



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10120.720212/2016-70
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9101-006.453 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 01 de fevereiro de 2023
Recorrentes FAZENDA NACIONAL E
RUMO MALHA NORTE S/A

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

RECURSO ESPECIAL. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO CARACTERIZADA. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de recursos especiais cujas divergências suscitadas estão amparadas na análise de situações distintas nos acórdãos recorrido e paradigmas apresentados.

RECURSO ESPECIAL CONTRA ACÓRDÃO QUE ADOTA ENTENDIMENTO DE SÚMULA DO CARF. NÃO CONHECIMENTO.

Não cabe conhecer de recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso. Na hipótese, o acórdão recorrido adota o mesmo entendimento da Súmula CARF nº 178.

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

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS MENSAIS. LEGALIDADE. AUSÊNCIA DE *BIS IN IDEM*. SÚMULA CARF Nº 105. INAPLICABILIDADE

A lei prevê expressamente aplicação da penalidade isolada no caso do descumprimento da obrigação de recolher o tributo estimado mensalmente, situação que se configura exatamente após o encerramento do exercício. Tal penalidade não se confunde com a multa de ofício aplicada sobre o saldo de imposto apurado ao final do exercício. As duas penalidades decorrem de fatos diversos que ocorrem em momentos distintos e a existência de um deles não pressupõe necessariamente a existência do outro. Inaplicável a Súmula CARF 105 aos fatos geradores ocorridos após o ano-calendário 2007, por terem outro fundamento legal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: (i) por maioria de votos, não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa e Guilherme Adolfo dos Santos que votaram pelo conhecimento; e (ii) em relação ao Recurso Especial do Contribuinte, por unanimidade de voto, dele conhecer parcialmente apenas em relação à matéria “Impossibilidade de Cumulação da Multa Isolada com a Multa de Ofício”. A conselheira Edeli Pereira Bessa votou por conhecer em maior extensão, também em relação à matéria “multa isolada aplicada após o encerramento do exercício”, e os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Alexandre Evaristo Pinto e Gustavo Guimarães da Fonseca votaram por conhecer do recurso em maior extensão, também em relação à matéria “Inexistência de Previsão Legal para a Adição, à Base de Cálculo da CSLL, da Despesa com a Amortização de Ágio Considerada Indedutível pela Fiscalização”. No mérito, na parte conhecida, por voto de qualidade, acordam em negar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto que votaram por dar-lhe provimento, e o conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes que votou por dar-lhe provimento parcial. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimaraes da Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

Relatório

Trata-se de recursos especiais interpostos pela Fazenda Nacional e pela contribuinte acima identificada em face do Acórdão nº 1201-002.983, proferido na sessão de 12 de junho de 2019 pela 1ª Turma da 2ª Câmara da 1ª Seção do CARF, mediante o qual o colegiado a quo deu provimento parcial ao recurso voluntário dos contribuinte e responsáveis para reduzir a multa qualificada e afastar a responsabilidade solidária.

O lançamento de IRPJ e CSLL decorre de glosa de despesa de amortização de ágio pago por terceiros na aquisição de participação societária e posteriormente transferido para outra empresa veículo, objeto de incorporação reversa pela contribuinte, ora recorrente.

Resumidamente, a autuação decorre de ágio pago na aquisição de investimento pela companhia ALL – Logística (momento 1); posteriormente foi constituída nova pessoa jurídica por ALL – Logística, JPESPE (Multimodal), onde a integralização de capital deu-se por ações e o ágio pago na aquisição das companhias adquiridas (momento 2); ao final, as companhias operacionais originalmente adquiridas incorporam sua controladora em primeiro nível (Multimodal), de tal forma que o ágio pago por ALL – Logística (no momento 1) para aquisição das companhias operacionais se tornasse um ativo amortizável nessas companhias (momento 3).

Característica fundamental no caso, de acordo com a fiscalização, é a de que o propósito de constituição e de posterior incorporação da companhia Multimodal foi servir de passagem para o deslocamento do ágio pago por terceiro (momento 1) para posterior viabilização de sua amortização por companhia operacional (momento 3). A acusação fiscal ressalta a ausência de propósito comercial da empresa veículo utilizada para viabilizar a amortização do referido ágio.

O Acórdão recorrido recebeu a seguinte ementa:

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.

Encaminhados os autos para a ciência da Procuradoria da Fazenda Nacional – PFN em 15/07/2019 (fls. 2269), foi interposto o recurso especial (fls. 2270/2289) em 23/07/2019, na qual a recorrente alega divergência jurisprudencial com relação ao entendimento do colegiado *a quo* que exonerou a multa qualificada aplicada no lançamento.

O recurso fazendário foi admitido por meio do despacho do presidente da 2ª Câmara (fls. 2292/2301), do qual se colhe, *verbis*:

Da Divergência apresentada

Deduz-se do recurso que a Recorrente apresenta divergência de interpretação da legislação tributária em relação à qualificação da multa de ofício em planejamento tributário envolvendo transferência de ágio amortizado através de empresa veículo.

Em relação a essa primeira matéria, foram indicados como paradigmas (não reformados) os Acórdão nº 1101-000.899 e o de nº 1101-000.913, cujas ementas dispõem o seguinte:

Paradigma 1 - Acórdão nº 1101-000.899:

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007, 2008

TRANSFERÊNCIA DE CAPITAL PARA AQUISIÇÃO DE INVESTIMENTO POR EMPRESA VEÍCULO, SEGUIDA DE SUA INCORPORAÇÃO PELA INVESTIDA. SUBSISTÊNCIA DO INVESTIMENTO NO PATRIMÔNIO DA INVESTIDORA ORIGINAL.

Para dedução fiscal da amortização de ágio fundamentado em rentabilidade futura é necessário que a incorporação se verifique entre a investida e a pessoa jurídica que adquiriu a participação societária com ágio. Não é possível a amortização se o investimento subsiste no patrimônio da investidora original.

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

Paradigma 2 - Acórdão n.º 1101-000.913:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

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

ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. Inadmissível a formação de ágio por meio de operações internas, sem a intervenção de partes independentes e sem o pagamento de preço.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa SELIC

A Recorrente a fim de demonstrar o dissídio jurisprudencial, coteja trechos dos acórdãos confrontados e conclui seu arrazoadado, nos seguintes termos:

(...) Os acórdãos paradigmas acima evidenciados foram claros, em casos análogos ao presente, em manter a multa de 150%, por aplicação do art. 44, §1º, I, da Lei n.º 9.430/96, uma vez constatado o evidente intuito de fraude, em hipótese, igualmente, de artificialidade da operação mediante a utilização de empresa veículo com nítido caráter de antecipar os efeitos fiscais do ágio para reduzir o ônus tributário.

Na hipótese dos autos, o contribuinte indevidamente amortizou um ágio que lhe fora transferido mediante uma sequência de operações societárias artificialmente concebidas.

Por meio de uma empresa de papel sem contabilidade regular e sem atividade operacional alguma, ou seja, sem substância econômica, o ágio foi “fatiado” e transferido da ALL LOGÍSTICA para a ALL MALHA NORTE com o único objetivo de reduzir a sua carga tributária.

A reorganização societária em questão, cujo único propósito foi o de transferir o ágio às empresas operacionais do Grupo ALL, utilizou-se de sofisticadas operações em sequência eivadas de artificialidade (aquisição de CNPJ de prateleira, uso de empresa veículo sem propósito comercial, cisão parcial com “fatiamento” de ágio, etc.) que revelam nitidamente a intenção dolosa de excluir ou modificar as características essenciais da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, de modo a reduzir o montante do imposto devido, caracterizando, assim, a situação prevista no art. 72 da Lei nº 4.502/1964.

Vê-se, pois, que o caso dos autos se amolda aos paradigmas suscitados, o que demonstra estar perfeitamente adequada a autuação da auditoria fiscal. Portanto, merece ser restabelecida a qualificação da multa.

ANÁLISE DO PARADIGMA 1

Da situação fática assemelhada

Em ambos os julgados tratou-se de glosa ao aproveitamento da amortização fiscal do ágio em situação conhecida pela jurisprudência como “transferência de ágio”, possuindo ainda em comum os seguintes aspectos:

- aquisição de participação societária com pagamento de ágio;
- utilização de empresa veículo transitória, que figurou como adquirente formal;
- existência de terceira empresa - investidora indireta ou real investidora - que forneceu à empresa veículo os recursos e que foram utilizados na aquisição da investida com ágio;
- evento societário subsequente, em curto prazo (cisão, fusão ou incorporação), em que a empresa veículo foi absorvida pela investida, com confusão patrimonial, de modo que a investida absorveu o ágio pago em sua própria aquisição;
- amortização do ágio, deduzida na apuração do IRPJ e da CSLL; e por fim:
- qualificação da multa de ofício em 150% pela fiscalização pela identificação segundo ela do evidente intuito de fraude, em hipótese considerada de artificialidade da operação mediante a utilização de empresa veículo, sem propósito negocial, com nítido caráter apenas de permitir a transferência do ágio.

Da análise da divergência

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a recorrente logrou êxito ao demonstrar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial.

Tanto o acórdão recorrido, quanto o primeiro paradigma tratam do aproveitamento da amortização fiscal do ágio com as características em comum já acima descritas, porém com conclusões diversas para aqueles fatos assemelhados.

No primeiro paradigma, verifica-se a não admissão da existência de intermediação ou de interposição por meio de outras pessoa jurídica (empresa veículo), nem muito menos a transferência do ágio, pois senão estaria se ferindo a aplicação dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, resultando na impossibilidade da amortização do ágio. Neste contexto, manteve-se também a qualificação da multa de ofício em 150% por divisar evidente intuito de fraude, na medida em que considerou artificial a utilização de empresa veículo, sem propósito negocial, com nítido caráter apenas de permitir a transferência do ágio e economia tributária.

De outro lado, no acórdão recorrido, defende-se também a necessidade de haver “confusão patrimonial” entre a investida e o ágio pago pela sua aquisição pelo real investidor, desconsiderando a transferência do ágio efetuada através de empresa veículo, mas tais constatações seriam insuficientes para caracterizar qualquer irregularidade que desse azo ao intuito doloso ou cometimento de fraude e, conseqüentemente, o cabimento da aplicação da multa qualificada, uma vez que as operações foram realizadas exatamente nos moldes informados pelo sujeito passivo: “(...) **pois não há que se falar em fraude quando todos os fatos são reais e declarados ao fisco**”.

Seguem trechos do ac. recorrido e do primeiro paradigma que confirmam a conclusão acima. Confira-se:

Trechos do voto condutor do ac. recorrido que negou provimento à transferência de ágio com empresa veículo, bem assim o voto condutor que desqualificou a multa de 150%:

Voto condutor que negou provimento à transferência de ágio, no relevante:

(...)

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. (Destacou-se).

Trechos do voto condutor do primeiro paradigma que desqualificou a multa de ofício:

(...)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:

(...) (Destacou-se).

Seguem abaixo trechos do **primeiro paradigma** (Ac. nº 1101-000.899), em sua maior parte transcritos pela Recorrente, **em sentido diametralmente oposto, vedando o aproveitamento da transferência de ágio e mantendo a qualificação da multa:**

(...) A acusação fiscal limita-se à estrutura formalmente criada para que o ágio gerado na aquisição fosse passível de amortização, independentemente de a AVERDIN ter sido incorporada pela LISTEL, ou vice-versa.

(...)

Observo, ainda, que a autoridade lançadora aplicou multa qualificada, por entender que o negócio jurídico praticado foi fictício, montado apenas para gerar uma vultosa exclusão do Lucro Real. E, embora a oposição feita ao laudo não mereça prosperar, os fatos descritos demonstram que **a APENINA e a MKV foram criadas apenas para receber em 01/06/99 o capital aplicado na aquisição da LISTEL, a qual migrou do controle indireto exercido pela AVERDIN para o controle** direto desta após as incorporações que deram ensejo à amortização do ágio aqui em debate. Nas palavras da Fiscalização, a incorporação da ALIENA e da APENINA pela LISTEL **não alterou a composição do capital social da incorporadora, já que as participações daquelas duas no capital da LISTEL eram seus únicos ativos.**

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

Assim, a multa qualificada deve subsistir. (Destacou-se).

Portanto, a divergência jurisprudencial para esta matéria está configurada através deste primeiro paradigma.

ANÁLISE DO PARADIGMA 2 – Ac. nº 1101-000.913

Quanto a este segundo paradigma, de plano já se percebe através da sua própria ementa o indicativo de que se está diante de caso com situação fática bem distinta para efeito de qualificação da multa:

É que neste caso o ágio a valoração mais importante para a manutenção da infração e também qualificação da multa foi o fato de ***haver "operações internas, sem a intervenção de partes independentes e sem o pagamento de preço"***. Ocorre que na imputação de multa qualificada pela Fiscalização esses aspectos do planejamento tributário levado a cabo, como já se disse, foram ressaltados. Confira-se:

Ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA -IRPJ

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

ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. Inadmissível a formação de ágio por meio de operações internas, sem a intervenção de partes independentes e sem o pagamento de preço.

(...)

Voto

(...)

Reputando o ágio inexistente, os fiscais autuantes glosaram as deduções mensais de R\$ 2.052.511,57 que afetaram a base de cálculo do IRPJ e da CSLL de junho/2005 a dezembro/2009, aplicando multa de ofício qualificada, pois, o que se verificou na prática acima exposta é que o contribuinte, de forma elaborada (planejamento tributário), buscou uma construção artificial e complexa que teve como intuito único e exclusivo dificultar a análise por parte da fiscalização do real motivo da reorganização societária. Afirmou presente o dolo característico da sonegação ou fraude, pois, o contribuinte, ao formalizar seus registros contábeis e societários de forma a dar uma aparência de correção a uma amortização em que estejam presentes o ágio interno e reestruturação sem propósito negocial, pretende induzir a fiscalização a avaliar uma operação que, nessas circunstâncias, é inoponível à Fazenda.

Ao final, disseram que:

Mesmo tendo-nos ela apresentado relatório de orientação profissional sobre o planejamento tributário, não cabe invocar desconhecimento ou prática de erro escusável. Nem quando foi criado o ágio, nem quando ele começou a ser amortizado, nem em qualquer outro momento anterior ou posterior. Vale lembrar que o custo histórico como base de valor já há muito está consagrado pela Contabilidade e, por extensão, pela legislação do imposto de renda, que apura o lucro real com observância dos preceitos das leis comerciais.

A Planova estava perfeitamente consciente da falta de propósito negocial do ágio gerado internamente, registrado apesar da ausência de custo, justificando-se plenamente a aplicação da multa qualificada.

(...)

13) Qualificação da penalidade: correta a conclusão da autoridade lançadora se, para além do abuso de direito, demonstra-se a ausência de substância econômica e a artificialidade das operações que ensejaram a redução do lucro tributável. O contexto demonstrado pelo fiscal autuante deixa clara a intenção da contribuinte de não recolher tributo, e ainda valer-se de um patrimônio majorado artificialmente para participar de licitações. A prova, neste caso, não se extrai da forma expressa nos atos jurídicos examinados, mas sim da forma como eles se desenvolvem e do resultado que alcançam, evidenciando que o sujeito passivo buscou criar uma realidade para dela se beneficiar ilicitamente nos moldes aqui já extensamente abordados. Quanto às referências da autoridade julgadora a abuso de direito, como se disse, foram preliminares e devidamente acompanhadas da afirmação do intuito doloso de obter benefício fiscal por meios indevidos. Da mesma forma, a afirmação de que os atos seriam legais, refere-se apenas ao âmbito formal, vez que reconhecido, expressamente, na decisão recorrida, a ausência de substância econômica;" (Destacou-se).

Cabe salientar, por importante, que não se está aqui a exigir plena identidade das circunstâncias fáticas dos acórdãos cotejados, mas se está verificando se os elementos fáticos que foram considerados pelo colegiado julgador para afastar/manter a qualificação da multa em um aresto apresentam equivalências significativas no outro. Essa é a única forma de se atestar verdadeiramente a existência de **alguma divergência de interpretação da legislação tributária**.

Pelo exposto, opino **por não admitir este segundo paradigma (Ac. nº 1101-000.913)**, **por falta de similitude fática**, mas terminando por ADMITIR a matéria através do primeiro paradigma.

CONCLUSÃO:

Ante ao exposto, OPINO POR DAR SEGUIMENTO ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, mas tão somente através do **primeiro paradigma** (Ac. nº1101-000.899).

À consideração do Sr. Presidente da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF.

[...]

Em cumprimento ao disposto no art. 18, inciso III, do Anexo II do RICARF, e com base nas razões retroexpostas, **DOU SEGUIMENTO** ao recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, mas tão somente através do primeiro paradigma (Ac. nº 1101-000.899).

Na sequência a contribuinte foi cientificada do acórdão recorrido e do recurso especial fazendário e de sua admissão em 24/10/2019 (fls. 2324), tendo interposto embargos em face da decisão recorrida (fls. 2329/2342) e contrarrazões ao recurso especial da PFN (fls. 2408/2422).

Nos embargos que restaram rejeitados por meio do despacho do presidente do colegiado *a quo* (fls. 2696/2708), a recorrente arguiu, em síntese, obscuridade do acórdão na medida em que “*a maioria qualificada da Turma Ordinária manteve o lançamento apenas com fundamento na impossibilidade de transferência do ágio, razão pela qual não está claro o motivo de a ementa trazer também as acusações de sociedade veículo e propósito negocial*”.

Nas suas contrarrazões ao recurso fazendário, a contribuinte sustenta, preliminarmente, que o recurso não deve ser conhecido, tendo em virtude da clara intenção da recorrente de rediscutir os fatos e provas dos autos ensejadores da qualificação da multa, o que não se admite em sede de recurso especial.

Sustenta, ainda, a ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e o único paradigma admitido (1101-000.899), como motivo adicional para o não conhecimento do recurso.

Aduz que o recurso não merece ser conhecido em face do disposto no art. 67, §3º do Anexo II do Ricarf, uma vez que o acórdão recorrido adotou entendimento consubstanciado nas Súmula CARF nº 14,25 e 34.

No mérito, sustenta o acerto da decisão recorrida vez que, não houve, no presente caso, a comprovação de fraude nas operações que culminaram com a amortização do ágio.

Cientificada da rejeição dos embargos em 27/03/2020 (fls. 2713), a contribuinte também interpôs recurso especial (fls. 2717/2761) em 09/04/2020 (Solicitação de juntada fl. 2715), alegando divergência jurisprudencial em face das seguintes matérias:

Divergência I: “Validade da “Transferência” do Ágio”

Paradigmas indicados: Acórdão nº 1101-00.354 e Acórdão nº 1301-000.711.

Divergência II: “Validade da Suposta ‘Empresa Veículo’”

Paradigmas indicados: Acórdão nº 1301-003.936 e Acórdão nº 1301-001.505.

Divergência III: “Da Confusão Patrimonial – Ágio Legitimamente Registrado”

Paradigmas indicados: Acórdão n.º 1302-002.126 e Acórdão n.º 105.16.774.

Divergência IV: “Inaplicabilidade da Teoria do Propósito Negocial”

Paradigmas indicados: Acórdão n.º 1302-002.045 e Acórdão n.º 1302-001.184.

Divergência V: “Inexistência de Previsão Legal para a Adição, à Base de Cálculo da CSLL, da Despesa com a Amortização de Ágio Considerada Indedutível pela Fiscalização”

Paradigmas indicados: Acórdão n.º 1301-001.394 e Acórdão n.º 1103-00.630.

Divergência VI: “Impossibilidade de Exigência de Multa Isolada Após Encerramento do Ano-Base”

Paradigmas indicados: Acórdão n.º 1402-001.669 e Acórdão n.º 1402-001.211.

Divergência VII: “Impossibilidade de Cumulação da Multa Isolada com a Multa de Ofício”

Paradigmas indicados: Acórdão n.º 1202-001.228 e Acórdão n.º 1402-001.225.

Divergência VIII: “Necessidade de se Observar o Princípio da Consunção”

Paradigmas indicados: Acórdão n.º 9101-000.987 e Acórdão n.º 9101-001.809.

O recurso teve sua admissibilidade examinada por meio do despacho do presidente da Câmara *a quo* que deu seguimento parcial, apenas quanto às matérias:

- **Divergência V:** “Inexistência de Previsão Legal para a Adição, à Base de Cálculo da CSLL, da Despesa com a Amortização de Ágio Considerada Indedutível pela Fiscalização”
- **Divergência VI:** “Impossibilidade de Exigência de Multa Isolada Após Encerramento do Ano-Base”; e
- **Divergência VII:** “Impossibilidade de Cumulação da Multa Isolada com a Multa de Ofício”

Irresignada, a contribuinte apresentou, tempestivamente, agravo (fls. 3478/3523) pugnando pelo conhecimento das demais matérias.

Antes de apreciar o agravo em sua íntegra, houve por bem a presidente da 1ª Turma da CSRF determinar “o *RETORNO dos autos à 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento para exteriorização do juízo de admissibilidade do recurso especial acerca da matéria “**Divergência IV: Inaplicabilidade da Teoria do Propósito Negocial**” alegada pela interessada, antes da apreciação das razões apresentadas pela agravante acerca das questões preliminares e da negativa de seguimento expressa em relação às matérias*” agravadas, tendo em vista que aquela matéria não fora objeto de apreciação conclusiva no despacho original. (fls. 3564/3570).

O presidente da 2ª Câmara, então, proferiu o despacho de admissibilidade complementar (fls. 3572/3578), por meio do qual negou seguimento ao recurso especial quanto à divergência apontada no seu item V.

A presidente da 1ª turma retomou a análise do agravo por meio do despacho de fls. 3617/3655, acolhendo parcialmente o apelo com relação às matérias: “**Divergência I:** Validade da ‘Transferência’ do Ágio” (em relação ao paradigma nº 1101-00.354.); “**Divergência II:** Validade da Suposta ‘Empresa Veículo’”; e “**Divergência IV:** Inaplicabilidade da Teoria do Propósito Negocial”; com base na seguinte análise:

[...]

Matéria: “Divergência I: Validade da ‘Transferência’ do Ágio”.

O despacho agravado fixou, preliminarmente, a situação fática enfrentada pelo acórdão recorrido nos seguintes termos (e-fl. 3446, grifos no original):

Preliminarmente, registre-se, conforme delineado também nas razões de recurso da ora Recorrente, que **os fatos que ensejaram a atuação** decorre de ágio pago na aquisição de investimento pela companhia ALL – Logística (momento 1); posteriormente foi constituída nova pessoa jurídica por ALL – Logística, JPESPE (Multimodal), onde a integralização de capital deu-se por ações e o ágio pago na aquisição das companhias adquiridas (momento 2); ao final, as companhias operacionais originalmente adquiridas incorporam sua controlada em primeiro nível (Multimodal), de tal forma que o ágio pago por ALL – Logística (no momento 1) para aquisição das companhias operacionais se tornasse um ativo amortizável nessas companhias (momento 3).

Característica fundamental no caso é a de que o propósito de constituição e de posterior incorporação da companhia Multimodal foi servir de passagem para o deslocamento do ágio pago por terceiro (momento 1) para posterior viabilização de sua amortização por companhia operacional (momento 3).

A seguir, o despacho agravado examinou os paradigmas apresentados, e concluiu pela ausência de similitude fática e, por consequência, pelo não seguimento do recurso especial. Confira-se (e-fls. 3446 e segs., grifos no original):

O primeiro paradigma, proferido pela 1ª Turma da 1ª Câmara da 1ª Seção do CARF, indicado pela Recorrente (1101-00.354) recebeu a seguinte ementa:

[...]

A situação fática do caso julgado na decisão paradigma **trata de situação fática significativamente diversa**. A situação concreta do caso paradigma não envolve transferência de ágio pago para empresa de passagem, mas ágio gerado internamente no grupo societário, cuja empresa adquirente do ágio teve como propósito segregar as operações de telefonia fixa e móvel, com posterior consolidação dessas operações mediante aquisição de outras companhias de telefonia. Registre-se, por relevante, que a operação de constituição com subscrição de ágio ocorreu em abril de 1997, a segregação de operações em junho de 1998 e aquisição de terceira companhia telefônica em fevereiro de 1999.

[...]

O segundo paradigma indicado pela Recorrente (1301-000.711) proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF foi materializado com a seguinte ementa:

[...]

De forma análoga ao primeiro paradigma, a situação fática diverge do Acórdão recorrido. Trata-se, inequivocadamente, na origem, de ágio pago em 04/08/1998 por consórcio constituído por outras seis sociedades, para aquisição de empresa de telefonia, que posteriormente foi transferido para terceira empresa (Telepar Participações S/A), que no caso recorrido se equivale à JPESPE (posteriormente Multimodal). **Todavia, no caso paradigma residem três situações fáticas relevantes que o tornam imprestável como análogo ao recorrido:** (i) houve também a transferência de dívidas passivas; (ii) a aquisição de novas participações societárias de alguns integrantes do consórcio original e de outras pessoas físicas que detinham ações na empresa investida; e, principalmente, (iii) o ágio objeto do caso julgado decorre de novo ágio interno, não vinculado ao ágio anteriormente pago, mas decorrente de novo laudo de avaliação elaborado em 29/11/1999, isto é, não decorre do ágio anteriormente pago.

As primeiras situações fáticas foram efetuadas em decorrência de razões extratributárias, no caso, evitar prejuízo aos acionistas minoritários, **o que demonstra que, diferentemente da empresa Multimodal (caso recorrido), a Telepar Participações S/A não se tratava de empresa veículo, destinada à transferência do ágio pago.** A terceira situação, como visto, diverge da situação do Acórdão recorrido, visto que **a situação paradigma (glosa de ágio) não mais guardava relação com o ágio pago em agosto de 1998, mas com o ágio gerado intragrupo**, a partir de laudo elaborado em novembro de 1999.

[...]

Registre-se, ainda, que a expressão “ágio pago”, constante no item 1.20, extraído do relatório do voto condutor não se refere a desembolso promovido por terceiros, mas ágio por rentabilidade futura, apurado em Laudo de Avaliação, elaborado em 29/11/1999, e utilizado no processo de reorganização societária intragrupo, portanto, a atuação do caso paradigma não se refere, como no Acórdão recorrido, de ágio pago e posteriormente transferido.

Nesse sentido, como não há interpretação divergente para mesma situação fática em relação ao Acórdão recorrido e os paradigmas indicados, a matéria denominada “validade da ‘transferência’ do ágio.”, não deve ter seguimento para análise em sede de Recurso Especial.

A Agravante protesta que o exame de admissibilidade de seu recurso especial teria sido feito sem a observância do Manual de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial, notadamente ao ser exigida identidade fática entre o acórdão recorrido e os paradigmas, em lugar da similitude fática naquilo que interessa para a divergência jurisprudencial a ser demonstrada. Também seria vedado ao examinador emitir sua opinião sobre o conteúdo dos acórdãos examinados, “devendo limitar a sua análise a verificar a existência de divergência jurisprudencial em face dos elementos que foram consignados em cada julgado”.

Pela ótica da Agravante, essas impropriedades teriam ocorrido não apenas no exame desta Divergência I, mas também relativamente às Divergência II e Divergência III, que serão abordadas na sequência.

Sobre o primeiro paradigma para esta matéria, acórdão nº 1101-00.354, a Agravante afirma que “não se encontra um indício sequer que permita a concussão de que neste caso se estava diante de um ágio gerado internamente” e que a discussão ali gerou em torno da transferência do ágio. Sua afirmativa se baseia: (i) no relatório do paradigma; (ii) no voto vencedor do paradigma; (iii) na declaração de voto que consta do paradigma; (iv) no acórdão da CSRF que negou provimento ao recurso especial da PGFN, naquele caso; e (v) nas diversas manifestações da PGFN no processo do

paradigma, que não suscitou a existência de ágio interno. Com isto, a Agravante tem por demonstrado o equívoco do despacho agravado, e pede o seguimento de seu recurso especial.

Sobre o segundo paradigma, acórdão nº 1301-000.711, a interessada igualmente afirma a inexistência de ágio interno e que a discussão se deu em torno da transferência do ágio. Ancora suas afirmativas: (i) em trechos que transcreve do relatório do paradigma; (ii) idem, do voto condutor do paradigma; (iii) na ausência de qualquer manifestação da PGFN nesse sentido, nas oportunidades de que dispôs. A Agravante acrescenta que “com relação ao laudo elaborado em 29/11/1999 mencionado no Despacho agravado como aquele que fundamentaria o suposto ‘novo ágio’, vale ressaltar que não existe qualquer trecho do acórdão paradigma nº 1301-000.711 que permita tal conclusão”. O seguinte parágrafo sintetiza seu raciocínio (e-fl. 3499, grifos no original):

Sendo assim, evidenciou-se acima que **todos os elementos** relativos ao acórdão paradigma nº 1301-000.711 (relembre-se: acusação fiscal, Voto condutor e conduta da PGFN) **comprovam que naquele caso não se discutiu um ágio interno gerado posteriormente com base em um laudo de 11/1999, mas sim a transferência de um ágio** (gerado entre partes não relacionadas) **a uma “empresa veículo” (sem propósito negocial)**, sendo o alienante da participação, inclusive, o Estado.

Ainda sobre este segundo paradigma, a agravante combate a afirmação do despacho agravado, de que a Telepar Participações S/A não se caracterizaria como empresa veículo, diante de motivações extratributárias. Eis suas razões:

No presente caso, como se observa do disposto no tópico III.1 do Recurso Especial da Agravante (“Validade da ‘Transferência’ do Ágio”), a Agravante pretendeu discutir apenas se um ágio transferido para outra empresa poderia ter efeitos fiscais.

Desse modo, é indiferente se nas operações examinadas há ou não empresas consideradas como “veículo”, na medida em que tal elemento não teria o condão de afetar as conclusões das Turmas Julgadoras competentes com relação à transferência do ágio.

[...]

Ademais, mesmo que se pudesse superar o disposto acima e se admitisse a alegação do examinador de que existiriam razões extratributárias para a participação da Telemar na operação examinada no acórdão paradigma nº 1301-000.711 – o que se alega a título de argumento – tal fato não justificaria a conclusão apresentada no Despacho de agravo de que naquele caso não haveria “empresa veículo”.

Isso porque, analisando-se o acórdão paradigma nº 1301-000.711, nota-se em diversas passagens que a acusação fiscal e a discussão da Turma Julgadora acerca da qualificação de “empresa veículo” ocorreu em face da 140 Participações e não da Telemar. Nesse sentido, vale reproduzir novamente alguns trechos daquele acórdão a título demonstrativo:

[...]

Dessa forma, resta claro que ainda que existam “razões extratributárias” para a empresa Telemar, como se afirmou na fl. 09 do Despacho agravado, isso não afetaria o fato de que a sociedade considerada como sem propósito/“veículo” no caso do acórdão paradigma nº 1301-000.711 era a 140 Participações, de modo que a conclusão trazida naquele Despacho de que não haveria “empresa veículo” no caso em questão não pode prosperar.

Além disso, mesmo que fosse possível superar o exposto nos parágrafos acima, o que também se admite a título de argumento, há manifestação expressa no Voto condutor do acórdão paradigma nº 1301-000.711 no sentido de que é indiferente se a denominada “empresa veículo” possui propósito negocial ou não, in verbis:

[...]

Assim, tem-se uma prova cabal de que no âmbito do acórdão paradigma nº 1301-000.711 a existência de “razões extratributárias” para a sociedade considerada “veículo” era indiferente para o resultado do julgamento, de modo que tal elemento jamais poderia ser considerado como relevante para fins da análise de divergência jurisprudencial.

Diante do exposto neste subitem, resta incontestável que a alegação trazida no Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial de que a sociedade Telemar teria “razões extratributária” jamais poderia justificar a conclusão de que os acórdãos recorrido e paradigma (nº 1301-000.711) teriam contextos fáticos diversos no tocante ao tema “transferência do ágio”.

Para os fins aqui perseguidos, não existe discussão quanto à situação fática enfrentada pelo acórdão recorrido. Não se tratou aqui de ágio interno, assim entendido aquele gerado dentro de um mesmo grupo econômico. A discussão girou em torno da transferência do ágio.

Há que se verificar, então, o fundamento empregado pelo despacho agravado para rejeitar o primeiro paradigma, acórdão nº 1101-00.354 (e-fls. 2841/2872), ao afirmar que a situação fática lá verificada era distinta, tratando-se lá de “ágio gerado internamente ao grupo societário”, o que é contestado pela Agravante. Caso essa afirmação se demonstre verdadeira, há que se verificar, também, se essa circunstância foi tida como relevante para o paradigma, de tal modo a justificar a conclusão diferente pelo colegiado, afastando-se a divergência interpretativa. É o que se passa a fazer.

De plano, registre-se que os trechos da ementa e do relatório do primeiro paradigma, transcritos pelo despacho agravado, se mostram insuficientes para demonstrar a afirmação de que se tratava, naquele caso, de ágio interno.

Por outro lado, o Termo de Verificação Fiscal, transcrito no relatório do primeiro paradigma, evidencia os motivos da autuação, entre os quais não se menciona que o ágio tenha sido formado internamente a um grupo societário. Confira-se (e-fls. 2846):

Das infrações imputadas

A fiscalização imputou a contribuinte duas infrações fiscais: (a) registro indevido de despesas inexistentes, de amortização de ágio e (b) compensação indevida de prejuízos fiscais. De acordo com a fiscalização, a primeira infração (A — amortização indevida de ágio) teria três motivos: (a-1) inexistência de fundamentação do ágio referente ao evento ocorrido em 30/04/1997; (a-2) transferência indevida de ágio, de uma participação para outra e (a-3) Amortização em prazo inferior àquele determinado pela legislação. A segunda infração (compensação indevida de prejuízos) é decorrente da primeira, pois, caso não tivesse sido considerada a despesa de amortização do ágio, parte dos prejuízos fiscais inexisteriam e, assim, não haveria prejuízo fiscal a ser compensado.

(A) Glosa de ágio (e, conseqüentemente, de sua amortização)

(a-1) Glosa de despesa de amortização de ágio por inexistência fundamentação

A fiscalização entendeu pela inexistência de comprovação do fundamento do ágio referente ao evento ocorrido em 30/04/97. Considerou que, sem essa comprovação, o referido ágio — não fundamentado — teria sua posterior amortização indedutível.

Finalmente, considerando ter havido, no âmbito das operações societárias ocorridas, transferência do referido ágio, posteriormente amortizado, a fiscalização concluiu pela necessidade de glosar o valor da respectiva despesa dessa amortização.

(a-2) Glosa de despesa de amortização de ágio por transferência indevida de ágio, de uma participação para outra

Quanto ao ágio pago na operação de 24/06/98, a fiscalização entendeu estar devidamente fundamentado. Foi verificado, porém, que seu valor foi dividido em dois (ágio pago pela participação na empresa de telefonia fixa e ágio pago pela participação na empresa de telefonia celular) — quando da operação ocorrida em 29/01/99. Posteriormente, quando da operação ocorrida em 09/02/99, esses valores foram modificados (com transferência do valor do ágio da participação na empresa de telefonia fixa para a participação na empresa de telefonia celular).

A fiscalização entendeu que essa transferência não tinha fundamento e, sendo impossível, glosou a parte referente amortização do ágio indevidamente transferido.

(a-3) Glosa de despesa de amortização de ágio por amortização em prazo inferior ao permitido pela legislação de regência

A fiscalização verificou que o ágio constante do ativo diferido da empresa Celular CRT S/A, foi amortizado à taxa de 1/60 ao mês. De acordo com o disposto no art. 14 da IN CVM 247/96, esse ágio — decorrente de aquisição de direito de exploração, concessão ou permissão delegadas pelo Poder Público — deveria ser amortizado no prazo da referida concessão.

O voto condutor, apreciando recurso de ofício da decisão de primeira instância, centrou sua análise na possibilidade de transferência do ágio entre pessoas jurídicas na ocorrência de operações de cisão, fusão e incorporação. Eis seu teor, no que pertine à presente análise (grifos não constam do original):

A autoridade fiscal considerou que o ágio registrado no ativo diferido da Celular CRT S/A, como sendo o resultado da transferência de vários valores de ágio, referentes as operações societárias que haviam ocorridas no grupo em fase anterior.

Em sua defesa, a interessada justificou que o ágio em questão foi registrado no ativo diferido da Celular CRT S/A originou-se por ocasião da criação da empresa TULA Participações Ltda., o qual, posteriormente, foi transferido para a Celular CRT S/A, em operações de incorporação e cisão.

A norma legal prevê a possibilidade de transferência de ágio entre empresas na ocorrência de fusão, cisão e incorporação. Assim, o patrimônio da empresa sucedida passa para o patrimônio da sucessora, representado pelos bens, direitos e obrigações. **No caso da existência de ágio no patrimônio da empresa sucedida, será o mesmo transferido para o patrimônio da sucessora.**

[...]

Por ocasião da constituição da empresa controlada Tula Participações Ltda., ocorreu exatamente o caso acima descrito, pois esta recebeu as ações da Celular

CRT Participações e efetuou a entrega à empresa TBS Celular Participações S/A de quotas de capital de sua própria emissão.

Nessas condições, o valor investido pela empresa Tula Part. Ltda., representado pelo valor de seu capital, entregue à TBS Celular Part. S/A — na forma de quotas de capital de sua emissão, foi superior ao valor patrimonial da participação societária adquirida (Celular CRT Part., entregue pela investidora à empresa nova investida TULA Part. Ltda.).

[...]

Assim, de acordo com o art. 386 do Decreto 3.000, de 1999, é cabível o registro de ágio na aquisição de ações, no patrimônio de TULA Part. Ltda.

Esses foram os motivos que a turma julgadora de primeiro grau reconheceu a correção do valor do ágio a ser amortizado pela Celular CRT S/A, considerando que referido valor está fundamentado no laudo de avaliação.

A declaração de voto constante do acórdão paradigma explicita que, no caso concreto ali examinado, o fundamento para a autuação foi a falta de fundamentação do ágio em rentabilidade futura; que esse fundamento foi superado desde a primeira instância; e que o ágio questionado teria sido formado desde a “aquisição original da CRT [...], aquisição esta que se deu em razão da privatização daquela empresa [...]”. Eis o trecho em questão:

Aqui, porém, a autoridade lançadora entendeu que houve formação de ágio na criação da TBH S/A, cujo capital foi integralizado mediante conferência das ações (mantidas pelos antigos acionistas) da CRT, o qual não estava devidamente fundamentado em rentabilidade futura, a inviabilizar a dedução parcial dos valores contabilizados pela autuada.

No entanto, há evidências de formação de ágio na aquisição original da CRT por aqueles acionistas, aquisição esta que se deu em razão da privatização daquela empresa, cujo Edital estipularia preço inicial fundamentado em rentabilidade futura.

Assim, no suposto de que sejam verdadeiras estas alegações contidas em recurso voluntário — até porque sua confirmação não se justifica ante o resultado do julgamento favorável à autuada, pelas razões expostas pelo I. Relator José Ricardo da Silva — o ágio transferido até o momento em que se verificou o evento previsto no art. 7º da Lei nº 9.532/97 teria fundamento, sim, em rentabilidade futura, não havendo motivo para acolher o recurso de ofício decorrente da exoneração desta exigência.

Não se confirma, deste modo, a situação de “ágio gerado internamente no grupo societário” que o despacho agravado suscitou como apta a desconfigurar a divergência interpretativa alegada pela interessada.

Há que se reconhecer, por outro lado, que o acórdão recorrido não aceitou a transferência do ágio, enquanto que o primeiro paradigma decidiu em sentido contrário, como visto. A divergência interpretativa resta demonstrada, no que se refere ao primeiro paradigma, acórdão nº 1101-00.354.

Passa-se, então, ao exame do segundo paradigma, acórdão nº 1301-000.711 (e-fls. 2878/2942). Eis sua ementa, no que interessa (grifos não constam do original):

INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO – ARTIGOS 7º E 8º DA LEI Nº 9.532/97. PLANEJAMENTO FISCAL INOPONÍVEL AO FISCO – INOCORRÊNCIA.

No contexto do programa de privatização das empresas de telecomunicações, regrado pelas Leis 9.472/97 e 9.494/97, e pelo Decreto nº 2.546/97, a efetivação da reorganização de que tratam os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, mediante a utilização de empresa veículo, **desde que dessa utilização não tenha resultado aparecimento de novo ágio, não resulta economia de tributos diferente da que seria obtida sem a utilização da empresa veículo** e, por conseguinte, não pode ser qualificada de planejamento fiscal inoponível ao fisco.

Dois pontos, aqui, devem ser destacados. A ementa afirma expressamente que, no caso concreto, não resultou aparecimento de novo ágio. Tal assertiva vem ao encontro do argumento da Agravante, de que não se estaria lá discutindo “um ágio interno gerado posteriormente com base em um laudo de 11/1999”, contrariamente ao que sustentou o despacho agravado.

Com efeito, a leitura do inteiro teor do voto condutor do segundo paradigma não corrobora que o ágio discutido pudesse ser qualificado como interno (gerado internamente ao grupo econômico). Ao contrário, o voto condutor faz consignar que:

No Termo de Verificação que deu origem ao auto de infração, o autuante reconhece como regular o fundamento e o registro do ágio em 31/07/1999, quando da aquisição das ações da TNL (Termo de Verificação Fiscal, item 2, fl. 3, in fine)

Tal como apontou a Agravante, não há qualquer trecho do segundo paradigma que permita afirmar, conclusivamente, que o ágio glosado pelo Fisco o tenha sido por haver sido gerado internamente ao grupo societário, nem que esse aspecto (supondo-se verdadeiro) houvesse influenciado a decisão afinal proferida.

Mas o despacho agravado destaca, ainda, outra circunstância fática que, a seu ver, teria sido decisiva no entendimento do Colegiado de admitir a transferência do ágio, ainda que mediante o emprego de empresa veículo. Trata-se da motivação extranegocial de evitar prejuízo aos acionistas minoritários. Diante disso, afirmou o despacho agravado que “a Telepar Participações S/A não se tratava de empresa veículo, destinada à transferência do ágio pago”.

Mais uma vez recorrendo ao voto condutor do segundo paradigma, constata-se que a discussão, conforme conduzida pelo Relator, buscou responder a três questionamentos:

Portanto, o deslinde do caso, para uma apreciação completa, passa pelos seguintes passos:

1º passo: Responder a questão: As operações praticadas pelo contribuinte estão inquinadas de simulação, como julgou a peça acusatória, isto é, o auto de infração?

2º passo: Sendo a resposta acima negativa, a concussão imediata é o cancelamento da autuação, eis que foi esse o fundamento da peça acusatória. Contudo, para não ficar sem enfrentamento a conclusão da decisão recorrida, impõe-se perquirir se as operações foram praticadas com abuso de forma, em prejuízo ao fisco, constituindo, portanto, um “planejamento tributário inoponível”, na lição de Marco Aurélio Greco, como decidiu a DRJ.

3º passo: Se a resposta à segunda questão for negativa, deve-se determinar como se enquadram as operações em questão, tidas pela fiscalização como sendo um “planejamento tributário”.

A questão atinente à transferência do ágio, como se observa, não foi diretamente discutida, muito embora perpassasse as três questões acima.

Relevante é o trecho a seguir transcrito (grifos não constam do original):

Uma questão importante que deixei para ressaltar ao final é o fato de as empresas, ao invés de realizarem a incorporação direta, no caso a TNL pela TPAR ou vice-versa, para efeito de exercer o direito à amortização do ágio, realizarem a reorganização societária por intermédio de uma outra empresa, à qual fora transferido o ágio, o que este Conselho vem denominando de empresa veículo.

[...]

Vejam-se que, no caso em concreto, a TELEMAR PART assumiu uma dívida com a União instrumento de assunção, conforme se depreende dos autos. Assim, se houvesse uma incorporação entre estas empresas, constituiria manifesto exercício abusivo do poder de controle, em razão da regra clara do artigo 15, inciso II, da IN 319/99, acima transcrito, com reflexo patrimonial aos acionistas minoritários. Vejamos:

Em primeiro lugar, porque a participação na TNL foi adquirida pela TELEMAR PART mediante a assunção de um passivo, e sendo assim, a TNL passaria a ser responsável por esse passivo. Ou seja, haveria um reflexo patrimonial negativo para os acionistas minoritários.

Em segundo lugar, a amortização do ágio constituído com base na rentabilidade futura, contra os lucros a serem obtidos, reduzindo, consequentemente, os dividendos futuros dos acionistas, principalmente dos minoritários que não participaram do leilão.

Nos dois casos, haveria, assim, uma vantagem indevida do acionista controlador em prejuízo dos minoritários, e foi justamente por isso que a CVM interveio e expediu as normas sobre o tema.

De fato, a integralização de capital na empresa 140 Participações com as ações da TNL teve por objetivo — alcançado com sucesso — evitar esse prejuízo aos demais acionistas. Esse seu objetivo, ou seja, a operação realizada foi guiada, como afirmado, por razões de cunho apenas societário, não fiscal.

Não se obteve, com a operação, a criação de qualquer vantagem fiscal, muito menos a prática de uma ilicitude. **A contribuinte não praticou atos para obter um tratamento fiscal mais benéfico, ao qual ela não teria direito. Ao revés, no caso concreto, a contribuinte já se encontrava em perfeitas condições para a aplicação da norma fiscal.**

Como se observa, a transferência do ágio registrado na Telemar Part com emprego de empresa veículo (140 Participações) levou em consideração o aspecto expressamente destacado pelo relator como relevante de que, caso feita diretamente a incorporação entre Telemar Part e TNL, os efeitos fiscais de amortização do ágio seria obtidos da mesma forma. A transferência do ágio para a 140 Participações, ainda no entender do Colegiado, buscou atender a motivação extrafiscal, a saber, a preservação dos interesses dos acionistas minoritários. O aspecto a ser destacado não é se o Colegiado considerou, ou não, a 140 Participações como empresa veículo, mas sim o entendimento de que Telemar Part e TNL já se encontravam “em perfeitas condições para a aplicação da norma fiscal”.

É nesse sentido que deve ser compreendida a ementa do segundo paradigma, em que se admite a reorganização societária (aí incluída a transferência do ágio) em situação na qual “não resulta economia de tributos diferente da que seria obtida sem a utilização da empresa veículo”.

E essa particularidade fática não se encontra presente no acórdão recorrido. Não se discutiu se, sem a transferência do ágio passando pela JPESP, seria cabível o aproveitamento fiscal das amortizações por parte da ALL. Não é possível inferir qual teria sido a decisão do acórdão recorrido caso se houvesse defrontado com situação fática semelhante à do segundo paradigma, no qual, com ou sem transferência do ágio, haveria “perfeitas condições para a aplicação da norma fiscal”.

Em tais condições, o segundo paradigma, acórdão nº 1301-000.711, não se presta à comprovação do dissídio jurisprudencial, tal como decidiu o despacho agravado.

Em conclusão, quanto a esta matéria “**Divergência I: Validade da ‘Transferência’ do Ágio**”, o agravo deve ser acolhido, dando-se seguimento ao recurso especial exclusivamente no que se refere ao primeiro paradigma, acórdão nº 1101-00.354.

Matéria: “Divergência II: Validade da Suposta ‘Empresa Veículo’”.

Eis como decidiu o despacho agravado (e-fls. 3453 e segs., grifos no original):

Em relação a essa divergência, a Recorrente indica como primeiro paradigma o Acórdão nº 1301-003.936, proferido pela 1ª Turma da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF, que possui a seguinte ementa:

[...]

A situação fática do julgado paradigma diverge o recorrido. No caso do Acórdão recorrido, houve pagamento de ágio por ALL – Logística e transferência desse mesmo ágio para JPESPE (posteriormente Multimodal). Por outro lado, no caso paradigma, não houve pagamento de ágio, mas aquisição de sociedade que possuía entre seus ativos, um ativo diferido, consubstanciado em ágio interno, gerado previamente à operação de aquisição societária. Transcreve-se parte do relatório do voto condutor:

[...]

Note-se, que a formalização do **contrato de compra e venda ocorre com as pessoas físicas sócias da investida** (em 25/08/2003) e mais, que **não houve, em sentido estrito, pagamento de ágio pelo vendedor, mas geração de ágio intragrupo**, quando se deu a reorganização societária interna (em 03/11/1993).

Apenas após a geração do ágio intragrupo é que houve a cedência das quotas sociais da empresa investida (em 03/12/2003), onde constavam os ativos operacionais, intangíveis e o ágio, que passou a ser amortizado, objeto do caso paradigma.

Por sua vez, o Acórdão Paradigma nº 1301-001.505 também proferido pela 1ª Turma da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF, possui a seguinte ementa:

[...]

Nesse caso, as diferenças fáticas são ainda mais evidentes, visto que **não houve transferência de ágio, mas aporte de capital em terceira companhia que posteriormente adquire a investida em razão de cedência de direito de compra.**

[...]

Assim, em relação à divergência apontada “validade da suposta ‘empresa veículo’”, em razão de que as situações fáticas dos paradigmas indicados não se equivalerem ao caso do Acórdão recorrido, não resta configurada a condição de

interpretação divergente e, por consectário lógico, não deve ter seguimento para análise em sede de Recurso Especial essa matéria.

A Agravante não comunga de tais conclusões, especialmente no que se refere à análise dos paradigmas.

Sobre o primeiro paradigma, acórdão n.º 1301-003.936, sustenta a agravante que não se trata de ágio interno, mas sim de ágio gerado entre partes independentes, com efetivo pagamento em dinheiro. Acrescenta que a acusação fiscal estaria restrita à utilização de empresa veículo, sem propósito negocial.

No que tange ao segundo paradigma, acórdão n.º 1301-001.505, os seguintes parágrafos bem sintetizam as alegações da Agravante:

Assim, contundente a afirmação da Agravante de que os acórdãos recorrido e paradigma (n.º 1301-001.505) possuem contextos fáticos similares no tocante ao tema “empresa veículo”, dado que em ambos existem empresas que foram tachadas pelas Autoridades Fiscais como sem propósito negocial (“veículos” – Multimodal no presente caso e Trancoso no caso paradigma), o que, segundo as respectivas acusações fiscais, impediria o aproveitamento fiscal do ágio.

Com efeito, a única diferença entre os acórdãos recorrido e paradigma (n.º 1301-001.505) com relação ao tema “empresa veículo” reside nas conclusões, uma vez que enquanto no primeiro se decidiu que a participação de “empresa veículo” (i.e., sem propósito negocial) impediria o aproveitamento fiscal do ágio, no segundo se entendeu que “a criação de empresas (...) independe de qualquer motivação econômica ou financeira, pois está na órbita exclusiva da decisão dos sócios” (fl. 38).

[...]

Isso porque, no referido ponto se busca demonstrar a existência de divergência jurisprudencial com relação à possibilidade de a existência de “empresa veículo” (i.e., sem propósito negocial) em uma operação societária afetar o aproveitamento fiscal de um ágio, de forma que não é pertinente para o tema sob litígio se houve ou não a transferência do ágio, dado que tal elemento não teria o condão de afetar as conclusões das Turmas Julgadoras competentes.

O acórdão recorrido decidiu que, no caso, o uso de empresa veículo teve a única finalidade de transferir o ágio para terceiros e, deste modo, estaria caracterizada a ausência de propósito negocial, impedindo a dedução da despesa de amortização do ágio. Confira-se sua ementa (grifos não constam do original):

O acórdão recorrido decidiu que, no caso, o uso de empresa veículo teve a única finalidade de transferir o ágio para terceiros e, deste modo, estaria caracterizada a ausência de propósito negocial, impedindo a dedução da despesa de amortização do ágio. Confira-se sua ementa (grifos não constam do original):

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.

O primeiro paradigma, acórdão n.º 1301-003.936 (e-fls. 2947/2974), recebeu a ementa a seguir transcrita (grifos não constam do original).

IRPJ. INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ARTIGOS 7º E 8º DA LEI N. 9.532/97.

A reorganização empresarial, sob amparo dos artigos 7º e 8º da Lei no .532/ 7, mediante a utilização de empresa veículo, desde que dessa utilização não tenha resultado aparecimento de novo ágio, não pode ser qualificada de planejamento fiscal inoponível ao fisco.

IRPJ. INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. EMPRESA VEÍCULO. PROPÓSITO NEGOCIAL. EXISTÊNCIA

Há propósito comercial, quando demonstrado que criação de uma "Conta Garantia", destinada a garantir obrigações de indenização posteriormente devidas pelos vendedores, em virtude de "prejuízos, passivos, reclamações, danos ou gastos" que não estejam refletidas nas demonstrações financeiras da sociedade-investida.

Do voto condutor, é possível extrair o entendimento majoritário do colegiado (grifos não constam do original):

Registre-se que não houve questionamento por parte do Fisco quanto à formação inicial do ágio, **sendo incontroverso que se trata de operação realizada entre partes independentes, em condições de livre mercado, e com o efetivo pagamento.**

[...]

O óbice apresentado pela fiscalização reside no fato da empresa S.I. ter se apresentado como uma "empresa veículo", sem substância ou propósito comercial, vez que, não arcou, efetivamente, com os custos para a aquisição da participação societária em tela, pois foi suportado verdadeiramente pela SIEMENS Ltda.

Assim, controverte-se nos autos a questão relacionada à utilização de "empresa veículo", capitalizada por controladora dessa empresa, que adquiriu o investimento com pagamento de ágio para, após incorporação, amortizá-lo, fundado na expectativa de rentabilidade futura.

[...]

Desta forma, o fato do contribuinte se utilizar de uma empresa-veículo para a perfectibilização da operação, não invalida o negócio jurídico e os efeitos tributários decorrentes, especialmente, no caso de restar demonstrada a existência de estruturas ou caminhos alternativos disponíveis ao contribuinte e que levariam ao mesmo resultado.

[...]

Além desse fundamento, ainda há um outro, na direção de permitir o aproveitamento do ágio gerado: há claro propósito comercial na constituição da empresa denominada S.I.

Muito razoável a justificativa que apresentou a recorrente, quando sustenta a criação de uma "Conta Garantia", destinada a garantir obrigações de indenização posteriormente devidas pelos vendedores, em virtude de "prejuízos, passivos, reclamações, danos ou gastos" que não estivessem refletidas nas demonstrações financeiras da sociedade-investida, no caso da Iriel. Criou-se, assim, mecanismos que teve o escopo de possibilitar à compradora quitar eventuais obrigações decorrentes de contingências não previstas, mediante a retirada de valores depositados na referida conta. [...]

Veja-se o que dispõe a cláusula 10.6. do Contrato de Compra e Venda, em especial quando prevê uma espécie de um cronograma de pagamentos dos

valores retidos na "Conta Garantia", no prazo máximo de 5 anos. Veja-se que no decorrer deste período, quaisquer resgates efetuados pela Recorrente Iriel nos termos da cláusula 10.4. poderiam ser excluídos dos valores pagos aos vendedores como complemento do preço pago pela aquisição do investimento.

Porém, a criação e a possibilidade de utilização de valores depositados em "Conta Garantia" não ficou apenas em instrumentos formais assinados pelas partes.

Compulsando os autos, observa-se que os valores retidos na "Conta Garantia" foram efetivamente utilizados no período, uma vez que ocorreram contingências que deram ensejo ao desembolso de i) R\$ 7.600.000,00, relacionados à condenação em uma ação judicial, e ii) R\$ 1.000.000,00, relativos aos respectivos serviços advocatícios. Os comprovantes de tais despesas se encontram nos autos (doc. 04 da Impugnação), o que comprova que houve, portanto, efetiva utilização dos valores retidos para a quitação de obrigações decorrentes de contingências.

Como se observa, o voto condutor do primeiro paradigma contradiz frontalmente a afirmação do despacho agravado sobre tratar-se ali de ágio interno ou formado intragrupo, sem pagamento. O relator afirma expressamente ser *"incontroverso que se trata de operação realizada entre partes independentes, em condições de livre mercado, e com o efetivo pagamento"*. Este óbice, portanto, há de ser afastado.

Prosseguindo na análise, constata-se que o primeiro paradigma admite o uso de empresa veículo, *"desde que dessa utilização não tenha resultado aparecimento de novo ágio"*. O trecho supratranscrito também é claro no sentido de que esse entendimento seria suficiente para a decisão proferida, e que a existência, no caso concreto, de um outro propósito negocial extratributário vem tão somente em reforço do primeiro fundamento (*"Além desse fundamento, ainda há um outro, ..."*).

Nessa linha de entendimento, o agravo merece acolhimento, tendo-se por comprovado o dissídio jurisprudencial quanto a esse primeiro paradigma.

Passa-se ao exame do **segundo paradigma**, acórdão nº 1301-001.505 (e-fls. 2978/3023), cuja ementa se transcreve (grifos não constam do original):

INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO ARTIGOS 7º E 8º DA LEI Nº 9.532/97. PLANEJAMENTO FISCAL INOPONÍVEL AO FISCO INOCORRÊNCIA.

No contexto das Leis 9.472/97 e 9.494/97, e pelo Decreto nº 2.546/97, a efetivação da reorganização de que tratam os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 mediante utilização de empresa veículo, desde que dessa utilização não tenha resultado aparecimento de novo ágio, não resulta economia de tributos diferente da que seria obtida sem a utilização da empresa veículo e, por conseguinte, não pode ser qualificada de planejamento fiscal inoponível ao fisco.

O seguinte excerto do voto vencedor bem esclarece acerca do entendimento do Colegiado sobre o uso de empresa veículo para o aproveitamento fiscal da amortização de ágio (grifos não constam do original):

Com relação a alegação do Ilustre Relator de que o processo de aquisição de empresa e incorporações sucessivas não tiveram propósito outro que não fosse o de antecipar os benefícios fiscais trazidos pela amortização do ágio, inclusive com a utilização da chamada "empresa veículo" constituída para esse fim, com a devida "vênia", ousou dele novamente discordar, eis que a criação de empresas, bem como a sua extinção por incorporação, envolvendo uma controlada e

controladora, independe de qualquer motivação econômica ou financeira, pois está na órbita exclusiva da decisão dos sócios.

Por estas razões não faz o menor sentido a motivação que levou o auto de infração considerar ter ocorrido um planejamento inoponível ao fisco, por não ter havido razão econômica “na aproximação dos interessados” relativamente à incorporação de modo a possibilitar a dedução do ágio.

A razão econômica da incorporação está exatamente no fato de que, com a incorporação, a atuada passou a ter o direito, sponte sua, de amortizar o ágio pago na privatização, tendo sido esta a conduta abarcada e induzida pelo ordenamento, por intermédio das regras estipuladas no artigo 7º e 8º da Lei nº 9.532/97. 5, sendo bastante comum em direito societário para se alcançar determinado efeito, não prosperando, portanto, o argumento de que a real motivação da incorporação foi a utilização do benefício fiscal previsto na lei.

Ora, a motivação não há que ser, necessariamente, econômica, podendo ser de qualquer ordem, desde que verdadeira, sendo, portanto, repito, fora de propósito a alegação fiscal de que não se denota nenhuma finalidade econômica na aproximação dos interessados, mormente quando não há no ordenamento pátrio tal figura.

O voto condutor do segundo paradigma não tece quaisquer considerações acerca da situação fática destacada pelo despacho agravado (*“não houve transferência de ágio, mas aporte de capital em terceira companhia que posteriormente adquire a investida em razão de cedência de direito de compra”*), pelo que é forçoso concluir que essa circunstância não exerceu qualquer influência na decisão sobre o uso de empresa veículo. Esse óbice deve ser afastado.

Fato é que o segundo paradigma admitiu o uso de empresa veículo em operações societárias que visam ao aproveitamento fiscal do ágio, mesmo na situação em que a única motivação é de natureza econômica. Em sentido contrário decidiu o acórdão recorrido, o que caracteriza a divergência de entendimentos.

O agravo deve ser acolhido, no que tange a esta matéria **“Divergência II: Validade da Suposta ‘Empresa Veículo’”**.

Matéria: “Divergência IV: Inaplicabilidade da Teoria do Propósito Negocial”.

Sobre este tema, não é demais relembrar que foi identificada, em momento processual pretérito, a necessidade de exame complementar do recurso especial. O despacho agravado, no que se refere a esta matéria, é o Despacho Complementar de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial de e-fls. 3572/3578, enquanto que as razões de agravo correspondentes devem ser buscadas no agravo de e-fls. 3595/3602.

O despacho agravado, ao cotejar o primeiro paradigma e o acórdão recorrido, assim se manifestou (e-fl. 3575, grifos no original):

A situação fática do julgado paradigma diverge do recorrido. No caso do Acórdão recorrido, houve pagamento de ágio por ALL – Logística e transferência desse mesmo ágio para JPESPE (posteriormente Multimodal). Situação fática absolutamente diversa no caso paradigma, em que não houve transferência do ágio, mas efetivo pagamento pela empresa que mais tarde foi incorporada pela empresa operacional.

Sobre o segundo paradigma, eis o que consta do despacho agravado (e-fls. 3576/3577):

Assim como no caso anterior, o caso paradigma não tratou de ágio pago e posteriormente transferido para terceira sociedade, que foi incorporada, como

ocorreu no caso sob litígio. No caso paradigma, a mesma empresa que adquiriu participação societária de partes independentes foi incorporada pela empresa operacional.

E, afinal, sua conclusão (e-fl. 3577):

Assim, em relação à divergência apontada “Inaplicabilidade da Teoria do Propósito Negocial”, em razão de que as situações fáticas dos paradigmas indicados não se equivalem à situação fática submetida a julgamento e materializada no Acórdão recorrido, não resta configurada a condição de interpretação divergente e, por essa razão, essa matéria não deve ter seguimento sede de Recurso Especial.

A Agravante não comunga de tais conclusões, e assim expõe suas razões de agravo (e-fls. 3600 e segs., grifos no original):

Mister destacar que o racional erigido no Despacho Complementar parte de premissa manifestamente equivocada.

Isso porque, o cotejo necessário para se analisar a existência do dissídio jurisprudencial deve ser feito de forma individualizada, **com base nos aspectos fáticos pertinentes a cada matéria**, o que não foi cumprido no presente caso.

Conforme devidamente evidenciado em sede de Recurso Especial, verifica-se que a análise da divergência se comprova no seguinte sentido: enquanto a figura da "ausência do propósito negocial" foi utilizada no acórdão recorrido como um dos fundamentos para atacar a validade do ágio, nos acórdãos paradigmas se concluiu que **a teoria do propósito negocial não poderia ser invocada, tendo em vista** que essa interpretação restritiva aplicável ao planejamento tributário **não encontra previsão legal no ordenamento jurídico pátrio**.

É justamente neste sentido que deve ser verificada a similitude fática.

Afinal, enquanto no acórdão recorrido a alegação de ausência de propósito negocial foi empregada como um fundamento para se negar o aproveitamento do ágio pela Agravante, **nos paradigmas ela foi nitidamente rechaçada porquanto, repita-se, inexistiria previsão normativa para tanto**.

Não obstante a clara argumentação aduzida, é imprescindível combater o entendimento fixado no Despacho Complementar de que as situações específicas para a operacionalização das operações seriam capazes de comprovar **a ausência de similitude fática, no tocante ao presente tópico**.

Ora, entender o contexto fático das etapas que originam o ágio, se houve transferência, qual empresa realizou a incorporação, **são elementos irrelevantes para a comprovação da divergência no presente tópico!**

Ou seja, apesar de serem aspectos importantes para a análise da lide, eles apenas guardam pertinência com outros pontos da divergência jurisprudencial nos mencionados tópicos III.1 - Validade da "Transferência" do Ágio III.2 - Validade da Suposta "Empresa Veículo" III.3 - Da Confusão Patrimonial - Ágio Legitimamente Registrado do Recurso Especial, **sendo matérias que, embora relacionadas, não se confundem com a aplicação da teoria do propósito negocial; com o tópico em análise**.

Caso contrário, se fosse aplicado o entendimento firmado no Despacho Complementar, a verificação de um único fato distinto (entre recorrido e paradigmas) pertinente a uma única matéria impactaria na negativa de seguimento de todos os temas expostos por suposta ausência de similitude fática.

No que se refere ao acórdão recorrido, no despacho de e-fls. 3564/3570 já se havia procedido a uma síntese dos eventos processuais anteriores, para bem identificar o que havia sido decidido sobre o tema “propósito negocial”. Por amor à clareza, essa síntese é a seguir repetida, conforme consta às e-fls. 3566 e segs., e aqui ratificada (grifos no original).

De plano, há que se reconhecer que a divergência interpretativa alegada neste item, bem refletida em seu título, é quanto à possibilidade de aplicação da teoria do propósito negocial ao planejamento tributário. O seguinte parágrafo já constava do recurso especial interposto (e-fl. 2746):

Ocorre, todavia, que não deve prevalecer a pretensa aplicação da teoria do propósito negocial ao presente caso, tendo em vista que essa interpretação restritiva aplicável ao planejamento tributário não encontra qualquer previsão legal no ordenamento jurídico, como tem sido reconhecido pela jurisprudência desse E. CARF.

No que se refere a ter sido, ou não, esta matéria objeto de decisão por parte do acórdão recorrido, não há como negar que o voto vencido discorreu longamente sobre o tema, inclusive mediante subitem específico (e-fls. 2229/2223), concluindo que a teoria do propósito negocial não pode servir como fundamento para o lançamento. Os seguintes excertos o demonstram (grifos não constam do original):

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, **cumpra 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).**

[...]

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.**

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.

Não obstante, a transcrição acima pertence ao **voto vencido**. Esse entendimento certamente foi superado pelo Colegiado, que negou provimento ao recurso voluntário, neste ponto. O **voto vencedor** (e-fls. 2256 e segs.) se dedicou extensamente a examinar as questões atinentes à necessidade de absorção do patrimônio da investida pela investidora, ou vice-versa, mas deixa de cuidar em detalhe da aplicabilidade da teoria do propósito negocial. É certo, no entanto, que a decisão do Colegiado foi no sentido de

considerar aplicável essa teoria, sem o que restaria incompreensível tanto a decisão de negar provimento ao recurso voluntário quanto a ementa do julgado, que se segue (grifos não constam do original):

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.**

Por entender obscura a decisão nesse aspecto, o sujeito passivo se desincumbiu de seu ônus processual e opôs os competentes embargos de declaração. Eis o teor do despacho que rejeitou seus embargos (e-fls. 2699/2700, grifos não constam do original):

Inicia a recorrente com alegação quanto à obscuridade na ementa do acórdão embargado. Seguem os termos principais apontados pela embargante neste item:

“Verifica-se da ementa do acórdão embargado fundamentos relativos à acusação de utilização de sociedade veículo e operação sem propósito negocial quanto ao ágio:

...

*Todavia, pela leitura do voto vencedor quanto à amortização do ágio (fls. 44/48), depreende-se que a maioria qualificada da Turma Ordinária manteve o lançamento apenas com fundamento na impossibilidade de transferência do ágio, razão pela qual **não está claro o motivo de a ementa trazer também as acusações de sociedade veículo e propósito negocial.***

Além disso, é importante ressaltar que a necessidade de se esclarecer a obscuridade supra decorre da necessidade de se delimitar as matérias ainda em debate nos autos, sobretudo que serão objeto de Recurso Especial da Embargante e, conseqüentemente, de julgamento pela E. CSRF”

Em suma, alega a embargante que a ementa do acórdão embargado não reflete a decisão tomada pela Turma julgadora por conter dispositivo que não fora enfrentado por ocasião do julgamento.

Não assiste razão à Embargante. A discussão sobre a utilização de empresa veículo está sobejamente descrita no relatório, parte integrante do acórdão, que inclui a decisão da DRJ, não reformada neste particular, bem como no voto vencido, cujos argumentos pela inexistência da utilização de empresa veículo foram superados, conforme dispositivo do julgado.

Portanto, **não está caracterizada a obscuridade alegada neste item inicial.**

À semelhança do que havia ocorrido no acórdão recorrido, o despacho que rejeitou os embargos se manifestou com clareza sobre a questão atinente à utilização de empresa veículo, apontando para o relatório, o voto vencido e a superação daquele entendimento conforme dispositivo do julgado. Mas, no que se refere à teoria do propósito negocial, tem-se tão somente sua decisão de que não está caracterizada a obscuridade alegada. A única leitura que se afigura possível deve ser igualmente buscada no relatório, no voto vencido e na superação daquele entendimento, em especial no que consta da ementa.

De todo o exposto, é inescapável a conclusão de que o Colegiado discutiu e decidiu sobre a aplicabilidade da teoria do propósito negocial, superando o

entendimento esposado no voto vencido e, por decorrência lógica, concluindo, a contrario sensu, que essa teoria é aplicável ao lançamento tributário.

O último parágrafo acima transcrito bem representa o quanto decidido sobre o tema pelo **acórdão recorrido**: a inaplicabilidade da teoria do propósito negocial (tese adotada pelo voto vencido) foi superada pelo colegiado, que decidiu por sua aplicabilidade ao lançamento tributário.

É em face desse entendimento que a Recorrente/Agravante busca demonstrar a divergência interpretativa. Por sua ótica, as diferenças fáticas apontadas pelo despacho agravado seriam irrelevantes para as respectivas decisões e, por esse motivo, não deveriam ser invocadas como impeditivo para a alegada divergência interpretativa.

De se ver, então, como decidiu sobre o tema cada um dos paradigmas indicados pela interessada, a partir de suas ementas e de seus votos condutores.

O **primeiro paradigma**, acórdão nº 1302-002.045 (e-fls. 3146/3170), foi ementado como segue:

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. PROPÓSITO NEGOCIAL. EMPRESA VEÍCULO.

Os dispositivos legais concernentes ao registro e amortização do ágio fiscal não vedam que as operações societárias sejam realizadas, única e exclusivamente, com fins ao aproveitamento do ágio. O legislador tributário, não desconsidera o fato de o contribuinte buscar uma maneira menos onerosa de conduzir seus negócios, seja por motivos tributários, societários, econômicos ou quaisquer outros, desde que o faça licitamente.

A utilização de empresa-veículo que viabilize o aproveitamento do ágio, por si só, não desfigura a operação e invalida a dedução do ágio, se ausentes a simulação, dolo ou fraude.

De seu voto condutor extrai-se (grifos não constam do original):

[...], não há contestação quanto à legitimidade do ágio formado nas operações societárias em análise. A essência da autuação, então, repousa na utilização da suposta empresa-veículo GRAPPA que, além de ter operado em um curto espaço de tempo, não possuía qualquer substrato societário, segundo a fiscalização, sendo seu único propósito o de conduzir ilicitamente o ágio. Vejamos trecho do Acórdão de Impugnação:

[...]

Desta forma, o Acórdão recorrido referendou o lançamento tributário procedido pela Autoridade Fiscal sustentando, como visto, que a constituição da empresa GRAPPA, tinha a única finalidade de servir de canal de passagem do ágio anteriormente apurado, pois, a evidência de sua efêmera duração, da inexistência de atividades operacionais, além de ser um caminho mais longo e oneroso para realização da operação societária, não haveria outro motivo, que não o tributário, a motivar a constituição da mesma.

Como visto, a autuação baseia-se na necessidade de existência de propósito negocial para realização de operações societárias. Aqui, a controvérsia se desdobra na possibilidade das Autoridades Administrativas, quando da análise das operações de reestruturação societária que originaram o ágio e/ou de sua transferência - mais especificamente na criação de empresa-veículo em conformidade com a lei - possam entrar na motivação do contribuinte para

proceder de tal forma. Assim, as Autoridades verificariam se as mesmas estariam providas de algum propósito negocial, podendo, conforme o caso, desconstituí-las, requalificá-las, glosar possíveis amortizações de ágio, etc.

As ementas acima são contundentes ao afirmarem que **a existência de propósito negocial seria apenas um "plus" para demonstrar a validade e lisura das operações societárias; não havendo fundamento para a referida exigência no âmbito da legalidade, nem cabendo à Administração realizar exigências diversas das previstas em lei.**

[...]

Ocorre que, o ato cujo efeito é consoante o ordenamento, não pode ser considerado como abusivo. O legislador tributário, não desconsidera o fato de o contribuinte buscar uma maneira menos onerosa de conduzir seus negócios, seja por motivos tributários, societários, econômicos ou quaisquer outros. A liberdade de iniciativa e auto-organização de que dispõe a iniciativa privada é uma garantia constitucionalmente assegurada que, como tal, não deve sofrer restrições.

Assim, se o legislador emite norma que permite que o investimento faça frente à rentabilidade que lhe deu fundamento, possibilitando sua dedução da base de cálculo de impostos como o IRPJ e da CSLL, a não tributação não pode ser considerada resultado abusivo.

Por isso, discordo da afirmação ínsita na decisão recorrida, quando afirma que *"...o direito de auto-organização não existe para que os contribuintes paguem menos impostos, devendo ser exercido com algum propósito extratributário, afim de que eventual supressão de tributos seja oponível ao Fisco."* (fl. 25 do Acórdão de Impugnação)

À vista do exposto, **tendo os atos sido procedidos em conformidade com a lei; não havendo fraude, dolo ou simulação na execução dos mesmos, e não sendo dada a análise quanto à existência, ou não, de propósito negocial, considero indevida a glosa procedida,** bem como a qualificação da multa de ofício.

Por seu turno, o **segundo paradigma**, acórdão nº 1302-001.184 (e-fls. 3174/3189) recebeu a seguinte ementa:

DESPESA COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. GLOSA INDEVIDA.

Se as operações que geraram o ágio foram procedimentos legais em seu aspecto formal, conforme reconhece o próprio TVF, e não resta demonstrada qualquer ilicitude na conduta da recorrente, como sustenta a decisão recorrida, não procede a glosa da despesa com amortização do ágio.

De seu voto condutor extrai-se (grifos não constam do original):

Os julgadores do CARF prestarão um grande serviço ao Estado e a sociedade brasileiras se imprimirem segurança jurídica e isonomia ao sistema, evitando que suas decisões fiquem ao sabor lotérico do entendimento de cada conselheiro **sobre conceitos vagos não positivados como, por exemplo, "falta de propósito negocial", que não passa de uma construção jurisprudencial alienígena sem respaldo no ordenamento jurídico pátrio.** [...]

[...]

Nota-se, hoje, que alguns tentam elevar tal pronunciamento da CVM a um status de norma tributária proibitiva do reconhecimento do chamado ágio interno ao grupo econômico, o que, por si só, já seria absurdo. A análise feita pela CVM é

de cunho estritamente econômico, pois sequer embasa seu entendimento em qualquer norma jurídica, muito pelo contrário, afirma que, ainda que respeitada a Lei, economicamente é inconcebível o reconhecimento do ágio interno. **Como já dito anteriormente, "falta de substância econômica" assim como "falta de propósito negocial" não são institutos jurídicos nacionais, logo não maculam o ato jurídico seja lá qual for o conceito que os seus aplicadores lhes deem, logicamente, desde que não se configurem como um vício do negócio jurídico, segundo o nosso ordenamento legal.**

[...]

Por isso, no mérito, **pelas mesmas razões acima sustentadas para negar provimento ao recurso de ofício, dou provimento ao recurso voluntário, para cancelar os lançamentos do IRPJ e da CSLL decorrentes da glosa da despesa com amortização do ágio, [...].**

O cotejo dos paradigmas, em face do acórdão recorrido, impõe que se dê razão à Agravante.

Em ambos os paradigmas, à semelhança do que ocorreu no acórdão recorrido, discutiu-se o uso de empresa veículo em operações societárias visando ao aproveitamento fiscal de ágio à luz da necessidade, ou não, de comprovação de algum propósito negocial, ou propósito não exclusivamente tributário. E a aplicabilidade dessa teoria do propósito negocial foi expressamente rejeitada. primeiro paradigma afirmou que não há “fundamento para a referida exigência [de propósito negocial] no âmbito da legalidade”. segundo paradigma foi ainda mais incisivo, ao afirmar que “[...] e ‘falta de propósito negocial’ não são institutos jurídicos nacionais, logo não maculam o ato jurídico seja lá qual for o conceito que os seus aplicadores lhes deem”.

O despacho agravado, com base nos relatórios dos paradigmas, apontou situações fáticas que seriam dessemelhantes, se comparadas com aquela verificada no acórdão recorrido. A Agravante não nega essas situações dessemelhantes, mas sustenta sua irrelevância para a divergência que deseja demonstrar. E é verdade que o despacho agravado não indicou, nos votos condutores, de que forma essas situações fáticas dessemelhantes teriam sido relevantes para as decisões afinal proferidas pelos paradigmas. Por outro lado, a leitura do inteiro teor dos votos condutores dos paradigmas não mostra que as respectivas decisões teriam sido diferentes caso o ágio houvesse sido transferido (como no acórdão recorrido).

Em tais condições, tem-se por adequadamente demonstrada a alegada divergência, interpretativa, merecendo reforma o despacho agravado.

O agravo deve ser acolhido, no que se refere a esta matéria **“Divergência IV: Inaplicabilidade da Teoria do Propósito Negocial”**.

[...]

Conclusão.

Constata-se, ante o exposto, a presença dos pressupostos de conhecimento dos agravos e a necessidade de parcial reforma dos despachos questionados. Propõe-se, dessa forma, que os agravos sejam:

1) ACOLHIDOS PARCIALMENTE para:

1.1) DAR seguimento ao recurso especial relativamente à matéria **“Divergência I: Validade da ‘Transferência’ do Ágio”**, mas apenas em relação ao paradigma nº 1101-00.354;

1.2) DAR seguimento ao recurso especial relativamente às matérias **“Divergência II: Validade da Suposta ‘Empresa Veículo’”** e **“Divergência IV: Inaplicabilidade da Teoria do Propósito Negocial”**; e

2) REJEITADOS relativamente às questões preliminares suscitadas e às matérias **“Divergência III: Da Confusão Patrimonial – Ágio Legitimamente Registrado”** e **“Divergência VIII: Necessidade de se Observar o Princípio da Consunção”**, prevalecendo, nesta parte, a negativa de seguimento ao recurso especial expressa pelo Presidente da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento e pela Presidente da 1ª Seção de Julgamento.

[...]

De acordo.

REJEITO os agravos relativamente às questões preliminares suscitadas e às matérias **“Divergência III: Da Confusão Patrimonial – Ágio Legitimamente Registrado”** e **“Divergência VIII: Necessidade de se Observar o Princípio da Consunção”** e confirmo a negativa de seguimento ao recurso especial nesta parte.

ACOLHO PARCIALMENTE os agravos e DOU seguimento ao recurso especial relativamente às matérias **“Divergência II: Validade da Suposta ‘Empresa Veículo’”**; **“Divergência IV: Inaplicabilidade da Teoria do Propósito Negocial”**; e **“Divergência I: Validade da ‘Transferência’ do Ágio”**, mas, neste último caso, apenas em relação ao paradigma nº 1101-00.354.

[...]

Registro que, após a interposição do recurso especial, a contribuinte apresentou petição avulsa (fls. 3418/3432) pleiteando a aplicação retroativa do Artigo 19-E da Lei nº 10.522/2002 (Incluído pelo Artigo 28 da Lei nº 13.988/2020) ao presente processo administrativo, nas matérias resolvidas por voto de qualidade pelo colegiado *a quo*.

Tal petição foi recebida pelo presidente de Câmara como recurso especial complementar e, dada a sua intempestividade, não foi conhecida, nos termos do despacho de fls. 3439/3440.

Os autos foram encaminhados à PFN para ciência do despacho de agravo, parcialmente acolhido, em 29/01/2021 (fl.3674), tendo apresentado contrarrazões ao recurso especial da contribuinte em 15/02/2021 (fls. 3675/3699), na qual defende o acerto da decisão recorrida, na parte em que negou provimento ao recurso voluntário e pugna pela sua manutenção.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, Relator.

1. Do conhecimento

1.1 Do Recurso Especial da PFN

A PFN alega divergência jurisprudencial em face da exoneração da multa qualificada pelo colegiado *a quo*, tendo sido admitido apenas em face do primeiro paradigma indicado (1101-000.899).

A contribuinte sustenta, em suas contrarrazões, que o recurso não deve ser admitido, tendo em virtude da clara intenção da recorrente de rediscutir os fatos e provas dos autos ensejadores da qualificação da multa. Defende, ainda, a ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e o único paradigma admitido, pugnando pelo não conhecimento do recurso.

Examinando os acórdãos recorrido e paradigma, verifica-se que, de fato existe alguma dessemelhanças fáticas, mas convém analisa-las para se chegar a um conclusão quanto ao dissídio jurisprudencial suscitado pela Fazenda Nacional.

O paradigma admitido trata da amortização de ágio formado em aquisição entre partes independentes, mas em que a empresa considerada real investidora capitalizou duas outras empresas por ela controladas para realizar a aquisição que, posteriormente foram incorporadas pela empresa investida visando à amortização do ágio.

Naquele caso, o colegiado paradigma considerou o ágio indedutível em face da não extinção do investimento, tendo em vista que não ocorreu a efetiva confusão patrimonial entre a real investidora (AVERDIN) e a investida LISTEL, mas apenas a extinção das empresas veículos, de sorte que o investimento subsistiria na real investidora, conforme excertos do voto vencedor que transcrevo, *verbis*:

[...]

Interpreto a acusação fiscal de forma distinta do I. Relator, pois observo que a autoridade lançadora fez referência à Nota Explicativa à Instrução CVM nº 349, de 06/03/2001, destacando que operações desta espécie acabam por ensejar o reconhecimento de um acréscimo patrimonial se a efetiva substância econômica, mediante a criação de uma sociedade veículo que transfere da controladora original para a controlada o ágio pago na sua aquisição, e ao final do processo de incorporação, o investimento e, conseqüentemente, o ágio permanecem inalterados na controladora original.

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

AVERDIN detinha, direta ou indiretamente, controle de 100% do capital da LISTEL.

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

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

[...]

Claro está que as empresas envolvidas na incorporação devem ser, necessariamente, a adquirente da participação societária com ágio e a investida adquirida. O procedimento aqui realizado não extingue, na real adquirente, a parcela do investimento correspondente ao ágio, de modo que ao final dos procedimentos realizados, com a incorporação da empresa veículo pela investida, a propriedade da participação societária adquirida com ágio subsiste no patrimônio da investidora original, diversamente do que cogita a lei.

Em tais condições, a amortização do ágio que passou a existir no patrimônio da investida, LISTEL, somente poderia surtir efeitos na apuração do seu lucro real caso se verificasse a extinção da investidora original (AVERDIN), mediante incorporação, fusão ou cisão entre elas promovida, por meio da qual o ágio subsistisse evidenciado apenas no patrimônio resultante desta operação, na forma do art. 7º da Lei nº 9.532/97.

Na medida em que tal não ocorreu, a dedutibilidade do ágio submete-se à regra geral exposta no Decreto-lei nº 1.598/77:

[...]

Evidenciado, portanto, que não houve a extinção do investimento, inadmissível a amortização fiscal do ágio. Significa dizer que a amortização contábil do ágio transferido para o patrimônio da LISTEL deve ser adicionada ao lucro real, e seu reflexo no patrimônio da investidora AVERDIN, mediante equivalência patrimonial, deve ser controlado na parte B do LALUR para integrar o valor contábil do investimento na apuração de ganho ou perda de capital em caso de alienação ou liquidação do investimento.

É importante esclarecer que a autoridade lançadora não fez qualquer consideração em relação ao fato de a AVERDIN ter como sócios estrangeiros a LISTEL ADVERTISING & PUBLISHING (BVI) LIMITED, com 99% do capital social, e a LISTEL ADVERTISING & PUBLISHING HOLDINGS (BVI) LIMITED, com 1% do capital social, de modo a cogitar que o ágio tivesse se formado internamente ao Grupo LISTEL. A acusação fiscal limita-se à estrutura formalmente criada para que o ágio gerado na aquisição fosse passível de amortização, independentemente de a AVERDIN ter sido incorporada pela LISTEL, ou vice-versa.

[...]

No tocante à multa qualificada o colegiado recorrido adotou o seguinte entendimento espelhado no voto da redatora designada, *verbis*:

[...]

Observo, ainda, que a autoridade lançadora aplicou multa qualificada, por entender que o negócio jurídico praticado foi fictício, montado apenas para gerar uma vultosa exclusão do Lucro Real. E, embora a oposição feita ao laudo não mereça prosperar, os fatos descritos demonstram que a APENINA e a MKV foram criadas apenas para receber em 01/06/99 o capital aplicado na aquisição da LISTEL, a qual migrou do controle indireto exercido pela AVERDIN para o controle direto desta após as incorporações que deram ensejo à amortização do ágio aqui em debate. Nas palavras da Fiscalização, a incorporação da ALIENA e da APENINA pela LISTEL não alterou a composição do capital social da incorporadora, já que as participações daquelas duas no capital da LISTEL eram seus únicos ativos.

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

Assim, a multa qualificada deve subsistir.

[...]

O acórdão recorrido, por sua vez, trata de amortização de ágio formado em aquisição anterior, não questionada pela fiscalização, que é transferido para uma empresa-veículo que posteriormente é incorporada pelas empresas investidas com vistas a permitir a sua amortização fiscal.

Ou seja, enquanto no recorrido o ágio é formado em uma empresa e transferido para uma empresa-veículo com vistas a viabilizar sua amortização, no paradigma o ágio foi formado nas próprias empresas-veículo, capitalizadas por sua controladora (tida como real adquirente pela fiscalização), e sua amortização ocorre após sua incorporação pela investida.

Em ambos os casos encontram-se presentes as acusações fiscais de ausência de confusão patrimonial entre a investidora e a investida e a não extinção do investimento na pessoa da (real) investidora, mas o ponto nodal no paradigma me parece ser fato de que “a autoridade lançadora aplicou multa qualificada, por entender que o negócio jurídico praticado foi fictício, montado apenas para gerar uma vultosa exclusão do Lucro Real”, sendo a conclusão do voto vencedor da d. conselheira Edeli Pereira Bessa no sentido de que “a criação da APENINA e da MKV teve por objetivo, apenas, construir um cenário que se assemelhasse à hipótese legal que autoriza a amortização do ágio pago na aquisição de investimentos, circunstância que, infringe os incisos II e IV do art. 1º e o inciso I do art. 2º da Lei nº 8.137/90; bem como o art. 72 da Lei nº 4.502/64”.

Assim, em que pese não afirmada a figura jurídica da simulação, ao fim e ao cabo este parece ter sido o motivo determinante da manutenção da multa qualificada, situação não aventada no caso do acórdão recorrido.

Desta feita, entendo que existem circunstâncias fáticas e fundamentos relevantes distintos que não permitem caracterizar a divergência no presente caso.

Ante ao exposto, voto no sentido de não conhecer do recurso especial da PFN.

1.2 Do recurso especial da contribuinte

A contribuinte apresentou divergência jurisprudencial quanto à questão principal de mérito (glosa da amortização de ágio) desdobrando-a em diversos tópicos que só foram acolhidos em sede de agravo: - **“Divergência I: Validade da ‘Transferência’ do Ágio”**, (apenas em relação ao paradigma nº 1101-00.354); - **“Divergência II: Validade da Suposta ‘Empresa Veículo’”** e **“Divergência IV: Inaplicabilidade da Teoria do Propósito Negocial.**

A Procuradoria da Fazenda Nacional – PFN não questionou o conhecimento do recurso em suas contrarrazões, mas julgo necessário tecer algumas ponderações sobre a admissibilidades destes pontos.

Com efeito, ao analisar o primeiro ponto de divergência (**Validade da ‘Transferência’ do Ágio**), no qual foi apresentado como um dos paradigmas do recurso especial o Acórdão nº 1101-00.354, único admitido neste processo, considero o mesmo inapto para caracterizar a divergência.

Entendo que não restou caracterizada a divergência em relação ao referido acórdão paradigma que a meu ver traz em seu racional decisório outro tipo de situação fática, concernente ao aporte de capital na investida por meio de cotas detidas em outra empresa pela investidora, verificando-se na operação um sobrepreço avaliado conforme a rentabilidade futura, enquanto que no acórdão recorrido verifica-se o aproveitamento de ágio gerado em operações anteriores de aquisição que foi transferido mediante aporte de capital detido pela investidora em outra empresa que posteriormente é incorporada em operação reversa pela investida.

Veja-se o excerto do voto condutor do paradigma que negou provimento ao recurso de ofício, *verbis*:

[...]

A autoridade fiscal considerou que o ágio registrado no ativo diferido da Celular CRT S/A, como sendo o resultado da transferência de vários valores de ágio, referentes as operações societárias que haviam ocorridas no grupo em fase anterior.

Em sua defesa, a interessada justificou que o ágio em questão foi registrado no ativo diferido da Celular CRT S/A originou-se por ocasião da criação da empresa TULA Participações Ltda., o qual, posteriormente, foi transferido para a Celular CRT S/A, em operações de incorporação e cisão.

A norma legal prevê a possibilidade de transferência de ágio entre empresas na ocorrência de fusão, cisão e incorporação. Assim, o patrimônio da empresa sucedida passa para o patrimônio da sucessora, representado pelos bens, direitos e obrigações. No

caso da existência de ágio no patrimônio da empresa sucedida, será o mesmo transferido para o patrimônio da sucessora.

Do voto condutor do acórdão recorrido, transcrevo os excertos abaixo que elucidam muito bem a situação do caso sob exame:

Assim, é possível que uma empresa "Investidora" possua ações de uma companhia ("Investida") e, desejando subscrever capital em uma outra empresa "Nova Investida", resolva realizar o aumento de capital na "Nova Investida", mediante conferência das ações da antiga "Investida". Nessa situação, a "Investidora" deixa de ser investidora direta da antiga "Investida" e passa a ser investidora direta da "Nova Investida". A "Nova Investida", por sua vez, passa a ser investidora direta da antiga "Investida".

Nos termos dos arts. 7º e 8º da Lei das S/A, o ativo recebido pela nova investida (participação societária) deve ser coerente com o valor do capital social realizado, conforme avaliação. Nota-se que a empresa "Nova Investida": (1) recebe ações da antiga "Investida" e (2) entrega, à "Investidora", ações (ou quotas de capital) de sua própria emissão. Caso o valor "pago" pela "Nova Investida" (representado pelo valor de seu capital, entregue a "Investidora" na forma de ações ou quotas de capital de sua emissão) seja maior do que o valor patrimonial da participação societária adquirida (referente à antiga "Investida", entregue pela "Investidora" et empresa "Nova Investida"), nos termos do art. 385 do Decreto 3.000, de 1999, cabe o registro de ágio na aquisição de ações. Por outro lado, há que ser baixado o investimento anteriormente mantido pela "Investidora" na antiga "Investida" podendo, inclusive ser gerado um ganho de capital para a "Investidora".

A Lei 10.637, de 2002, conversão da Medida Provisória nº 66 de 2002, deixou essa situação bem clara em seu art. 36 (revogado pela Lei 11.196, de 2005) quando determinou, à época, o diferimento da tributação do ganho de capital acima referido, conforme a seguir reproduzido:

Art. 36. Não será computada, na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido da pessoa jurídica, a parcela correspondente a diferença entre o valor de integralização de capital, resultante da incorporação ao patrimônio de outra pessoa jurídica que efetuar a subscrição e integralização, e o valor dessa participação societária registrado na escrituração contábil desta mesma pessoa-jurídica.

§1º O valor da diferença apurada será controlado na parte B do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) e somente deverá ser computado na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido:

Ora, a determinação legal (atualmente já revogada) de diferimento da tributação de ganho de capital em evento de subscrição e integralização de capital (correspondente à diferença entre o valor de integralização de capital, resultante da incorporação ao patrimônio de outra pessoa jurídica que efetuar a subscrição e integralização, e o valor dessa participação societária registrado na escrituração contábil desta mesma pessoa jurídica), implica a existência de ganho de capital por parte da investidora. Ganho de capital decorre de baixa de ativo e, assim, não há falar em transferência. Por outro lado, a empresa que recebe o investimento fica obrigada a avaliá-lo, podendo surgir — ou não — um ágio.

Repare que, conforme exemplo acima apresentado, verifica-se a possibilidade de surgimento de ágio na empresa Nova Investida, sem que haja

anteriormente qualquer ágio no patrimônio da empresa Investidora. Isso comprova que não há nesse tipo de operação: transferência de ágio anterior, mas —tão somente - surgimento de ágio novo, que demanda fundamentação própria.

Por ocasião da constituição da empresa controlada Tula Participações Ltda., ocorreu exatamente o caso acima descrito, pois esta recebeu as ações da Celular CRT Participações e efetuou a entrega à empresa TBS Celular Participações S/A de quotas de capital de sua própria emissão.

Nessas condições, o valor investido pela empresa Tula Part. Ltda., representado pelo valor de seu capital, entregue A. TBS Celular Part. S/A — na forma de quotas de capital de sua emissão, foi superior ao valor patrimonial da participação societária adquirida (Celular CRT Part., entregue pela investidora A. empresa nova investida TULA Part. Ltda.).

Esse é o tratamento previsto no art. 386 do RIR/99, verbis:

[...]

Assim, de acordo com o art. 386 do Decreto 3.000, de 1999, é cabível o registro de ágio na aquisição de ações, no patrimônio de TULA Part. Ltda.

Esses foram os motivos que a turma julgadora de primeiro grau reconheceu a correção do valor do ágio a ser amortizado pela Celular CRT S/A, considerando que referido valor está fundamentado no laudo de avaliação.

A decisão recorrida está devidamente motivada e aos seus fundamentos de fato e de direito, não merecendo reparos.

Nessas condições, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício interposto.

Assim, em que pese existir a menção à transferência de ágio nas operações, o racional do paradigma referido é no sentido de admitir o surgimento do ágio na capitalização da empresa investida mediante aporte de ações detidas pela investidora em outra empresa, quando esta se dá por valor superior ao valor do patrimônio líquido da investida, aparentemente validando uma operação de ágio interno.

É bem verdade que há no acórdão declaração de voto da d. conselheira Edeli Pereira Bessa reconhecendo a transferência de um ágio que teria sido gerado anteriormente em processo de aquisição ocorrida no âmbito das privatizações dos serviços de telefonia, como se colhe dos excertos de sua declaração de voto, *verbis*:

[...]

Todavia, como bem consignou o autuante nos demonstrativos anexos ao Relatório Fiscal, não houve ali ágio pago, ao qual pudesse ser associado o motivo expresso no laudo de rentabilidade futura apresentado pela empresa fiscalizada. E isto porque não houve terceiros envolvidos nesta operação, mas sim transferência da titularidade das ações entre empresas do mesmo grupo, sob controle comum.

O próprio procedimento adotado para esta transferência, e para aquelas que a antecederam, evidenciam que o ágio em questão, na verdade, formou-se quando da privatização dos serviços de telefonia, e foi sendo atribuído às empresas sucessoras/adquirentes.

[...]

No entanto, **há evidências de formação de ágio na aquisição original da CRT por aqueles acionistas, aquisição esta que se deu em razão da privatização daquela empresa, cujo Edital estipularia preço inicial fundamentado em rentabilidade futura.**

Assim, no suposto de que sejam verdadeiras estas alegações contidas em recurso voluntário — até porque sua confirmação não se justifica ante o resultado do julgamento favorável à autuada, pelas razões expostas pelo I. Relator José Ricardo da Silva — o ágio transferido até o momento em que se verificou o evento previsto no art. 7º da Lei nº 9.532/97 teria fundamento, sim, em rentabilidade futura, não havendo motivo para acolher o recurso de ofício decorrente da exoneração desta exigência pelo valor remanescente após as amortizações apropriadas nas empresas sucedidas/alienantes, enquanto estas eram titulares do investimento.

Não obstante os fundamentos diversos da d. conselheira Edeli Pereira Bessa e do Conselheiro Alexandre Lima de Fonte Filho que votaram pelas conclusões do relator, prevaleceu no colegiado o voto deste último.

Assim, entendo que a compreensão pelo colegiado que proferiu o paradigma se distancia do contexto fático existente nestes autos, pelo que deve ser rejeitado.

[...]

Transpondo as mesmas conclusões para estes autos e considerando que o outro paradigma apresentado foi rejeitado, a conclusão é por não conhecer do recurso voluntário neste ponto.

Observe em adição que o despacho de admissibilidade recursal também havia rejeitado o referido paradigma, onde se concluiu que, *verbis*:

[...]

A situação fática do caso julgado na decisão paradigma **trata de situação fática significativamente diversa. A situação concreta do caso paradigma não envolve transferência de ágio pago para empresa de passagem, mas ágio gerado internamente no grupo societário**, cuja empresa adquirente do ágio teve como propósito segregar as operações de telefonia fixa e móvel, com posterior consolidação dessas operações mediante aquisição de outras companhias de telefonia. Registre-se, por relevante, que a operação de constituição com subscrição de ágio ocorreu em abril de 1997, a segregação de operações em junho de 1998 e aquisição de terceira companhia telefônica em fevereiro de 1999. (g.n.)

[...]

Entendo que o cerne da autuação e da decisão recorrida consiste na impossibilidade de amortização do ágio, gerado em operações societárias anteriormente realizadas, mediante a transferência das participações adquiridas para uma terceira empresa (veículo) e sua posterior incorporação direta ou reversa entre investidora e investida que geraria a confusão patrimonial.

A própria recorrente admitiu que este foi o único fundamento do acórdão recorrido ao opor embargos no qual alegou obscuridade do acórdão recorrido na medida em que *“a maioria qualificada da Turma Ordinária manteve o lançamento apenas com fundamento na impossibilidade de transferência do ágio, razão pela qual não está claro o motivo de a ementa trazer também as acusações de sociedade veículo e propósito negocial”*.

Desta feita, não restando configurada a divergência quanto à matéria que trata da “validade da transferência do ágio”, entendo que o recurso especial da recorrente resta prejudicado quanto aos demais pontos apontados no recurso, por insuficiência recursal, pois trata-se de ponto essencial ao deslinde da questão relacionada à validade da amortização do ágio de sorte que é fundamento suficiente, por si só, para a manutenção do acórdão recorrido.

Assim, entendo despidendo analisar o conhecimento dos demais pontos recursais, trazidos como se fossem matérias autônomas pela recorrente e admitidos pela presidente da Câmara *a quo*, notadamente dos tópicos:

- Validade das Supostas “Empresas-Veículos

- Da Confusão Patrimonial – Ágio Legitimamente Registrado

- Da Teoria do Propósito Negocial

Pelo exposto, entendo que o recurso não deve ser conhecido quanto à matéria de mérito principal (validade da amortização do ágio).

No tocante à matéria - **“Inexistência de Previsão Legal para a Adição, à Base de Cálculo da CSLL, da Despesa com a Amortização de Ágio Considerada Indedutível pela Fiscalização”**, entendo a divergência foi admitida apenas em face do acórdão paradigma nº 1103-00.630.

Este colegiado já rejeitou este mesmo paradigma em caso análogo examinado no Acórdão nº 9101-006.049¹, conforme se extrai do voto vencedor da d. conselheira Edeli Pereira Bessa, *verbis*:

E o dissídio jurisprudencial em tela teve seguimento sob os seguintes fundamentos expressos no exame de admissibilidade:

(8) “inexistência de previsão legal para a adição, à base de cálculo da CSLL, da despesa com a amortização de ágio considera indedutível pela fiscalização”

Decisão recorrida:

REFLEXO NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL.

Deve ser anulada contabilmente a amortização de ágio que, após interposição de empresa veículo que dissimula o real adquirente, surge sem substância econômica no patrimônio da investida.

Acórdão paradigma nº 9101-002.310, de 2016:

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

¹ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca (suplente convocado) e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício), e divergiram na matéria os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto.

pela equivalência patrimonial. Inaplicabilidade, ao caso, do art. 57 da Lei nº 8.981/1995, posto que tal dispositivo não determina que haja identidade com a base de cálculo do IRPJ.

Acórdão paradigma nº 1103-00.630, de 2012:

Não há ementa correspondente a essa matéria.

[...].

Com relação à dedução das despesas de amortização do ágio, para fins da CSLL, registro que não há previsão legal para a indedutibilidade dessas despesas, tal como é preceituada para o lucro real, pelo art. 25 do Decreto-Lei nº 1.598/77.

25. Por fim, com relação a essa oitava matéria, também ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

26. Enquanto a decisão recorrida entendeu que, para fins da CSLL, deve ser anulada contabilmente a amortização de ágio que, após interposição de empresa veículo que dissimula o real adquirente, surge sem substância econômica no patrimônio da investida, os acórdãos paradigmas apontados (Acórdãos nºs 9101-002.310, de 2016, e 1103-00.630, de 2012) decidiram, de modo diametralmente oposto, que inexistente 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 (primeiro acórdão paradigma) e que não há previsão legal para a indedutibilidade dessas despesas, tal como é preceituada para o lucro real, pelo art. 25 do Decreto-Lei nº 1.598/77 (segundo acórdão paradigma).

Como se vê, a premissa do acórdão recorrido é no sentido de que uma ativo que surge sem substância econômica no patrimônio da investida, porque mantido sob a titularidade do real adquirente, não pode gerar amortização que afete o lucro contábil, ensejando a glosa reflexa na base de cálculo da CSLL. Já o primeiro paradigma analisou lançamento no qual a amortização do ágio foi adicionada na base de cálculo do IRPJ, porque o investimento permanecia no patrimônio do investidor, e a autoridade lançadora exigiu que a mesma adição fosse promovida na base de cálculo da CSLL.

[...]

Quanto ao paradigma nº 1103-00.630, embora ali também se tratasse de amortização fiscal do ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, e seu voto condutor traga argumentos contrários à indedutibilidade das amortizações no âmbito da CSLL, importa observar que naqueles autos foi dado provimento integral ao recurso voluntário, afirmando-se o não cabimento da glosa não só na base da CSLL, como também do IRPJ. Assim, o outro Colegiado do CARF decidiu a questão sob circunstâncias distintas daquelas que a Contribuinte quer ver prevalecer nestes autos, qual seja, que a exigência de CSLL seja cancelada ainda que afirmada a indedutibilidade no âmbito do IRPJ. O exame do paradigma evidencia não ser possível cogitar se a mesma decisão seria adotada caso aquele Colegiado reconhecesse a indedutibilidade das amortizações no âmbito do IRPJ.

Estas as razões, portanto, para CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial da Contribuinte em menor extensão, apenas em relação à matéria “utilização de empresa veículo”. *(negrejou-se)*

Transpondo as conclusões daquela decisão ao presente caso, verifica-se que, também aqui os fundamentos do recorrido não se contrapõem ao acordo paradigma nº 1103-

00.630, pois enquanto naquele caso as glosas foram declaradas indevidas como consequência do cancelamento da glosa da amortização na apuração do IRPJ, no acórdão recorrido a exigência do IRPJ foi mantida e a CSLL igualmente, por outros fundamentos.

Assim, voto por não conhecer desta matéria.

Com relação ao ponto admitido relacionado à **Impossibilidade de Exigência de Multa Isolada após Encerramento do Ano-Base** verifica-se que embora o despacho decisório tenha reconhecido a divergência em face do segundo paradigma indicado pela recorrente, o acórdão recorrido adotou entendimento que veio a ser consubstanciado na **Súmula CARF nº 178, verbis**:

A inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário não impede a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Desta feita, como assente neste colegiado, há que se observar o disposto no art. 67, § 3º do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, que dispõe *verbis*:

Art. 67. (...)

[...]

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, **ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.**

Ante ao exposto, voto no sentido de não conhecer do recurso especial interposto pela contribuinte quanto a esta matéria.

Com relação aos último ponto, adoto os fundamentos do despacho de admissibilidade de recurso especial, nos termos do art. 50, § 1º da Lei nº 9.784/1999, para conhecer do recurso apenas com relação à matéria **“Impossibilidade de Cumulação da Multa Isolada com a Multa de Ofício”**.

2. Mérito

2.1 Recurso Especial da Contribuinte

Da impossibilidade de Cumulação da Multa Isolada com a Multa de Ofício

Na única matéria conhecida e ora apreciada a recorrente questiona a aplicação concomitante de multa isolada sobre as estimativas mensais com a multa de ofício.

Sobre este ponto não lhe assiste razão.

Inexiste qualquer conflito legal para aplicação da multa de ofício pela falta de recolhimento do tributo em conjunto com a multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas, tampouco após o encerramento do período de apuração.

Desde logo afasto a aplicação da súmula CARF nº 105², porquanto o lançamento da multa isolada, sobre os períodos abrangidos no recurso especial, foi fundamentado no Art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.

Com efeito, o alcance da referida súmula é limitado às exigências formalizadas anteriormente às alterações legislativas introduzidas pela Lei nº 11/488/2007. O enquadramento legal citado expressamente no texto da súmula (*art.44, § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996*) deixou de existir a partir de 22/01/2007.

Na mesma data, foi publicada no DOU (edição extra) e entrou em vigor a Medida Provisória nº 351/2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007³. Foram alterados o percentual aplicável (de 75% para 50%) e também a base de incidência da multa (*antes, a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, após, o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado*).

Assim, com relação aos fatos geradores ocorridos a partir de janeiro de 2007, os conselheiros podem votar de acordo com seu livre convencimento sobre a matéria.

Com efeito, a lei prevê expressamente aplicação da penalidade isolada no caso do descumprimento da obrigação de recolher o tributo estimado mensalmente, mesmo se apurado prejuízo ao final do exercício.

² 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.

³ Lei nº 11488/2007:

Art. 14. O art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação, transformando-se as alíneas a, b e c do § 2º nos incisos I, II e III:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

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

a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

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.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

I - (revogado);

II - (revogado);

III - (revogado);

IV - (revogado);

V - (revogado pela Lei no 9.716, de 26 de novembro de 1998).

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

..... ” (NR)

Entendeu o legislador que tal infração (falta de recolhimento da estimativa) não deve ser ignorada.

Com vistas à proteção da arrecadação tributária e prestigiando os contribuintes que em situação equivalente efetuaram os recolhimentos devidos por antecipação, houve por bem o legislador estabelecer uma penalidade para aquela infração, que não se confunde de modo algum com a multa de ofício eventualmente devida pelo não recolhimento do saldo de tributo apurado no final do exercício.

Assim, se, além das estimativas mensais que deixaram de ser recolhidas, a fiscalização constata que também o saldo de imposto anual devido em face da apuração do resultado do exercício não foi declarado/recolhido, ou o foi à menor, impõe-se a cobrança das diferenças de tributos devidas acrescidas da respectiva multa de ofício (75%), aplicada sobre o saldo de tributo devido.

Ora, é princípio basilar de hermenêutica que "a lei não contém palavras inúteis".

Ao estabelecer que é devida a multa isolada ainda que a pessoa jurídica tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da contribuição social, o legislador deixou muito claro que a penalidade isolada não se confunde e não pode se fundir com a multa de ofício eventualmente devida pelo saldo de tributo devido no ano. Interpretação nesse sentido implica em negar validade ao citado dispositivo.

A imposição da multa isolada visa prestigiar o contribuinte que cumpre com suas obrigações e observa um dos princípios essenciais da atividade econômica, previsto na Constituição Federal de 1988: o princípio da livre concorrência (vide Art. 170, inc IV, Art. 146-A e Art. 173, § 4º).

Ao impor ao infrator a penalidade isolada a lei visa desestimular comportamentos que levem a condições desiguais, pois enquanto os contribuintes que honram com suas obrigações sacrificam parte de seus fluxos de caixa para contribuir com a coisa pública, muitas vezes tendo que recorrer ao pagamento de juros a terceiros, o infrator (que deixa de recolher o tributo estimado) preserva o seu "Caixa" e se coloca em situação vantajosa economicamente perante os seus concorrentes.

É cediço os efeitos que a sonegação tem sobre o equilíbrio concorrencial. Portanto, ao se desonerar da multa isolada o contribuinte que deixa de efetuar o recolhimento por estimativa ferir-se-ia, além da legalidade, o princípio da isonomia.

Rejeito, também, o argumento, que tem sido reiteradamente utilizado pelos que defendem a impossibilidade de coexistência das duas penalidades, quanto a possibilidade de estarmos diante da ocorrência de um "*bis in idem*": aplicação da multa isolada e da multa de ofício sobre um mesmo fato.

Não vejo como se possa defender a existência de um mesmo fato a ensejar a aplicação das penalidades.

A lei é cristalina ao estabelecer cada uma das hipóteses em que as penalidades são aplicáveis, sendo certo que as infrações ocorrem em momentos absolutamente distintos, embora possam ser detectadas num mesmo momento pela fiscalização.

Enquanto a infração pelo não recolhimento dos tributos devidos com base na estimativa mensal ocorre durante o ano-calendário de sua apuração, a infração pelo não recolhimento do tributo anual devido só pode ocorrer depois de encerrado o período de apuração respectivo. São fatos diversos que ocorrem em momentos distintos e a existência de um deles não pressupõe necessariamente a existência do outro.

O percentual da multa isolada que antes coincidia com o mesmo percentual da multa de ofício também era comumente utilizado para justificar o alegado "*bis in idem*". Porém, também não existe mais essa coincidência, em face de sua redução para 50% pela Lei nº 11.488/2007, e que passou a ser aplicada aos casos pretéritos (inclusive neste) em face da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, alínea "c" do CTN.

Os prazos para cumprimento das obrigações em questão também são distintos em cada caso.

A definição da infração, da base de cálculo e do percentual da multa aplicável é matéria exclusiva de lei, nos termos do art. 97, inc.V do CTN, não cabendo ao intérprete questionar se a penalidade aplicada em tal e qual caso é adequada ou se é excessiva, a não ser que adentre a seara da sua constitucionalidade, o que é vedado no âmbito deste colegiado.

Por fim quanto à alegação da recorrida sobre a aplicação do princípio penal da consunção, valho-me da precisa fundamentação trazida pelo d. conselheiro Alberto Pinto Souza Junior no acórdão nº 1302-001.080, apontado como um dos paradigmas pela recorrente, para afastá-la, *verbis*:

Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção

O princípio da consunção é princípio específico do Direito Penal, aplicável para solução de conflitos aparentes de normas penais, ou seja, situações em que duas ou mais normas penais podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato.

Primeiramente, há que se ressaltar que a norma sancionatória tributária não é norma penal *stricto sensu*. Vale aqui a lembrança que o parágrafo único do art. 273 do anteprojeto do CTN (hoje, art. 112 do CTN), elaborado por Rubens Gomes de Sousa, previa que os princípios gerais do Direito Penal se aplicassem como métodos ou processos supletivos de interpretação da lei tributária, especialmente da lei tributária que definia infrações. Esse dispositivo foi rechaçado pela Comissão Especial de 1954 que elaborou o texto final do anteprojeto, sendo que tal dispositivo não retornou ao texto do CTN que veio a ser aprovado pelo Congresso Nacional. À época, a Comissão Especial do CTN acolheu os fundamentos de que o direito penal tributário não tem semelhança absoluta com o direito penal (sugestão 789, p. 513 dos Trabalhos da Comissão Especial do CTN) e que o direito penal tributário não é autônomo ao direito tributário, pois a pena fiscal mais se assemelha a pena cível do que a criminal (sugestão 787, p.512, *idem*). Não é difícil, assim, verificar que, na sua gênese, o CTN afastou a possibilidade de aplicação supletiva dos princípios do direito penal na interpretação da norma tributária, logicamente, salvo aqueles expressamente previstos no seu texto, como por exemplo, a retroatividade benigna do art. 106 ou o *in dubio pro reo* do art. 112.

Em conclusão, se a lei não prevê a possibilidade de incidência de uma penalidade em detrimento da outra não cabe ao intérprete afastá-la ou modular sua aplicação.

Por tais fundamentos, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial neste ponto.

3. Conclusão

Por todo o exposto, voto no sentido de não conhecer do recurso especial da PFN e de conhecer parcialmente do recurso especial interposto pela contribuinte e, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado

Declaração de Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa

O I. Relator negou conhecimento ao recurso especial da PGFN sob a premissa de que o paradigma admitido em exame de admissibilidade para caracterização da divergência jurisprudencial acerca da qualificação da penalidade – Acórdão nº 1101-000.899 – manteve o gravame porque constatado simulação, embora não afirmada expressamente esta figura jurídica, ao passo que tal situação não fora aventada no acórdão recorrido.

Nota-se, porém, que o voto condutor do acórdão recorrido afastou a qualificação da penalidade por entender necessária prova de dolo não produzida pela autoridade lançadora, refutando o entendimento das autoridades fiscal e julgadora segundo as quais *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*. Invocando julgados nos quais a qualificação da penalidade é afastada mesmo quando *se conclui pela ausência de propósito negocial*, o voto condutor do acórdão recorrido assevera que:

150. Não só havia precedentes favoráveis à operação aqui em análise, como considero clara a legitimidade de tal operação. Para além das doutas 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:

[...]

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%).

Nestes termos, sob argumentos genéricos, que não guardam conexão com circunstâncias específicas da operação analisada, o Colegiado *a quo* afastou a qualificação da penalidade que, por sua vez, foi aplicada sob as referências antes indicadas, mas estruturadas no Termo de Verificação Fiscal a partir, inclusive, do paradigma nº 1101-000.899:

Da multa de ofício qualificada

94. Tratando das multas de lançamento de ofício, o artigo 44 da Lei nº 9.430/96 estabelece que:

[...]

95. Os referidos artigos da Lei nº 4.502/64 dispõem:

[...]

96. No caso em tela, foi lavrado um auto de infração para a exigência de IRPJ e CSLL decorrente da indedutibilidade do ágio gerado nas operações societárias do grupo da fiscalizada, em razão da ausência de propósito negocial e diante da criação de empresa veículo.

97. A criação da Multimodal teve o único propósito de reduzir artificialmente a tributação, servindo de empresa veículo para transferência do ágio para a fiscalizada. Tal situação evidencia o intuito de fraude desta reorganização tributária.

98. Durante a ação fiscal, ficou nítido o intuito de fraude das operações feitas pelo grupo ALL com a criação de empresa veículo e a falta de propósito negocial. 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, art. 7º e 8º.

99. Analisando caso similar, em que houve utilização de empresa veículo, já se manifestou pela manutenção da multa qualificada os seguintes acórdãos:

Acórdão nº 1101-000.899 – 1ª Câmara/1ª Turma Ordinária

[...]

100. Os acórdãos acima evidenciados foram claros, em casos análogos ao presente auto, em manter a multa de 150%, por aplicação do art. 44, §1º, I, da Lei nº 9.430/96, uma vez constatado o evidente intuito de fraude, em hipótese, igualmente, de artificialidade

da operação mediante a utilização de empresa veículo com a nítida intenção de reduzir o ônus tributário.

101. Cabe salientar que o fato dos atos societários terem sido formalmente praticados, com registro nos órgãos competentes, não retira a possibilidade de se enquadrar como simulação. Aliás, no caso de simulação, aparentemente, se tem atos jurídicos lícitos. Faz parte da natureza da simulação o envolvimento de atos jurídicos lícitos. Não é razoável esperar que alguém tente dissimular um negócio jurídico dando-lhe a aparência de outro ilícito.

102. Por todos os motivos expostos, temos indícios convergentes suficientes para formarmos nossa convicção de que houve má-fé das pessoas envolvidas nesta reorganização societária.

103. Os fatos descritos até o momento, devidamente comprovados pela documentação anexada aos autos, levam-nos a concluir que a fiscalizada fraudou a Fazenda Pública, e todos esses eventos relatados forma maquinados pela fiscalizada intencionalmente para ludibriar o fisco, razão pela qual a multa foi qualificada (150%).

É certo que as operações analisadas nos acórdãos comparados apresentam distinções: no recorrido o investimento é adquirido e aportado com ágio em pessoa jurídica que é extinta, na sequência, por incorporação da investida; no paradigma os recursos são aportados em pessoas jurídicas que adquirem a investida e, na sequência, são incorporadas por esta. Contudo, estas circunstâncias, que já se mostraram determinantes em outros dissídios jurisprudenciais para infirmar o conhecimento de recursos especiais acerca da validade da operação em face dos requisitos legais para amortização fiscal do ágio, nestes autos não afetaram especificamente a motivação para qualificação da penalidade nem para sua exoneração.

Como antes transcrito, bastou à acusação fiscal a constatação de simulação evidenciada na *artificialidade da operação mediante utilização de empresa veículo com a nítida intenção de reduzir o ônus tributário*, em linha com o paradigma que afirmou o cabimento da qualificação da penalidade frente a negócio jurídico *que se presta, apenas, a construir um cenário semelhante à hipótese legal que autoriza a amortização do ágio pago na aquisição de investimentos*. Assim, quando o voto condutor do acórdão recorrido despreza a acusação fiscal no sentido de que *a Recorrente teria ciência da impossibilidade de registro e amortização de ágio nas operações em comento, o que caracterizaria fraude e entende que as duntas autoridades fiscais não lograrem êxito em comprovar a ocorrência da fraude (respectivo elemento doloso)*, é possível concluir que, para o Colegiado *a quo*, a intenção na forma descrita na acusação fiscal e no paradigma são insuficientes para qualificação da penalidade, mormente frente à irresignação do voto condutor do acórdão recorrido ao mencionar que tal gravame se deu, nestes autos, *como se estivéssemos diante de um caso de interposição fraudulenta de pessoas e/ou falsificação de documentos fiscais*.

Sob esta ótica, portanto, compreende-se que há similitude suficiente entre os casos comparados no que tange às premissas para decisão acerca do cabimento, ou não, da qualificação da penalidade, na hipótese de amortização fiscal do ágio a partir de operações artificiais mediante interposição de empresa veículo, razão pela qual esta Conselheira diverge do I. Relator para CONHECER do recurso especial da PGFN.

Com respeito ao recurso especial da Contribuinte, o seguimento se deu, inicialmente, nas seguintes matérias:

a) *Divergência V “Inexistência de Previsão Legal para a Adição, à Base de Cálculo da CSLL, da Despesa com a Amortização de Ágio Considerada Indedutível pela Fiscalização”* [paradigma nº 1103-00.630];

b) *Divergência VI: “Impossibilidade de Exigência de Multa Isolada Após Encerramento do Ano-Base”* [paradigmas nº 1402-001.669 e 1402-001.211]; e

c) *Divergência VII: “Impossibilidade de Cumulação da Multa Isolada com a Multa de Ofício”* [paradigmas nº 1202-001.228 e 1402-001.225].

Em sede de agravo, tiveram seguimento as matérias “*Divergência II: Validade da Suposta ‘Empresa Veículo’*” [paradigmas nº 1301-003.936 e 1301-001.505]; “*Divergência IV: Inaplicabilidade da Teoria do Propósito Negocial*” [paradigmas nº 1302-002.045 e 1302-001.184] ; e “*Divergência I: Validade da ‘Transferência’ do Ágio*”, mas, neste último caso, apenas em relação ao paradigma nº 1101-00.354.

Com respeito à matéria “*Divergência I: Validade da ‘Transferência’ do Ágio*”, esta Conselheira acompanha o I. Relator em seus fundamentos e conclusões no sentido de que não resta caracterizado o dissídio jurisprudencial a partir do paradigma nº 1101-00.354. Como alegado em agravo, a intenção da Contribuinte é *discutir apenas se um ágio transferido para outra empresa poderia ter efeitos fiscais*. Contudo, para tanto, o contexto fático é de todo relevante, mormente quando os votos proferidos no paradigma reportam as circunstâncias específicas do caso para invalidar a glosa da amortização do ágio.

A Contribuinte arguiu em agravo que *não se encontra um indício sequer que permita a conclusão de que neste caso se estava diante de ágio gerado internamente*. Contudo, no referido paradigma a questão chega a este Conselho em sede de recurso de ofício, com a desqualificação da acusação fiscal fundada na objeção à caracterização de ágio na operação promovida sob a égide do art. 36 da Lei nº 10.637/2002, e o voto condutor do paradigma concorda com os fundamentos da decisão de 1ª instância que afirmara *cabível o registro de ágio na aquisição de ações, no patrimônio de TULA Part. Ltda*. E, se há formação de novo ágio nesta operação entendida como de “aquisição” de participações societárias, apesar de interna ao grupo empresarial, por ter como reverso a baixa do ativo que gera o ganho de capital diferido pelo art. 36 da Lei nº 10.637/2002, não há como inferir o entendimento do outro Colegiado do CARF na hipótese de transferência de ágio.

Como bem observado pelo I. Relator, esta Conselheira, participando do julgamento do referido paradigma, divergiu daquela premissa e acompanhou o voto condutor do julgado pelas conclusões apontando circunstâncias indicativas de que o ágio não se formara na operação prevista no art. 36 da Lei nº 10.637/2002, mas isto para concordar com a desqualificação da acusação fiscal sob outros fundamentos, e não para admitir o ágio como passível de amortização fiscal. Neste sentido, inclusive, são os esclarecimentos prestados por esta Conselheira em outros votos posteriormente proferidos em face de glosas de amortização de ágio transferido, como é exemplo o expresso no Acórdão nº 1101-000.835:

Evidenciado, portanto, que não houve a extinção do investimento, inadmissível a amortização fiscal do ágio. Significa dizer que a amortização contábil do ágio transferido para o patrimônio da Termopernambuco S/A deve ser adicionada ao lucro real, e seu reflexo no patrimônio da Guaraniana S/A, mediante equivalência patrimonial, deve ser controlado na parte B do LALUR para integrar o valor contábil do investimento na apuração de ganho ou perda de capital em caso de alienação ou liquidação do investimento.

Importante destacar que o entendimento aqui firmado não pode ser comparado ao posicionamento desta Relatora expresso em declaração de voto no julgamento consubstanciado no Acórdão nº 1101-00.354, divergindo dos fundamentos do voto condutor de lavra do I. Conselheiro José Ricardo da Silva (caso Vivo):

[...]

Naquele caso, a acusação fiscal centrava-se na falta de comprovação do fundamento do ágio amortizado e, admitindo-se a transferência do ágio, vislumbrou-se a possibilidade de seu fundamento em rentabilidade futura estar evidenciado no momento da aquisição em processo de privatização, o que desconstituiria a acusação fiscal, vez que não opostas outras condições para dedutibilidade do ágio amortizado. Já no presente caso, a autoridade fiscal não precisou questionar o fundamento do ágio contabilizado, pois observou que requisitos preliminares impediram a repercussão de sua amortização na apuração do lucro real.

Há, portanto, dessemelhança significativa entre o paradigma nº 1101-00.354 e os questionamentos opostos na acusação fiscal validada no acórdão recorrido, razão pela qual concorda-se com a não caracterização do dissídio jurisprudencial na matéria *“Divergência I: Validade da ‘Transferência’ do Ágio”*.

Quanto às demais matérias que afetam especificamente as glosas de amortização de ágio, o I. Relator negou conhecimento aos itens *“Divergência II: Validade da Suposta ‘Empresa Veículo’”* e *“Divergência IV: Inaplicabilidade da Teoria do Propósito Negocial”*, porque com a negativa de seguimento da matéria anterior, subsistiria fundamento autônomo que tornaria inútil o recurso especial neste âmbito.

Esta Conselheira compartilha deste entendimento porque não é possível ampliar o espectro das divergências suscitadas a partir dos demais paradigmas indicados, para também contemplar a discussão acerca da possibilidade de transferência do ágio, vez que esta matéria foi suscitada com base em outros dois paradigmas e não teve seguimento. Assim, analisar outros paradigmas sob aquela ótica representaria desrespeito ao limite de 2 (duas) *decisões divergentes por matéria*, expresso no art. 67, §§ 6º e 7º do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 343/2015.

De toda a sorte, observe-se que o primeiro paradigma da matéria *“Divergência II: Validade da Suposta ‘Empresa Veículo’”*, acórdão nº 1301-003.936, foi examinado por este Colegiado recentemente no Acórdão nº 9101-006.294⁴ e, por unanimidade de votos, negou-se conhecimento ao recurso especial da PGFN porque pautado na permissa fática de que a dita empresa veículo *seria empresa artificial, vazia, que não poderia, então, ser a investidora*, vez que, distintamente, o Colegiado *a quo* expressara haver *propósito negocial, quando demonstrado que criação de uma “Conta Garantia”, destinada a garantir obrigações de indenização posteriormente devidas pelos vendedores, em virtude de “prejuízos, passivos, reclamações, danos ou gastos” que não estejam refletidas nas demonstrações financeiras da sociedade-investida*. Assim, o fato de referido julgado admitir o uso de empresa-veículo *desde que dessa utilização não tenha resultado aparecimento de novo ágio* não evidencia entendimento do outro Colegiado do CARF que se preste a contrapor ao acórdão recorrido. A validação da operação ali

⁴ Participaram do julgamento os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca, Carlos Henrique de Oliveira (Presidente), e votaram pelas conclusões os conselheiros Edeli Pereira Bessa e Gustavo Guimarães Fonseca.

analisada foi claramente afetada pela motivação apresentada para o uso da empresa-veículo naquele caso específico.

Também o segundo paradigma, acórdão nº 1301-001.505, não teria melhor sorte, vez que como bem observado no exame de admissibilidade, no referido caso *não houve transferência de ágio, mas aporte de capital em terceira companhia que posteriormente adquire a investida em razão de cedência de direito de compra*. E, diversamente do que apontado no despacho de agravo, esta circunstância exerceu, sim, *influência na decisão sobre uso de empresa veículo*, inclusive merecendo destaque no voto lá declarado pelo Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado:

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

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

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

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

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

E, com respeito à “*Divergência IV: Inaplicabilidade da Teoria do Propósito Negocial*” a discussão que a Contribuinte pretende estabelecer também não pode ser ampliada para suprir o fundamento autônomo que subsiste com a negativa de seguimento da matéria “*Divergência I: Validade da ‘Transferência’ do Ágio*”, vez que os paradigmas 1302-002.045 e 1302-001.184, à semelhança do que demonstrado no item precedente, tratam de operações distintas da presente.

Com respeito ao paradigma, nº 1302-002.045, apresentou a circunstância especial de duas serem as adquirentes, e a “empresa-veículo” ser constituída previamente à contratação da aquisição, e ali figurar como adquirente, aspectos que, na análise e negativa de conhecimento do recurso especial interposto pela PGFN para reverter a qualificação da penalidade lá afastada, foram ressaltados para afirmar a distinção daquele caso com os paradigmas indicados, nos termos do voto vencedor desta Conselheira no Acórdão nº 9101-006.037⁵:

⁵ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto,

Na primeira matéria, o recurso fazendário teve seguimento com base nos paradigmas n.º 9101-002.188 e 9101-002.428. A PGFN partiu da premissa que *o acórdão recorrido aceitou a possibilidade de amortização de ágio, apesar da interposição de empresa veículo e, sob esta ótica, afirmou o dissídio jurisprudencial em face do paradigma n.º 9101-002.188 porque. tanto no acórdão recorrido quanto no paradigma, verifica-se que o reconhecimento da existência legal das empresas intermediárias/veículo, assim como da validade da operação e consequente existência de ágio, sendo que para o paradigma a amortização com efeitos fiscal somente se verifica acaso existente a confusão patrimonial entre a real investidora e investida, ainda que se afirme a inocorrência de simulação. Já o paradigma n.º 9101-002.428 também trataria de transferência de ágio por meio de empresa veículo, sendo afastada a possibilidade de intermediação ou de interposição por meio de outras pessoas jurídicas (empresas veículo), diversamente do acórdão recorrido.*

Extraí-se da transcrição da acusação fiscal, presente no relatório do acórdão recorrido, que a operação examinada pelo Colegiado *a quo* teve em conta empresa-veículo constituída antes da aquisição e que figurou como adquirente do investimento com pagamento de ágio, muito embora com a assunção de obrigações equivalentes pelas pessoas jurídicas consideradas reais adquirentes. Veja-se:

23. O desenvolver desses fatos nos conduzem claramente a uma só conclusão: GAVEA e PRAGMA, interessadas em adquirir participação societária em RAIA, arquitetaram previamente intercalar uma sociedade (GRAPPA) com o único propósito de promover a sua incorporação e, assim, aproveitar a amortização do ágio na operação para, ilicitamente, reduzir a tributação do IRPJ e da CSLL de RAIA.

24. Nos três documentos que serviram para formalizar a aquisição (o Contrato de Investimento, Doc 02, fls. 70 a 122; o Contrato de Opção de Compra e Venda de Ações” Doc 02, fls. 123 a 145; e o Acordo de Acionistas, Doc 02, fl. 147 a 218), GAVEA e PRAGMA manifestam o seu interesse original de investir em RAIA, e assumiram para si direitos e obrigações equivalentes àqueles assumidos por GRAPPA.

25. Ademais, GRAPPA foi constituída poucos dias antes da celebração dos atos anteriormente descritos (conforme ficha cadastral completa da Junta Comercial do Estado de São Paulo, Doc 15, GRAPPA foi formalmente constituída apenas em 01/10/2008, com início das atividades em 22/09/2008) e veio a ser incorporada por RAIA um ano depois.

Estas as premissas para a autoridade fiscal concluir, nas palavras do relator do acórdão recorrido, ex-Conselheiro Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, que GRAPPA, *além de ter operado em um curto espaço de tempo, não possuía qualquer substrato societário, segundo a fiscalização, sendo seu único propósito o de conduzir ilicitamente o ágio.* Este entendimento foi refutado no voto condutor do acórdão recorrido, concluindo-se o que, *tendo os atos sido procedidos em conformidade com a lei; não havendo fraude, dolo ou simulação na execução dos mesmos, e não sendo dada a análise quanto à existência, ou não, de propósito negocial, seria indevida a glosa procedida, bem como a qualificação da multa de ofício.*

A circunstância de a aquisição ter sido promovida pela pessoa jurídica interposta tem sido determinante para a caracterização de dissídios jurisprudenciais nesta temática. No Acórdão n.º 9101-005.790, o Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli foi acompanhado pela maioria deste Colegiado⁶ para negar a caracterização da divergência

Gustavo Guimaraes da Fonseca (suplente convocado) e Andrea Duek Simantob (Presidente), e divergiu na matéria a Conselheira Andrea Duek Simantob.

⁶ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto,

em face do paradigma n.º 9101-002.188, em razão daquela ocorrência específica estar presente no recorrido, mas não no paradigma:

[...]

No Acórdão n.º 9101-005.869 este Colegiado, à unanimidade⁷, acompanhou o entendimento assim manifestado pela Conselheira Lívia De Carli Germano:

[...]

Esta Conselheira acompanhou tais entendimentos, e apenas se manifestou de forma diferenciada no voto vencido abaixo transcrito, proferido no Acórdão n.º 9101-005.907⁸, dado o caso ali sob análise, apesar de apresentar o mesmo diferencial aqui referido, contar com a excepcionalidade de a decisão de 1ª instância reformada no acórdão lá recorrido ter se fundamentado, justamente, nas razões de decidir do paradigma n.º 9101-002.188:

[...]

O posicionamento da maioria do Colegiado, porém, foi assim reiterado no voto vencedor da Conselheira Lívia De Carli Germano:

[...]

Também aqui, pelas mesmas razões, deve ser rejeitado o paradigma n.º 9101-002.188: a operação lá analisada teve em conta investimento adquirido com ágio por investidora que depois aportou esta participação societária em pessoa jurídica interposta, sendo esta, na sequência, extinta por incorporação da investida. No presente caso, as evidências são de que GRAPPA promoveu a aquisição da autuada e foi constituída antes da celebração dos atos de aquisição, ainda que neles tenha figurado com assunção de responsabilidade, também, por GAVEA e PRAGMA.

Quanto ao segundo paradigma, n.º 9101-002.428, constata-se o mesmo diferencial, vez que a participação societária de Editora Ática S/A foi adquirida por três pessoas jurídicas (Editora Abril S/A, Havas S/A e Serra das Araras Participações Ltda), seguindo-se o posterior aporte das ações adquiridas por Editora Abril S/A e Havas S/A em Serra das Araras Participações Ltda, que assim foi cindida para que as quotas de capital de Editora Ática S/A fossem incorporadas ao seu patrimônio, com subsequente aproveitamento do ágio pago. No relatório desse julgado consta, ainda, que *também participou das operações a JVHA PARTICIPAÇÕES S/A, controladora da última adquirente citada*, e mais à frente está indicado que Editoria Abril S/A e Havas S/A já eram integrantes do quadro social da Editora Ática S/A antes da formação do ágio amortizado.

Este relato, em princípio, permite cogitar que Serra das Araras Participações Ltda poderia ter atuado de forma semelhante à pessoa jurídica interposta nestes autos, também adquirindo, ao menos em parte, o investimento que motivou o ágio amortizado.

Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício), e divergiram na matéria os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob.

⁷ Participaram do julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Livia deCarli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, LuizTadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella,Andrea Duek Simantob (Presidente), e votaram pelas conclusões os Conselheiros Edeli Pereira Bessa e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

⁸ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luiz Augusto de Souza Gonçalves (suplente convocado), Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício). Ausente a Conselheira Andréa Duek Simantob. Acompanharam o voto vencido os Conselheiros Luiz Augusto Souza Gonçalves e Caio Cesar Nader Quintella.

Contudo, o voto condutor do paradigma expõe premissas fáticas de decisão que deixam foram de dúvida que *a totalidade* do ágio, cujas amortizações eram ali debatidas, *foi originalmente registrado na contabilidade* de Editora Abril S/A e Havas S/A, e somente depois aportado em Serra das Araras Participações Ltda, que assim não *desembolsou o valor que deu origem ao ágio contábil*. Veja-se:

[...]

Do exposto conclui-se que, também aqui, a constatação de que a pessoa jurídica interposta nada desembolsou para deter, em seu patrimônio, o investimento e o ágio correspondente, decorre do fato de este ativo ser nela aportado, em aumento de capital, depois da aquisição e já contemplando o ágio antes pago. Assim, o mesmo óbice verificado à admissibilidade do primeiro paradigma está presente, também, no segundo.

Os acórdãos comparados, assim, se distinguem em ponto determinante para a decisão acerca de a confusão patrimonial exigida pela lei ter se dado entre a investida e os reais adquirentes. Em tais circunstâncias, o dissídio jurisprudencial não se estabelece.

O paradigma nº 1302-001.184 por sua vez, embora afirme que *“falta de substância econômica” assim como “falta de propósito negocial” não são institutos jurídicos nacionais, logo não maculam o ato jurídico seja lá qual for o conceito que os seus aplicadores lhes deem, logicamente, desde que não se configurem como um vício do negócio jurídico, segundo o nosso ordenamento legal*, não se prestaria a caracterizar a divergência jurisprudencial com mais amplitude para superar o fundamento inatacado, vez que a operação lá analisada decorria de ágio interno com especificidades acusatórias bem observadas pelo Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, ao rejeitá-lo como paradigma no Acórdão nº 9101-006.057⁹:

Tem razão o Despacho de Agravo quando diz que o paradigma nº 1302-001.184 traz, como fundamento autônomo, que o fato de se tratar de ágio interno não justifica, por si só, a glosa da despesa. Assim, caso o acórdão recorrido manifestasse que o fato de o ágio decorrer de operações entre partes relacionadas era motivo suficiente para a glosa, haveria dissídio. Contudo, parece-me que não foi essa a fundamentação do recorrido.

A identificação dos fundamentos da decisão recorrida demanda análise não apenas da respectiva ementa mas também, e sobretudo, de seu voto condutor.

Em verdade, o voto condutor do acórdão recorrido manifesta que as operações internas dos grupos empresariais *até podem* gerar ágio amortizável, *desde que* sejam satisfeitos os critérios do *“arm’s length”* e do *“sacrifício econômico”*, critérios estes não cumpridos no caso concreto, na visão da Turma *a quo*. Confira-se:

[...]

Estabelecida a premissa do raciocínio, o voto passa à análise do caso concreto.

Quanto ao princípio do *arm’s length*, registra:

[...]

E quanto ao quesito “sacrifício econômico”, assim consta no recorrido:

[...]

⁹ Participaram do julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca (suplente convocado) e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício), e o recurso especial da Contribuinte, neste ponto, não foi conhecido à unanimidade.

Recapitulando, a divergência especificamente proposta pelo Recorrente foi quanto a se o fato de o ágio ter sido gerado em operações intragrupo seria, *por si só*, suficiente para a indedutibilidade da respectiva amortização.

Resta evidenciado que o acórdão recorrido *não* pronuncia que tal circunstância seja em si suficiente para afastar a dedutibilidade do ágio, o que já inviabiliza a divergência suscitada.

E não é só.

O paradigma nº 1302-001.184 descreve situação fática distinta em pontos relevantes, na medida em que registra que naquele caso houve *efetivo pagamento* do ágio (transferências bancárias) *em favor de terceiros*. Foi nesse específico contexto que o paradigma consignou que o fato de as operações envolverem pessoas relacionadas não era *em si* suficiente para comprometer a dedução do ágio amortizado. Nada autoriza a transposição do entendimento paradigmático para o presente feito, em que não se tem notícia de “efetivo pagamento do ágio em favor de terceiros”.

Pelos motivos expostos, com a devida vênia, discordo do exame de Agravo e considero que o paradigma nº 1302-001.184 também não se mostra apto a demonstrar divergência quanto à matéria (3), nos termos em que proposta. (*destaques do original*)

Confirma-se, de todo o exposto, que a Contribuinte não logrou demonstrar divergência jurisprudencial na matéria “*Divergência I: Validade da ‘Transferência’ do Ágio*”, subsistindo fundamento autônomo que torna inútil a apreciação do recurso especial nos espectros reduzidos em que poderiam ser admitidas as matérias “*Divergência II: Validade da Suposta ‘Empresa Veículo’*” e “*Divergência IV: Inaplicabilidade da Teoria do Propósito Negocial*”, razão pela qual esta Conselheira concorda com o I. Relator em NEGAR-LHES CONHECIMENTO.

Prosseguindo, na matéria *Divergência V “Inexistência de Previsão Legal para a Adição, à Base de Cálculo da CSLL, da Despesa com a Amortização de Ágio Considerada Indedutível pela Fiscalização”*, esta Conselheira já manifestou sua discordância quanto à caracterização de dissídios jurisprudenciais semelhantes em face do paradigma nº 1103-00.630, consoante voto vencedor expresso no Acórdão nº 9101-006.049¹⁰:

E o dissídio jurisprudencial em tela teve seguimento sob os seguintes fundamentos expressos no exame de admissibilidade:

(8) “inexistência de previsão legal para a adição, à base de cálculo da CSLL, da despesa com a amortização de ágio considera indedutível pela fiscalização”

Decisão recorrida:

REFLEXO NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL.

Deve ser anulada contabilmente a amortização de ágio que, após interposição de empresa veículo que dissimula o real adquirente, surge sem substância econômica no patrimônio da investida.

Acórdão paradigma nº 9101-002.310, de 2016:

¹⁰ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca (suplente convocado) e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício), e divergiram na matéria os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto.

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 nº 8.981/1995, posto que tal dispositivo não determina que haja identidade com a base de cálculo do IRPJ.

Acórdão paradigma nº 1103-00.630, de 2012:

Não há ementa correspondente a essa matéria.

[...].

Com relação à dedução das despesas de amortização do ágio, para fins da CSLL, registro que não há previsão legal para a indedutibilidade dessas despesas, tal como é preceituada para o lucro real, pelo art. 25 do Decreto-Lei nº 1.598/77.

25. Por fim, com relação a essa oitava matéria, também ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

26. Enquanto a decisão recorrida entendeu que, para fins da CSLL, deve ser anulada contabilmente a amortização de ágio que, após interposição de empresa veículo que dissimula o real adquirente, surge sem substância econômica no patrimônio da investida, os acórdãos paradigmas apontados (Acórdãos nºs 9101-002.310, de 2016, e 1103-00.630, de 2012) decidiram, de modo diametralmente oposto, que 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 (primeiro acórdão paradigma) e que não há previsão legal para a indedutibilidade dessas despesas, tal como é preceituada para o lucro real, pelo art. 25 do Decreto-Lei nº 1.598/77 (segundo acórdão paradigma).

Como se vê, a premissa do acórdão recorrido é no sentido de que uma ativo que surge sem substância econômica no patrimônio da investida, porque mantido sob a titularidade do real adquirente, não pode gerar amortização que afete o lucro contábil, ensejando a glosa reflexa na base de cálculo da CSLL. Já o primeiro paradigma analisou lançamento no qual a amortização do ágio foi adicionada na base de cálculo do IRPJ, porque o investimento permanecia no patrimônio do investidor, e a autoridade lançadora exigiu que a mesma adição fosse promovida na base de cálculo da CSLL.

De fato, o paradigma nº 9101-002.310 trata de lançamento exclusivamente de CSLL, decorrente da exigência de adição ao lucro líquido de amortizações de ágio que foram adicionadas ao lucro real, porque referentes a investimento mantido no patrimônio da investidora. Ou seja, frente à observância, no âmbito de IRPJ, de regra que busca neutralizar as amortizações de ágio, postergando seus efeitos para o momento da liquidação do investimento, exigiu-se do sujeito passivo que a mesma providência fosse adotada no âmbito da CSLL, e este Colegiado, em antiga composição, afirmou inexistir norma legal que assim determinasse. Nada, no referido julgado, permite concluir que a mesma solução seria dada na hipótese em que a amortização do ágio se mostre indedutível por ausência de confusão patrimonial entre investida e investidora, aspecto que, como referido no acórdão recorrido, afetaria o próprio reconhecimento contábil da amortização da investida.

Quanto ao paradigma nº 1103-00.630, embora ali também se tratasse de amortização fiscal do ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, e seu voto

condutor traga argumentos contrários à indedutibilidade das amortizações no âmbito da CSLL, importa observar que naqueles autos foi dado provimento integral ao recurso voluntário, afirmando-se o não cabimento da glosa não só na base da CSLL, como também do IRPJ. Assim, o outro Colegiado do CARF decidiu a questão sob circunstâncias distintas daquelas que a Contribuinte quer ver prevalecer nestes autos, qual seja, que a exigência de CSLL seja cancelada ainda que afirmada a indedutibilidade no âmbito do IRPJ. O exame do paradigma evidencia não ser possível cogitar se a mesma decisão seria adotada caso aquele Colegiado reconhecesse a indedutibilidade das amortizações no âmbito do IRPJ.

Estas as razões, portanto, para CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial da Contribuinte em menor extensão, apenas em relação à matéria “utilização de empresa veículo”. (negrejou-se)

No presente caso, na medida em que as glosas subsistem válidas porque não caracterizado dissídio jurisprudencial para rediscuti-las, tal fundamento subsiste como diferencial em face do paradigma nº 1103-00.630, no qual as glosas não foram declaradas indevidas na base de cálculo da CSLL de forma autônoma, mas sim em contexto no qual foram invalidadas, também, no âmbito do IRPJ.

Estas as razões para NÃO CONHECER do recurso especial da Contribuinte quanto à matéria *Divergência V “Inexistência de Previsão Legal para a Adição, à Base de Cálculo da CSLL, da Despesa com a Amortização de Ágio Considerada Indedutível pela Fiscalização”*.

E, quanto à matéria *Divergência VI: “Impossibilidade de Exigência de Multa Isolada Após Encerramento do Ano-Base”*, esta Conselheira discorda de óbice o conhecimento fundamento na Súmula CARF nº 178. Embora seus precedentes afirmem a possibilidade de lançamento da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas depois do encerramento do ano-calendário, o seu enunciado consolidou o entendimento nos seguintes termos: **a inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário não impede a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996**. E, no presente caso, os demonstrativos de apuração do Auto de Infração indicam que houve lucro originalmente apurado nos anos-calendários 2011 a 2013, aos quais foram adicionadas as infrações apuradas, que ensejaram a exigência de tributos com acréscimo de multa proporcional.

Em tais circunstâncias, porque não evidenciada a “inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário”, esta Conselheira entende inaplicável a Súmula CARF nº 178, conforme voto declarado em posição isolada no Acórdão nº 9101-006.057¹¹:

Os fundamentos para a limitação assim vislumbrada no referido enunciado foram apresentados na declaração de voto encartada ao Acórdão nº 9101-005.818. Naquele caso, o recurso especial da Contribuinte fora conhecido por ordem judicial, mas a discussão em referência foi suscitada pela cogitação de que os Conselheiros estariam vinculados à referida súmula na decisão de mérito da matéria. Veja-se:

Esta Conselheira acompanhou a I. Relatora em seu entendimento de negar provimento ao recurso especial da Contribuinte acerca da exigência de multa

¹¹ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca (suplente convocado) e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício).

isolada, concordando com a inaplicabilidade da Súmula CARF nº 93, vez que a falta de recolhimento de estimativas não foi fundamentada exclusivamente na ausência de transcrição de balancetes de suspensão ou redução, e também porque a legislação de regência sempre permitiu a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, ainda que encerrado o ano-calendário.

Contudo, em razão dos debates havidos por ocasião da sessão de julgamento, cabem esclarecimentos quanto à concordância desta Conselheira com a inaplicabilidade, ao presente caso, da Súmula CARF nº 178, segundo a qual **inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário não impede a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.**

Os precedentes que motivaram a edição deste enunciado se distinguem substancialmente daqueles que ensejam debates acerca da aplicabilidade da Súmula CARF nº 105, segundo a qual *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.* Trata-se, nestes, de exigências decorrentes da constatação de falta de recolhimento de estimativas **e** de falta de recolhimento do tributo devido no ajuste anual, restando sumulada a incompatibilidade da exigência concomitante das duas penalidades antes das alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007, ou seja, na vigência da redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996.

Esta referência é importante porque a questão acerca da aplicação concomitante das penalidades a partir das alterações da Medida Provisória nº 351, de 2007, não foi pacificada, e a **existência de tributo apurado ao final do ano-calendário** passa a ser uma circunstância em razão da qual haja formalização de lançamento deste tributo com acréscimo da multa proporcional, eventualmente concomitante com a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas.

Já na hipótese de falta de recolhimento de estimativas **dissociada** da falta de recolhimento do tributo devido no ajuste anual, diferentes argumentos foram desenvolvidos para o pleito de afastamento da multa isolada aplicada depois do encerramento do ano-calendário, dentre os quais pode-se citar: i) a apuração definitiva do tributo retira do Fisco a possibilidade de questionamento acerca das antecipações mensais; ii) a apuração final constitui limite de débito para aplicação das multas isoladas às estimativas não recolhidas, hipótese na qual a inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário infirmaria materialmente qualquer infração de falta de recolhimento de estimativas e impediria a aplicação de multa isolada; e iii) a legislação, em especial na forma anterior às alterações da Medida Provisória nº 351, de 2007, somente permite o lançamento da multa isolada sobre a estimativa não recolhida e cuja exigência seja confirmada na apuração do ajuste anual. Destaca-se, nestas construções, o fato de a inexistência de débito na apuração final converter as antecipações em saldo negativo passível de restituição ou compensação, a evidenciar o descabimento das antecipações e a consequente inaplicabilidade da multa isolada, bem como ressalva-se, na segunda e na terceira objeções, os efeitos da alteração legislativa na base impositiva da penalidade isolada, promovida com a Medida Provisória nº 351, de 2007.

Em oposição a estes argumentos têm-se, mais fortemente, o destaque de que a legislação de regência sempre trouxe a ressalva de cabimento da multa isolada *ainda que o sujeito passivo tenha **apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa** para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente*, ou seja, ainda que não haja base de cálculo positiva e, por consequência, inexistam **IRPJ ou CSLL apurados** no ajuste anual.

Conjugando todo o cenário acerca desta punição específica, a primeira tese conduziria à conclusão de que a multa isolada nunca seria cobrada depois do encerramento do ano-calendário, dada a prevalência da apuração final, permitindo a cogitação, apenas, da exigência de penalidade isolada na hipótese falta de recolhimento de estimativas constatada ao longo do ano-calendário. Sob a segunda e a terceira ótica, a penalidade isolada prevista na lei teria um espectro maior de aplicação depois do encerramento do ano-calendário, nos casos em que houvesse tributo devido no ajuste anual, excluídos, assim, os casos de aplicação concomitante com a multa proporcional e prevalência desta em relação à multa isolada. Nesta última visão restaria, portanto, a possibilidade de aplicação da penalidade depois do encerramento do ano-calendário não concomitante com a multa proporcional sobre o ajuste anual, e sobre o valor das estimativas limitado ao tributo apurado ao final do ano-calendário, ou seja, na hipótese de apuração de tributo devido no ajuste anual e quando este não fosse objeto de lançamento, sendo que na terceira ótica a exigência só subsistiria se desde o início a autoridade fiscal formalizasse a exigência sob estes parâmetros.

O acórdão nº 9101-005.690, editado antes da publicação da Súmula CARF nº 178, bem espelha estes posicionamentos:

- O voto do Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, integrante da minoria vencida, registra que:

Em resumo, extrai-se do entendimento lá adotado, para aplicar também, agora, ao presente caso, que a correta interpretação da prescrição sancionatória do inciso IV do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, sob o devido confronto com o teor do seu próprio caput, no que tange a fatos ocorridos até janeiro de 2007, é a de que a multa isolada prevista deve ser calculada com base na totalidade ou diferença de tributo ou contribuição efetivamente devidos pelo contribuinte, apurados ao final do período.

À luz de tal entendimento, no presente caso, considerando os fatos e as provas incontroversos, resta evidente que tomou-se base equivocadas na aplicação da penalidade, adotando o cálculo da Fiscalização referentes às estimativas mensais, sem considerar, no lançamento de ofício, os valores de CSLL devidos por cada ano-calendário, previamente informados nas Declarações transmitidas.

A Fazenda Nacional, tradicionalmente, defende uma interpretação dessa mesma redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96 (anterior a 2007), em que não se considera o teor do seu caput, mas, isoladamente, o teor do inciso IV do §1º para se extrair a base da sanção.

Ora, havendo eventual *antinomia* ou conflito prescritivo entre *caput* e incisos de um determinado parágrafo, é absolutamente pacífico, inclusive em atenção ao artigo 11, inciso III, alínea “c”, da Lei Complementar nº 95/98, que deve prevalecer hermenêutica que privilegia aquilo veiculado no *caput* – não podendo, de forma alguma, simplesmente ignorar a redação da partícula primordial do dispositivo, a que os parágrafos, incisos e alíneas se submetem.

[...]

- O voto vencido do Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, além de referir o entendimento acima, traz consignado que:

Feitas essas considerações, a meu ver a interpretação sistemática dos dois enunciados prescritivos em comento (caput e § 1º, inciso IV, do art. 44, antes de alterado pela MP 351/2007) conduz ao entendimento de que a multa isolada lá prevista:

(i) pode ser exigida sobre eventuais estimativas apenas no curso do ano-calendário; e

(ii) findo o período de apuração, pode ser exigida, mas limitada ao montante de IRPJ/CSLL efetivamente devidos, tomando ainda como data-base o próprio fato gerador, ou seja, 31/12.

Ressalte-se, por fim, que somente a partir de fevereiro de 2007, em razão da alteração da legislação em questão pela Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, é que a interpretação que se valeu a fiscalização passou a ter base na lei. Basta comparar a previsão legal da multa isolada antes e depois dessa mudança legislativa, o que pode ser feito pela análise do seguinte quadro:

[...]

Ora, do confronto da redação dos textos legais em questão, é notório que o Legislador alterou significativamente o regime jurídico da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas, uma vez que (i) reduziu o percentual (de 75% para 50%); e (ii) passou a prever a incidência da multa isolada diretamente sobre as estimativas não recolhidas, excluindo as limitações temporal e quantitativa até então previstas no caput, incidência esta que somente passou a valer para o futuro, ou seja, a partir de fevereiro de 2007.

[...]

- O voto da Conselheira Livia De Carli Germano, integrante da maioria vencedora, traz oposição à limitação em razão do tributo apurado ao final do ano-calendário nos seguintes termos:

Em síntese, respeitosamente, não compartilho do entendimento de que as multas isoladas “deveriam ser calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo, grandeza esta que não se confunde com as estimativas apuradas ao longo do ano, de natureza antecipatória.”

Não discordo de que a atitude de limitar a base de cálculo da multa isolada à diferença entre o imposto de renda sobre o lucro real anual e as estimativas recolhidas a menor seria, sim, medida razoável em termos de técnica legislativa (isto é, de lege ferenda), por limitar o valor da pena pela ausência de cumprimento de um dever preparatório (recolher a estimativa) ao valor do tributo efetivamente devido no ajuste anual. Acontece que, se admitirmos que o valor da multa isolada está limitado a um percentual do valor do ajuste anual devido, voltamos à situação de impossibilidade de cobrança da multa isolada quando o tributo devido no ajuste anual seja zero. É dizer, para seguir esta linha interpretativa, seria necessário aceitar que o trecho final do inciso IV do parágrafo 1º do artigo 44 não tem nenhum sentido e deve ser simplesmente ignorado – afinal, como considerar que a multa isolada será exigida “ainda que que tenha

apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente” se, neste caso, ela será zero?

Com o devido respeito aos entendimentos em contrário, compreendo que tal resultado de interpretação vai de encontro ao princípio basilar de hermenêutica segundo o qual a lei não contém palavras inúteis (verba cum effectu sunt accipienda -- as palavras devem ser compreendidas como tendo alguma eficácia), e leva a que, em nome de uma suposta “razoabilidade” ou da preservação a todo custo de um sentido da “norma principal” constante do caput do dispositivo legal, se deva considerar como não escrita a integralidade do trecho final de um dos seus incisos (no caso, o inciso IV do parágrafo 1º do artigo 44 da Lei 9.430/1996).

Assim, a princípio, não vejo possibilidade de se utilizar o valor de ajuste anual devido como limite genérico para o valor da multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas.

Não obstante, esclareço que filio-me ao entendimento de que a cobrança de multa isolada não pode prevalecer se e quando tenha sido aplicada a multa de ofício pela ausência de recolhimento do valor tal como apurado no ajuste anual. E a razão é bem simples.

Não se nega que a base de cálculo das multas seja diversa (valor da estimativa devida versus valor do ajuste anual devido), assim como não se nega que se trata de punição pelo descumprimento de deveres diferentes (a multa isolada como pena por não antecipar parcelas do tributo calculadas sobre uma base provisória, e a multa de ofício por não recolher o tributo apurado como devido no ajuste anual). Fl. 23 do Acórdão n.º 9101-005.690 - CSRF/1ª Turma Processo nº 18471.003240/2008-41

Ocorre que, sempre que a falta de recolhimento da estimativa refletir no valor do ajuste anual devido e este não for recolhido, ensejando a aplicação da multa de ofício, teremos uma dupla repercussão da primeira infração, já que esta ensejará, ao mesmo tempo, a exigência da multa isolada e da multa de ofício.

[...]

- O voto vencedor desta Conselheira assim refuta mais genericamente estas teses:

Contudo, nas discussões mais recentes desta Turma foi suscitada a tese condutora do Acórdão CSRF nº 01-05.552, que merece algumas considerações.

Referido julgado pauta-se em construção argumentativa que, partindo de diversas premissas, dentre elas a de *que a adoção de bases de cálculo e percentuais idênticos em duas normas sancionadoras faz pressupor a identidade do critério material dessas normas, e de que a base de cálculo predita no artigo 44 da Lei nº 9.430/96 refere-se à multa pela falta de pagamento de tributo*, promove uma correlação entre a apuração do tributo devido ao final do exercício e da estimativa, para afirmar que *não será devida estimativa caso inexista tributo devido no encerramento do exercício* e assim concluir que *após o final do*

exercício, o balanço de encerramento e o tributo apurado devem ser considerados para fins de cálculo da multa isolada.

Na verdade, porém, apenas o *caput* do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, conjugado com seus incisos I e II e combinado com seu §2º, em suas redações originais, definiam as multas pela falta de pagamento de tributo, constatação reforçada pelo §1º do mesmo dispositivo que, em seu inciso I, afirmava que a exigência da penalidade se daria *juntamente com o tributo ou a contribuição* não pagos. Já a multa por falta de recolhimento de estimativas, aqui em debate, tinha sua materialidade integralmente prevista na redação original do §1º, inciso IV, do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, expressa no sentido de não depender da existência de tributo ou contribuição não recolhido, não só pela previsão de que deveria ser exigida isoladamente, mas também pela ressalva de que seria devida pelo sujeito passivo *ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente*. A única vinculação entre as duas penalidades se dava pela expressão “as multas de que trata este artigo”, que principiava o §1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, em sua redação original, mas que, somente se interpretada de forma estanque, desconsiderando a formatação isolada da penalidade definida no inciso IV do mesmo §1º, autoriza a conclusão de que ambas tratariam de multa por falta de pagamento de tributo. A interpretação integrada destas disposições, porém, permite validamente concluir que a expressão “as multas de que trata este artigo” referia, apenas, os percentuais ali fixados, e não se prestava a condicionar a exigência das multas isoladas à existência de imposto ou contribuição devido ao final do ano-calendário.

[...]

Em tais circunstâncias e tendo em conta os fundamentos acima expostos, inexistente óbice ao lançamento das penalidades, como aduz a Contribuinte, *uma vez findo o ano-calendário, e a ora Recorrida tendo entregue declaração de ajuste anual acompanhada da demonstração de quitação do tributo*. As estimativas devem ser recolhidas em razão da opção pela apuração anual e o descumprimento desta obrigação acessória sujeita-se a penalidade ainda que encerrado o ano-calendário e ainda que não seja apurado tributo devido neste último momento. Deve ser reformado, assim, o acórdão recorrido na parte em que invalidou as exigências do ano-calendário 2006 porque quitado todo o tributo devido ao final do ano-calendário. que validou a exigência formulada.

[...]

A Súmula CARF nº 178, por sua vez, afirma a possibilidade de exigência da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas depois de encerrado o ano-calendário. E, como visto, esta possibilidade é negada nas argumentações que afirmam a prevalência da apuração final como óbice a qualquer questionamento acerca das estimativas devidas. Assim, o entendimento sumulado poderia, em princípio, vedar a adoção daquela argumentação por Conselheiros do CARF.

Contudo, o entendimento sumulado restou circunscrito à hipótese na qual se verifica a **inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário**. Ainda que os precedentes da súmula tenham sido editados em face de circunstâncias fáticas que não se referem, propriamente, a apuração que não resulte em tributo devido ao final do ano-calendário, fato é que este aspecto foi consignado no enunciado aprovado pela maioria desta 1ª Turma. Daí porque se entende pela vinculação ao enunciado apenas na hipótese em que a multa isolada é aplicada depois do encerramento do ano-calendário e inexistente tributo apurado ao final do ano-calendário.

É certo que sob determinado viés interpretativo é possível argumentar que, se a punição por falta de recolhimento de estimativa tem cabimento ainda que não apurado tributo ao final do ano-calendário, com mais razão esta penalidade teria lugar quando há apuração de tributo no ajuste anual, confirmando a pertinência das antecipações exigidas. Porém, para ter este alcance, o enunciado da súmula deveria referir a ideia de que o resultado da apuração ao final do ano-calendário não limita a *aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996*. E, nesta formatação, o enunciado poderia não alcançar aprovação, visto que somente a *inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário* assegura que não haverá exigência correlata com aplicação de multa de ofício proporcional concomitante.

No presente caso, o litígio submetido a este Colegiado, como bem circunscrito pela I. Relatora, diz respeito a divergências jurisprudenciais *relacionadas à única exigência fiscal que restou mantida nos presentes autos, qual seja, a multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativas*. Na origem, houve lançamento de IRPJ e de CSLL apurados no ano-calendário 2003, para além das multas isoladas aplicadas sobre as estimativas de IRPJ e CSLL tidas por não recolhidas entre janeiro/2000 a novembro/2003. Contudo, a Contribuinte não impugnou a exigência dos tributos lançados no ajuste anual de 2003, promovendo seu parcelamento. A autoridade julgadora de 1ª instância, para além de reduzir a penalidade isolada ao percentual de 50% em razão de retroatividade benigna de nova legislação: i) retificou os cálculos das estimativas não recolhidas nos anos-calendário 2000 a 2003 para reduzir o coeficiente de presunção do lucro de 32% para 8%; e ii) excluiu a penalidade sobre as estimativas declaradas em DCTF ou compensadas nos anos-calendário 2001, 2002 e 2003. O Colegiado *a quo* deu provimento ao recurso de ofício para restabelecer a aplicação do coeficiente de 32%, bem como deu provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer a decadência das multas aplicadas de janeiro a abril/2000 e afastar as multas isoladas no ano-calendário 2003 em razão da concomitância com a exigência da multa proporcional sobre o ajuste anual.

A exoneração das multas isoladas pertinentes ao ano-calendário 2003 subsistiu, na medida em que o recurso especial da PGFN não foi conhecido neste ponto, em razão da conformidade do acórdão recorrido com a Súmula CARF nº 105. Já a decadência do lançamento pertinente às multas isoladas aplicadas de janeiro a abril/2000 foi revertida por força da Súmula CARF nº 104. Assim, a discussão acerca da exigência das multas isoladas depois do encerramento do ano-calendário tem em conta os valores lançados entre os períodos de janeiro/2000 a dezembro/2002.

Constata-se nos autos que a Contribuinte apurou IRPJ e CSLL devidos nos anos-calendário 2000 a 2002, mas em valor inferior à soma das estimativas devidas nos meses correspondentes. Como não houve exigência de tributo devido no ajuste anual para estes períodos, infere-se que as estimativas confirmadas,

eventualmente somadas as retenções na fonte referidas nos autos, prestaram-se a liquidar os valores apurados ao final do ano-calendário.

Em consequência, confirma-se que não se está, aqui, diante da hipótese de *inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário e aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996*. A aplicação da multa isolada se deu na presença de tributo apurado ao final do ano-calendário, mas não exigido em lançamento de ofício com aplicação de multa proporcional. Ausente concomitância, restariam as argumentações de que a apuração definitiva do tributo retiraria do Fisco a possibilidade de questionamento acerca das antecipações mensais e de que a exigência deveria ser ou estar limitada ao tributo devido no ajuste anual. E, ainda que estas teses possam ser refutadas com o mesmo contra-argumento que ampara a Súmula CARF nº 178 – o fato de a lei afirmar o cabimento da penalidade “ainda que tenha apurado prejuízo fiscal” (na redação original), ou “ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal” (na redação dada pela Lei nº 11.488/2007), a evidenciar que a infração de falta de recolhimento de estimativas subiste mesmo se não houver tributo na apuração definitiva – não se pode olvidar que a maioria desta 1ª Turma aprovou o enunciado com a limitação nele expressa: na hipótese de *inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário*.

Com estes esclarecimentos, e alinhada ao entendimento expresso pela I. Relatora, que refuta o argumento subsistente, ainda que não alcançado pela Súmula CARF nº 178, esta Conselheira também conclui por NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte relativamente ao cabimento da multa isolada por falta de recolhimento de estimativa que restarem devidas nos anos-calendário 2000 a 2002. (*destaques do original*)

Assim, esta Conselheira entende que o art. 67, §3º do Anexo II do RICARF/2015 não impede o conhecimento da matéria em referência.

Os mesmos fundamentos são aqui adotados para divergir do I. Relator e, considerando que os paradigmas admitidos se prestam à caracterização do dissídio jurisprudencial, CONHECER do recurso especial da Contribuinte na matéria *Divergência VI: “Impossibilidade de Exigência de Multa Isolada Após Encerramento do Ano-Base”*.

Por fim, na matéria *Divergência VII: “Impossibilidade de Cumulação da Multa Isolada com a Multa de Ofício”*, esta Conselheira acompanha o I. Relator em sua conclusão de CONHECER do recurso especial para admitir a caracterização do dissídio jurisprudencial apenas em face do paradigma nº 1202-001.228, vez que o paradigma nº 1402-001.225, embora traga referência à alteração promovida em 2007 no art. 44 da Lei nº 9.430/96, decide pela inaplicabilidade da multa isolada concomitantemente com a multa proporcional no ano-calendário 2006, inclusive destacando que neste período a Lei fixava ambas penalidades *sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição*.

Em síntese, portanto, o presente voto é no sentido de CONHECER do recurso especial da PGFN e CONHECER parcialmente do recurso especial da Contribuinte nas matérias *Divergência VI: “Impossibilidade de Exigência de Multa Isolada Após Encerramento do Ano-Base”* e *Divergência VII: “Impossibilidade de Cumulação da Multa Isolada com a Multa de Ofício”*, esta última apenas com base no paradigma nº 1202-001.228.

No mérito, esta Conselheira acompanha o I. Relator para NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte quanto às exigências de multas isoladas.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA