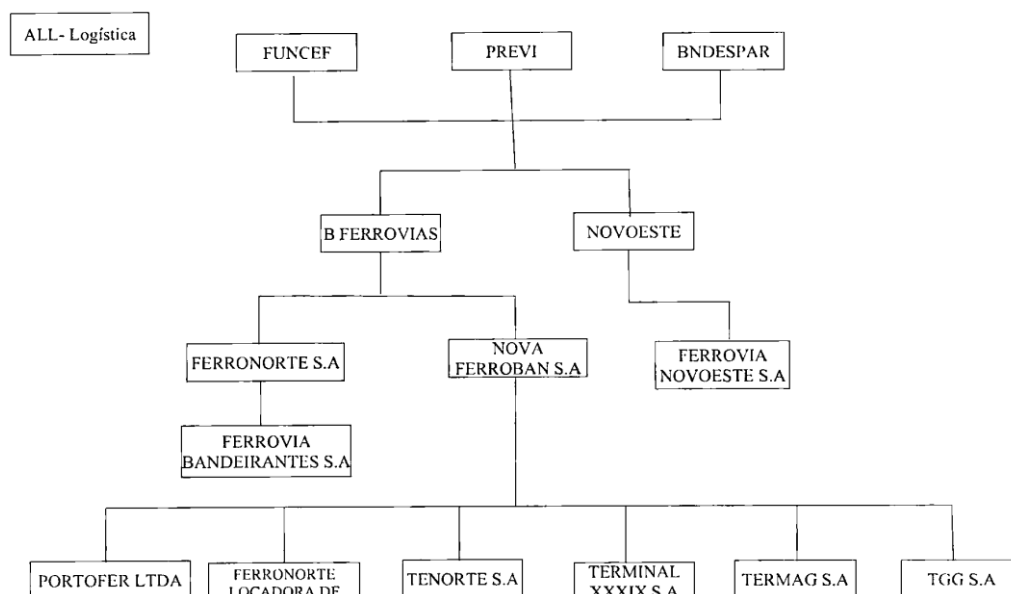
2. A fiscalização imputou responsabilidade passiva solidária dos Srs. Alexandre de Jesus Santoro e Pedro Roberto Oliveira Almeida no termos do artigo 135, inciso III, do CTN, com base no entendimento de que eles enquanto membros titulares do Conselho de Administração da empresa autuada teriam praticado ato fraudulento nos termos do artigo 72 da Lei nº 4.502/64.

3. Conforme consta no Termo de Verificação Fiscal (fls. 40/61) a empresa autuada teria amortizado indevidamente ágio apurado na aquisição da Brasil Ferrovias S.A. e Novoeste Brasil S.A., com base no entendimento de que a empresa Multimodal Participações Ltda. seria mera empresa veículo e que sua criação não teria razão econômica ou comercial. A Fiscalização afirma que a Multimodal teria sido criada apenas para a transferência do ágio da All – América Latina Logística S.A. para as empresas All – América Latina Logística Malha Paulista, All – América Latina Logística Malha Oeste e a empresa autuada (All – América Latina Logística Malha Norte).

4. Por economia processual e por bem descrever a operação objeto deste processo, adoto como parte deste, trechos do Termo de Verificação Fiscal:

“Origem do ágio

24. A estrutura societária antes da aquisição das participações societárias pelo Grupo ALL era assim composta (situação inicial):

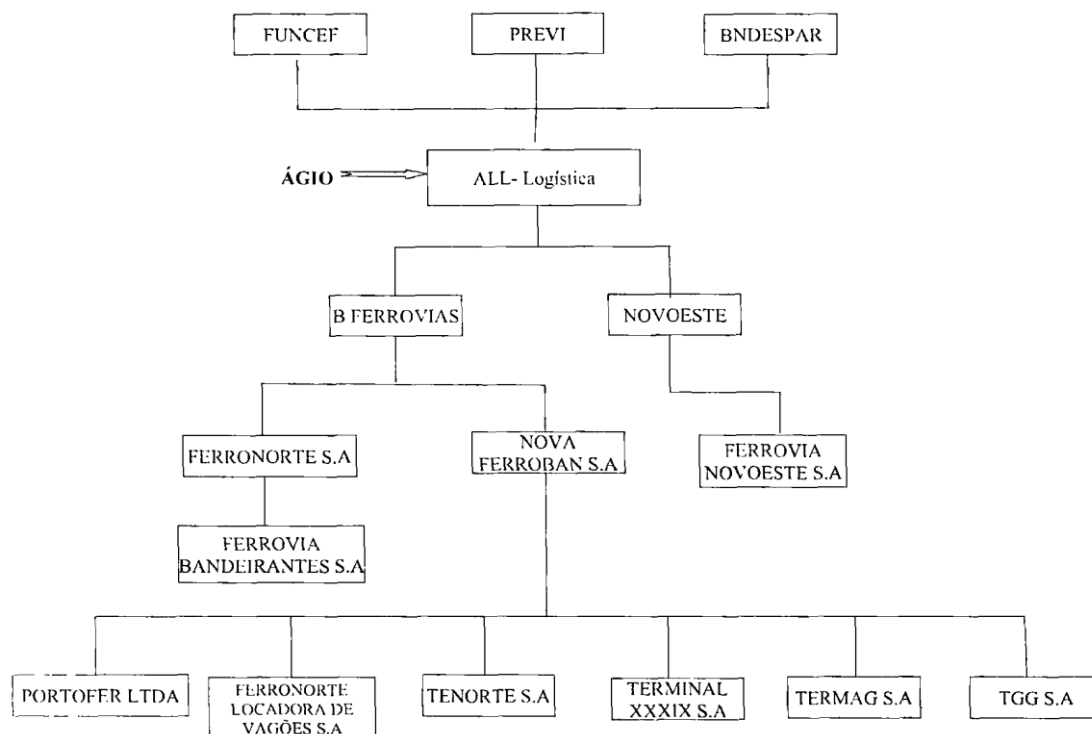


25. Em 16/06/2006, a AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA S/A, CNPJ nº02.387.241/0001-60, adquire a Brasil Ferrovias S.A. e a Novoeste, em incorporação de ações na qual essas empresas passaram a ser suas subsidiárias integrais.

26. O ágio total registrado na operação foi de R\$ 2.496.807,00 (dois bilhões, quatrocentos e noventa e seis milhões, oitocentos e sete mil reais), que, ajustado pelos eventos subsequentes, apresentava a seguinte composição em 31/12/2007 (Notas Explicativas da Administração às Demonstrações Financeiras em 31 de dezembro de 2008 e 2007 da Multimodal Ltda).

27. Não houve nenhuma inversão financeira (pagamento em espécie) pela incorporação das ações, ocorrendo, pois, mera substituições de ações, recebendo os acionistas das empresas convertidas em subsidiárias integrais, novas ações de emissão da AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA S/A.

28. A estrutura societária após aquisição das participações societárias pelo Grupo ALL era assim composta:

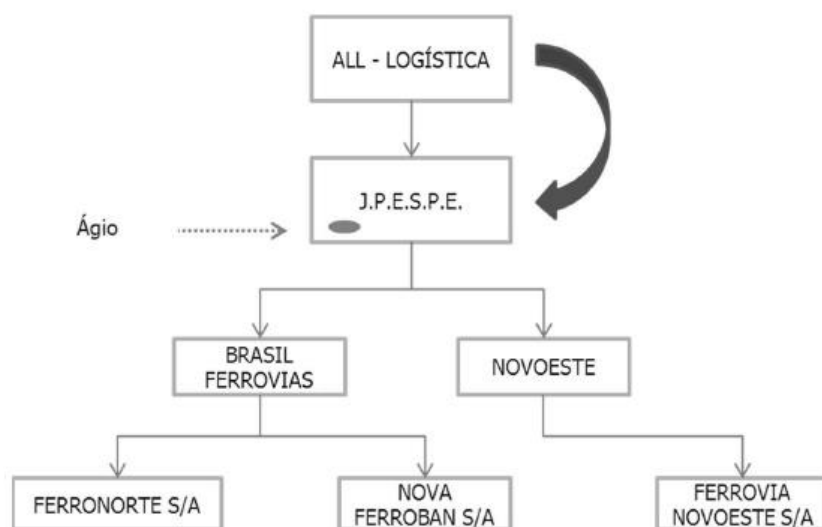


### Transferência do ágio

29. Em 03/12/2007 a ALL – AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA S.A. juntamente com a ALL AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA PARTICIPAÇÕES LTDA adquiriram a empresa J.P.E.S.P.E EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA e integralizaram o capital social (ainda apenas subscritos), em moeda corrente, no valor de R\$ 500,00 (quinhentos reais).

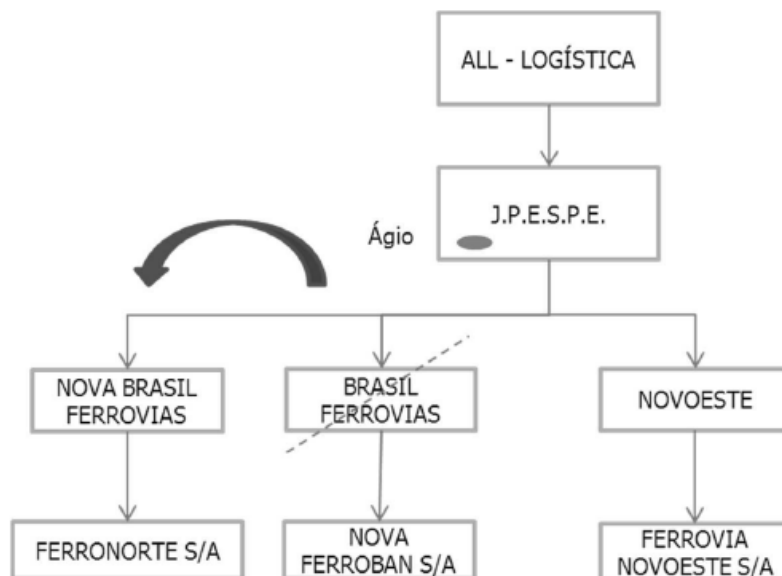
30. Na mesma data de aquisição, a ALL – AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA S.A. e a ALL – AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA PARTICIPAÇÕES LTDA resolveram aumentar o capital social de R\$ 500,00 (quinhentos reais) para R\$ 2.512.083.580,00 (dois bilhões, quinhentos e doze milhões, oitenta e três mil e quinhentos e oitenta reais).

31. A estrutura societária após aumento de capital da J.P.E.S.P.E passa a ser:”



“32. Em 28/12/2007, após cisão parcial da BRASIL FERROVIAS, a FERRONORTE passou a ser controlada pela NOVA BRASIL FERROVIAS.

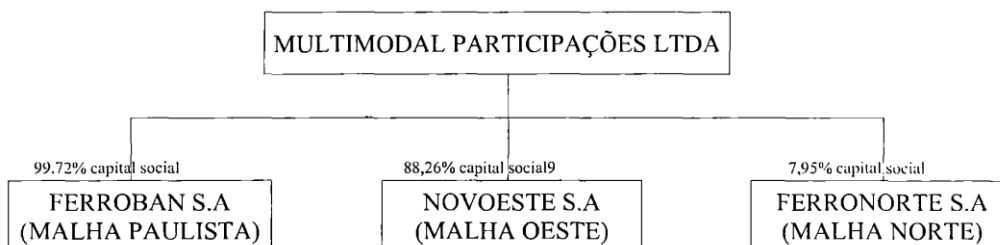
33. A estrutura societária após aumento de capital da J.P.E.S.P.E passa a ser:”



“34. Em 25/07/2008, a J.P.E.S.P.E incorporou, a valor patrimonial contábil, as empresas BRASIL FERROVIAS S.A., CNPJ nº 02.457.269/0001-27, NOVOESTE BRASIL S.A., CNPJ nº 07.593.583/0001-50 e NOVA FERROBAN S.A., CNPJ nº 04.004.203/001-07.

35. Em 29/10/2008, as denominações sociais das companhias foram alteradas, passando de Ferrovias Bandeirantes S.A. (FERROBAN S.A) para ALL – AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA MALHA PAULISTA S.A.; de Ferrovias Novoeste S.A. (NOVOESTE S.A.) para ALL – AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA MALHA OESTE S.A.; e de Ferrovias Norte |Brasil (FERRONORTE S.A.) para ALL – AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA MALHA NORTE S.A.

36.. Em 05/11/2009, a MULTIMODAL (nova denominação social da J.P.E.S.P.E) incorporou a NOVA BRASIL FERROVIAS S.A., CNPJ nº 09.371.732/0001-62, com patrimônio líquido contábil de R\$ 169.502.379,49 (cento e sessenta e nove milhões, quinhentos e dois mil, trezentos e setenta e nove reais e quarenta e nove centavos), igual ao investimento detido pela incorporadora, cujo capital social permaneceu inalterado.

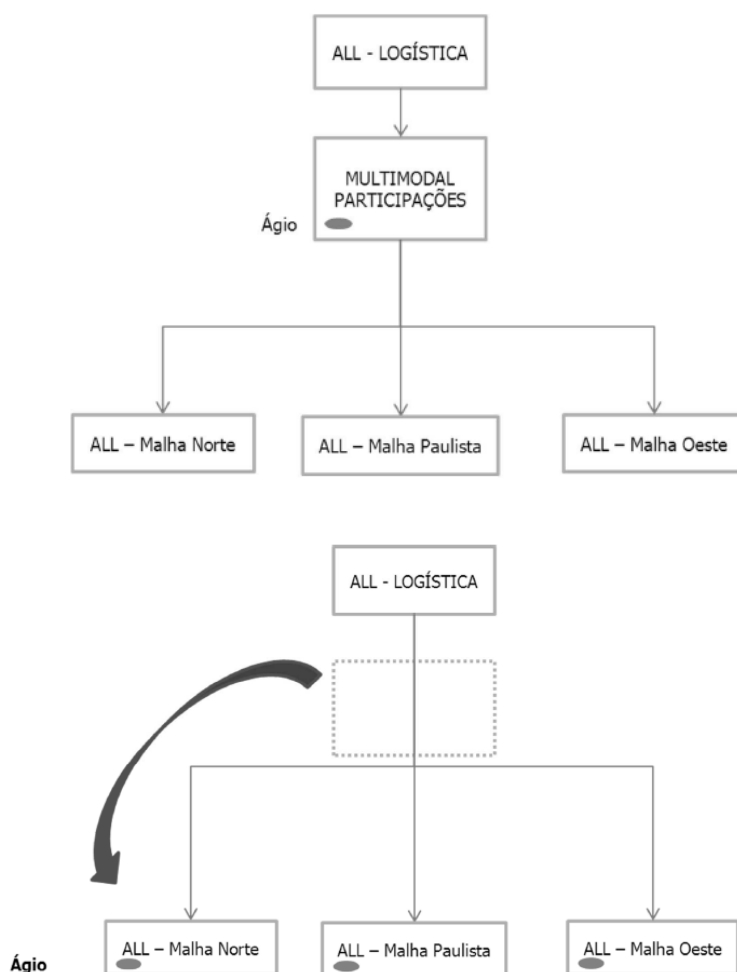


37. Em 30/11/2009, encerrando a operação, foi aprovada a cisão total da empresa Multimodal, sendo vertidas as parcelas de seu patrimônio líquido cindido (valor contábil) para ALL Malha Oeste, ALL Malha Paulista e ALL Malha Norte. No caso

específico da ALL Malha Norte, o acervo líquido incorporado no valor de R\$ 395.405.821,85 (trezentos e noventa e cinco milhões, quatrocentos e cinco mil, oitocentos e vinte e um reais e oitenta e cinco centavos), correspondeu exclusivamente à participação que a cindida detinha em seu capital social.

38. Assim, com a cisão total da Multimodal, o valor integral do ágio existente foi transferido para cada sociedade controlada, cabendo à ALL Malha Norte o montante de R\$ 2.050.356.234,91 (dois bilhões, cinquenta milhões, trezentos e cinquenta e seis mil, duzentos e trinta e quatro e noventa e um centavos)”.

5. Após a cisão da Multimodal, portanto, o ágio foi vertido para o patrimônio das sociedades cindidas, na proporção do patrimônio recebido por cada uma delas, e o Grupo ALL passa a possuir a seguinte estrutura:



6. Conforme o relatório constante da decisão de primeira instância, as conclusões da autoridade fiscal foram as seguintes:

“• com a cisão total da MULTIMODAL, os valores integrais dos respectivos ágios foram transferidos para cada sociedade controlada, cabendo à fiscalizada ALL MALHA NORTE o montante de R\$ 2.050.356.234,91 (fls. 307), que passou a ser amortizado deduzido na apuração da sua base de cálculo do IRPJ e da CSLL dos períodos subsequentes;

- no entanto, a fiscalização concluiu que a dedução da despesa de amortização do ágio não estava amparada pela legislação de regência (arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97), que apenas faculta a referida dedução à empresa adquirente de investimento que absorva o patrimônio da empresa adquirida;
- in casu, a adquirente foi a ALL LOGÍSTICA e as adquiridas foram a BRASIL FERROVIAS e a NOVOESTE BRASIL; a MULTIMODAL, que incorporou estas duas últimas, não foi a adquirente do investimento; o ágio foi transferido da ALL LOGÍSTICA para a MULTIMODAL em uma operação de aumento de capital e, portanto, é inadmissível a dedução fiscal da correspondente amortização; apenas a adquirente ALL LOGÍSTICA teria o direito de efetuar tal amortização, caso absorvesse o patrimônio das adquiridas;
- como a amortização do ágio, sob o ponto de vista fiscal, não seria vantajosa à holding ALL LOGÍSTICA, haja vista que as receitas e despesas advêm, via de regra, de equivalência patrimonial, que são neutras tributariamente, foram então executados “estágios intermediários” para efetuar a transferência do ágio para as empresas operacionais;
- o denominado “estágio intermediário” começou com a constituição da MULTIMODAL em 15/08/2007, quatro meses antes da sua própria “reativação”, eis que estava praticamente inoperante, com a integralização de capital ocorrida em 03/12/2007, para a seguir ser incorporada em 30/11/2009; não há dúvida da utilização da MULTIMODAL como empresa veículo para aproveitamento do ágio;

(...)

- ao término destas operações societárias, a MULTIMODAL (empresa veículo) foi extinta, deixando de existir no mundo jurídico, fato que por si só reforça a convicção que, no contexto das operações sob análise, a única função dessa empresa veículo foi a de viabilizar a transferência do ágio para a ALL MALHA NORTE, ALL MALHA OESTE e ALL MALHA PAULISTA;

(...)

- MULTIMODAL foi constituída em 15/07/2007, sob a denominação social anterior de J.P.E.S.P.E Empreendimentos e Participações Ltda., com sede na Rua Pamplona nº 818, 9º andar, conjunto 92, bairro Jardim Paulista, CEP 01.405-001, São Paulo - SP, e tendo como sócias as Sras. Adriana Vechies Salvini, CPF nº 270.566.928-00, e Linéia Mathias, CPF nº 253.989.218-35, ambas advogadas com inscrição na OAB/SP sob números 218549 e 212026;
- quando da constituição da MULTIMODAL as sócias subscreveram apenas R\$ 500,00, a serem integralizados no prazo de doze meses contados a partir da assinatura do instrumento; eis que, menos de quatro meses depois, as sócias pessoas físicas retiraram-se da sociedade e ingressam como novas sócias as empresas ALL LOGÍSTICA e a ALL PARTICIPAÇÕES, aumentando o capital social da JPESPE para o elevado valor de R\$ 2.512.083.580,00, o qual foi totalmente subscrito e integralizado pela ALL LOGÍSTICA, mediante a totalidade das ações ordinárias e preferenciais representativas do capital social da BRASIL FERROVIAS e da NOVOESTE BRASIL;

(...)

- desde a sua criação até a entrada das pessoas jurídicas em tela na sociedade, a MULTIMODAL permaneceu inativa, conforme pode atestar a DIPJ exercício 2008, ano-calendário 2007; não houve registro de qualquer despesa operacional relacionada às suas atividades; nos anos seguintes, 2008 e 2009, já com novo quadro societário, até a sua cisão total, não constam nas respectivas DIPJs registros de despesas comuns à qualquer empresa que de fato esteja operando no mercado, tais como: aluguel da sala comercial, remuneração de empregados, encargos sociais, propaganda e publicidade, etc.; verifica-se ainda que os diretores da MULTIMODAL são também diretores da ALL LOGÍSTICA;

- reforça a tese de que a MULTIMODAL nunca de fato existiu, o fato de a referida empresa ter apresentado, desde a sua criação até a sua cisão total, uma única Guia de Recolhimento do FGTS e informações à Previdência Social — GFIP, na competência 09/2007, informando a ausência de fatos geradores de contribuições previdenciárias;

- cabe ressaltar, ainda, que tendo em vista o disposto no inciso II, do artigo 3º, da Instrução Normativa RFB nº 787/2007, as pessoas jurídicas optantes pelo lucro real, a partir de 01/01/2009, passaram a ser obrigadas a apresentar escrituração contábil digital - ECD através do SPED; consultando a DIPJ, ano-calendário 2009, da fiscalizada, verificamos que esta é optante pela referida forma de tributação; no entanto, no SPED, a ECD não se encontra autenticada pelo competente órgão de registro, ou seja, a MULTIMODAL, no referido período, não possui escrita contábil regular;

(...)

- afirma a fiscalizada que “A Multimodal participações detinha a gestão de várias operações de logística ferroviária quer seja na área de transporte ferroviário de cargas, que seja nas áreas de desenvolvimento de tecnologia ferroviária e gestão de equipamentos ferroviários”; contudo, ao confrontarmos esta afirmação com o objeto social da MULTIMODAL verifica-se desacordo entre ambas; mesmo após as alterações contratuais efetuadas após a entrada do grupo ALL, o único objeto social da MULTIMODAL continuou sendo o controle de outras sociedades;

(...)

- não se verifica o propósito negocial da criação da empresa MULTIMODAL, e nem o amparo legal que autoriza a transferência do ágio, sendo que os elementos probatórios e a sequência de acontecimentos descritos deixam claros que referida empresa foi criada com o propósito de possibilitar economia indevida de tributos;

- a fiscalizada, portanto, reduziu indevidamente o seu lucro real e a sua base de cálculo da CSLL mediante exclusões mensais efetuadas no LALUR, cujos totais anuais são os seguintes:

| ANO-CALENDÁRIO | VALOR DA EXCLUSÃO ANUAL (R\$) |
|----------------|-------------------------------|
| 2011           | 22.682.740,92                 |
| 2012           | 29.644.792,08                 |
| 2013           | 29.644.792,08                 |
| <b>TOTAL</b>   | <b>81.972.325,08</b>          |

(...)

- resumidamente concluiu a fiscalização: a) a participação da Multimodal teve o único propósito de reduzir o pagamento de IRPJ e CSLL; b) como resultado da conduta dolosa, houve diminuição do efetivo valor da obrigação tributária, com o consequente pagamento a menor do tributo devido, em evidente prejuízo ao erário; c) a conduta foi realizada de forma consciente e deliberada, objetivando modificar a característica essencial do fato gerador da obrigação tributária principal; d) a conduta demonstrou desprezo ao cumprimento da obrigação fiscal especificamente à Lei 9.532, de 1997, arts. 7º e 8º;

- por esses motivos, há de ser aplicada a multa de ofício qualificada de 150%, nos termos do art. 44, §1º, I, da Lei nº 9.430/96;

- a transferência de ágio em questão foi objeto de ação fiscal anterior, no tocante à sua repercussão sobre as bases de cálculo apuradas nos anos-calendário de 2009 e 2010, e deu origem ao processo administrativo nº 10183.723840/2013-20”.

7. Devidamente intimados (Aviso de Recebimento de 02/03/2016, fls. 984; e Avisos de Recebimento de 26/02/2016, fls. 985/986), a contribuinte e os responsáveis solidários, Pedro Roberto Oliveira Almeida e Alexandre de Jesus Santoro, apresentaram

Impugnações ao lançamento individualmente e tempestivamente (fls. 1213/1301; fls. 992/1026; e 1103/1137).

8. Em sessão de 27 de janeiro de 2017, a 8ª Turma da DRJ/SPO, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a Impugnação da contribuinte e julgou improcedente as Impugnações dos responsáveis solidários, nos termos do voto relator, Acórdão nº 16-75.571 (fls. 1659/1717), cuja ementa recebeu o seguinte descritivo, *verbis*:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Por observadas as devidas formalidades legais e tendo sido lavrado por autoridade competente para tanto, descabe falar-se em nulidade do lançamento fiscal.

FATOS CONTABILIZADOS COM REPERCUSSÃO EM EXERCÍCIOS FUTUROS. EFEITOS TRIBUTÁRIOS. DECADÊNCIA.

Na hipótese de fato que produza efeito em períodos diversos daquele em que ocorreu, a decadência não tem por referência a data do evento registrado na contabilidade, mas sim, a data de ocorrência dos fatos geradores em que esse evento produziu o efeito de reduzir o tributo devido.

TRANSFERÊNCIA DE ÁGIO PARA EMPRESA VEÍCULO SEGUIDA DE SUA INCORPORAÇÃO PELA INVESTIDA. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

Não há previsão legal para fruição do tratamento fiscal previsto nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 nos casos em que ocorre transferência do ágio pago pela adquirente para outra empresa que será posteriormente extinta por incorporação reversa. Nos termos da legislação fiscal, é indedutível o ágio deduzido pela investida, em inexistindo a necessária confusão patrimonial com as suas reais investidoras.

INCORPORAÇÃO DE EMPRESA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. NECESSIDADE DE PROPÓSITO NEGOCIAL.

Não produz o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo a sucessão de operações societárias sem qualquer finalidade comercial que resulte em incorporação de pessoa jurídica em cuja contabilidade constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, com utilização de empresa veículo, unicamente para criar de modo artificial as condições para aproveitamento da amortização do ágio como dedução na apuração do lucro real e da contribuição social.

REDUÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA. SUDAM.

O direito à redução do imposto de renda das pessoas jurídicas para a implantação de empreendimento na área de atuação da SUDAM é calculado sobre o lucro da exploração, o qual não é afetado em razão de atuação fiscal.

MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO.

Comprovada a intenção de violação da norma fiscal mediante a concatenação de operações societárias eivadas de artificialidade com a finalidade de escapar do pagamento do imposto devido, é cabível a imposição da multa qualificada.

INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTOS DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA. APÓS ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO. CABIMENTO.

Cabível a multa exigida isoladamente, quando a pessoa jurídica sujeita ao pagamento mensal do IRPJ, determinada sobre a base de cálculo estimada, deixar de efetuar o seu recolhimento dentro do prazo legal de vencimento, por expressa previsão legal. A referida multa é aplicável quando a falta é detectada após o encerramento do exercício

de apuração da base de cálculo destes tributos, por interpretação lógica do disposto no artigo 44, II, 'b' da Lei nº 9.430/96.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS.  
MULTA DE OFÍCIO PELA FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE TRIBUTO.  
MATERIALIDADES DISTINTAS.

A partir do advento da MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007 a multa isolada passa a incidir sobre o valor não recolhido da estimativa mensal independentemente do valor do tributo devido ao final do ano, cuja falta ou insuficiência, se apurada, estaria sujeita à incidência da multa de ofício. São duas materialidades distintas, uma refere-se ao ressarcimento ao Estado pela não entrada de recursos no tempo determinado e a outra pelo não oferecimento à tributação de valores que estariam sujeitos à mesma.

MULTA ISOLADA. APURAÇÃO INCORRETA.

Comprovado o erro na apuração da multa isolada, é de se cancelar o valor exigido na parcela que exceder o efetivamente cabível.

JUROS DE MORA INCIDENTES SOBRE MULTA DE OFÍCIO. BASE LEGAL.  
CABIMENTO.

A multa de ofício integra a obrigação tributária principal, e, por conseguinte, o crédito tributário, sendo legítima a incidência dos juros de mora calculados com base na Taxa Selic.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

CSLL. ADIÇÃO DE DESPESAS DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. EXISTÊNCIA DE  
PREVISÃO NORMATIVA.

O decidido quanto ao IRPJ repercute igualmente no tocante à exigência de CSLL, no que for cabível. A adição, à base de cálculo da CSLL, de despesas com amortização de ágio deduzidas indevidamente pela contribuinte encontra amparo nas normas que regem a exigência da referida contribuição.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

São solidariamente responsáveis, nos termos do art. 135, inc. III, do CTN, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, pelas obrigações tributárias resultante de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte”.

9. Cientificado da decisão (AR de 20/02/2017, fl. 1155), a contribuinte All-América Latina Logística Malha Norte S/A, os responsáveis solidários Alexandre de Jesus Santoro e Pedro Roberto Oliveira Almeida (Termo de ciência por abertura de mensagem em 09/02/2017, fl. 1751 e AR de 22/02/2017, fl. 1754), interpuseram os respectivos Recursos Voluntários (fls. 1758/1865, fls. 1941/1983 e fls. 2075/2116) em **08/03/2017 e 09/03/2017**, reiterando em parte as razões já expostas em impugnações, e complementam sua defesa com os seguintes pontos:

9.1. Diferentemente do que foi afirmado na decisão da DRJ, o benefício fiscal SUDAM concedido à Recorrente é calculado sobre o valor do imposto apurado, não se tratando

de uma redução do lucro líquido. O agente fiscal não determinou o montante correto da exigência, não cumprindo o requisito previsto no inciso V, do artigo 10, do Decreto nº 70.235/72. Portanto, há de se concluir pela iliquidez dos autos

9.2. A decisão de piso inovou o critério jurídico da autuação ao trazer aos autos argumentos que até então não existiam, apresentando novos fundamentos para justificar a manutenção da responsabilidade solidária, o que é vedado por ausência de competência legal. A situação descrita enseja a nulidade da decisão recorrida.

9.3. No mérito, afirmam que as alterações societárias adotadas pela Recorrente e por seu grupo se deram de forma lícita e adequada para atingir seu objetivo. O planejamento tributário para fins de economia fiscal é legítimo quando se vale de meios não vedados expressamente em previsão legal.

9.4. A afirmação de artificialidade da JPESPE (Multimodal) não se sustenta, pois a referida sociedade exerceu a atividade de administração de sociedades, bem como procurou implementar o sistema de transporte multimodal antes de ser eliminada da estrutura societária do Grupo ALL.

9.5. O legislador não previu expressamente na Lei nº 9.532/97 restrição para a amortização do ágio às hipóteses em que há incorporação, fusão ou cisão envolvendo o adquirente original.

9.6. Os Recorrentes, os Srs. Alexandre de Jesus Santoro e Pedro Roberto Oliveira Almeida, não possuíam os poderes de gestão e execução capazes de praticar os atos previstos no artigo 135, inciso III, do CTN, na qualidade de membros do Conselho de Administração. Diferentemente do que foi apontado pela fiscalização e decisão de piso, o referido Conselho tem função de orientação e aconselhamento e não de gestão e gerência.

9.7. Não é possível a coexistência, no mesmo processo administrativo, de lançamento do crédito tributário em face da pessoa jurídica e de terceiros supostamente responsáveis, com fundamento no artigo 135, inciso III, do CTN.

10. Ao final, as Recorrentes requerem: (i) a declaração de nulidade dos autos de infração e termo de responsabilização solidária; (ii) a declaração de nulidade do acórdão da DRJ; (iii) a desconstituição dos créditos tributários exigidos; (iii) o cancelamento integral dos autos de infração originários; (iv) que se reconheça a inexistência de responsabilidade solidária com o consequente cancelamento do respectivo Termo.

11. Como o sujeito passivo foi exonerado parcialmente do crédito tributário (apuração incorreta da multa isolada) em valor superior ao limite de alçada, a Turma Julgadora recorreu de ofício a este Colegiado, nos termos do artigo 34 do Decreto nº 70.235/72 e Portaria MF 03/2008.

12. Em 15/08/2018, esta 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara do CARF resolveu, por maioria de votos, converter o julgamento em diligência (Resolução nº 1201-000.533, fls. 2117/2138), com o objetivo de:

"(...) intimar a PGFN para se manifestar acerca da questão de ordem suscitada pela Recorrente e, em especial, sobre a relação de decisões apresentadas que, a priori, demonstram ser o entendimento majoritário da época favorável ao aproveitamento fiscal de ágio em casos semelhantes ao presente.

Após, a unidade preparadora deverá intimar a Recorrente para que esclareça e demonstre se o cálculo do lucro da exploração foi de fato afetado pela amortização do ágio e eventual (se for o caso) baixa da provisão para manutenção da integridade do patrimônio líquido (inclusão de tais valores no cálculo do lucro da exploração), isso porque, via de regra, a presente autuação não deveria afetar a fruição do benefício fiscal em questão.

13. A douta PGFN apresenta a manifestação fls. 2146/2165 no sentido de ser *"inviável a aplicação do artigo 24 da LINDB à atividade administrativa do lançamento e aos julgamentos proferidos pelo CARF pelo simples fato (mas não apenas) de que a previsão ali contida não se adequa ao peculiar procedimento de constituição do crédito tributário"*.

14. Por sua vez, a ora Recorrente (fls. 2205), informou que *"após nova revisão da apuração do IRPJ e da CSLL, para atender o Termo de Diligência, constatou que o lucro de exploração não foi afetado pela amortização do ágio"*.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Gisele Barra Bossa, Relatora.

15. O Recurso Voluntário interposto pela Contribuinte é tempestivo e cumpre os demais requisitos legais de admissibilidade.

16. Quanto à admissibilidade do recurso de ofício, deve-se ressaltar o teor do art. 1º da Portaria MF nº 63/2017, a seguir transcrito:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.

§ 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.

17. No caso em tela, o valor exonerado (fl. 1717) superou o limite estabelecido pela norma em referência de 2,5 milhões. Portanto, ambos os recursos, de ofício e voluntário, são cabíveis, deles tomo conhecimento e passo a apreciar.

## Questões Preliminares

### I. Da Inocorrência da Decadência

18. A contribuinte, ora Recorrente, alega que a autoridade fiscal não poderia ter questionado a legalidade da operação, visto que transcorreu o prazo decadencial de cinco anos entre o fato que ensejou o registro do ágio e a lavratura dos autos de infração em 02/03/2016.

19. Entretanto, considero que o prazo decadencial para a lavratura de auto de infração para a glosa de despesas de amortização de ágio tem início com a efetiva dedução de tais despesas pelo contribuinte, pois somente a partir daí é possível cogitar inércia do Fisco.

20. No presente caso, a redução no valor dos tributos por conta aproveitamento de despesas de amortização de ágio ocorreu a partir de 2011, e não no momento em que foram realizadas as operações societárias que deram origem ao ágio em questão, em 2007.

21. Por essa razão, como marco inicial do prazo decadencial, não se pode tomar a data em que foram realizadas as operações societárias que deram origem ao ágio. Para esse fim, relevante é a data de ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, ao final de cada ano-calendário, a partir de 31/12/2011, nos termos do artigo 150, §4º, do CTN.

22. Nesse sentido, inclusive, é a jurisprudência desse E. CARF, *verbis*:

#### DECADÊNCIA. AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. TERMO INICIAL.

Em relação à decadência, a contagem do prazo deve ter como base a data a partir da qual o Fisco poderia efetuar o lançamento, ou seja, a data do fato gerador da obrigação. Sob essa ótica, para efeito de tributação da amortização indevida do ágio, a simples apuração desse ágio não dá azo a qualquer infração a qual só poderia, eventualmente, caracterizar-se quando da amortização. Isso porque o valor amortizado é despesa que reduz o resultado tributável gerando, quando indevida, a infração passível de lançamento.

(Processo nº 13502.721043/2014-27, Acórdão nº 1201-001.861, 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária / 1ª Seção, Sessão de 17 de agosto de 2017, Relator Luis Fabiano Alves Penteado).

#### DECADÊNCIA. FATOS COM REPERCUSSÃO EM PERÍODOS FUTUROS.

É legítimo o exame de fatos ocorridos há mais de cinco anos do procedimento fiscal para deles extrair a repercussão tributária em períodos ainda não atingidos pela caducidade. A restrição decadencial, no caso, volta-se apenas à impossibilidade de lançamento de crédito tributário no período em que se deu o fato.

(Processo nº 10845.722254/2011-65, Acórdão nº 1102-000.875, 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária / 1ª Seção, Sessão de 12 de junho de 2013, Relator João Otávio Oppermann Thomé)

23. Não há como concordar com o racional da Recorrente no sentido de que o fisco não poderia mais desafiar a formação do ágio, pois, tal racional configura verdadeiro desrespeito ao disposto no artigo 37 da Lei 9.430/96, *verbis*:

Art. 37. Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.

24. Sob este aspecto, a jurisprudência pacífica do CARF converge no sentido de que *“se a lei determina que o sujeito passivo deva guardar documentos referentes a negócios jurídicos que venham produzir efeitos fiscais futuros, há de se concluir, necessariamente, que essa lei dá ao fisco o direito de examiná-los. Pois não haveria razão de a lei tributária exigir que o sujeito passivo guardasse documentos se não fosse para ficarem à disposição de eventual exame pela autoridade tributária. E se a lei confere ao fisco o direito de examinar aqueles documentos, é porque também lhe dá o direito de vir a questionar os negócios jurídicos ali registrados, desde que para constituir créditos tributários relativos a fatos geradores ocorridos em períodos posteriores, ainda não alcançados pela decadência, nos termos do art. 150, § 4º, e do art. 173, I, ambos do CTN.”* (Processo nº 10970.720271/2012-11, Acórdão nº 9101-002.387, 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Sessão de 13 de junho de 2016, Relator Luis Flávio Neto).

25. No mais, conforme bem consignado pelo Conselheiro Roberto Caparroz de Almeida, *“pode a fiscalização verificar documentos e analisar fatos ocorridos há mais de cinco anos para deles extrair a repercussão tributária de exercícios futuros. A vedação contida no Código Tributário Nacional impossibilita apenas o lançamento de crédito tributário relativo a período já fulminado pela decadência”*. (Processo nº 16643.720041/2011-51, Acórdão nº 1201-001.872, 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária / 1ª Seção, Sessão de 19 de setembro de 2017).

26. *In casu*, relativamente a glosa do ano-calendário de 2011, o termo inicial é 31/12/2011 e, portanto, a autoridade teria até 31/12/2016 para lançar o crédito tributário respectivo. Como o auto de infração foi lavrado em 11/02/2016 e a contribuinte intimada em 02/03/2016 (fl. 984), não há que se falar em decadência do crédito tributário.

27. Dessa forma, rejeito a preliminar em questão.

## **II. Da Ausência de Nulidades e da Correta Constituição do Crédito Tributário**

28. Os Recorrentes afirmam que o acórdão da DRJ inovou por acrescentar novos argumentos para a manutenção da responsabilidade solidária que não haviam sido levantados na autuação fiscal.

29. Contudo, considero que as duntas autoridades julgadoras fundamentaram a r. decisão com base nos fatos e documentos apresentados no curso do procedimento fiscal. E, por mais que haja discordância das razões que levaram a manutenção da responsabilidade solidária das pessoas físicas, entendo tratar-se de questão de mérito.

30. No mais, vale registrar que somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos dos artigos 10 e 59, ambos do Decreto nº 70.235/72.

31. No curso do presente PAF, não foram criados impedimentos ou limitações ao contraditório efetivo e inexistem obscuridades nos fundamentos de fato e de direito que embasaram o lançamento ou a apuração do crédito tributário (no caso da multa isolada, inclusive, houve a retificação dos valores).

32. As questões atinentes à valoração da prova pertencem ao campo de análise de mérito e revisão do lançamento, e não implicam em nulidade, ao teor do artigo 60<sup>1</sup>, Decreto nº 70.235/72.

33. A contribuinte e os responsáveis solidários notoriamente compreenderam a imputação que lhes foi imposta e não tiveram seu direito de defesa cerceado. Considero que a constituição do crédito tributário foi feita de maneira correta, razão pela qual afasto a caracterização de nulidade.

## **Mérito**

### **I. Da Validade da Operação**

#### **I.1. Do Propósito Negocial da Operação**

34. A fiscalização entendeu que a transferência do ágio não seria possível, e mesmo que o fosse, este não poderia ser aceita, pois a Multimodal carece de propósito negocial, vez que teria sido criada com a finalidade de ser uma empresa veículo para que o ágio fosse transportado ao patrimônio das sociedades operacionais. E, assim sendo, conclui que a única intenção da operação foi reduzir, indevidamente, o pagamento do IRPJ e CSLL ao longo dos anos-calendário de 2011 a 2013.

35. De antemão, cumpre consignar que a teoria do propósito negocial não pode ser aplicada ao presente caso por duas razões centrais: (i) não há amparo legal na ordem jurídica posta; (ii) o fundamento da autuação limita-se a aplicação dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 (mais precisamente, o artigo 3º da Lei nº 9.249/95 e artigos 247 e 250 do RIR/99).

36. Tecnicamente, o ordenamento jurídico brasileiro não introduziu a suposta "norma antiabuso" ou "norma antielisão". O próprio parágrafo único do artigo 116, do CTN<sup>2</sup>,

---

<sup>1</sup> " Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio."

<sup>2</sup> CTN, "Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: (...)

não é autoaplicável, mas depende de regulamentação por lei ordinária, a qual não ocorreu até o presente momento.

37. No ano-calendário de 2002, houve tentativa de regulamentação do citado dispositivo por meio dos artigos 13 e 14, da Medida Provisória nº 66/2002.

38. A redação proposta para citados artigos era no sentido de que a desconsideração de ato ou negócio jurídico poderia ser feita se fosse verificada a "falta de propósito negocial ou abuso de forma". Entretanto, essa tentativa de regulamentação não logrou êxito, pois os respectivos artigos da MP 66/2002 foram excluídos quando da sua conversão na Lei nº 10.637/2002.

39. O objetivo do parágrafo único do artigo 116, do CTN é introduzir no sistema tributário nacional a possibilidade de as autoridades fiscais desconsiderarem determinadas condutas dentro de circunstâncias específicas a serem dispostas por meio de norma regulamentadora que, conforme consignado, não existe.

40. E, por mais que as autoridades fiscais tentem aplicar o citado parágrafo único do artigo 116, do CTN, a chamada "teoria da substância econômica", o entendimento uníssono na doutrina e jurisprudência atuais é o de que o referido dispositivo permanece sem efeitos e não pode ser aplicado a nenhum caso concreto até que sobrevenha a referida regulamentação por lei ordinária. Nesse sentido, já se manifestou a própria Receita Federal do Brasil:

"Desconsideração de Atos e Negócios Jurídicos - O parágrafo único do art. 116 do CTN, com redação dada pela Lei Complementar nº 104/2001, possui eficácia limitada, sendo imprescindível para sua eficácia plena a entrada em vigor de lei integrativa". (Decisão nº 3.310; 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora/MG; sessão de 27/03/2003).

No mesmo sentido já se posicionou o antigo Conselho de Contribuintes:

"IPI. DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS. O dispositivo previsto no parágrafo único do art. 116 do CTN, com a redação dada pela LC nº 104/2001, reveste-se de eficácia limitada, ou seja, dependia, à época da ocorrência dos fatos geradores alcançados pelo lançamento de ofício, da existência de norma integradora que lhe garantisse eficácia plena. Inexistente esta à época dos fatos, o lançamento padece da falta de suporte legal para sua validade e eficácia." (Acórdão nº 202-16.959, da antiga 2ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes; Rel. Cons. Maria Cristina Roza da Costa; sessão de 28/03/2006).

41. O Poder Judiciário já se externou opinião acerca inaplicabilidade da interpretação visada pela d. fiscalização e autoridades julgadoras no presente caso. Devido à eficácia limitada do parágrafo único do artigo 116 do CTN, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região proferiu a seguinte decisão:

---

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária."

"TRIBUTÁRIO. ELISÃO. EVASÃO. SIMULAÇÃO. PRESCRIÇÃO. (...) 4. Malgrado toda a discussão doutrinária acerca da aplicação da teoria econômica à elisão fiscal, o art. 116 do CTN não se aplica ao caso dos autos. É que o auto de infração se baseou no artigo 149 do CTN, isto é, na existência de simulação. Independentemente de ser considerada e aplicada com uma norma antielisiva, o art. 116 do CTN somente teria uma posição subsidiária no contexto da lide. Explico. O art. 149 do CTN é específico e taxativo ao prever os casos de evasão (dolo, simulação ou fraude). E tudo o que não se subsumir no art. 149 do CTN deve ser considerado elisão, isto até que o art. 116 do CTN (que não é auto-aplicável) venha a ser regulamentado com outras vedações." (TRF 4ª Região, 2ª Turma, Apelação Cível nº 2006.72.04.004363-8, Rel. Des. Vânia Hack de Almeida; sessão de 19/08/2008).

42. Assim sendo, as normas gerais de controle de planejamentos tributários relacionadas às figuras do abuso de direito, abuso de forma, negócio jurídico indireto, inexistência de propósito negocial (razões extratributárias relevantes) **não têm amparo no Direito Tributário Brasileiro** e, portanto, não podem ser utilizadas como fundamento para o lançamento<sup>3</sup>.

43. Como se não bastasse todo esse arrazoado e mesmo reconhecendo, de início, a impossibilidade de aplicar tais teorias, considero que a ora Recorrente trouxe conjunto probatório hábil a comprovar a existência de substância econômica nas operações realizadas e do consequente propósito negocial. Foram apresentados nos autos documentos e argumentos suficientes para que se conclua que a empresa Multimodal não foi constituída apenas para a transferência do ágio para as empresas operacionais.

44. Segundo a Recorrente, todos os atos praticados tiveram a seguinte motivação: (i) aquisição de sociedades no segmento de transporte ferroviário (Brasil Ferrovias e Novoeste) e (ii) expansão das suas atividades operacionais. A finalidade da operação foi: criar uma estrutura operacional que permitisse contemplar os interesses societários do Grupo ALL e possibilitar a gestão dos negócios no sistema de transporte multimodal.

45. Verifica-se que todos os atos societários praticados inserem-se, congruentemente, neste contexto da aquisição de empresas e implementação da operação do transporte de carga multimodal.

46. De fato, a Recorrente faz parte do Grupo ALL, o qual realiza o transporte de cargas por todo o país. E, diante das dificuldades que o transporte ferroviário de cargas enfrenta, em razão, dentre outras coisas, da escassez de linhas férreas, frente às dimensões quase continentais de nosso país, foi desenvolvido plano de negócios que visava à minimização dos frequentes atrasos nas entregas. Tal planejamento estava baseado em um sistema de entrega porta a porta, com a integração entre o transporte ferroviário e rodoviário.

---

<sup>3</sup> Para Ricardo Lobo Torres, o objetivo das normas gerais de controle de planejamentos tributários seria "combater o abuso do direito em suas diversas configurações: abuso de forma jurídica, fraude à lei, ausência de propósito mercantil e dissimulação da ocorrência do fato gerador". TORRES, Ricardo Lobo. A Chamada "Interpretação Econômica do Direito Tributário", a Lei Complementar nº 104 e os Limites Atuais do Planejamento Tributário. In Rocha, Valdir de Oliveira. O Planejamento Tributário e a Lei Complementar nº 104. São Paulo: Dialética, 2001, p. 240-241.

47. Assim, essas operações seriam concentradas no operador multimodalidade (no caso, a Multimodal, de que ora se trata), a quem caberia a função essencial de integrar os diversos tipos de transportes utilizados, até a chegada da mercadoria a seu destinatário final. Nessa medida, caberia a esse operador a contratação do transporte rodoviário (na origem, no destino ou em qualquer outro momento que se fizesse necessário), dos serviços de armazém geral, do transporte ferroviário e de outras atividades meio/fim necessárias para a consecução do transporte da maneira mais rápida, eficiente e competitiva.

48. A J.P.E.S.P.E. foi a empresa escolhida, dentro do planejamento elaborado pelo Grupo ALL, para ser a gestora do sistema multimodal de transporte de cargas, por meio de uma subsidiária. Foi necessário que a empresa J.P.E.S.P.E. (cuja razão social foi alterada, posteriormente, para Multimodal) integrasse a estrutura societária do Grupo ALL em decorrência da complexidade operacional e societária das companhias adquiridas, bem como para ser a gestora do sistema de entrega de cargas integrado, conhecido como “multimodalidade”.

49. Ademais, tendo em vista que a aquisição da Brasil Ferrovias e da Novoeste também era parte integrante de plano estratégico para a atuação do Grupo ALL no sistema de transporte de cargas multimodalidade, a Multimodal também exerceria o papel de gestora do sistema multimodalidade, sendo responsável, nos termos do que exige Lei nº 9.611/98, pela operação desse tipo de transporte.

50. Discordo das autoridades fiscais quando vinculam a ausência de propósito negocial ao fato da Multimodal não ser uma sociedade operacional. Por ser uma holding, a Multimodal tinha como um de seus propósitos negociais desenvolver o transporte multimodal, por meio de outras sociedades. Logo, não precisa ser uma sociedade operacional.

51. As sociedades holdings não se assemelham a qualquer outro tipo societário, visto que desempenham funções peculiares previstas no ordenamento jurídico, atendendo plenamente ao seu objeto social com a mera detenção de participação societária em outras companhias. Proporcionam maior facilidade para administração de controle e participações para investidores nacionais e estrangeiros.

52. Conforme descrito pela Recorrente, os planos de atuação no transporte multimodalidade pelo Grupo ALL foram frustrados, em razão do descompasso entre a legislação federal e estadual, de modo que a estrutura inicialmente imaginada foi desfeita com a cisão total da Multimodal e a versão de seu patrimônio entre as suas controladas ALL-Malha Oeste, ALL-Malha Paulista e ALL-Malha Norte (a ora Recorrente). Como não aconteceu o avanço que se esperava na documentação do transporte multimodal de cargas, a estrutura que se pensava para a operacionalização eficaz do transporte começou a não fazer sentido.

53. Assim, o Grupo ALL repensou seu formato operacional, mantendo as operações ferroviárias centralizadas em cada uma das concessionárias de transporte - inclusive, na sequência, a própria operação de transporte rodoviário deixou de ser uma opção para o complemento do transporte ferroviário - e a empresa acabou optando por integrar a sua operação

rodoviária a outros grupos especializados no setor, mantendo o seu foco operacional apenas no transporte ferroviário de cargas.

54. Ademais, não se sustenta a alegação da autoridade fiscal relativa à ocorrência de fraude na operação. A autoridade autuante imputou responsabilidades ao Grupo ALL **por questões ocorridas antes da sua entrada na sociedade** - criação de suposto esquema de empresas de prateleira. Entretanto, não apresentou provas que corroborassem suas afirmações.

55. Registre-se que, a suposta ocorrência de atos fraudulentos e artificiais deve vir acompanhada de documentos comprobatórios hábeis e idôneos, pois o elemento doloso **não se presume**.

56. Além disso, tais insinuações não têm qualquer relevância para o deslinde do caso concreto. Isso porque, para o exame do propósito negocial, o que devem ser considerados são os fatos ocorridos após a aquisição da J.P.E.S.P.E. pelo Grupo ALL e não antes disso (**como foi dito o Grupo ALL não integrava esta sociedade quando da sua origem**).

57. Vale frisar que, todas as operações societárias que acarretaram no aproveitamento do ágio pela Recorrente foram praticadas de forma legal e com o conhecimento dos órgãos competentes, conforme reconhecido na decisão recorrida: *“é de se ressaltar que as autoridades fiscais não apontaram ilegalidade ou ilicitude nos atos societários praticados”* (fls. 1697).

58. Logo, na medida em que as operações foram calcadas em atos lícitos e diante da inexistência de legislação apta a limitar a capacidade do contribuinte de se auto organizar e de gerir suas atividades, **não há que se falar em fraude à lei**, tampouco considerar a ocorrência de fraude fiscal hábil a ensejar a qualificação da multa de ofício. A existência de propósito negocial da empresa Multimodal é patente e não merece ser colocada em questão.

## **I.2. Da Legitimidade da Aquisição do Investimento e Dedução Fiscal**

59. Com a cisão total da Multimodal, a Recorrente passou a amortizar o ágio decorrente da parcela cindida, com fundamento no artigo 7º, da Lei nº 9.532/97. A fiscalização afirma que teria ocorrido, no presente caso, a “transferência” indevida do ágio apurado na aquisição das companhias Brasil Ferrovias e Novoeste pela ALL - Logística para a Recorrente. Novamente, assiste razão a Recorrente.

60. Neste caso, em análise ao histórico de aquisição de participações societárias, verificam-se dois fatos jurídicos distintos e autônomos de aquisição das ações da Brasil Ferrovias e da Novoeste Brasil: (i) primeiro, a aquisição, pela ALL - Logística, das ações de Brasil Ferrovias e Novoeste, em operação de incorporação de ações, pelo valor de R\$ 2.512.083.080,00; e (ii) a aquisição, pela Multimodal, das ações de Brasil Ferrovias e Novoeste, por meio da conferência em integralização de capital pela ALL –Logística no valor de R\$ 2.512.083.080,00 (**custo de aquisição** na conferência de ações).

61. Por conta desses dois fatos jurídicos autônomos de aquisição de participação societária, tem-se a seguinte consequência para as duas pessoas jurídicas em destaque: a ALL-América Logística deixou de possuir em seu ativo as ações de Brasil Ferrovias e Novoeste pelo custo de aquisição de R\$ 2.512.083.079,53 e passou a possuir em seu ativo um investimento em outra sociedade controlada (Multimodal) no mesmo valor de R\$ 2.512.083.079,53 - troca de ativos; e a Multimodal teve um aumento no seu ativo no valor de R\$ 2.512.083.079,53, correspondente ao investimento em Brasil Ferrovias e Novoeste, como contrapartida do aumento de capital integralizado pela ALL-Logística.

62. Consequentemente, a Multimodal passou a ser a controladora de Brasil Ferrovias e Novoeste, e, conforme se verifica pela análise da legislação societária e tributária vigente, a Multimodal estava obrigada a registrar este investimento pelo valor de patrimônio líquido (método da equivalência patrimonial).

63. Conforme consignado pela própria autoridade fiscal, a Multimodal realizou um aumento de capital de R\$ 500,00 para R\$ 2.512.083.080,00, mediante a criação de 2.512.083.080 novas quotas, no valor nominal de R\$ 1,00 cada. Estas quotas foram totalmente subscritas e integralizadas pela ALL-Logística, mediante a conferência das ações que possuía de Brasil Ferrovias e na Novoeste.

64. De fato, quando da realização da conferência das ações de Brasil Ferrovias e Novoeste, o valor atribuído pelo subscritor na integralização foi de R\$ 2.512.083.080,00 (o custo de aquisição pela ALL-Logística é o mesmo custo de aquisição pela Multimodal). Ressalte-se que, de acordo com os laudos de avaliação, a diferença entre o valor do patrimônio líquido e o valor de integralização decorre da expectativa de rentabilidade futura de Brasil Ferrovias e Novoeste.

65. A única restrição constante da legislação é que essa avaliação seja feita por 3 peritos ou por empresa especializada. No presente caso, apresentou-se o Laudo Avaliação de empresa especializada, no qual se justifica o valor do bem no fundamento econômico da expectativa de rentabilidade futura. Portanto, do ponto de vista da legislação societária, considero que o valor utilizado para a conferência das ações de Brasil Ferrovias e Novoeste na integralização do capital da Multimodal está regular.

66. Ademais, a fiscalização alega que no presente caso não estariam atendidos os requisitos dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 para a dedução do ágio, haja vista que tais dispositivos somente seriam aplicáveis na hipótese de absorção patrimonial ocorrida entre Brasil Ferrovias e Novoeste e ALL - Logística, empresas envolvidas na operação que deu ensejo ao surgimento do ágio.

67. No entanto, tais assertivas carecem de fundamento, uma vez que a Lei nº 9.532/97 não traz, em seu bojo, as restrições apontadas. Pelo contrário: a lógica da permissão da dedutibilidade do ágio, fundamentado na expectativa de rentabilidade futura, nas hipóteses de cisão, fusão e incorporação, nada mais é do que o reconhecimento de que o ágio deverá, sempre, acompanhar o investimento que lhe é subjacente.

68. Se a intenção do legislador fosse restringir a amortização fiscal do ágio às hipóteses em que há incorporação, fusão ou cisão envolvendo o adquirente original, teria especificado isto no texto da norma, para limitar a amortização às hipóteses em que a pessoa jurídica absorve o “patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária que foi por ela adquirida com ágio”. Na redação original, contudo, apenas se exige que haja a incorporação, fusão ou cisão de um investimento que foi adquirido, por qualquer contribuinte, com ágio.

69. O ágio com base na expectativa de rentabilidade futura, como ocorreu nos presentes autos, está intrinsecamente associado à expectativa de lucros futuros gerados por determinado investimento, motivo pelo qual a sua amortização dar-se-á em contrapartida dessa expectativa de lucros a serem gerados.

70. Portanto, é coerente, também do ponto de vista econômico que o valor do ágio esteja contabilizado na mesma pessoa jurídica que é detentora do investimento, pois só assim será possível a amortização desse ágio contra os lucros futuros que o justificaram.

71. A legislação tributária, não traz qualquer restrição quanto à possibilidade de conferência de bens na integralização de capital, também não traz qualquer restrição quanto à possibilidade de avaliação desse bem pelo valor de patrimônio líquido somado ao valor de expectativa de rentabilidade futura, com base em laudo de avaliação de empresa especializada.

72. Verifica-se, portanto, que o aproveitamento fiscal do ágio, como ocorre no presente caso, representa a mera fruição de um tratamento fiscal previsto em lei (artigo 7º da Lei nº 9.532/97) e não planejamento tributário. Trata-se de uma operação societária, que possui todos os requisitos legais, motivação econômica e coerência das estruturas adotadas com a finalidade pretendida.

73. Diante do acima exposto, concluo que não há qualquer vedação na legislação tributária para o registro e amortização do ágio nas operações em comento. E, portanto, o presente lançamento deve ser afastado.

74. Como o **Recurso de Ofício** está relacionado à retificação da multa isolada, uma vez exonerado *in totum* o crédito tributário, este recurso restará automaticamente negado.

## II. Das Demais Alegações

75. Caso esta relatoria reste vencida e, por conseguinte, a glosa da amortização do ágio seja mantida, passo a julgar as demais questões pertinentes ao presente processo administrativo fiscal.

### II. 1. Do Benefício Fiscal SUDAM

76. Em que pese a Recorrente afirmar que o crédito lançado é nulo em razão da desconsideração da fiscalização da existência do benefício fiscal SUDAM, consigno que tal tema deve ser tratado no mérito, se mantida a glosa do ágio.

77. A contribuinte afirma que o benefício é calculado sobre o valor do IRPJ apurado sobre o lucro de exploração e, por este motivo, após realizada a apuração do imposto devido pelo lucro real, sem qualquer redução de base em razão do benefício fiscal concedido, deduz-se o valor correspondente a 75% do IRPJ apurado sobre o lucro de exploração.

78. Contudo, não apresenta a composição de valores de forma a demonstrar que há tal impacto e, por essa razão, esta relatoria fez constar da diligência pedido de esclarecimentos a esse respeito.

79. Conforme relatado, a ora Recorrente (fls. 2205), informou que *"após nova revisão da apuração do IRPJ e da CSLL, para atender o Termo de Diligência, constatou que o lucro de exploração não foi afetado pela amortização do ágio"*.

80. Diante da ausência de afetação, tal pleito merece ser desconsiderado.

## **II. 2. Da Ausência de Vedação à Amortização do Ágio em relação à CSLL**

81. Especificamente no que concerne à CSLL, considerando que as regras de dedutibilidade aplicáveis na apuração do lucro real não podem ser estendidas automaticamente, sem previsão legal, para a apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (artigo 2º da Lei nº 7.689/88), não se pode exigir da Recorrente a adição da amortização do ágio pago na aquisição de investimento avaliado pela equivalência patrimonial na base de cálculo dessa contribuição.

82. Esse entendimento foi inclusive confirmado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, como evidencia a ementa abaixo transcrita:

"CSLL. BASE DE CÁLCULO E LIMITES À DEDUTIBILIDADE.

A amortização contábil do ágio impacta (reduz) o lucro líquido do exercício.

Havendo determinação legal expressa para que ela não seja computada na determinação do lucro real, o respectivo valor deve ser adicionado no LALUR, aumentando, portanto, a base tributável. Não há, porém, previsão no mesmo sentido, no que se refere à base de cálculo da Contribuição Social, o que, a nosso sentir, torna insubsistente a adição feita de ofício pela autoridade lançadora.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO. INAPLICABILIDADE DO ART. 57, LEI N 8.981/1995.

Inexiste previsão legal para que se exija a adição à base de cálculo da CSLL da amortização do ágio pago na aquisição de investimento avaliado pela equivalência patrimonial.

Inaplicabilidade, ao caso, do art. 57 da Lei n 8.981/1995, posto que tal dispositivo não determina que haja identidade com a base de cálculo do IRPJ.

IRPJ. CSLL. BASES DE CÁLCULO. IDENTIDADE. INOCORRÊNCIA.

A aplicação, à Contribuição Social sobre o Lucro, das mesmas normas de apuração e pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, por expressa disposição legal, não alcança a sua base de cálculo.

Assim, em determinadas circunstâncias, para que se possa considerar indedutível um dispêndio na apuração da base de cálculo da contribuição, não é suficiente a simples argumentação de que ele, o dispêndio, é indedutível na determinação do lucro real, sendo necessária, no caso, disposição de lei nesse sentido."

(CSRF, Acórdão n. 9101-002310, PA no. 12898.001543/2009-12, j. 03.05.2016).

83. Assim sendo, na remota hipótese da glosa da amortização do ágio ser mantida e, por conseguinte, esta relatoria restar vencida, com relação à CSLL a autuação deve ser cancelada em qualquer hipótese.

### **II. 3. Do Prejuízo Fiscal e da Base Negativa da CSLL**

84. A Recorrente requer o restabelecimento do saldo de prejuízo fiscal e da base negativa da CSLL, que foram compensados de ofício pela autoridade fiscal. A decisão de piso, por entender que a glosa de ofício das amortizações de ágio é procedente, não acatou o pleito da contribuinte.

85. Diante do exposto neste voto e por considerar legítimo o direito a amortização do ágio em questão, os respectivos valores de IRPJ e CSLL devem ser cancelados e o saldo de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL restabelecida.

### **II. 4. Da Atribuição de Responsabilidade Tributária Pessoal**

86. Os responsáveis solidários Alexandre de Jesus Santoro e Pedro Roberto Oliveira Almeida afirmam que a responsabilidade solidária carece de motivação, razão pela qual deve ser declarado nulo o Termo de Responsabilidade Solidária de fls. 972/974. Por trata-se de questão de mérito, será aqui apreciada.

87. No caso em questão, considero que a fiscalização motivou a imputação de responsabilidade das pessoas físicas apenas com base no fato dessas possuírem, supostamente, poderes de gerência na empresa autuada. Não cuida de estabelecer a necessária relação entre os dispositivos e os fatos que originaram o presente processo administrativo. Confira-se:

"2. Com efeito, os senhores Pedro Roberto Oliveira Almeida e Alexandre de Jesus Santoro, membros titulares do Conselho de Administração da ALL — América Latina Logística Malha Norte S.A. (ALL Malha Norte), durante o período que abrange esta fiscalização, utilizaram uma empresa veículo, a Multimodal, para possibilitar o transporte de ágio, com o fim de a ALL Malha Norte pudesse deduzir as correspondentes despesas de amortização da base de cálculo de IRPJ e CSLL.

3. O transporte do ágio teve a única intenção de reduzir, indevidamente, o pagamento do IRPJ e CSLL ao longo dos anos-calendário de 2011 a 2013.

4. Observa-se que a empresa veículo, a Multimodal, não possui substância econômica, tendo a sua constituição a finalidade, exclusiva, de reduzir o montante dos tributos,

como amplamente demonstrado no Termo de Verificação Fiscal, anexado nos autos de infração e parte integrante dos mesmos.

5. A conduta dos referidos conselheiros subsume-se ao que dispõe o art. 72 da lei nº 4.502/64, *verbis*: (...)

6. Desta forma, considerando que os senhores Pedro Roberto Oliveira Almeida e Alexandre de Jesus Santoro, na época dos fatos, possuíam poderes de gerência na empresa ALL Malha Norte, e, nessa qualidade, cometeram o ilícito descrito no referido art. 72, fica caracterizada a responsabilidade solidária prevista no art. 135, III, do CTN, transcrito no início deste termo, em decorrência de infração de lei.”

88. É certo que, a responsabilidade disciplinada no artigo 135, III, do CTN cuida de incluir pessoalmente no polo passivo da relação jurídico-tributária, o administrador responsável pela prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei.

89. Para que se configurar a responsabilidade prevista no referido artigo, devem estar presentes duas condições: (i) os sócios devem praticar atos de gestão e (ii) a obrigação tributária deve decorrer de atos praticados com abuso de poder ou contrários à lei, contrato social ou estatutos.

90. Em razão da gravidade dessas práticas, o legislador apontou **expressamente** quais pessoas devem ser pessoalmente responsabilizadas, *verbis*:

“Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.  
(grifos nossos)”

91. A partir da análise do dispositivo, verifica-se que apenas as pessoas elencadas podem ser responsabilizadas pessoalmente. No mais, caso a pessoa seja sócia, mas não tenha poderes de gestão, deve ser afastada a responsabilidade pessoal. **Da mesma forma, ainda que tenha poderes de gestão, deve ser comprovado o nexo de causalidade entre a prática de atos com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatutos e a exigência do crédito tributário em litígio.**

92. Neste sentido, é o posicionamento já consolidado em sede de repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal. Confirma-se:

DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. ART 146, III, DA CF. ART. 135, III, DO CTN. SÓCIOS DE SOCIEDADE LIMITADA. ART. 13 DA LEI 8.620/93. INCONSTITUCIONALIDADES FORMAL E MATERIAL. REPERCUSSÃO GERAL. APLICAÇÃO DA DECISÃO PELOS DEMAIS TRIBUNAIS. 1. Todas as espécies tributárias, entre as quais as contribuições de seguridade social, estão sujeitas às normas gerais de direito tributário. 2. O Código Tributário Nacional estabelece algumas regras matrizes de responsabilidade tributária, como a do art. 135, III, bem

como diretrizes para que o legislador de cada ente político estabeleça outras regras específicas de responsabilidade tributária relativamente aos tributos da sua competência, conforme seu art. 128. 3. O preceito do art. 124, II, no sentido de que são solidariamente obrigadas **“as pessoas expressamente designadas por lei”, não autoriza o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN, tampouco a desconsiderar as regras matrizes de responsabilidade de terceiros estabelecidas em caráter geral pelos arts. 134 e 135 do mesmo diploma.** A previsão legal de solidariedade entre devedores – de modo que o pagamento efetuado por um aproveite aos demais, que a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, também lhes tenha efeitos comuns e que a isenção ou remissão de crédito exonere a todos os obrigados quando não seja pessoal (art. 125 do CTN) – pressupõe que a própria condição de devedor tenha sido estabelecida validamente. 4. **A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios. A referência ao responsável enquanto terceiro (dritter Person, terzo ou tercero) evidencia que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela. O “terceiro” só pode ser chamado responsabilizado na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, estabelecidos, ainda que a contrario sensu, na regra matriz de responsabilidade tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte.** 5. **O art. 135, III, do CTN responsabiliza apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão-somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Desse modo, apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a pessoalidade entre o ilícito (mal gestão ou representação) e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade.** 6. O art. 13 da Lei 8.620/93 não se limitou a repetir ou detalhar a regra de responsabilidade constante do art. 135 do CTN, tampouco cuidou de uma nova hipótese específica e distinta. Ao vincular à simples condição de sócio a obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade limitada perante a Seguridade Social, tratou a mesma situação genérica regulada pelo art. 135, III, do CTN, mas de modo diverso, incorrendo em inconstitucionalidade por violação ao art. 146, III, da CF. 7. O art. 13 da Lei 8.620/93 também se reveste de inconstitucionalidade material, porquanto não é dado ao legislador estabelecer confusão entre os patrimônios das pessoas física e jurídica, o que, além de impor desconsideração ex lege e objetiva da personalidade jurídica, descaracterizando as sociedades limitadas, implica irrazoabilidade e inibe a iniciativa privada, afrontando os arts. 5º, XIII, e 170, parágrafo único, da Constituição. 8. Reconhecida a inconstitucionalidade do art. 13 da Lei 8.620/93 na parte em que determinou que os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada responderiam solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social. 9. Recurso extraordinário da União desprovido. 10. Aos recursos sobrestados, que aguardavam a análise da matéria por este STF, aplica-se o art. 543-B, § 3º, do CPC.

(Recurso Extraordinário nº 562276/PR, Tribunal Pleno, Relatora Ministra Ellen Gracie, Julgado em 03/11/2010, DJe nº 27, Publicado em 10/02/2011).

93. O artigo 135 do CTN aponta a necessidade de elemento subjetivo, mais especificamente, dolo ou fraude para a configuração da responsabilidade, cabendo à fiscalização demonstrar e provar que as pessoas indicadas praticaram diretamente ou toleraram o ato abusivo, ilegal ou contrário ao estatuto enquanto sócias com poder de gerência. Por fim, deve comprovar que os diretores, gerentes (de fato ou de direito) ou representantes da pessoa jurídica exerciam tais funções de gestão durante o período que ocorreu o fato gerador. Somente a partir desta construção probatória é possível imputar a responsabilidade pessoal constante do artigo 135, III, do CTN.

94. Os Recorrentes figuravam como membros do Conselho de Administração e, portanto, não tinham sequer a possibilidade de praticar atos de gestão em concreto.

95. O artigo 135 do CTN aponta a necessidade de elemento subjetivo, mais especificamente, dolo ou fraude para a configuração da responsabilidade, cabendo à fiscalização demonstrar e provar que cada uma das pessoas indicadas praticaram diretamente ou toleraram o ato abusivo, ilegal ou contrário ao estatuto enquanto sócias com poder de gerência. Tais evidências não se verificam nos presentes autos.

96. Por fim, a autoridade autuante deve comprovar que os diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica exerciam tais funções de gestão durante o período que ocorreu o fato gerador. Somente a partir desta construção probatória é possível imputar a responsabilidade pessoal constante do artigo 135, III, do CTN.

97. Mas não é só, a decisão de piso, na tentativa de justificar a imputação de responsabilidade, aponta como fundamento a própria imputação da multa qualificada diante de suposta presença de ato fraudulento. Entretanto, por considerar que não existem elementos capazes de justificar a qualificação da multa de ofício, tampouco atendimento dos requisitos constantes do artigo 135, III, do CTN, o Termo de Responsabilidade Solidária carece de motivação.

98. A exigência da multa qualificada não pode ser utilizada como fundamento para a manutenção da responsabilidade em face das pessoas físicas. Estamos tratando de institutos jurídicos distintos, com requisitos próprios.

99. No mais, em outros autos de infração de IRPJ e CSLL relativos a outros anos-calendário e originários do mesmo âmbito debatido neste processo, as pessoas físicas sequer foram incluídas enquanto responsáveis solidários.

100. Em que pese não tenha ocorrido cerceamento de defesa, resta evidente a que as autoridades fiscal e julgadoras não cuidaram demonstrar o preenchimento dos requisitos constantes do artigo 135, III, do CTN, capazes de justificar a manutenção da imputação de responsabilidade tributária pessoal.

101. Diante do exposto, afasto a responsabilidade tributária pessoal imputada aos Srs. Alexandre de Jesus Santoro e Pedro Roberto Oliveira Almeida.

## **II. 5. Da Questão de Ordem Suscitada e seus Impactos na Exigência das Multas**

102. A Recorrente apresentou questão de ordem para fins de requerer a aplicação imediata do artigo 24, do Decreto-Lei nº 4.657/42, incluído pela Lei nº 13.655/2018, com o consequente cancelamento das respectivas autuações fiscais.

### **Da Aplicabilidade da LINDB ao CAREF**

103. Inicialmente, cumpre consignar que a Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB) deve ser observada e aplicada por todos os Órgãos de Estado.

104. A decisão da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (dentre outras que depois foram proferidas), chamou a atenção dos operadores ao afastar a aplicação desta Lei a atividade judicante do CARF, *verbis*:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2002

“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. QUESTÃO DE ORDEM. CONHECIMENTO.

Não se conhece de questão de ordem cujo conteúdo não tem pertinência com o objeto do Recurso Especial, tampouco é aplicável ao Processo Administrativo Fiscal.”

(Processo nº 19515.003515/2007-74, Acórdão nº 9202-006.996, 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Sessão de 21 de junho de 2018, Relatora Maria Helena Cotta Cardozo).

105. Como fundamento, o voto condutor do r. Acórdão entendeu que a lei só “*promoveu alterações na atuação dos órgãos de controle da Administração Pública, principalmente do Tribunal de Contas da União (TCU)*”. Fez questão de consignar que “*os dispositivos ora tratados basearam-se na obra dos Professores Carlos Ari Sundfeld e Floriano de Azevedo Marques Neto, denominada Contratações Públicas e Seu Controle, o que não deixa margem de dúvida acerca da natureza essencialmente administrativa dos novos dispositivos*”.

106. No mais, registrou que “*em nenhum momento a lei em tela sinaliza que seria dirigida à atividade judicante administrativa, como é o caso do CARF*”, de modo que, “*quando muito, a aplicação desta lei no CARF restringir-se-ia às atividades essencialmente administrativas, afetas à sua Secretaria-Executiva*”.

107. Diante de tais colocações, os citados professores e coautores do anteprojeto da LINDB, manifestaram-se na mídia. Vale conferir os seguintes trechos, *verbis*:

Floriano de Azevedo Marques<sup>4</sup>

“A Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro trata da aplicação da norma por todo o órgão que o faça no exercício de competência estatal. **Me surpreende que este argumento tenha sido utilizado para gerar uma imunidade à Lei de Introdução – ou por acaso o Carf não utiliza a regra da Lei de Introdução sobre a vigência?** Aplicar a LINDB na contratação ou exoneração de servidor público? Esta é uma interpretação contra legis.”

(...)

“Se alguém achar que existe algum órgão que é imune à aplicação das Leis de Introdução”, ponderou, “este alguém está dizendo que algum órgão está imune à aplicação das regras do Direito”.

Carlos Ari Sundfeld<sup>5</sup>

<sup>4</sup> MENDES, Guilherme. CARF deve aplicar artigo 24 da LINDB, afirma autor da nova redação da norma. Jota, São Paulo, 06 ago. 2018. Disponível em: <https://goo.gl/phv85x>. Acesso em: 07 ago. 2018. “Floriano de Azevedo Marques, que formulou as alterações da lei, afirma que o CARF não está imune à sua aplicação.”

“A resposta quanto ao âmbito de incidência dos novos arts. 20 a 30 da Lei de Introdução é bem clara, a começar da ementa da lei que a alterou. Trata-se de **“disposições sobre segurança jurídica e eficiência na criação e aplicação do direito público”**. Os **dispositivos da lei 13.655 não são de direito administrativo em sentido estrito** (isto é, sobre contratos administrativos, servidores públicos, serviços públicos e outros temas a cargo dos professores desse ramo), **tampouco sobre controle da administração; a lei é geral de direito público**.

**Seus dispositivos são abrangentes e serão observados nas operações jurídicas envolvendo o direito público em geral.** Entendem-se como tal as operações cuja tutela tenha como centro as autoridades administrativas, embora com fiscalização e participação de controladores externos e juízes. **Em suma, os arts. 20 a 30 da Lei de Introdução tratam do direito público cuja aplicação primária seja administrativa.**

(...)

**Quanto à esfera administrativa, a lei não fez distinções nem previu tratamento especial ou imunidades para suas subdivisões. Logo, a Lei de Introdução reformada tem de ser observada por todas as autoridades administrativas, seja qual for sua atuação material específica (ativa, consultiva, controladora, licenciadora, reguladora, sancionadora, etc.), a legislação setorial a que está sujeita (contratual, concorrencial, tributária, etc.), sua vinculação organizacional (autoridades singulares, membros de colegiado, etc.) ou seu nível hierárquico (primeira instância, órgãos recursais, Chefe do Executivo, etc.).**

Eis então o âmbito objetivo de incidência da lei: situações de criação e aplicação do direito público sob tutela primária da administração pública como um todo. Ela impacta diretamente a aplicação dos direitos constitucional, tributário, administrativo (em sentido estrito), financeiro, ambiental, sanitário, concorrencial, previdenciário, de trânsito, enfim, os ramos do direito público.

(...)

Impor normas comuns a todos os administradores, controladores e juízes não significa desconhecer as especificidades de organização e funcionamento do controle externo e do Judiciário, tampouco as diferenças que existem na extensão de suas competências de aplicação das normas de direito público cuja tutela primária seja da administração. Para a sujeição de todos às mesmas normas sobre criação e aplicação do Direito, a **Lei de Introdução levou em conta a necessidade de coerência normativa: nem o juiz, nem o controlador, podem invalidar, sancionar ou substituir as opções do administrador usando parâmetros de interpretação e decisão discrepantes dos que são naturais e exigíveis na função administrativa.**

**A interpretação tributária feita pelo juiz tem de estar sujeita às mesmas diretrizes que vinculam o administrador tributário. Por identidade de razão, autoridades administrativas judicantes (como o CARF) não podem, para decidir casos, usar conjunto próprio e autônomo de referências jurídicas, diversas das que estão a vincular o administrador tributário ativo e o Poder Judiciário. Convém não esquecer que, ao menos nesse sentido, o Direito é uno, e que a autoridade judicante administrativa em matéria tributária nada mais faz do que aplicar o Direito, e não outra coisa qualquer.”** (grifos nossos)

108. Em vista do exposto, fica claro que a LINDB é plenamente aplicável ao CARF e, pessoalmente, não encontro qualquer sentido técnico, jurídico ou hermêutico para afastar os preceitos contidos na LINDB da atividade judicante administrativa.

---

<sup>5</sup> SUNDFELD, Carlos Ari. LINDB: Direito Tributário está sujeito à Lei de Introdução reformada. Jota, São Paulo, 10 ago. 2018. Disponível em: <https://goo.gl/3kub1r>. Acesso em: 10 ago. 2018.

109. Não há dúvidas de que a LINDB é preceito norteador interpretativo que objetiva, em última análise, assegurar segurança jurídica e previsibilidade aos administrados e anseia pela almejada coerência normativa dada a unicidade do Direito.

110. Nessa esteira, o primado da eficiência buscar atingir tais preceitos e garantir a satisfatividade das decisões na esfera administrativa. De acordo com Prof. Dr. Humberto Ávila<sup>6</sup> "para que a administração esteja de acordo com o dever de eficiência, não basta escolher meios adequados para promover seus fins. A eficiência exige mais o que mera adequação. Ela exige satisfatoriedade na promoção dos fins atribuídos à administração. Escolher um meio adequado para promover um fim, mas que promove o fim de modo insignificante, com muitos efeitos negativos paralelos ou com pouca certeza, é violar o dever de eficiência administrativa. O dever de eficiência traduz-se, pois, na exigência de promoção satisfatória, para esse propósito, a promoção minimamente intensa e certa do fim".

111. Assim sendo, a inobservância dos citados preceitos aqui descritos viola o princípio da eficiência, pois os litígios acabam sendo levados para o âmbito do Poder Judiciário. Para além do ônus suportado pelas partes, temos o ônus para a própria Administração Pública. O Estado é um só e os custos do contencioso são suportados por todos os cidadãos brasileiros. A eficiência de gestão dos recursos públicos e o cuidado na busca de soluções satisfativas são valores legais necessários à promoção do interesse público e não podem ser considerados incompatíveis com esse objetivo.

112. Esses valores atrelados à eficiência, estabilidade e uniformidade são grandes marcos do CPC/2015 e devem liderar não só as iniciativas do Poder Judiciário, mas desafiar os órgãos do Legislativo e Executivo a cumprirem suas funções como verdadeiros guardiões da segurança jurídica.

113. Dito isto, é fácil evidenciar que a LINDB está alinhada aos princípios que regem a Administração Pública, constantes do artigo 37<sup>7</sup>, da CF/88 e do artigo 2º<sup>8</sup>, da Lei nº 9.784/99, às diretrizes processuais da Lei nº 13.105/2015<sup>9</sup> (Código de Processo Civil) e, portanto, não há como afastar sua aplicação no âmbito do CARF.

---

<sup>6</sup> ÁVILA, HUMBERTO. Moralidade, Razoabilidade e Eficiência na Atividade Administrativa. In: Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado, nº 04, out/nov/dez 2005, p. 23-24. Disponível em: <https://goo.gl/Hn3CpK>. Acesso em: 01/01/2018.

<sup>7</sup> "Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:"

<sup>8</sup> Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

<sup>9</sup> Sobre o tema, não é demais citar os valores processuais contantes dos artigos 4º, 6º e 8º, da Lei nº 13.105/2015:

"Art. 4º As partes têm o direito de obter em prazo razoável a solução integral do mérito, incluída a atividade satisfativa. (...)

Art. 6º Todos os sujeitos do processo devem cooperar entre si para que se obtenha, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva. (...)

Art. 8º Ao aplicar o ordenamento jurídico, o juiz atenderá aos fins sociais e às exigências do bem comum, resguardando e promovendo a dignidade da pessoa humana e observando a proporcionalidade, a razoabilidade, a legalidade, a publicidade e a eficiência."

## Da Pertinência da Questão de Ordem Suscitada

114. É notório que tema ágio é altamente controvertido e respondeu em 2014, pelo montante de R\$ 18,7 bilhões, nas 30 maiores empresas não-financeiras do País (em receita líquida) que acumulavam R\$ 283,4 bilhões em contencioso tributário, conforme estudo empírico realizado por Ana Teresa Lopes<sup>10</sup> na Escola de Direito da Fundação Getúlio Vargas.

115. Não podemos olvidar que tais montantes, a depender da classificação de risco da companhia, podem afetar seu resultado financeiro caso devida ou indevidamente provisionados. Portanto, em termos práticos, se determinada demanda tem classificação de perda remota, por exemplo, o valor em litígio não precisa ser provisionado e pode ser reinvestido na atividade produtiva e/ou na expansão as operações empresariais.

116. Do contrário, se a expectativa de perda for provável, o resultado da companhia será impactado. Essas são as próprias diretrizes do CPC 25<sup>11</sup>:

### "Provisão

14. Uma provisão deve ser reconhecida quando: (a) a entidade tem uma obrigação presente (legal ou não formalizada) como resultado de evento passado; (b) seja provável que será necessária uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos para liquidar a obrigação; e (c) possa ser feita uma estimativa confiável do valor da obrigação.

Se essas condições não forem satisfeitas, nenhuma provisão deve ser reconhecida.

### Obrigação presente

15. Em casos raros não é claro se existe ou não uma obrigação presente. Nesses casos, presume-se que um evento passado dá origem a uma obrigação presente se, levando em consideração toda a evidência disponível, é mais provável que sim do que não que existe uma obrigação presente na data do balanço.

16. Em quase todos os casos será claro se um evento passado deu origem a uma obrigação presente. Em casos raros – como em um processo judicial, por exemplo –, pode-se discutir tanto se certos eventos ocorreram quanto se esses eventos resultaram em uma obrigação presente. Nesse caso, a entidade deve determinar se a obrigação presente existe na data do balanço ao considerar toda a evidência disponível incluindo, por exemplo, a opinião de peritos. A evidência considerada inclui qualquer evidência adicional proporcionada por eventos após a data do balanço. Com base em tal evidência: (a) quando for mais provável que sim do que não que existe uma obrigação presente na data do balanço, a entidade deve reconhecer a provisão (se os critérios de reconhecimento forem satisfeitos); e (b) quando for mais provável que não existe uma obrigação presente na data do balanço, a entidade divulga um passivo contingente, a menos que seja remota a possibilidade de uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos (ver item 86)." (grifos nossos)

<sup>10</sup> LOPES, Ana Teresa. *O contencioso tributário sob a perspectiva corporativa: estudo das informações publicadas pelas maiores companhias abertas do país*. Dissertação de mestrado apresentada no programa de direito da FGV DIREITO SP (p. 35 e p. 49), em 15/03/2017. Disponível em: <https://goo.gl/2xp1fN>. Acesso em: 24/07/2018.

<sup>11</sup> "Na elaboração das demonstrações financeiras é comum que as empresas reconheçam como provisão os valores relativos às ações judiciais passivas cuja probabilidade de perda é provável. De acordo com o CPC 25, embora haja um nível de incerteza nestas provisões, o reconhecimento desses eventos como passivo indica que é mais provável que a saída de caixa aconteça do que não aconteça (itens 15 e 16)", por CANADO, Vanessa. *Precedentes e Probabilidade de Perda em Ações Judiciais*. Jota, São Paulo, 10 mai. 2018. Disponível em: <https://goo.gl/eHKKPf>. Acesso em: 13 ago. 2018.

117. Esse singelo exemplo serve para demonstrar como a mudança repentina de entendimento do CARF pode impactar diretamente a tomada de decisão dos investidores.

118. Vejam que, em razão da alteração de posicionamento, as empresas acabam, inevitavelmente, por afetar seus resultados. Tal movimentação financeira é, por óbvio e diretamente, sentida pelos investidores<sup>12</sup>. O efeito desta dinâmica nefasta é simples: assistimos o desinvestimento nas operações nacionais, o agravamento do “Custo Brasil”<sup>13</sup>, a saída de grupos econômicos do país e o aumento da crise de confiança diante da insegurança jurídica provocada pelos Órgãos de Estado.

119. Sobre este aspecto, bem caminhou o artigo 20 da LINDB, ao dispor que:

"Art. 20. Nas esferas administrativa, controladora e judicial, **não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão**.

**Parágrafo único. A motivação demonstrará a necessidade e a adequação da medida imposta ou da invalidação de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, inclusive em face das possíveis alternativas.**"

120. A devida motivação calcada em valores concretos, a observância prática dos efeitos da decisão proferida e a publicização de eventual mudança de posicionamento, são fundamentais para trazer coerência aos julgados, bem como asseguram que o administrado tenha ciência e previsibilidade para bem gerir suas atividades empresariais.

121. Igualmente alinhado aos valores da segurança jurídica e da previsibilidade, o invocado artigo 24, da LINDB, proíbe expressamente que a administração tributária dê aplicação retroativa a nova interpretação sobre a legislação tributária, *verbis*:

#### **LINDB**

"Art. 24. **A revisão**, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as **orientações gerais da época**, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se **declarem inválidas situações plenamente constituídas**.

**Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público**." (grifos nossos)

<sup>12</sup> A simples divulgação dos balanços e notas explicativas afugentam os investimentos.

<sup>13</sup> O custo Brasil é um termo genérico, usado para descrever o conjunto de dificuldades estruturais, burocráticas e econômicas que encarecem o investimento no Brasil, dificultando o desenvolvimento nacional, aumentando o desemprego, o trabalho informal, a sonegação de impostos e a evasão de divisas. Em outros termos, "é custo adicional de transacionar, de realizar negócios, no Brasil, em comparação ao custo em um país com instituições que funcionam adequadamente", em PINHEIRO, Armando Castelar. A Justiça e o Custo Brasil. In: Revista USP, nº 101, mar/abr/mai. São Paulo, p. 141-158. Disponível em: <https://goo.gl/CSvJcn>. Acesso em: 07/06/2019.

122. De acordo com o próprio autor do Anteprojeto da LINDB, Floriano de Azevedo Marques<sup>14</sup>, tal dispositivo é plenamente aplicável ao CARF, *verbis*:

"O art. 24 proíbe que a administração tributária dê aplicação retroativa a nova interpretação sobre a legislação tributária, de modo que nenhuma revisão de validade de ato singular da autoridade (o lançamento, por exemplo) pode ser feita por mudança da orientação geral a respeito. Aliás, como se sabe, a proibição da irretroatividade da nova interpretação vai além dos simples casos de invalidação de atos administrativos, pois está prevista em termos amplos na Lei Federal de Processo Administrativo (art. 2º, parágrafo único, XIII) e no Código Tributário (art. 100, II, III e parágrafo único, e art. 146)."

123. No presente caso, conforme relatado, a Recorrente teria amortizado, indevidamente, o ágio apurado na aquisição das companhias Brasil Ferrovias S/A e Novoeste Brasil S/A, uma vez que, supostamente, não haveria razões econômicas ou negociais para a criação da Multimodal Participações Ltda., suposta "empresa veículo" que teria sido utilizada apenas para transferência do ágio da ALL - América Latina Logística S/A para as companhias operacionais ALL- América Latina Logística Malha Paulista, ALL - América Latina Logística Malha Oeste e ALL - América Latina Logística Malha Norte (atual Rumo Malha Norte S/A, ora Recorrente).

124. Ocorre que, segundo o entendimento predominante do CARF, o aproveitamento fiscal do ágio em casos semelhantes ao presente era considerado legítimo e plenamente válido.

125. Nesse sentido, a ora Recorrente cuidou de relacionar casos semelhantes ao presente, são eles:

"Acórdão nº 105-16.395 (Sessão de 25/04/2007); acórdão nº 105-16.774 (Sessão de 08/11/2007); acórdão nº 101-97.027 (Sessão de 13/11/2008); acórdão nº 1402-000.342 (Sessão de 15/12/2010); acórdão nº 1101-00.354 (Sessão 02/09/2010); acórdão nº 1201-00.548 (Sessão de 03/08/2011); acórdão nº 1301-000.711 (Sessão de 19/10/2011); acórdão nº 1402-000.802 (Sessão de 21/10/2011); acórdão nº 1201-000.659 (Sessão de 15/03/2012); acórdão nº 1101-000.708 (Sessão de 11/04/2012); acórdão nº 1101-000.709 (Sessão de 11/04/2012); acórdão nº 1201-000.689 (Sessão de 08/05/2012); acórdão nº 1402-001.077 (Sessão de 13/06/2012); acórdão nº 1301-000.999 (Sessão de 07/08/2012); acórdão nº 1202-000.884 (Sessão de 03/10/2012); acórdão nº 1101-000.835 (Sessão de 04/12/2012); acórdão nº 1402-001.279 (Sessão de 04/12/2012); acórdão nº 1402-001.310 (Sessão de 05/12/2012); acórdão nº 1102-000.873 (Sessão de 11/06/2013); acórdão nº 1402-001.409 (Sessão 10/07/2013); acórdão nº 1102-000.982 (Sessão de 04/12/2013)".

Ademais, à época das operações aqui analisadas, a jurisprudência administrativa majoritária admitia a validade de operações realizadas com o intuito de reduzir a carga tributária, desde que praticadas de acordo com as normas legais, tal como se verifica no caso em tela. Confira-se: acórdão nº 106-14.486 (Sessão de 16/03/2005); acórdão nº 102-47.181 (Sessão de 09/11/2005); e acórdão nº 102-47.521 (Sessão de 26/04/2006)."

<sup>14</sup> MENDES, Guilherme. CARF deve aplicar artigo 24 da LINDB, afirma autor da nova redação da norma. Jota, São Paulo, 06 ago. 2018. Disponível em: <https://goo.gl/phv85x>. Acesso em: 07 ago. 2018. "Floriano de Azevedo Marques, que formulou as alterações da lei, afirma que o CARF não está imune à sua aplicação."

126. Assim sendo e diante da ausência de enfrentamento da relação de julgados apresentada pela ora Recorrente, não há dúvidas de que, *in casu*, a contribuinte estava diante de prática reiterada da administração pública. Em outros termos, havia o entendimento de que tais operações seriam toleráveis para este E. CARF, de acordo com a própria legislação e das decisões favoráveis proferidas e, assim sendo, como podemos sequer cogitar a imputação de multa de ofício de 75% ou pior, multa qualificada de 150%? Definitivamente, tal posicionamento não encontra amparo nem na LINDB, nem no CTN ou na Constituição Federal e claramente atenta contra a própria moralidade administrativa.

127. Isto posto, se a pretensão dos litigantes no presente processo limita-se a discutir potenciais sutilezas técnicas que afastariam a aplicação do artigo 24, da LINDB ao CARF, vamos à elas:

**O Artigo 24, da LINDB visa trazer eficácia e reforçar a observância dos Preceitos contidos no CTN e na CF/88**

128. Da simples leitura do caput do artigo 24, da LINDB é possível evidenciar sua clara convergência e perfeita conformação com os preceitos contidos no artigo 2º, parágrafo único, inciso XIII, da Lei nº 9.784/1999, artigo 100, incisos II, III e parágrafo único e artigo 146, do CTN. Confira-se:

**Lei nº 9.784/1999**

"Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de: (...)

**XIII - interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação."**

**CTN**

"Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: (...)

**II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;**

**III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;**

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo."

129. A expressão "prática reiterada" impõe que seja dado o mesmo tratamento jurídico-tributário para os contribuintes que estejam em situação equivalente, sob pena de afronta aos princípios da igualdade e da capacidade contribuinte. Aliás, deixar de observar esse regramento cria, além de injustiça fiscal, disfunções concorrenciais têm termos comerciais.

130. É certo que, o objetivo dos novos artigos da LINDB, dentre eles o artigo 24, não foi alterar regras de caráter específico (e.g. CTN ou legislação relativa ao PAF), de modo que estas continuem em vigor, sem qualquer alteração, mas contribuir para dar maior eficácia e aumentar o grau de segurança jurídica na aplicação dessas disposições setoriais. Daí, inclusive, ser irrelevante o fato de a LINDB ter sido instituída por lei ordinária e não lei complementar. Os efeitos indicados por esta relatoria estão atrelados às próprias disposições do **artigo 100, III e § único**, do CTN, combinadas com o artigo 24, da LIND - dispositivo de caráter geral que tem, justamente, a finalidade de trazer diretrizes interpretativas.

131. Outro aspecto relevante que merece ser superado diz respeito à expressão “*revisão*” constante do *caput* do artigo 24 da LINDB, considero que o dispositivo também protege em concreto o auto lançamento – “*situação plenamente constituída*”. Isso porque, o contribuinte agiu segundo as “*orientações gerais da época*” - os julgados deste E. CARF são interpretações públicas e, por conseguinte, o contribuinte não se baseou nas suas próprias visões privadas sobre o critério jurídico que seria aplicável. Em outros termos, o Estado não pode, com base em nova interpretação, contestar auto lançamento que se limitou a acolher interpretação pública que vigorava.

132. Por fim, com relação à preferência pela aplicação do artigo 100, II, do CTN em detrimento do artigo 100, III, do mesmo dispositivo por potencial especialidade, considero o inciso II (*II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa*) é aplicável aos casos em que o reconhecimento do valor normativo às interpretações já contem estabilidade de grau máximo, leia-se Súmulas deste E. CARF, decisões proferidas sobre o regime de repetitivo e repercussão geral. Nessas hipóteses, **o próprio lançamento deve ser afastado**.

133. Já o inciso III (“*III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas*”), é aplicável, em linha com as próprias diretrizes do artigo 24 da LINDB (§ único. “*Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público*”), quando à época do fato gerador, existam manifestações equívocas que, **por seu maior volume ou pelo grau superior do órgão de que emanadas**, bastem para sinalizar ao contribuinte de boa fé que a interpretação da lei tributária feita por certo órgão administrativo ou judicial foi superada, ainda que incerta. Para ambos os diplomas normativos, basta a existência de costume administrativo tributário quanto ao critério jurídico de interpretação da lei, não se exige a definitividade dessa jurisprudência administrativa, tampouco sua formalização em grau máximo (edição de Súmula CARF).

134. Em síntese, considero que a LINDB: (i) é aplicável em matéria tributária; (ii) a norma geral constante do artigo 24 da LINDB, em linha com os citados dispositivos da legislação tributária proíbe, a retroação de nova orientação; (iii) sua função é contribuir de modo importante para eficácia das disposições particulares, especialmente o artigo 100, III, do CTN. Com efeito, **não cabe no presente processo a aplicação de qualquer penalidade – multas em geral**.

## II. 6. Da Ausência de elementos para a Aplicação de Multa Qualificada

135. Na remota hipótese dos efeitos da questão de ordem não serem admitidos por esse colegiado, passo a analisar a questão relativa à qualificação da multa de ofício.

136. A fiscalização concluiu que houve fraude na operação que gerou o ágio em questão, o que enseja a aplicação de multa qualificada, entretanto, como já mencionado, não verifiquemos nos autos a presença de elementos que justifiquem a aplicação da multa qualificada de 150%.

137. A autoridade fiscal não logrou êxito em comprovar que os Recorrentes teriam praticado a conduta dolosa descritas no artigo 72 da Lei nº 4.502/64.

138. Conforme o artigo 18 do Código Penal, crime doloso ocorre *quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo*, assim, o dispositivo legal está conforme a teoria da vontade adotada pela lei penal brasileira. Para que o crime se configure, o agente deve conhecer os atos que realiza e a sua significação, além de estar disposto a produzir o resultado deles decorrentes. Assim, a responsabilidade pessoal do agente deve ser demonstrada/provada. Portanto, é imperioso encontrar evidenciado nos autos o intuito de fraude, não sendo possível presumir sua ocorrência.

139. Em linha este raciocínio, para o Alberto Xavier<sup>15</sup>, a figura da fraude exige três requisitos. O um, que a conduta tenha **finalidade** de reduzir o montante do tributo devido, evitar ou diferir o seu pagamento; o dois, o **caráter doloso** da conduta com intenção de resultado contrário ao Direito; e, o três, que tal ato seja o **meio** que gerou o prejuízo ao fisco

140. Na prática, a comprovação da finalidade da conduta, do seu caráter doloso e do nexo de causalidade entre a conduta ilícita do contribuinte e o prejuízo ao erário é condição *sine qua non* para enquadrar determinada prática como fraudulenta.

141. É importante reforçar que o reconhecimento de quaisquer destas práticas deve ser comprovado pela autoridade fiscal através do nexo entre caso concreto e a suposta sonegação, fraude ou conluio e caracterização efetiva do dolo. Esse é o entendimento deste E. C. CARF, *verbis*:

"(...) MULTA QUALIFICADA. FALTA DE COMPROVAÇÃO DE DOLO. NÃO CABIMENTO.

É incabível a aplicação de multa qualificada, com percentual de 150%, quando não restar comprovada a conduta dolosa do sujeito passivo, em especial nos casos de planejamento tributário acerca do qual haja divergência na doutrina e na jurisprudência. (...) (Processo nº 16682.720182/2010-27, Acórdão nº 1301002.670, 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária / 1ª Seção, Sessão de 18 de outubro de 2017, Relator Roberto Silva Junior). (grifos nossos)

<sup>15</sup> XAVIER, Alberto. Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva. São Paulo: Dialética, 2000, p. 78.

142. Vejamos trecho deste acórdão sobre o assunto:

"O pressuposto de multa qualificada, de acordo com o §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, é a existência de sonegação, fraude ou conluio. **É preciso que o sujeito passivo tenha agido de forma deliberada e consciente, buscando obter um ganho indevido, em detrimento da Fazenda. É necessária a prova da conduta dolosa.** Os fatos comprovados nos autos devem gerar a convicção de que os autuados, tendo consciência da ilicitude, deliberam prosseguir na ação ilícita a fim de obter vantagem tributária a que não tinham direito." (grifos nossos)

143. Os acórdãos citados deixam clara a necessidade observância dos três requisitos aqui consignados, conduta ilícita, intenção e nexo de causalidade entre a ação do sujeito passivo e o prejuízo ao erário, para fim de justificar a efetiva ocorrência das práticas infracionais em comento.

144. As autoridades fiscal e julgadora, no curso do processo administrativo, não cuidaram de trazer elementos probatórios sólidos hábeis a demonstrar o intuito doloso do contribuinte capazes de caracterizar a aplicação da multa qualificada.

145. Em síntese, consideram que a aludida multa deveria ser mantida porque a Recorrente teria ciência da impossibilidade de registro e amortização de ágio nas operações em comento, o que caracterizaria fraude.

146. A afirmação de que a Recorrente tinha conhecimento de que o registro e a amortização de ágio no presente caso era ilegítimo é superada pela própria jurisprudência deste E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

147. Vejam que, mesmo nos casos em que se concluiu pela ausência de propósito negocial a aplicação da multa qualificada foi afastada, pois não há que se falar em fraude quando todos os fatos são reais e declarados ao fisco. Nesse sentido, confira-se o seguinte trecho do voto proferido pelo conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

"Considerando o que se contém nos autos e os argumentos da recorrente e recorrida, não vislumbro razão para manter a qualificação da multa de ofício. Isto porque a acusação de fraude, constante da acusação fiscal, a qual deve se inserir, nas previsões normativas dos arts 71 a 73 da Lei n. 4.502/1964 aos quais remete o art. 44 da Lei n. 9.430/1995, não ficou suficientemente demonstrada, pois a mera constatação de ausência de propósito negocial em uma fase da operação, em que os fatos são todos reais e declarados ao Fisco, não enseja, per se a qualificação, porque a fraude deve ser melhor demonstrada, pois se trata de dolo o se quer indicar."

(Acórdão n.º 9101-002.183, julgado em 20 de janeiro de 2016)

148. Conforme já observado quando da análise da questão de ordem, por considerar a verdade material, a segurança jurídica e a satisfatividade das decisões os valores máximos a serem perseguidos pelo julgador, concordar com a aplicação da multa qualificada nesta hipótese é admitir nítida afronta ao princípio da segurança jurídica e à própria verdade fática.

149. O artigo 23, do Decreto-Lei nº 4.657/1942, incluído pela Lei nº 13.655/2018 (Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro), reforça esse entendimento:

" Art. 23. A decisão administrativa, controladora ou judicial que estabelecer interpretação ou orientação nova sobre norma de conteúdo indeterminado, impondo novo dever ou novo condicionamento de direito, deverá prever regime de transição quando indispensável para que o novo dever ou condicionamento de direito seja cumprido de modo proporcional, equânime e eficiente e sem prejuízo aos interesses gerais."

150. Não só havia precedentes favoráveis à operação aqui em análise, como considero clara a legitimidade de tal operação. Para além das ditas autoridades fiscais não lograrem êxito em comprovar a ocorrência da fraude (respectivo elemento doloso), considero que não caberia sequer cogitar a aplicação da multa qualificada.

151. E mais, como as operações foram estruturadas a partir de atos lícitos e diante da inexistência de legislação apta a limitar a capacidade do contribuinte de se auto-organizar, **não há que se falar em fraude à lei**, tampouco considerar a ocorrência de fraude fiscal hábil a ensejar a qualificação da multa de ofício e a consequente instauração da Representação Fiscal para Fins Penais.

152. Por fim, nos termos do artigo 112, do CTN, "*a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: (...) IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.*"

153. Em vista de todas as razões fáticas e jurídicas aqui expostas, não cabe aplicar *in casu* penalidade no percentual de 150% como se estivessemos diante de um caso de interposição fraudulenta de pessoas e/ou falsificação de documentos fiscais. Tal imputação, além de violar o artigo 112, do CTN, viola em potencial a **inteligência** das Súmulas CARF nºs 14, 25 e 34:

"Súmula CARF nº 14

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, **não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.**

Súmula CARF nº 25

A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, **não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação** de uma das hipóteses dos **arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.**

Súmula CARF nº 34

Nos lançamentos em que se apura omissão de receita ou rendimentos, decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, é cabível a qualificação da multa de ofício, quando constatada a movimentação de recursos em contas bancárias de interpostas pessoas." (grifos nossos)"

154. Não podemos olvidar que, diante da **literalidade do artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96**, a **multa de 75%** (e não 150%) é aplicável "*sobre a totalidade ou diferença*

de imposto ou contribuição" justamente "nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata" (grifos nossos). Dada a própria capitulação do auto de infração, sequer deveria se cogitar a imputação da multa qualificada.

155. Do exposto, caso reste vencida no mérito, consigno que deve ser afastada a qualificação da multa de ofício (de 150% para 75%).

## II. 7. Da Inaplicabilidade da Multa Isolada

156. Por considerar legítimo o direito de amortização dos ágios em questão, os valores de IRPJ e CSLL devem ser cancelados junto com as respectivas multas. Entretanto, na hipótese da relatoria restar vencida, cabe julgar a aplicabilidade ou não das multas.

157. Na decisão de piso e nas contrarrazões da União o entendimento apresentado é que as multas de ofício e isoladas não decorrem da mesma infração e, portanto, não configuram *bis in idem*. Em face de dois ilícitos distintos, estaria correta a aplicação das multas conjuntamente. Entretanto, tal entendimento não deve prevalecer.

158. Em que pese ser aplicável a multa de ofício na hipótese da manutenção das glosas, não cabe aqui a aplicação de multa isolada de forma concomitante, conforme pretendem as autoridades fiscais, com fundamento no artigo 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/1996 (redação dada pela Lei nº 11.488/2007).

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

(...) II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

(...) b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica..

159. Por mais que a redação original do artigo 44, da Lei nº 9.430/1996 tenha sofrido alterações ao longo do tempo, estas não foram capazes de afastar a aplicação da Súmula CARF nº 105. Vejamos:

Súmula CARF nº 105: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Redação Original do artigo 44, §1º da Lei nº 9.430/1996

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

(...) § 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas: (Vide Medida Provisória nº 303, de 2006)

(...) IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;.

160. As alterações promovidas no art. 44 da Lei nº 9.430/96, pela Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/07, não teriam afetado, substancialmente, a infração sujeita à aplicação da multa isolada, apenas reduzindo o seu percentual de cálculo e mantendo a vinculação da base impositiva ao tributo devido no ajuste anual.

161. A própria Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 351/07, limitou-se a esclarecer que a alteração do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, efetuada pelo artigo 14 do Projeto, tem o objetivo de reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa, bem como retira a hipótese de incidência da multa de ofício no caso de pagamento do tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa de mora.

162. E, caso se entenda que a identidade de bases de cálculo foi superada pela nova redação do dispositivo legal, subsiste o fato de as duas penalidades decorrerem de falta de recolhimento de tributo, o que importa o afastamento da penalidade menos gravosa.

163. Nessa linha foi o entendimento desse E. Conselho em casos semelhantes a este, *verbis*:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009

MULTA ISOLADA. ENCERRAMENTO DO ANO-CALENDÁRIO. LANÇAMENTO DO TRIBUTO DEVIDO ACRESCIDO DE MULTA DE OFÍCIO E DE MULTA ISOLADA EM RELAÇÃO ÀS ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS.

A multa isolada é sanção aplicável nos casos em que o sujeito passivo, no decorrer do ano-calendário, deixar de recolher o valor devido a título de estimativas ou carnê-leão. Encerrado o ano-calendário não há o que se falar em recolhimento de carnê-leão ou de estimativa, mas sim no efetivo imposto devido. Nas situações em que o sujeito passivo, de forma espontânea, oferecer os rendimentos ou lucros à tributação, acompanhado do pagamento dos tributos e juros, aplica-se o instituto da denúncia espontânea previsto no disposto no artigo 138 do CTN. Nos casos de omissão, verificada a infração, apura-se a base de cálculo e sobre o montante dos tributos devidos aplica-se a multa de ofício, sendo incabível a exigência da multa isolada cumulada com a multa de ofício.

A alteração do artigo 44, II, alíneas “a” e “b”, da Lei nº 9.430, de 1996, pela Lei nº 11.488, de 2007, resultante da conversão da Medida Provisória 351, de 2007, não teve o condão de cumular a multa de ofício com a multa isolada, mas sim reduzir o percentual desta, quando devida, por se tratar de infração de menor gravidade.

Ademais, o item 8 da exposição de motivos da citada Medida Provisória fala em “multa lançada isoladamente nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa.” Assim, se estamos falando de multa isolada ela não pode ser cumulada com outra multa, sendo a primeira exigida, no decorrer do ano-calendário, nas circunstâncias em que o contribuinte deixar de recolher os valores devidos a título carnê-leão ou de estimativas e a segunda quando verificada omissão após o período de apuração e prazo para entrega da declaração Recurso de Ofício Negado. Recurso Voluntário Provido em Parte”.

(Processo nº 10920.004434/2010-31, Acórdão nº 1402-001.369, 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária / 1ª Seção, Sessão de 10 de abril de 2013, Relator Moisés Giacomelli Nunes da Silva).

**“MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE**

Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é meio de execução da segunda. A aplicação concomitante de multa de ofício e de multa isolada na estimativa implica em penalizar duas vezes o mesmo contribuinte, já que ambas as penalidades estão relacionadas ao descumprimento de obrigação principal”. (Processo nº 16561.720157/2014-43, Acórdão nº 1401-002.076, 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária / 1ª Seção, Sessão de 19 de setembro de 2017, Relator Daniel Ribeiro Silva)

164. Portanto, na hipótese das glosas serem mantidas considero aplicável a multa de ofício, mas considero inaplicável a aplicação de multa isolada.

## **II. 8. Do Recurso de Ofício e da Retificação dos Valores da Multa Isolada**

165. Caso, ainda, esta relatoria reste vencida com relação a manutenção da incidência de multa isolada, cabe consignar que o recurso de ofício merece ser negado, vez que considero correta a retificação dos valores da multa isolada, em consonância com a r. decisão da DRJ.

## **II. 9. Aplicação de Juros com base na taxa SELIC**

166. Outro ponto questionado pela Recorrente é a aplicação de juros com base na taxa SELIC sobre a multa de ofício. Segundo ela não há previsão legal que permita tal aplicação de juros, pois a lei estabelece a cobrança de tais acréscimos apenas sobre os tributos.

167. A taxa SELIC é aplicada aos juros dos créditos fiscais, conforme disposto no artigo 61 da Lei nº 9.430/96, *verbis*:

“Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.”

168. Os artigos 113, §1º e 139, do Código Tributário Nacional, determinam que o crédito tributário, de onde decorre da obrigação principal, compreende tanto o tributo em si quanto a penalidade pecuniária:

“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. (...)”

“Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.”

169. Logo, a expressão “débitos decorrentes de tributos e contribuições”, disposta no artigo 61 supra descrito, deve englobar a integralidade do crédito tributário, incluindo a multa de ofício proporcional punitiva. É assim que a jurisprudência do C. CARF entende:

#### “OMISSÃO DE RENDIMENTOS

As exclusões do conceito de remuneração, estabelecidas na Lei nº 8.852/94, não são hipóteses de isenção ou não incidência de IRPF, que requerem, pelo Princípio da Estrita Legalidade em matéria tributária, disposição legal federal específica.

#### JUROS SELIC.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.” (CARF – Processo nº 15469.000384/2007. Acórdão nº 2301-005.162. Relator: Alexandre Evaristo Pinto. Sessão de 04/10/2017)

170. A partir de tais esclarecimentos, resta evidente que a multa de ofício proporcional lançada juntamente com os tributos devidos, se não paga no vencimento, sujeita-se aos juros de mora por força do disposto no artigo 61, da Lei nº 9.430/96. Portanto, na hipótese da glosa da amortização do ágio ser mantida, não acolho o pedido da Recorrente e determino a manutenção da aplicação dos juros sobre a multa de ofício.

### Conclusão

171. Diante do exposto, VOTO no sentido de CONHECER dos presentes RECURSOS, e, no mérito, DAR PROVIMENTO aos Recursos da RUMO MALHA NORTE S/A, do Sr. Alexandre de Jesus Santoro e Pedro Roberto Oliveira Almeida; e NEGAR PROVIMENTO ao Recurso de Ofício.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Gisele Barra Bossa

## Voto Vencedor

Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque, Redator designado.

O colegiado acompanhou o voto da Ilustre Relatora em expressiva parcela, no qual foram apreciadas de forma profunda as muitas questões apresentadas ao colegiado por meio dos recursos em análise. Todavia, o entendimento majoritário no colegiado foi diferente em relação à parte dos recursos voluntários que tratou da glosa da despesa com ágio no cálculo do IRPJ e da CSLL, que tratou da exoneração, com fundamento na LINDB, das multas aplicadas e que tratou da exoneração da multa isolada sobre as estimativas pagas a menor, cabendo a mim redigir o correspondente voto vencedor, que está dividido conforme as questões acima apontadas.

### 1 Ágio – glosa de despesas de amortização – IRPJ e CSLL

A fiscalização glosou a dedução de despesas com a amortização de ágio registrado na empresa América Latina Logística S/A (ALL) quando esta incorporou as ações das empresas Brasil Ferrovias S.A (B.Ferrovias) e Novoeste Brasil S.A (Novoeste).

A questão tem como cenário jurídico dispositivos do Decreto-Lei nº 1.598/1977, combinados com dispositivos da Lei nº 9.532/1977, a seguir transcritos, com a redação vigente na época dos fatos:

*DECRETO-LEI Nº 1.598/1977*

*Art 20 O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em:*

*I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo 21; e*

*II - ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o número I.*

*§ 1º O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento.*

*§ 2º O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico:*

*[...]*

*b) valor de rentabilidade da coligada ou controlada. com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;*

*[...]*

*§3º O lançamento com os fundamentos de que tratam as letras a e b do § 2º deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração.*

*[...]*

*Art. 25 As contrapartidas da amortização do ágio ou deságio de que trata o artigo 20 não serão computadas na determinação do lucro real, ressalvado o disposto no artigo 33.*

*[...]*

*Art 33 - O valor contábil, para efeito de determinar o ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor de patrimônio líquido (art. 20), será a soma algébrica dos seguintes valores:*

*I - valor de patrimônio líquido pelo qual o investimento estiver registrado na contabilidade do contribuinte;*

*II - ágio ou deságio na aquisição do investimento, ainda que tenha sido amortizado na escrituração comercial do contribuinte, excluídos os computados, nos exercícios financeiros de 1979 e 1980, na determinação do lucro real.*

*LEI Nº 9.532/1997*

*Art. 7º A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977:*

*[...]*

*III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea “b” do §2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados em até dez anos-calendários subsequentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no máximo, para cada mês do período de apuração;*

*[...]*

*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.*

A interpretação literal desses dispositivos autoriza afirmar que o ágio na aquisição de participação societária deve ser escriturado de forma segregada para que possa ser considerado na apuração de eventual ganho ou perda de capital por oportunidade da alienação ou liquidação do investimento. A exceção a essa regra ocorre quando a empresa investidora absorve o patrimônio da empresa da qual detém participação societária (e vice-versa), ocasião em que o ágio pode ser deduzido na apuração do lucro real.

Na espécie, o ágio foi pago pela ALL quando esta adquiriu as empresas B.Ferrovias e Novoeste. É incontroverso o fato de que a ALL não absorveu o patrimônio das referidas empresas adquiridas, ou vice-versa. Assim, não há situação fática que sustente a aplicação dos referidos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, acima transcritos.

Conforme foi relatado, em de absorver o patrimônio de suas investidas, a ALL constituiu a empresa J.P.E.S.P.E Empreendimentos e Participações Ltda (JPESPE) e integralizou 100% do seu capital social com os títulos da B.Ferrovias e da Novoeste. Após esse fato, a JPESPE passou a contabilizar o ágio pago pela ALL.

O contribuinte defende a tese de que o direito à dedução do ágio surgido na aquisição das empresas B.Ferrovias e Novoeste teria sido transferido para a JPESPE. Todavia, não há previsão legal para essa alegada transferência. O contribuinte tenta dar uma interpretação deveras extensiva para o texto dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, o que não é permitido dentro da técnica da hermenêutica jurídica, quando a regra em tela tem natureza de exceção. Embora a vedação à interpretação extensiva de regras de exceção seja elementar na ciência jurídica, vou buscá-la em uma fonte jurisdicional, para tê-la em redobrada legitimidade, no caso,

a decisão do REsp 853086/RS, relatada pela Ministra Denise Arruda, de cuja ementa transcrevo o seguinte excerto:

9. Ademais, relativamente à Lei 6.681/79, a qual estabeleceu ressalva à fiscalização dos médicos, cirurgiões-dentistas e farmacêuticos militares pelas Forças Armadas, saliente-se que, em se tratando de regra de exceção, torna-se inviável a utilização de exegese ampliativa ou analógica. É inadequada a interpretação extensiva e a aplicação da analogia em relação a dispositivos infraconstitucionais que regulam situações excepcionais, porquanto enseja privilégio não previsto em lei.

10. "As disposições excepcionais são estabelecidas por motivos ou considerações particulares, contra outras normas jurídicas, ou contra o Direito comum; por isso não se estendem além dos casos e tempos que designam expressamente" (MAXIMILIANO, Carlos, ob. cit., pp. 225/227).

[...]

12. Por fim, ressalte-se que a Administração Pública, direta ou indireta, somente pode atuar dentro dos limites da lei, de maneira que a ausência de previsão legal há de ser interpretada como ausência de liberação para o exercício de poder jurídico. Desse modo, "em atendimento ao princípio da legalidade estrita, o administrador público, na sua atuação, está limitado aos balizamentos contidos na lei, sendo descabido imprimir interpretação extensiva ou restritivamente à norma, quando esta assim não permitir" (AgRg no REsp 809.259/RJ, Rei. Min. Laurita Vaz, DJe de 13.10.2008).

Além de não possuir previsão legal, a tese do recorrente esbarra em uma impossibilidade material, a ver.

O Código Civil Brasileiro, no seu artigo 997<sup>16</sup>, III, permite que o capital da sociedade empresária seja compreendido por qualquer espécie de bens, desde que suscetíveis de avaliação pecuniária. Esse dispositivo legal não menciona, mas é certo que a expressão "qualquer espécie de bens" não é absoluta, pois o bem indicado para compor o capital social de uma sociedade deve ser disponibilizado pelo seu proprietário e sabe-se que há bens indisponíveis, em razão de lei ou em razão de sua própria natureza. Por exemplo, não se pode integralizar o capital de uma sociedade com o um automóvel se ele tiver sido declarado indisponível por meio de uma decisão judicial. Também, por exemplo, não se pode fazer uma integralização de capital com o conhecimento em Direito detido pelo pretendido sócio, por ser impossível destacá-lo da pessoa que o detém. Nesses casos, a eventual cláusula contratual correspondente não teria validade jurídica.

Na espécie, não há dúvida de que as ações da B.Ferrovias e Novoeste são bens e podem ser alienados. Também não há dúvida de que o ágio é um bem, mas perquire-se se ele pode ser alienado. Para tanto, é necessário um aprofundamento quanto a sua natureza.

Saliente-se que aquilo que temos chamado aqui de "ágio" não é o recurso financeiro dado a mais do valor patrimonial das ações da B.Ferrovias e Novoeste, isso é apenas a sua medida. Tampouco é o registro contábil desse valor. O que temos chamado de "ágio" é uma expectativa de direito, oponível contra o Fisco, de pagar menos tributo no momento da alienação ou liquidação das ações da B.Ferrovias e Novoeste (artigo 33 do Decreto-Lei nº 1.598/1977) ou

<sup>16</sup> Art. 997. A sociedade constitui-se mediante contrato escrito, particular ou público, que, além de cláusulas estipuladas pelas partes, mencionará:

III - capital da sociedade, expresso em moeda corrente, podendo compreender qualquer espécie de bens, suscetíveis de avaliação pecuniária;

de pagar menos tributo se houver a absorção do patrimônio da B.Ferrovias e Novoeste (artigo 7º Lei nº 9.532/1997), ou o contrário (artigo 8º da mesma lei). O direito, na verdade, somente surge quando atendidas as condições legais.

Em razão de ser criado por uma lei, em que são estipuladas condições para o seu exercício, o que temos chamado de "ágio" é um bem jurídico condicionado, ou seja, uma expectativa de direito que somente ganha concretude mediante o atendimento das condições estipuladas nas leis que a criou. Por ser oponível apenas contra o Fisco, o "ágio" é bem jurídico condicionado de natureza tributária.

Saliente-se, ainda, que as condições legais para o surgimento do direito subjetivo somente pode ocorrer uma única vez, ou seja, a ALL pode alienar uma mesma ação da B.Ferrovias e Novoeste apenas uma única vez (artigo 33 do Decreto-Lei nº 1.598/1977) e somente pode haver a absorção de patrimônio entre ALL e B.Ferrovias/Novoeste apenas uma única vez. Assim, o "ágio" é um bem que se exaure no momento em que surge.

Em resumo, o "ágio" é uma expectativa de direito condiciona que se exaure no momento de sua realização e, sendo assim, é um bem indisponível, pela sua própria natureza, não sendo apto a integralizar capital social subscrito.

Em razão dessa sua natureza, as normas contábeis brasileiras determinam que o registro do "ágio" com fundamento em expectativa de rentabilidade futura seja escriturado como um "ativo fiscal diferido", nos termos dos itens 5 e 32A do Pronunciamento Técnico CPC 32, do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que trata dos Tributos sobre o Lucro, *verbis*:

*5. Os seguintes termos são utilizados neste Pronunciamento com os significados especificados:*

*[...]*

*Ativo fiscal diferido é o valor do tributo sobre o lucro recuperável em período futuro relacionado a:*

*(a) diferenças temporárias dedutíveis;*

*(b) compensação futura de prejuízos fiscais não utilizados; e*

*(c) compensação futura de créditos fiscais não utilizados.*

*[...]*

*32A. Se o valor contábil do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) que surgir de combinação de negócios for menor do que a sua base fiscal, a diferença dá margem a ativo fiscal diferido. O ativo fiscal diferido advindo do reconhecimento inicial do ágio será reconhecido como parte da contabilização de combinação de negócios na medida em que for provável que estará disponível lucro tributável contra o qual a diferença temporária dedutível poderá ser utilizada.*

Embora esta norma contábil não estivesse em vigor na época da aquisição da B.Ferrovias e Novoeste, ela ilustra bem a natureza do bem utilizado para integralizar as ações da JPESPE.

É inquestionável o fato de que o titular original do "ágio" é a ALL.

Também é inquestionável o fato de que nunca houve absorção patrimonial entre as entidades ALL e B.Ferrovias e Novoeste, o que implica dizer que a ALL nunca adquiriu o direito de reduzir o pagamento de tributos em razão do artigo 7º Lei nº 9.532/1997.

Todavia, a ALL alienou as ações da B.Ferrovias e Novoeste para a JPESPE. Nesse momento, adimpliu a condição estipulada no artigo 33 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 e fez surgir o direito de pagar menos tributos diante de eventual ganho de capital nessa alienação. Portanto, o "ágio", a expectativa de direito condicionada de que falamos, se consumou e se exauriu nesse momento. Com isso, entendo que a JPESPE não adquiriu o "ágio" da ALL, pois esse se exauriu no momento em que as ações da B.Ferrovias e Novoeste foram alienadas para ela.

Portanto, se a JPESPE contabilizou um ágio na aquisição das ações da B.Ferrovias e Novoeste, este não pode ser o mesmo que surgiu quando a ALL adquiriu as mesmas ações.

Tratando-se de uma nova aquisição, o ágio que possa surgir na operação também é novo e deve atender aos requisitos legais: efetivo pagamento, partes não relacionadas e avaliação legítima. Nenhum desses requisitos foi satisfeito pela JPESPE, de forma que esta não adquiriu a expectativa de direito de que se tem tratado e a absorção patrimonial que se seguiu não fez surgir o direito reclamado pelo recorrente.

Com isso, o entendimento preponderante no colegiado foi no sentido de afastar a dedutibilidade do ágio na apuração do IRPJ e da CSLL.

## **2 Ágio – glosa de despesas de amortização – argumento adicional para a CSLL**

Além dos argumentos tratados no item anterior, o recorrente combate a glosa da despesa com ágio na apuração da CSLL com o fundamento adicional de que as regras de dedutibilidade aplicáveis na apuração do lucro real não poderiam ser estendidas automaticamente, sem previsão legal, para a apuração dessa contribuição, considerando que o investimento é avaliado pela equivalência patrimonial.

A questão adicional trazida pelo recorrente já foi objeto de amplo debate nas turmas de julgamento desta Primeira Seção do CARF, mas entendo que já se pode notar uma convergência no sentido de afastar a tese defendida pelo recorrente, de que o ágio é dedutível na tributação da CSLL em razão da alegada ausência de dispositivo legal que a vede. Essa tendência pode ser notada nas recentes decisões no âmbito das câmaras baixas e também nas decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), que vêm reformando, por maioria, as decisões das câmaras baixas que exoneraram o ágio da tributação da CSLL.

Por exemplo, o Acórdão nº 1301-001.893 foi reformado por meio do Acórdão nº 9101-003.002, de 08/08/2017, quando foi adotada a seguinte ementa:

### ***AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INDEDUTIBILIDADE.***

*E vedado, para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, a dedução de quotas de amortização de ágio pago na aquisição de investimentos.*

Na mesma linha está o recente Acórdão nº 9101-003.839, de 03/10/2018, o qual adotou a seguinte ementa:

### ***ÁGIO. AMORTIZAÇÃO. ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO DA CSLL. EXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.***

*A adição, à base de cálculo da CSLL, de despesas com amortização de ágio deduzidas indevidamente pela contribuinte encontra amparo nas normas que regem a exigência da referida contribuição, conforme os itens 1 e 4 da alínea "c" do § 1º do art. 2º da Lei 7.689/88.*

Nesse último julgamento, a CSRF reformou, por maioria de votos e superando o voto da relatora, a decisão oriunda da Terceira Câmara. Em razão de sua completude e clareza, adoto como razão de decidir aquela veiculada no respectivo voto vencedor, da lavra do Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, a seguir transcrita:

*A decisão recorrida defende, basicamente, reproduzindo considerações feitas pela contribuinte em seu recurso voluntário, que, ao contrário do que se verifica com relação ao IRPJ, para o qual a lei (arts. 389, § 1º; e 391 do RIR/1999) veda a dedutibilidade do ágio, inexistente disposição legal que imponha qualquer vedação semelhante para fins de apuração da CSLL. Assim, qualquer despesa de ágio amortizada contabilmente poderia ser aproveitada tributariamente na apuração da CSLL.*

*A Conselheira Relatora do presente julgamento expressa concordância com o disposto no acórdão recorrido ao votar pela negativa de provimento ao recurso especial da PGFN quanto ao tema, motivo pelo qual novamente peço vênia para expor meu posicionamento divergente.*

*Simplesmente não vejo como prosperar a alegação de que inexistente previsão legal que determine a adição, à base de cálculo da CSLL, de despesas de amortização de ágio que sejam indedutíveis para fins de apuração do lucro real.*

*Os §§ do art. 2º da Lei nº 7.689/88, que constam como fundamento legal do lançamento, trazem um impedimento para essa dedução:*

*Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.*

*§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:*

*a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;*

*b) no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no respectivo balanço;*

*c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela: (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)*

*1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)*

*(...)*

*4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)*

*(...)*

*O artigo ordena a adição do resultado negativo e a exclusão do resultado positivo decorrentes da avaliação de investimentos pelo MEP.*

*O voto que orientou o Acórdão nº 1302-001.170, de 11/09/2013, da lavra do Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior, que acolho como razões de decidir, explicita bem o impedimento para a dedução da amortização de ágio no âmbito da CSLL:*

*"Entendo que a despesa de amortização do ágio é despesa indedutível na apuração da base de cálculo da CSLL, por força dos itens 1 e 4 do dispositivo acima transcrito, os quais deixam claro a finalidade da norma de tornar o MEP neutro na apuração da CSLL. A avaliação do investimento pelo MEP influencia o cálculo da CSLL em caso de alienação ou liquidação do investimento, já que esse seria o valor contábil do investimento a ser considerado. Além disso, se assim*

*não fosse, contrario sensu, a receita decorrente da amortização do deságio seria tributada, o que não me parece razoável, mas seria inevitável chegar a tal conclusão caso se entenda dedutível a despesa de amortização do ágio.*

*Note-se que, se o ágio compõe o valor contábil do investimento e o MEP é apenas um método de avaliação do investimento, logo, é lógico que a amortização que reduz o ágio/deságio compõe "lato sensu" o resultado da avaliação do investimento pelo MEP, o qual seja positivo ou negativo não deve impactar a base da CSLL, como dispõe expressamente o dispositivo legal acima (itens I e 4 da alínea "c" do § 1º do art. 2º da Lei 7.689/88)."*

*Assim, se o ágio compõe o valor contábil do investimento e o MEP é apenas um método de avaliação do investimento; logo, é lógico que a amortização que reduz o ágio/deságio compõe "lato sensu" o resultado da avaliação do investimento pelo MEP, o qual, seja positivo ou negativo, não deve impactar a base da CSLL, conforme os itens I e 4 da alínea "c" do § 1º do art. 2º da Lei 7.689/1988.*

*Diante do exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN para reformar o acórdão recorrido na parte em que este defende a inexistência de previsão legal de adição à base de cálculo da CSLL das despesas de amortização de ágio consideradas indedutíveis na apuração do lucro real.*

Esse foi o entendimento preponderante no colegiado, no sentido de afastar a dedutibilidade do ágio na apuração da CSLL.

### 3 LINDB

Na primeira oportunidade em que o colegiado se reuniu para julgar o presente feito, foi resolvida a realização de uma diligência para que Procuradoria da Fazenda Nacional tivesse oportunidade de se manifestar sobre a possível aplicação, no presente processo, do artigo 24 da Lei nº 13.655/2018 (LINDB), conforme a Resolução nº 1201-000.533 (fls. 2117), o que foi atendido (fls. 2146).

A Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB) dispõe sobre a segurança jurídica e a eficiência na criação e na aplicação do Direito Público. Assim, em princípio, alcança o manuseio do Direito no processo administrativo fiscal. Observo, todavia, que o apontado artigo 24 em nada acrescenta às normas tributárias, uma vez que as determinações lá contidas já estão materialmente incluídas no Código Tributário Nacional. Vejam-se as semelhanças textuais entre o dispositivo apontado e os seguintes dispositivos do CTN:

*Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.*

*Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:*

*I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;*

*II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;*

*III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;*

*IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.*

Saliente-se que tais preceitos existem na Administração Pública Tributária não apenas no seu aspecto formal, mas são concretizados por vários mecanismos de alinhamento de decisões, como as soluções de consulta, os pareceres normativos da RFB e as súmulas do CARF, algumas delas vinculantes para a RFB.

Com isso, entendo que o artigo 24 da LINDB em nada altera o manuseio do Direito Brasileiro no campo da Administração Pública Tributária, pelo contrário, apenas estende às demais atividades públicas os preceitos aqui regentes desde 1966.

Não se pode esperar que um único dispositivo legal transmute o *Civil Law* do Direito Brasileiro em um *Common Law*.

Na espécie, não vejo violação a qualquer orientação geral, simplesmente porque não existem orientações gerais sobre a matéria do litígio. O tema vem sofrendo evoluções, na medida em que os litígios vão sendo solucionados, mas está longe de ser pacificado. A síntese de um momento dessa evolução jurisprudencial não pode ser considerado como orientação geral. Nesse viés, deve ser salientado o conceito de orientação geral trazido pelo §3º do artigo 5º do Decreto nº 9.830/2019, o qual regulamenta os artigos 20 a 30 da LINDB, *verbis*:

Art. 5º A decisão que determinar a revisão quanto à validade de atos, contratos, ajustes, processos ou normas administrativos cuja produção de efeitos esteja em curso ou que tenha sido concluída levará em consideração as orientações gerais da época.

[...]

§ 3º Para fins do disposto neste artigo, consideram-se orientações gerais as interpretações e as especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária e as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público.

Ao interpretar esse dispositivo, trazendo-o para o presente processo, entendo que a “decisão que determinar a revisão” seria o lançamento tributário e a jurisprudência majoritária seria aquela objeto de súmula do CARF existente na época do lançamento. Até hoje, não existe súmula do CARF no sentido de admitir a transferência do ágio para terceiro.

Na verdade, se houvesse necessidade de aplicação de norma protetiva da segurança jurídica, esta seria no sentido de manter o lançamento tributário, uma vez que o ágio em tela já foi objeto de julgamento pelo CARF, por oportunidade do lançamento relativo às glosas das deduções realizadas nos anos 2009 e 2010 do mesmo ágio, formalizadas no processo nº 10183.723840/2013-20, as quais foram mantidas, conforme o Acórdão nº 1301-002.019.

A Ilustre Relatora propugnou pela aplicação do artigo 100, III, do CTN, acima transcrito, no sentido de afastar todas as multas exigidas ou exigíveis em razão da glosa em tela. Em síntese, entende que o fato de as decisões da CSRF deste CARF serem, em sua grande maioria, no sentido de admitir a dedução do ágio, em situação semelhante e na época do presente caso, configuraria as referidas “práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas” apontadas naquele dispositivo legal.

Todavia, as decisões da CSRF, cuja competência é julgar recursos especiais contra divergências na interpretação da legislação tributária, não se prestam a esta finalidade. Se há julgamentos de recursos especiais é porque há decisões prolatadas pelas câmaras baixas do CARF tanto no sentido de afastar a dedutibilidade do ágio quanto no sentido de admiti-la.

Ademais, se há julgamentos nas câmaras baixas do CARF sobre o tema é porque há decisões de primeira instância no sentido de afastar a dedutibilidade do ágio. Por fim, se há decisões de primeira instância nesse sentido, é porque há lançamentos de ofício para glosar as deduções realizadas. Saliente-se que os Auditores-Fiscais da RFB são autoridades administrativas, as turmas julgadoras das DRJs são autoridades administrativas, as turmas julgadoras das câmaras baixas do CARF são autoridades administrativas, logo, é possível dizer que há práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas em sentido oposto ao pretendido pelo recorrente, ou seja, indicam que a Administração Tributária não estava admitindo a dedução de ágio transferido por meio de empresa veículo.

Com isso, concluo que o advento do artigo 24 da LINDB em nada altera o manuseio do Direito na solução da presente lide e o artigo 100 do CTN não pode ser aplicado para afastar as multas exigidas.

Esse foi o entendimento preponderante no colegiado, no sentido de manter os lançamentos tributários frente aos questionamentos aqui tratados.

#### **4 Multa isolada – antecipações mensais**

O recorrente propugna pela impossibilidade da exigência da multa isolada pelo recolhimento a menor de antecipações mensais do IRPJ e da CSLL (estimativas) quando já encerrado o período de apuração desses tributos. Subsidiariamente, ainda que possível tal exigência, propugna pela impossibilidade da sua concomitância com a multa de ofício sobre o pagamento a menor do IRPJ e da CSLL, considerando que possuem a mesma base de cálculo.

Meu entendimento é no sentido de que não há óbice para a exigência da multa isolada em tela após o final do período de apuração dos correspondentes tributos, uma vez que o dispositivo legal que permite a exigência da multa isolada não faz essa restrição, *verbis*:

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

*[...]*

*II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:*

*[...]*

*b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.*

Muito pelo contrário, uma leitura mais atenta desse dispositivo legal permite concluir que ele autoriza a aplicação da multa isolada após o final do período de apuração dos tributos, uma vez que prevê a sua exigência “ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal [...] no ano-calendário correspondente”.

Quanto ao segundo argumento do recorrente, entendo que não há a aludida identidade de bases de cálculo, uma vez que não pode haver tal identidade se não há sequer identidade de obrigações tributárias. Sendo a antecipação do tributo uma obrigação acessória, exigível mesmo quando não há tributo a recolher, apurado na data do fato gerador, ela não se confunde com a obrigação de pagar o tributo, sendo incomparáveis as suas bases de cálculo.

Embora possa haver, eventualmente, uma coincidência numérica, não se confundem suas naturezas jurídicas tributárias. Uma prova disso é que a multa isolada incide sobre o valor não antecipado mês a mês, enquanto a multa de ofício incide sobre o valor não

recolhido relativo a todo o ano calendário. Assim, se o contribuinte deixa de antecipar três parcelas, deverá existir um lançamento de multa isolada para cada um dos meses, enquanto o reflexo sobre a apuração anual implicará um lançamento de multa de ofício pela soma dos três, pelo menos. Ademais se o contribuinte não antecipa a parcela de um mês, mas não a deduz da apuração anual, a base de cálculo da multa isolada será uma e a base de cálculo da multa de ofício será outra. Da mesma forma, se além das antecipações não realizadas, o contribuinte faz outras deduções indevidas, a base de cálculo da multa de ofício será maior que a soma das bases de cálculo das multas isoladas. Por último, são diferentes as matrizes legais de cada exação, inclusive com indicação de alíquotas divergentes.

A jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais orienta o acolhimento da exigência simultânea das duas multas, embora as decisões venham sendo tomadas pelo voto de qualidade. Por exemplo, veja-se o recente Acórdão nº 9101-003.913, de 4 de dezembro de 2018, o qual adotou a seguinte ementa:

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ*

*Ano-calendário: 2007, 2008*

**ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.**

*Nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ posteriores à Lei nº 11.488/2007, quando não justificados em balanço de suspensão ou redução, é cabível a cobrança da multa isolada, que pode e deve ser exigida, de forma cumulativa, com a multa de ofício aplicável aos casos de falta de pagamento do mesmo tributo, apurado de forma incorreta, ao final do período-base de incidência.*

Ainda nessa quadra, cumpre apreciar reclamação de erros no cálculo das multas isoladas. Todavia, esses erros já foram apreciados e reparados na decisão recorrida. Considerando que o recurso de ofício foi improvido, a reclamação do recorrente perdeu o objeto.

Ressalve-se apenas o fato de que a referida decisão de primeira instância não ter aceito a reclamação de erro relativo ao efeito do benefício fiscal associado à Sudam. Todavia, o contribuinte foi recentemente intimado para demonstrar o alegado efeito e respondeu negando a existência de tal efeito (fls. 2206), pelo que a reclamação caiu no vazio.

Esse foi o entendimento preponderante no colegiado, no sentido de manter a exigência das multas isoladas.

## **5 Voto de qualidade – dúvida – artigo 112 do CTN**

O recorrente propugna pela aplicação do artigo 112 do CTN para afastar a exigência das multas aplicadas, no caso de o julgamento de seu recurso voluntário ser decidido por voto de qualidade no presente colegiado.

Esse dispositivo determina que a dúvida na interpretação de dispositivo normativo que impõe penalidade deve ser resolvida em benefício do acusado<sup>17</sup>.

---

<sup>17</sup> Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

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

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

O recorrente levanta a hipótese de a exigência dos tributos ser decidida pelo voto de qualidade, o que implicaria uma dúvida e a dúvida daria ensejo para a aplicação do referido dispositivo, no sentido de afastar a respectiva sanção.

Verifico que o recorrente está pedindo algo diferente daquilo oferecido por esse dispositivo, pois ele aplica-se apenas à dúvida na interpretação da norma que impõe a sanção, enquanto o recorrente pede que ela seja aplicada na dúvida relativa à exigência do tributo.

Ainda que fosse dada uma interpretação extensiva ao apontado artigo 112 do CTN, para ampliar o seu alcance, entendo que o pedido do recorrente também não poderia ser atendido, uma vez que parte de uma premissa falsa, a de que uma decisão obtida por voto de qualidade configura uma dúvida na interpretação da legislação.

A dúvida é um estado possível no caminho racional para se chegar a uma decisão. No âmbito do colegiado, o momento de debates, aberto logo após a leitura do voto do relator, tem a finalidade de sanar eventuais dúvidas. Todavia, uma vez proferido o voto, ou seja, a decisão, não há que se falar em dúvida. Sendo o colegiado um órgão plural, sempre há a possibilidade de serem proferidos votos em sentidos opostos.

Para o recorrente, a existência de votos em sentidos oposto caracterizaria uma dúvida, o que não é verdade. Para verificar que essa premissa é falsa, basta admitir que ela seja verdadeira, por hipótese, e prosseguir no raciocínio do recorrente, quando se chegaria facilmente à conclusão de que a imposição de uma sanção somente ocorreria quando não houvessem votos divergentes (quando não houvesse dúvida), ou seja, quando o colegiado decidisse por unanimidade, o que seria um absurdo.

Embora o recorrente reclame de dúvida apenas quando há decisão por voto de qualidade, essa distinção não é válida. O voto de qualidade é um mecanismo de solução do impasse, ou seja, quando haja divergência sem maioria, por exemplo, 4 x 4. Todavia, a distinção entre essa situação de “dúvida” e outras do tipo 5 x 3, 6 x 2 e 7 x 1 seria apenas de grau, mas dentro da mesma natureza, a divergência de votos. Portanto, o que o recorrente chama de dúvida é a divergência em maior grau. Todavia, a lei invocada pelo recorrente não distingue o grau de dúvida a que pode ser aplicada.

Portanto, não há que se falar em existência de dúvida em uma decisão do colegiado, ainda que obtida após a solução de um impasse, não havendo campo para a aplicação do artigo 112 do CTN à espécie.

## **6 Vedação ao confisco**

O recorrente afirma que a exigência de multa de ofício qualificada caracterizaria confisco, o que seria uma ofensa ao artigo 150, IV, da Constituição Federal.

Todavia, verifico que a qualificação da multa de ofício foi exonerada no presente julgamento, de forma que está será exigida no seu patamar mínimo de 75%. Assim, essa reclamação do contribuinte perdeu o objeto.

Ainda assim, verifico que a multa de ofício aplicada tem fundamento legal no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, conforme apontado nos autos de infração. Deixar de aplicar a multa de ofício por considerá-la confiscatória seria deixar de aplicar o referido dispositivo legal em razão de alegada inconstitucionalidade, o que é defeso às turmas julgadoras do CARF, as quais devem obediência à Súmula CARF nº 2, *verbis*:

*Súmula CARF nº 2*

*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Assim, a presente reclamação deve ser afastada

**7 Nulidade – liquidez do lançamento tributário**

O contribuinte propugna pela nulidade dos lançamentos tributários por considera-los ilíquidos, na medida em que não foram computados no montante exigido os efeitos do benefício fiscal que o contribuinte possui no âmbito da SUDAM.

Todavia, o contribuinte foi recentemente intimado para demonstrar o alegado efeito e respondeu negando a existência de tal efeito (fls. 2206), de forma que restou esvaziada a reclamação de iliquidez.

Com isso, afasta-se a alegada nulidade.

**8 Prejuízos fiscais - reparação**

O recorrente propugna pelo restabelecimento do valor original dos prejuízos fiscais (IRPJ) e bases negativas (CSLL) que foram utilizados para compensar em parte os valores exigidos no presente processo, na medida em que as exigências forem exoneradas.

Verifico que a exoneração das exigências no presente processo foi parcial e em valor tal que remanesce a necessidade de utilização dos referidos prejuízos acumulados.

Assim, indefere-se o presente pedido.

**9 Juros de mora sobre a multa de ofício**

O recorrente propugna pela ilegalidade da exigência de juros de mora sobre a multa de ofício exigida.

Essa questão já foi bastante debatida no âmbito do CARF, de forma que já há uma pacificação em torno do entendimento que devem ser exigidos juros de mora sobre a multa de ofício, nos termos da Súmula CARF nº 108.

*Súmula CARF nº 108*

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

Com isso, afasta-se a alegada ilegalidade.

**10 Conclusão**

Diante do exposto, o colegiado negou provimento ao recurso de ofício, deu parcial provimento ao recurso voluntário do contribuinte, apenas para afastar a qualificação da multa de ofício, e deu parcial provimento aos recursos voluntários dos responsáveis tributários, apenas para afastar as imputações de responsabilidade.

*(assinado digitalmente)*

Neudson Cavalcante Albuquerque

