



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10903.720001/2015-49
ACÓRDÃO	9101-007.561 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	8 de abril de 2026
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	AGRICOPEL COMÉRCIO DE DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2010

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

MULTA QUALIFICADA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujo acórdão apresentado para demonstrar a divergência evidencia decisão em contexto fático distinto, concernente a operações societárias realizadas ao longo de vários anos-calendários e entre pessoas jurídicas sob controle comum, e não para formação de ágio interno entre pessoas jurídicas representadas pela mesma pessoa física, com interposição de empresa veículo que subsiste por poucos dias como titular do investimento, antes da incorporação que deflagra a amortização fiscal do ágio gerado nesta efêmera passagem.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa - Relatora

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior, Lizandro Rodrigues de Sousa (substituto convocado), Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto por AGRICOPEL COMÉRCIO DE DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA ("Contribuinte") em face da decisão proferida no Acórdão nº 1001-003.653, na sessão de 12 de novembro de 2024, nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado: (a) por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares suscitadas; e, (b) por voto de qualidade no mérito, em dar provimento em parte ao recurso voluntário para reduzir o percentual da multa de ofício qualificada aplicada de 150% para 100% dada a retroatividade benigna. Vencidos os Conselheiros Ana Cecília Lustosa da Cruz e Gustavo de Oliveira Machado que afastavam a qualificação da multa de ofício. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Ana Cecília Lustosa da Cruz e Gustavo de Oliveira Machado em relação à decadência.

A decisão recorrida está assim ementada:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2010

PRECLUSÃO PROCESSUAL.

Considerar-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada em manifestação de inconformidade, verificando-se a preclusão em relação ao tema.

NULIDADE NÃO EVIDENCIADA.

As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa para caracterizar a nulidade dos atos administrativos.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO. IMPOSSIBILIDADE.

Deve ser mantida a glosa da despesa de amortização de ágio que foi gerado internamente ao grupo econômico, sem qualquer dispêndio, e transferido à pessoa jurídica que foi incorporada.

MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Cabe aplicação da multa de ofício proporcional qualificada 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. A modificação inserta no inciso VI do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, pela Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, ao reduzir o percentual da multa de ofício proporcional qualificada aplicada de 150% para 100% atrai a retroatividade benigna prevista na alínea “c” do inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional, uma vez que lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração.

DECADÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 116.

Para fins de contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo à glosa de amortização de ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, deve-se levar em conta o período de sua repercussão na apuração do tributo em cobrança.

LANÇAMENTO REFLEXO.

O lançamento de CSLL sendo decorrente da mesma infração tributária, a relação de causalidade que o informa leva a que o resultado do julgamento deste feito acompanhe aquele que foi dado à exigência de IRPJ.

O litígio decorreu de lançamentos dos tributos incidentes sobre o lucro apurados no 1º trimestre/2010 a partir da constatação de dedução indevida de amortização de ágio classificado como “interno”, exigidos com acréscimo de multa qualificada e com imputação de responsabilidade tributária a Paulo Cesar Chiodini que, cientificado conforme e-fls. 608/614, não apresentou impugnação. A autoridade julgadora de 1ª instância manteve integralmente a exigência (e-fls. 680/726). O Colegiado *a quo*, por sua vez, declarou preclusa a discussão acerca da imputação de responsabilidade e deu provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir a multa qualificada ao percentual de 100% (e-fls. 792/875).

Notificada, a PGFN não interpôs recurso especial.

Cientificada em 26/12/2024 (e-fl. 888), a Contribuinte interpôs recurso especial em 17/01/2025 (e-fl. 891/907) no qual arguiu divergências admitidas parcialmente no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 916/922, do qual se extrai:

Divergência I: “Termo inicial do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário relacionado à amortização do ágio”

Paradigma indicado: Acórdão nº 1201-007.039.

Divergência II: “Percentual da multa qualificada aplicada no caso concreto”

Paradigma indicado: Acórdão nº 1201-007.039.

A recorrente reproduziu parcialmente a ementa do paradigma mencionado, mas os trechos omitidos não alteram a interpretação ou o alcance dos trechos reproduzidos. Ademais, trata-se de paradigma oriundo de colegiado distinto

daquele que proferiu o acórdão recorrido, e que não foi posteriormente reformado, atendendo, assim, aos requisitos extrínsecos para que seja analisado, nos termos regimentais.

Isto posto, transcreve-se, a seguir, excertos da exposição da recorrente relativos à demonstração das divergências alegadas, com os destaques da própria recorrente:

[...]

Passo à análise.

A divergência jurisprudencial se caracteriza quando, em situações idênticas ou análogas, e em face do mesmo arcabouço normativo, são adotadas soluções diversas. A divergência jurisprudencial não se estabelece apenas na interpretação da legislação em tese, nem tampouco em matéria de prova, e sim na interpretação das normas, em face de contextos fáticos semelhantes.

A impossibilidade de caracterização de divergência jurisprudencial em situações que envolvam a valoração de provas foi reconhecida pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, em decisão proferida no Acórdão CSRF/01-04.592, de 11/08/2003, assim ementado:

GLOSA DE DESPESAS COM VEÍCULOS - COMBUSTÍVEIS – MATÉRIA DE PROVA. A divergência jurisprudencial, necessária à admissibilidade do recurso especial de que trata o artigo 5º inciso II, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, não se estabelece em matéria de prova e sim na interpretação das normas.

Recurso especial não conhecido.

E a similitude fática e jurídica são requisitos *inerentes* à demonstração da divergência jurisprudencial. Neste sentido é também o uníssono entendimento do STJ a respeito da admissão do recurso especial de que trata o art.105, III, c, da Constituição Federal, recurso o qual em muito se aproxima da espécie recursal em exame, visto que ambos colimam a uniformização de entendimentos:

“A apontada divergência deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identificam ou assemelham os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles” (AgRg no DF REsp 1510219/SE, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 27/10/2015, DJe 20/11/2015)

“A demonstração do dissídio jurisprudencial impõe a demonstração da indispensável similitude fática entre o acórdão recorrido e o paradigma” (EDcl no AREsp 158.218/RJ, Rel. Ministro OLINDO MENEZES (DESEMBARGADOR CONVOCADO DO TRF 1ª REGIÃO), PRIMEIRA TURMA, julgado em 20/10/2015, DJe 06/11/2015).

“A análise do dissídio jurisprudencial fica prejudicada, em razão da aplicação da Súmula 7 do STJ, porquanto não é possível encontrar

similitude fática entre o acórdão combatido e os arestos paradigmas, uma vez que as conclusões díspares ocorreram não em razão de entendimentos diversos, mas de fatos, provas e circunstâncias específicas do caso concreto. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido.” (REsp nº 1.678.842, Rel. Ministro Herman Benjamin, DJe: 12/09/2017)

1ª Divergência: “Termo inicial do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário relacionado à amortização do ágio”

No recurso, conforme visto, defende a recorrente que o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário relacionado à amortização do ágio deveria ser contado a partir da origem do ágio.

Contudo, o paradigma apresentado (acórdão nº 1201-007.039), conforme o excerto transcrito pela própria recorrente, expressa exatamente o entendimento oposto ao defendido no recurso, e convergente com o decidido no acórdão recorrido.

Nem poderia, aliás, ser diferente, tendo em vista o teor da Súmula CARF nº 116, expressamente referida tanto pelo recorrido quanto pelo paradigma como fundamento de sua respectiva decisão, a qual possui o seguinte teor:

Súmula CARF nº 116:

Para fins de 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-se levar em conta o período de sua repercussão na apuração do tributo em cobrança.

Não deve ter seguimento o recurso, portanto, com relação ao ponto.

2ª Divergência: “Percentual da multa qualificada aplicada no caso concreto”

O caso dos presentes autos é de ágio interno, assim considerado aquele “*que foi gerado internamente ao grupo econômico, sem qualquer dispêndio, e transferido à pessoa jurídica que foi incorporada*”, e sobre ele foi mantida a multa qualificada em face da constatação de dolo e fraude.

O caso paradigmático, consoante demonstra a ementa transcrita pela recorrente, igualmente trata de ágio interno, assim considerado aquele “*que foi gerado internamente ao grupo econômico, sem qualquer dispêndio e transferido à pessoa jurídica que foi incorporada*”, mas sobre ele a multa foi desqualificada (reduzida para 75%), em razão da ausência de “*elementos inequívocos da necessária conduta dolosa para a qualificação da penalidade imposta de ofício*”.

Não se vislumbrando, da leitura dos acórdãos comparados, nenhuma dissimilitude fática relevante entre eles que pudesse justificar a divergência entre as decisões, tem-se por demonstrada, neste juízo prelibatório de admissibilidade, a divergência jurisprudencial alegada.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, proponho que, nos termos do art. 119 do RICARF/2023, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, seja **DADO PARCIAL SEGUIMENTO** ao recurso especial do sujeito passivo AGRICOPEL COMÉRCIO DE DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA, apenas com relação à matéria “*ágio interno – qualificação da penalidade*”. *(destaques do original)*

O seguimento parcial não se sujeitou a agravo, na forma do art. 122, § 2º, inciso VI, do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023.

Com respeito à demonstração do dissídio jurisprudencial, a Contribuinte assim aduz na parte admitida de seu recurso especial:

[...] o presente recurso especial visa exclusivamente à reforma do r. acórdão recorrido, abrangendo dois aspectos principais: (i) a questão da decadência, para que seja reconhecido que o prazo decadencial deve ser contado a partir da origem do ágio, em 2004, conforme previsto no art. 173, I, do CTN, e (ii) a aplicação da multa qualificada, buscando sua redução de 100% para 75%, com fundamento na ausência de demonstração de conduta dolosa ou fraudulenta por parte da contribuinte.

[...]

Quanto à multa qualificada, nos termos do art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/96, o agravamento da multa para 100% pressupõe a comprovação inequívoca de dolo, fraude ou simulação, elementos que não foram demonstrados de forma objetiva no caso concreto. A ausência de tais elementos caracterizadores do agravamento configura o excesso da penalidade imposta, justificando sua redução para o patamar de 75%, conforme previsto no caput do referido dispositivo.

Por fim, salienta-se que a manutenção da multa no percentual de 100% contraria a interpretação sistemática da legislação tributária, que exige uma análise criteriosa dos elementos subjetivos do contribuinte para a aplicação de penalidades agravadas. Dessa forma, o recurso especial busca a reforma parcial do r. acórdão para ajustar a sanção tributária ao caso concreto, com o reconhecimento da decadência e a redução da penalidade aplicada.

[...]

Diante de tais aspectos legais, destaca a Recorrente que o presente recurso especial ataca questões relativas à interpretação divergente da legislação tributária em dois pontos principais: (i) o termo inicial do prazo decadencial para constituição do crédito tributário relacionado à amortização do ágio; e (ii) o percentual da multa qualificada aplicada no caso concreto.

[...]

Em relação ao **percentual da multa qualificada**, a Recorrente busca demonstrar que o r. acórdão recorrido interpretou de forma divergente os dispositivos legais atinentes à sua aplicação, especialmente o art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96, que

condiciona o agravamento da multa para patamares superiores a 75% à comprovação inequívoca de dolo, fraude ou simulação.

Conforme já ressaltado, o r. acórdão recorrido manteve a multa qualificada no percentual de 100%, fundamentando sua decisão na suposta existência de dolo em relação ao planejamento tributário realizado pela Recorrente. No entanto, tal entendimento contrasta com precedentes de outras Turmas do CARF que, em situações análogas, concluíram pela ausência de dolo na execução de planejamentos societários e, por conseguinte, pela aplicação do percentual padrão de 75%. Confira-se a ementa do acórdão nº **1201-007.039**, referente **processo nº 13502.721091/2017-68**, precisamente no que se refere ao ponto em questão:

Ementa(s) Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2011, 31/12/2012, 31/12/2013

[...]

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO. INDEDUTIBILIDADE.

Deve ser mantida a glosa da despesa de amortização de ágio que foi gerado internamente ao grupo econômico, sem qualquer dispêndio e transferido à pessoa jurídica que foi incorporada.

GANHO DE CAPITAL. TRIBUTAÇÃO. ÁGIO. DEDUÇÃO. AUSÊNCIA DE CORRELAÇÃO.

Não é pressuposto legal para a dedutibilidade do ágio pela pessoa jurídica que sua contraparte, pessoa física ou jurídica, tenha, relativamente à prévia compra e venda da correspondente participação societária, apurado ganho de capital e/ou efetuado a respectiva tributação. Mesmo porque pode haver ganho de capital sem ágio e vice-versa, afinal enquanto este toma como referência o patrimônio líquido, aquele tem como base o custo de aquisição.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. DOLO.

Não sendo possível colher dos autos elementos inequívocos da necessária conduta dolosa para a qualificação da penalidade imposta de ofício, deve-se reduzir a multa para o seu patamar base de 75%.

[...]

Além disso, o presente recurso está devidamente prequestionado, uma vez que ambas as matérias — decadência e multa qualificada — foram objeto de análise expressa pelo acórdão recorrido. Tanto a fundamentação sobre o termo inicial da decadência quanto a justificativa para o percentual da multa qualificada encontram-se detalhadas no corpo do referido acórdão, o que atende integralmente aos requisitos previstos no art. 118, § 1º, do Regimento Interno do CARF.

Portanto, verifica-se que a hipótese dos autos enquadra-se perfeitamente no cabimento do recurso especial, uma vez que o acórdão recorrido conferiu interpretação divergente à legislação tributária, com evidente afronta ao princípio da uniformidade decisória. A Recorrente, por conseguinte, pleiteia o provimento

deste recurso especial, com a conseqüente reforma do acórdão recorrido, reconhecendo a decadência quanto ao exercício de 2010 e reduzindo a multa qualificada para o percentual de 75%. (*destaques do original*)

No mérito da matéria admitida, argumenta que:

O presente recurso especial também busca a reforma do r. acórdão recorrido no que tange à manutenção da multa qualificada no percentual de 100%. Tal penalidade foi aplicada sob a justificativa de que a operação societária envolvendo a amortização do ágio teria sido realizada com dolo, caracterizando suposta tentativa de elisão fiscal indevida. Contudo, a manutenção dessa penalidade revela-se inadequada e desproporcional, uma vez que não houve a demonstração inequívoca de dolo, fraude ou simulação, elementos indispensáveis para justificar o agravamento da multa, conforme dispõe o art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96.

Nos termos do art. 44 da Lei nº 9.430/96, a multa de ofício em percentual qualificado, seja de 100% ou 150%, somente é aplicável em situações excepcionais, nas quais fique comprovado que o contribuinte atuou com dolo, fraude ou simulação para evitar ou reduzir o pagamento de tributos. A comprovação desses elementos subjetivos é ônus da Autoridade Fiscal, que deve apresentar provas robustas e inequívocas da conduta dolosa do contribuinte. No caso em tela, entretanto, **não há nos autos qualquer evidência concreta de que a Recorrente tenha agido com má-fé ou adotado práticas fraudulentas para reduzir sua carga tributária.**

A operação societária realizada pela Recorrente foi devidamente estruturada e registrada, tendo como objetivo a reorganização empresarial e a otimização de sua estrutura societária, condutas que são legítimas e amplamente reconhecidas no âmbito empresarial. As deduções decorrentes da amortização do ágio foram realizadas em conformidade com as normas contábeis e tributárias vigentes à época, sem qualquer tentativa de ocultação ou dissimulação de informações perante o Fisco. Ainda que a fiscalização tenha questionado a substância econômica da operação, tal análise não é suficiente, por si só, para justificar a imposição de uma multa qualificada no percentual de 100%, que exige a demonstração de dolo ou fraude, o que claramente não ocorreu.

Nesse sentido, o acórdão recorrido diverge de precedentes do próprio CARF, que reconhecem a necessidade de elementos objetivos para justificar a aplicação da multa qualificada. No **Acórdão nº 1201-007.039**, por exemplo, ficou consignado que, na ausência de prova inequívoca da conduta dolosa do contribuinte, a penalidade deve ser reduzida ao percentual padrão de 75%. Confira-se:

Ementa(s) Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2011, 31/12/2012, 31/12/2013

[...]

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. DOLO.

Não sendo possível colher dos autos elementos inequívocos da necessária conduta dolosa para a qualificação da penalidade imposta de ofício, deve-se reduzir a multa para o seu patamar base de 75%.

Esse entendimento reflete uma interpretação mais coerente e proporcional da legislação tributária, garantindo que sanções mais severas sejam reservadas apenas para casos em que fique comprovada a intenção clara de fraudar o Fisco.

Além disso, a aplicação da multa qualificada no percentual de 100% viola o princípio da proporcionalidade, que exige que as penalidades tributárias sejam graduadas de acordo com a gravidade da conduta do contribuinte. Sobre o tema, leciona Leandro Paulsen:

[...]

Mas há ainda normas com características específicas que podem ser destacadas das demais e que costumam ser consideradas, também elas, princípios ou ser designadas normas de colisão. **São aquelas que orientam o aplicador do direito quando da análise das normas-regra e das normas-princípio pertinentes ao caso, habilitando-o a verificar sua consistência normativa, sua validade e sua aplicabilidade.** Conforme Humberto Ávila¹, cuida-se de metanormas que estabelecem a estrutura de aplicação de outras normas. **São elas a razoabilidade, a proporcionalidade e a vedação do excesso, caracterizando-se como postulados normativos aplicativos, ou simplesmente postulados. Situam-se num plano distinto daquele das normas cuja aplicação estruturam, sendo que as exigências decorrentes dos postulados vertem sobre outras normas, não para lhes atribuir sentido, mas para estruturar racionalmente a sua aplicação, de modo que “sempre há uma outra norma por trás da aplicação da razoabilidade, da proporcionalidade e da excessividade”, de forma que “só elipticamente é que se pode afirmar que são violados os postulados”, pois, “a rigor, violadas são as normas — princípio e regras — que deixaram de ser devidamente aplicadas”.**²

A ausência de dolo ou fraude por parte da Recorrente torna evidente que o percentual aplicado é excessivo e desproporcional, devendo ser ajustado para o percentual de 75%, previsto no caput do art. 44 da Lei nº 9.430/96. Tal ajuste não implica afastar a penalidade, mas apenas garantir que ela seja adequada à realidade dos fatos, respeitando os critérios legais.

¹ Apud. “Os postulados normativos são normas imediatamente metódicas, que estruturam a interpretação e aplicação de princípios e regras mediante a exigência, mais ou menos específica, de relações entre elementos com base em critérios” (ÁVILA, Humberto. Teoria dos princípios: Da definição à aplicação dos princípios jurídicos. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 120).

“Os postulados se diferenciam das normas cuja aplicação estruturam em várias perspectivas: quanto ao nível (os postulados situam-se no metanível ou no segundo nível e as normas objeto de aplicação situam-se no nível objeto ou no primeiro nível), quanto ao objeto (os postulados indicam a estrutura de aplicação de outras normas e as normas descrevem comportamentos, se forem regras, ou instituem a promoção de fins, se forem princípios) e quanto ao destinatário (os postulados se dirigem aos aplicadores e as normas a quem deve obedecê-las)” (ÁVILA, Humberto. Multa de mora: Exames de razoabilidade, proporcionalidade e excessividade. In: Fundamentos do Estado de direito: Estudos em homenagem ao professor Almiro do Couto e Silva. São Paulo: Malheiros, 2005).

² Paulsen, Leandro Curso de direito tributário completo / Leandro Paulsen. – 8.ed. – São Paulo: Saraiva, 2017. P. 68.

A manutenção da penalidade no patamar elevado de 100% gera ainda insegurança jurídica para o contribuinte e para o ambiente de negócios como um todo. Essa interpretação excessiva permite que a autoridade fiscal amplie sua margem de atuação sem observar os limites impostos pela legislação, comprometendo a previsibilidade das relações jurídico-tributárias e prejudicando a confiança no sistema tributário brasileiro. Ao aplicar penalidades desproporcionais e sem amparo em elementos objetivos, o Fisco acaba por criar um ambiente de incerteza, desestimulando investimentos e impactando negativamente a competitividade empresarial.

Por fim, é importante destacar que a redução da multa para 75% não desqualifica o trabalho da fiscalização nem enfraquece o combate à sonegação fiscal, mas assegura que as penalidades sejam aplicadas de forma justa, proporcional e fundamentada em critérios legais.

Diante do exposto, requer-se a reforma do acórdão recorrido para que a multa qualificada seja reduzida ao percentual de 75%, nos termos do caput do art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, diante da ausência de comprovação inequívoca de dolo, fraude ou simulação por parte da Recorrente, assegurando a aplicação proporcional e justa da penalidade tributária no caso concreto. *(destaques do original)*

Pede, assim, que o recurso especial seja conhecido e provido para, no âmbito da matéria admitida, ser promovida a redução do percentual da penalidade para 75%.

Os autos foram remetidos à PGFN em 13/08/2025 (e-fl. 923), e retornaram em 14/08/2025 com contrarrazões (e-fls. 924/936) nas quais a PGFN reproduz os fundamentos da decisão da 1ª instância acerca da matéria com seguimento e requer seja improvido o recurso especial.

VOTO

Conselheira **Edeli Pereira Bessa**, Relatora.

Recurso especial da Contribuinte - Admissibilidade

O Colegiado *a quo* manteve, à unanimidade, os tributos exigidos em razão da glosa de amortização de ágio e, por voto de qualidade, reduziu a qualificação da penalidade por retroatividade benigna da Lei nº 14.689/2023.

O voto condutor do acórdão recorrido traz consignado que *a autoridade lançadora reuniu evidências consistentes e convergentes acerca da efetivação de operações de reorganizações societárias com escopo de dedução indevida de despesas relativas à amortização*

do ágio interno com incontestada intenção dolosa, mas transcreve o Relatório Fiscal apenas em suas conclusões acerca da penalidade aplicável:

A adoção do percentual qualificado nas infrações referentes à indevida amortização do ágio se justifica pela constatação de que houve simulação (art. 167 do nCC), abuso de personalidade jurídica (art. 50 do nCC), abuso de forma (art. 187 do nCC) e, sob o ponto de vista tributário, as práticas do sujeito passivo enquadram-se como sonegação, fraude e conluio, segundo disposição dos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64.

A sonegação fica caracterizada uma vez que a fiscalizada, por meio de um conjunto de “operações estruturadas em sequência” que simulavam a amortização de perda de investimentos inexistentes, retardou parcialmente o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

A fraude correspondente à atitude dolosa do sujeito passivo de reduzir o montante do imposto devido está comprovada, entre outros, pela utilização como suporte de sua escrituração contábil (e inclusive, pela apresentação ao fisco) de laudos que não atestavam os reais propósitos negociais das operações que deram origem aos ágios amortizados.

O conluio, este é uma decorrência da simulação e, no caso, é inegável frente ao quadro de “operações estruturadas em sequência” que envolveram pessoas jurídicas integrantes do grupo empresarial controlado por MIME PARTICIPAÇÕES. Não fosse o esforço conjunto dessas empresas, a simulação praticada não seria possível. [...]

Então, para termos a completa dimensão do quadro de reiteração e significância da conduta do sujeito passivo temos que considerar que a implementação conjunto de “operações estruturadas em sequência” ocorreu num período compreendido entre janeiro/2005 e dezembro/2011, portanto, por 84 meses consecutivos o sujeito passivo praticou reduções indevidas dos tributos sob fiscalização. Com esta conduta obteve a redução das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL num valor total bastante significativo de R\$ 19.707.565,08.

Na sequência, o voto condutor expressa concordância com as razões expostas pela autoridade julgadora de 1ª instância que têm em conta que: i) *as operações foram realizadas entre partes representadas pela mesma pessoa física (sócia)*, que assina por todas as empresas envolvidas na operação; ii) houve utilização de empresa veículo que não realizou qualquer operação até a sua aquisição pela MIME PAR, em 24/12/2004, sendo extinta (por cisão seguida de incorporação) em 31/12/2004; iii) as pessoas envolvidas nas operações, incluindo a impugnante, agiram com a intenção livre e consciente de se eximir da tributação, promovendo alterações contratuais apenas sob aspecto formal, sem qualquer propósito negocial; iv) as operações foram estruturadas artificialmente e os motivos extratributários alegados não são suficientes para afastar o objetivo, apenas, de amortização do ágio; e v) houve *utilização de uma série de*

instrumentos com o intuito de criar uma roupagem legal capaz de dar uma aparência legítima às operações de reorganização societária cujo único fundamento era o aproveitamento do ágio interno como despesa, inclusive quanto à confecção de laudo de avaliação e celebração de protocolo de incorporação, a evidenciar a consciência dos riscos envolvidos para alcançar por meio da criação fictícia de ágio e de uma estrutura societária artificial, vantagem fiscal indevida. Corroborando a acusação fiscal, a transcrição da decisão de 1ª instância traz a conclusão de que:

185. Como ficou evidenciado ao longo do presente voto, as operações praticadas constituíram-se em simulação que resultou nos ilícitos de fraude, sonegação e conluio. Com efeito, houve fraude quando o registro formalmente correto das operações societárias e da despesa com o ágio pretendeu impedir ou retardar, por parte da autoridade fazendária, da natureza e circunstâncias materiais do fato gerador. Houve fraude quando aquelas mesmas ações modificaram as características essenciais do fato gerador de modo a reduzir o montante do imposto devido pela criação de despesa fictícia. Houve conluio quando intervieram outras empresas do mesmo grupo.

[...]

188. No presente caso, a multa de 150% deve ser mantida, eis que as operações foram realizadas sem fundamentação econômica ou mesmo propósito negocial, de modo fraudulento, com o único objetivo de gerar um benefício fiscal indevido, o qual foi alcançado por intermédio de um ágio inexistente (artificial), gerado entre empresas ligadas (ágio interno), se enquadrando nas situações elencadas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, cumprindo ressaltar que, contrariamente ao alegado, não há a necessidade de identificação precisa de qual dispositivo teria sido infringido, bastando apenas a evidência de que a conduta praticada pela parte foi de natureza dolosa, como explicado, no caso, pelos autuantes.

Já no paradigma nº 1201-007.039, o principal exigido foi mantido por maioria de votos e a qualificação da penalidade afastada à unanimidade, consoante expresso em seu dispositivo:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em: (i) dar parcial provimento ao recurso voluntário do contribuinte autuado para (i.1) afastar, em razão da decadência, a exigência tributária relativa ao ano-calendário 2011; (i.2) manter o lançamento quanto aos anos-calendário 2012 e 2013; (i.3) afastar a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a ao seu patamar base de 75%; (i.4) manter a exigência de juros de mora, inclusive sobre a multa de ofício e (ii) em dar parcial provimento ao recurso voluntário do responsável tributário Álvaro Fernandes da Cunha Filho para afastar a imputação de responsabilidade laborada pela fiscalização. Vencidos os Conselheiros Lucas Issa Halah e Alexandre Evaristo Pinto, que davam provimento aos recursos. Os Conselheiros Alexandre Evaristo Pinto e Neudson Cavalcante Albuquerque manifestaram interesse em apresentar declaração de voto.

O voto condutor do paradigma transcreve as razões da autoridade lançadora para qualificação da penalidade, das quais destaca-se:

As condutas supracitadas do contribuinte tiveram a finalidade, de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da Autoridade Fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, além de excluir ou modificar suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, a evitar o seu pagamento, conforme descrição abaixo.

As operações que originaram o ágio interno/artificial, bem como a possibilidade, em tese, de sua amortização fiscal, cujo fundamento foi a rentabilidade futura da controlada Copesul, **ocorreram no período compreendido entre os anos calendário 2001 e 2008**, envolvendo as empresas OPP PP (adquirente das ações), OPP Química (alienante das ações), ODEQUI (controladora de ambas e integrante da Organização Odebrecht), ODBINV S/A (controladora direta ou indireta de todas), Copesul (incorporada em setembro de 2008, momento em que a Braskem passou a amortizar o ágio fiscalmente) e a Braskem (controlada pela Organização Odebrecht).

Conforme menção anterior, sabe-se que a **OPP PP, empresa com Capital Social de R\$ 100,00 (cem reais) adquiriu, em 05 de novembro de 2001, com expressivo ágio interno/artificial, ações da Copesul junto a OPP Química**. Registre-se que ao longo desse Termo de Verificação Fiscal ficou cabalmente demonstrado que **ambas as empresas eram controladas pela ODEQUI e que integravam a Organização Odebrecht, sendo certo que o negócio se deu entre partes relacionadas**.

[...]

[...], a Braskem entendeu que poderia amortizar fiscalmente o ágio oriundo da aquisição de ações da Copesul depois da incorporação das empresas partícipes do negócio, mesmo que a operação ocorresse entre partes ligadas e sem qualquer substrato econômico. [...]

[...]

Após o exposto, não restaram dúvidas a essa Auditoria que a Braskem, OPP PP, OPP Química, ODEQUI e ODBINV, intencionalmente, se aproveitaram de novação legal para criar uma **operação artificial de venda intragrupo de ações**, que sequer reunia as condições legais para registro contábil de acordo com a legislação comercial, visando tão somente a redução da carga tributária a que estava submetida, mediante a dedução de despesa com ágio interno. Essa conduta, que envolveu os partícipes acima mencionados, impediu o conhecimento por parte da Autoridade Fazendária da ocorrência do fato gerador, acontecimento que impõe a qualificação da multa de ofício por prática da Sonegação, a teor do artigo 71, da Lei nº 4.502/64.

No entanto, **a qualificação não se impõe apenas por essa conduta**, conforme restará evidenciado no relato que se segue.

Como se sabe, a OPP PP adquiriu as ações da Copesul junto a OPP Química no dia 05 de novembro de 2001. De acordo com o parágrafo 3º, do artigo 20, do Decreto-Lei nº 1.598/77, o lançamento do ágio baseado na rentabilidade futura de controlada deveria estar embasado em demonstração arquivada na empresa como comprovante da escrituração. Ou seja, **a referida demonstração, fundamentando economicamente o ágio, teria que ser tempestiva a aquisição do ativo**, mensurando-o, em montante superior ao valor contábil registrado em relação valor do Patrimônio Líquido.

Isto posto, intimou-se a Braskem a apresentar Laudo de avaliação ou documento equivalente arquivado na empresa que demonstrasse o fundamento econômico do ágio interno oriundo da aquisição de ações da Copesul em epígrafe. Em resposta a intimação fiscal, **a Braskem apresentou Laudo realizado, em 20 de novembro de 2001, portanto, posteriormente a aquisição de ações propriamente dita**, desvirtuando intencionalmente o dispositivo legal.

[...]

Em face da reunião de todas as empresas acima mencionadas, visando a prática da **Sonegação e a Fraude**, concluiu-se que também houve a figura do **Conluio** na conduta perpetrada pelos partícipes da operação.

Apenas a corroborar o interesse de criar artificialmente uma aquisição de ações intragrupo, bem como a intuito de fraudar o Fisco Federal, constatou-se que **sequer houve dispêndio financeiro para liquidação da operação**. Pelo contrário, **a OPP PP teve seu Capital Social elevado, fato que serviu para modificar consideravelmente a relação de troca de ações no ato de sua incorporação pela Braskem S/A. (destacou-se)**

Os fundamentos do voto condutor do paradigma para afastar a qualificação da penalidade referem genericamente a inaptidão de reestruturações societárias para amortização de ágio evidenciarem o previsto nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, vez que tais operações são informadas em DIPJ, que já se presta como indício de irregularidade. Complementou-se que:

Diferente de planejamentos tributários artificiais e de difícil detecção – que demandam cruzamento de informações diluídas em fontes de dados diversas, sendo necessária uma denúncia ou a inteligência humana na atividade fiscal para serem indiciados –, **amortizações de ágio, quando sem elementos adicionais na conduta**, não possuem o efeito de “esconder” a ocorrência do fato gerador – o que se consegue em regra por meio de falsidade material, ideológica ou por meio de comportamento malicioso.

Não obstante o respeitável e minucioso procedimento acusatório desenvolvido, não se colhe dos autos, fora de dúvida razoável, que tenha havido dolo ou a má-fé na conduta da recorrente.

Ausente, por conseguinte, o elemento fático volitivo para o cometimento do ilícito tributário objeto da constatação fiscal.

Entendo que situações como a do caso em tela, quando muito, manifestam meros indício que, para atuarem na configuração de conduta dolosa, deveriam estar inseridos num contexto mais gravoso e que, com todas as dificuldades para tanto, houvessem sido inequivocamente demonstrados.

Simulação tem como pressuposto a deliberada vontade por determinado resultado de negócio ilícito que, por tal natureza, é encoberto por aparente negócio lícito. **Aparente porque carente de substância material.** Nesses casos, a intenção do agente é, simulando um negócio lícito, dissimular o ilícito, que precisa ser mantido como oculto.

No caso em tela, não cabe falar na existência de um negócio oculto. A infração tributária restou caracterizada no contexto de um negócio aparente. A indedutibilidade do ágio não foi ocultada, mas apenas inobservada pela recorrente. Ao contrário, o mero revolvimento dos atos praticados pelo sujeito passivo foi o que bastou para a acertada conclusão obtida pela autoridade fiscal.

Assim, o que sobressai dos autos é uma decisão de negócios que não se amolda aos fins tributários pretendidos.

[...]

Como se vê, o tema passa longe de ser pacífico. Por isso, **a constatação da existência de um “ágio interno” não é o bastante para se afirmar dolo em sonegar.** Mesmo em casos como o presente, em que, pela via do controle de legalidade estrito não restam dúvidas quanto ao cometimento da infração tributária.

Oportuno anotar que, **no caso em tela, não houve artificialidade no registro do ágio interno.** A questão é, em verdade, de incerteza quanto à sua substância econômica, e não de certeza quanto a uma má-fé. E é exatamente essa espécie de dúvida que leva a ciência contábil a rejeitar o registro do ágio interno em conformação aos princípios da Prudência e do Registro pelo Valor Original.

[...]

Tampouco, o artigo 20, § 3º, do Decreto-lei nº 1.598/1977, em sua redação à época dos fatos obrigava o sujeito passivo à elaboração de laudo contemporâneo aos fatos, exigência que só veio a se efetivar em 2014.

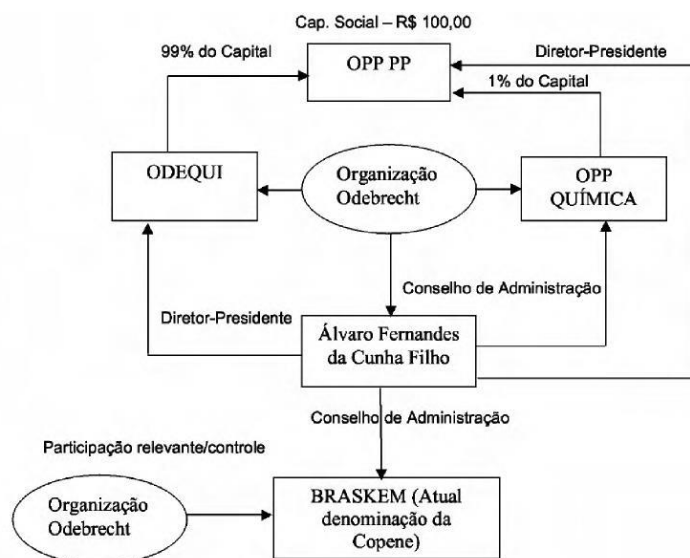
E mais: ainda que não se concorde com tal entendimento, é preciso admitir a existência de julgados isolados no Poder Judiciário que autorizam a amortização do ágio interno para fatos geradores anteriores à Lei nº 12.973/2014.

[...] *(destacou-se)*

O paradigma, portanto, foi editado em face de operações societárias realizadas entre 2001 e 2008, tendo em conta várias pessoas jurídicas existentes e operantes, mas sob

controle comum, com formação de ágio na aquisição de investimento detido por empresa ligada, sem dispêndio financeiro.

Distintamente do caso presente, não há afirmação da existência de vontade de uma única pessoa física assinando todos os atos societários, mas apenas indicação de que uma pessoa física figura como administrador de sociedades anônimas:



Também não há apontamento de interposição de pessoa jurídica cuja efêmera existência se presta a conduzir o investimento reavaliado à incorporação que justifica a amortização fiscal do ágio. As operações analisadas no paradigma são realizadas em 2001, e a amortização fiscal do ágio ocorre a partir de 2008, sendo o ágio foi classificado como interno porque, em sua origem, as pessoas jurídicas que transacionam o investimento integravam o mesmo grupo econômico.

Aliás, consta do relatório do paradigma defesa não só com respeito ao largo tempo entre a aquisição e a amortização fiscal do ágio, como também a interferência de terceiros no processo decisório e, inclusive, apuração de ganho de capital tributado na origem. Veja-se:

Se o Fisco discorda dessa operação prévia que resultou em ganho de capital devidamente tributado, deveria tê-la questionado por ocasião de fiscalização sobre essa mesma operação dentro do prazo decadencial. Não é o ágio deduzido e arcado pela Impugnante, à época não sujeita ao controle da Organização Odebrecht, que deve ser presumido como artificial. Esse ágio é consistente com a operação realizada pelo alienante e teria sido gerado de qualquer maneira ainda que não houvesse tal operação anterior intragrupo, já que a aquisição do investimento ocorreu em um ambiente de livre negociação com terceiros independentes de forma legítima e pelo valor de mercado amparado por laudo de avaliação.

[...]

A Impugnante, no momento das operações questionadas nos autos, não era controlada isoladamente por nenhuma empresa da Organização Odebrecht. A Impugnante decidiu, por diversos acionistas relevantes, incluindo Petroquisa, Previ e Petros, adquirir os investimentos petroquímicos detidos pela Organização Odebrecht (incluindo a participação minoritária de 20,67% no capital da Copesul), o que foi feito através da OPP PP, esta, sim, controlada pela Organização Odebrecht.

[...]

Dizer que não houve pagamento do ágio não tem qualquer respaldo em provas. Em contrapartida ao aporte de investimentos, a Odebrecht recebeu novas ações emitidas pela Impugnante, conforme reconhece o próprio auditor fiscal.

A alegação de que os acionistas minoritários foram prejudicados por conta do aumento patrimonial prévio da OPP PP não se sustenta, pois esses acionistas não só concordaram expressamente com a integração dos ativos petroquímicos da Organização Odebrecht na Copene, como tinham poder de vetar essa integração caso ela não estivesse suportada em valor de mercado.

Veja-se que o paradigma mantém a glosa das amortizações de ágio por voto de qualidade, ao passo que o recorrido a mantém por unanimidade, bem como que o paradigma afasta a qualificação da penalidade em face de operações de amortizações de ágio *quando sem elementos adicionais na conduta* e conclui que naquele caso *não houve artificialidade no registro do ágio interno*. Assim, trata-se de uma decisão casuística, e tendo em conta um contexto fático que não guarda semelhança com o presente no que importou ao Colegiado *a quo* para afirmar o cabimento da qualificação da penalidade.

Em tais circunstâncias, o dissídio jurisprudencial não se estabelece.

De fato, nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, o recurso especial somente tem cabimento se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste Conselho. Por sua vez, para comparação de interpretações e constatação de divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexistir tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais. Neste sentido, aliás, é o entendimento firmado por todas as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como são exemplos os recentes Acórdãos nº 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF nº 01-0.956, de 27/11/1989:

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo

substancialmente” (Magalhães Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevrálgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.

Por tais razões, deve ser NEGADO CONHECIMENTO ao recurso especial.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa