



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720005/2018-74
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº **1402-004.100 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 15 de outubro de 2019
Recorrentes RAIZEN ENERGIA S/A
FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015, 2016

APROVEITAMENTO DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO GERADO NA AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. INOCORRÊNCIA DE CONFUSÃO PATRIMONIAL ENTRE O REAL INVESTIDOR E O INVESTIMENTO ADQUIRIDO COM ÁGIO.

Para fins de caracterização da hipótese prevista no art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, é imprescindível que o ágio tenha sido efetivamente suportado pelo real investidor. Desse modo, em não havendo a confusão patrimonial entre o real investidor e o investimento adquirido com ágio, não resta configurada a referida hipótese legal, razão pela qual deve ser mantida a glosa da amortização do ágio.

OPERAÇÕES SOCIETÁRIAS DESPROVIDAS DE PROPÓSITO NEGOCIAL. SIMULAÇÃO. QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO.

Na hipótese em que uma pessoa jurídica é utilizada, de modo artificial, unicamente com o fim de permitir a aquisição do investimento com ágio para posteriormente ser incorporada, em operações desprovidas de qualquer propósito negocial, há que se concluir que a realidade negocial deu lugar a uma verdade meramente formal, criada artificialmente apenas para o fim de forçar o enquadramento na hipótese do art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, em situação típica de simulação, com grave lesão ao Fisco federal. Por conseguinte, restando caracterizada a hipótese legal prevista no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, deve ser mantida a exasperação da multa de ofício.

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA ACOMPANHADA DO TRIBUTO.

Contribuintes que deixarem de recolher, no curso do ano-calendário, as parcelas devidas a título de antecipação (estimativa) do IRPJ sujeitam-se à multa de ofício de cinquenta por cento, aplicada isoladamente, calculada sobre os valores de antecipação que não foram pagos. Esta multa isolada não se confunde com aquela aplicada sobre o IRPJ apurado no ajuste anual e não pago no vencimento, por não possuírem a mesma hipótese legal de aplicação. Em vista disso, o lançamento da multa isolada é compatível com a exigência de tributo apurado ao final do ano-calendário, acompanhado da correspondente multa de ofício.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015, 2016

LANÇAMENTO DECORRENTE. CSLL.

Tratando-se da mesma matéria fática e não havendo questões de direito específicas a serem apreciadas, estende-se ao lançamento decorrente (CSLL) a decisão proferida em relação ao lançamento principal (IRPJ).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: i) por **unanimidade de votos**, rejeitar as preliminares de, i.i) aplicação do artigo 24, da LINDB ao processo tributário-fiscal; i.ii) decadência 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, nos termos da Súmula CARF nº 116; i.iii) ausência de fundamentação; i.iv) omissão da DRJ na apreciação da impugnação e prolatação do acórdão; ii) por **voto de qualidade**, negar provimento ao recurso voluntário, ii.i) em relação à nulidade suscitada por possível inovação da DRJ no julgamento; ii.ii) no mérito, aos lançamentos de glosa de despesas de ágio em razão de artificialidade e inexistência de confusão patrimonial na utilização de empresa veículo, ii.iii) quanto à parcela aportada na empresa Ispagnac; ii.iv) em relação aos lançamentos de multa isolada; ii.v) relativamente à qualificação da multa, vencidos a Relatora e os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella, Leonardo Luís Pagano Gonçalves e Paula Santos de Abreu, que davam provimento; iii) por **maioria de votos**, negar provimento à questão de ofício suscitada pela Relatora para aplicação do artigo 25, do Decreto nº 70.235/1972 (PAF). Designado para redigir o voto em relação a todas as matérias em que vencida a Relatora, o Conselheiro Murillo Lo Visco. iv) por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Júnia Roberta Gouveia Sampaio - Relatora.

(documento assinado digitalmente)

Murillo Lo Visco - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Marco Rogerio Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Evandro Correa Dias, Leonardo Luis Pagano Goncalves, Murillo Lo Visco, Júnia Roberta Gouveia Sampaio, Paula Santos de Abreu e Paulo Mateus Ciccone.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 4029 a 4145), interposto contra v. Acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro I/RJ (fls. 3324 a 3353) que manteve integralmente as Autuações sofridas pelo Contribuinte, negando provimento à Impugnação apresentada (fls. 2883 a 2961).

Os Autos de Infração de fls. 2811 e segs., referem-se aos fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2013 a 2016, R\$ 90.166.457,24 de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e R\$ 32.477.204,60 de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), ambos acrescidos de multa de 150% e juros de mora. A autuação resultou da glosa de despesas com amortização de ágio consideradas indedutíveis porque o caso não se enquadraria nas hipóteses previstas nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, e art. 386 do RIR/99. A multa foi qualificada, pois teria havido fraude e conluio.

Com base no art. 124, I, do CTN, foram indicados como responsáveis tributários as acionistas Cosan S/A Indústria e Comércio (Cosan ou Cosan 50), CNPJ 50.746.577/0001-15, e Shell Brazil Holding BV (Shell BV ou SBHBV), CNPJ 05.717.887/0001-57, tendo em vista o interesse comum nas situações que constituíram os fatos geradores.

No TFE (fls. 2752 a 2810), a Fiscalização traz considerações introdutórias para esclarecer a operação questionada refere-se à *"internalização de ágio gerado no exterior e a utilização de empresa veículo com o único propósito de obter vantagem tributária não são oponíveis ao Fisco, razões pelas quais vêm sendo repetidamente combatidas pela Receita Federal."*

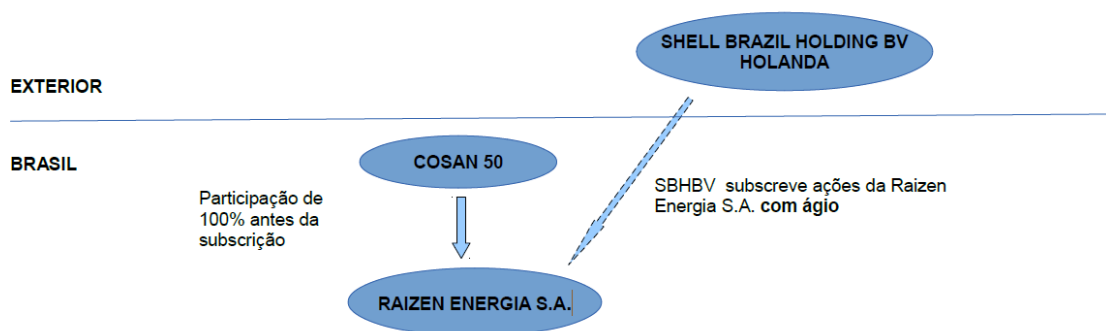
A partir das fls. 2760 a autoridade fiscal começa a descrever o que seria o "caso real" que deu origem à autuação nos seguintes termos:

3- AUDITORIA FISCAL – O CASO REAL

Sinteticamente, o que ocorreu foi o seguinte: Cosan e a Shell holandesa decidiram constituir uma *joint venture* no Brasil.

No entanto, a operação se assemelhou a uma subscrição de ações efetuada pela Shell holandesa na Raizen Energia S.A., CNPJ nº 08.070.508/0001-78, empresa até então controlada indiretamente pela Cosan S.A. Indústria e Comércio, CNPJ nº 50.746.577/0001-15, a qual denominaremos de Cosan 50.

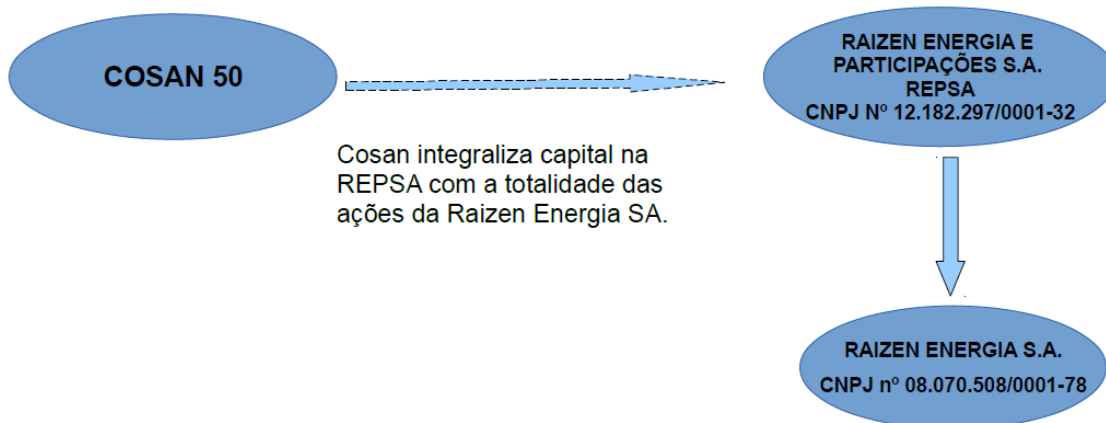
3.1- A Essência do Negócio



Logo em seguida, a autoridade fiscal para descrever os negócios jurídico efetuados pela Recorrente no item 3.2:

3.2- A Forma Utilizada

8:30 horas de um determinado dia de junho/2011



9:00 horas do mesmo dia de junho/2011

Por meio da sua empresa veículo Ispagnac Participações Ltda., CNPJ nº 11.296.069/0001-20, situada no Brasil, a SHELL BRAZIL HOLDING BV – SBHBV subscreve/integraliza capital na Raizen Energia e Participações S.A. **com ágio**.

Os recursos para a Ispagnac realizar tal operação advieram, em sua maioria diretamente da sua controladora direta no exterior, a SBHBV.

Outra parte adveio da controlada (Shell Brasil Petróleo Ltda., CNPJ nº 33.453.598/0001-23) da SBHBV situada no Brasil.

(...)

Ainda no mesmo dia de junho/2011, por meio de um contrato de permuta entre controladas da Cosan e da Shell, a participação de cada uma na *joint venture* (Raizen Energia e Participações S.A.) ficou igualitária. Discorrer-se-á mais tarde sobre essa operação.

Em novembro de 2012, ocorreram os seguintes atos societários:

1. A Shell Brasil Petróleo Ltda. é cindida parcialmente no que se refere ao investimento na Ispagnac e, em seguida, essa parcela cindida é incorporada pela própria Ispagnac Participações Ltda. sob o amparo total da Shell Brazil Holding B.V.

2. A Raizen Energia e Participações S.A. incorpora a Ispagnac e, ato contínuo, é incorporada pela Raizen Energia S.A. (incorporação reversa), a qual ficou com o ágio de si mesma.

(...)

A forma utilizada pelos mentores desta reorganização societária, relativa à subscrição de capital pela Ispagnac, visou unicamente aproveitar o ágio tributariamente.

No entanto, conforme se constata, não ocorreu a condição básica para que a Raizen Energia S.A. pudesse amortizar tributariamente o ágio, qual seja, a **confusão patrimonial** prevista no artigo 8º da Lei 9.532/97, uma vez que a real adquirente de parte das suas ações foi a Pessoa Jurídica holandesa domiciliada no exterior.

(...)

Os recursos obtidos pela Ispagnac para subscrever e integralizar o capital social da Raizen Energia e Participações S.A. originaram-se da **SHELL BRAZIL HOLDING BV**, empresa sediada na Holanda, e da sua controladora direta **SHELL BRASIL**

PETRÓLEO LTDA., CNPJ nº 10.456.016/0001-67, sediada no Brasil, sobre a qual falaremos mais adiante.

A Ispagnac foi uma empresa veículo utilizada pela Shell holandesa para canalizar os recursos na *joint venture*.

Ela foi constituída em 26/10/2009, tendo como sócios:

Genilac Participações Ltda. - com 99 quotas - R\$ 99,00

Grandis Participações Ltda. - com 1 quota - R\$ 1,00

R\$ 100,00

Em 11/08/2010, conforme 1ª alteração contratual, a Shell Brazil Holding B.V. é admitida em lugar de Genilac, com as mesmas quotas detidas por esta e, em lugar de Grandis, foi admitida Elizabeth Lopes C.P. Ramos, com a mesma 1 quota.

Shell Brazil Holding B.V. - com 99 quotas - R\$ 99,00

Elizabeth L. C.P. Ramos - com 1 quota - R\$ 1,00

R\$ 100,00

Em 21/01/2011, conforme 2ª alteração contratual, a Shell Brasil Petróleo Ltda. é admitida em lugar de Elisabeth, com a mesma 1 quota.

Após esta alteração, iniciaram-se as contribuições ao capital da Ispagnac. Veja demonstrativo a seguir:

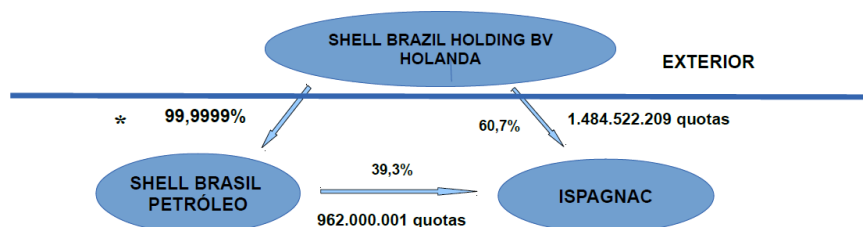
Integralizador	Alteração contratual/data	Quantidade de quotas	Valor - R\$
Shell Brazil Holding BV	1ª – 11/08/2010	99	99,00
Shell Brasil Petróleo Ltda.	2ª – 21/01/2011	1	1,00
Shell Brazil Holding BV	3ª – 29/04/2011	315.371.784	315.371.784,00
Shell Brazil Holding BV	4ª – 25/05/2011	101.388.937	101.388.937,00
Shell Brasil Petróleo Ltda.	5ª – 30/03/2012	962.000.000	962.000.000,00
Shell Brazil Holding BV	6ª – 03/08/2012	696.031.000	696.031.000,00
Shell Brazil Holding BV	7ª – 30/08/2012	371.730.389	371.730.389,00
		2.446.522.210	2.446.522.210,00

Posição societária da Ispagnac em 31 de dezembro de 2011:

	Quantidade de quotas	Valor - R\$
Shell Brazil Holding BV	416.760.820	416.760.820,00
Shell Brasil Petróleo Ltda.	1	1,00
	416.760.821	416.760.821,00

Posição societária da Ispagnac em 30 de novembro de 2012:

	Quantidade de quotas	Valor - R\$
Shell Brazil Holding BV	1.484.522.209	1.484.522.209,00
Shell Brasil Petróleo Ltda.	962.000.001	962.000.001,00
	2.446.522.210	2.446.522.210,00



Em 30 de novembro de 2012, às 9:00 horas, conforme 28ª alteração contratual, a Shell Brasil Petróleo Ltda. é parcialmente cindida no que se refere ao investimento que ela detém na Ispagnac e, ato contínuo, essa parcela cindida é incorporada pela própria Ispagnac Participações Ltda sob o amparo da controladora Shell Brazil Holding B.V.

A parcela cindida refere-se às 962.000.001 quotas que ela detinha na Ispagnac, as quais foram canceladas e em seu lugar foram emitidas 962.000.001 novas quotas para a Shell Brazil Holding BV.

Ou seja, eliminou-se a participação direta que a Shell Brasil Petróleo Ltda. tinha na Ispagnac

(...)

3.7- A Estrutura Societária da *Joint Venture* após as Reorganizações Societárias

Após a cisão parcial da Shell Brasil Petróleo Ltda., com a consequente incorporação da parcela cindida pela Ispagnac, a posição societária da Raízen Energia e Participações - REPSA assim se apresenta:

Acionistas da REPSA	Ações Ordinárias	Ações Preferenciais **	Totais	% do Capital Votante
Cosan S.A. Ind. e Comércio	2.951.297.817	118.345.604	3.069.643.421	50,00
Shell Brazil Holding B.V.	1.418.023.454		1.418.023.454	24,02
Ispagnac Participações Ltda.	1.533.274.363		1.533.274.363	25,98
Total	5.902.595.634	118.345.604	6.020.941.238	100,00

126.052.108 ações ordinárias subscritas, porém, ainda não integralizadas pela Shell Brazil Holding B.V., constam do quantitativo de 1.418.023.454 ações ordinárias.

A integralização ocorreu em Outubro/2013. **Docs. 34 a 34.2**

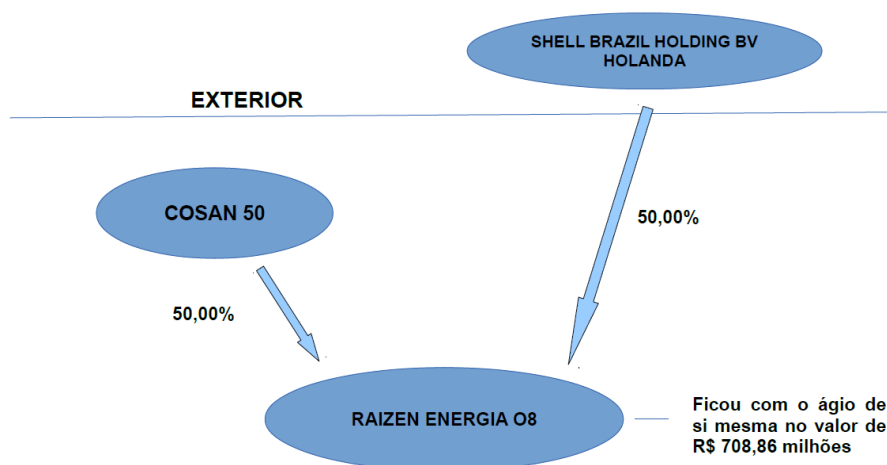
Antes o quantitativo de ações preferenciais era de 135.209.173, sendo alterado para 118.345.604, em função do resgate de 16.963.569 pela Cosan S.A. Indústria e Comércio e, ato contínuo, a emissão de 100.000 ações de mesma classe pela própria Cosan.

Tais atos societários estão retratados nas AGEs da Raízen Energia e Participações S.A., de 29/11/2012, ocorridas às 9:00 horas e às 11:00 horas, respectivamente. **Docs. 8.5, páginas 9 e 10 e 18.1 e 18.2**

Ainda em 30 de novembro de 2012, conforme AGE ocorrida às 11:30 horas, a Raízen Energia e Participações S.A. incorpora a Ispagnac Participações Ltda. e, ato contínuo, na mesma data, conforme AGE ocorrida às 13:30 horas, a Raízen Energia e Participações S.A. é incorporada pela Raízen Energia S.A., a *joint venture* paulista.

Docs. 18 a 20

O diagrama a seguir demonstra a situação final da estrutura societária da *Joint Venture* paulista, após as reorganizações societárias:



A *Joint Venture* Raizen Energia S.A. passou a amortizar tributariamente esse ágio a partir do ano-calendário de 2013, à razão de 1/5 do valor total anualmente via exclusão na apuração do lucro real e base de cálculo da CSLL, retratada no Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR referente ao ano-calendário de 2013 e na Escrituração Contábil Fiscal - ECF via E-Lalur e E-Lacs, a partir do ano-calendário de 2014.

Os controladores da *Joint Venture* se utilizaram de um planejamento tributário abusivo, com a intercalação de empresas que serviram como canais de trânsito sem propósito negocial algum, a não ser com o único objetivo de reduzir as bases tributáveis do Imposto de Renda - Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.

Após tais considerações, o TVF (fls. 2804) conclui que a operação, nos termos em que praticada, se enquadra no conceito de simulação relativa previsto no artigo 167 do Código Civil. Confira-se

5- CONCLUSÃO

O fato da operação levada a cabo pela Shell Brazil Holding BV., com a concordância da Cosan S.A. Indústria e Comércio, ostentar legalidade, tanto isoladamente como do ponto de vista formal, não garantiu a legitimidade da operação, pois restou comprovado que a intercalação da Ispagnac foi um ato praticado unicamente para se obter vantagem tributária indevida, uma vez que não houve a incorporação reversa, envolvendo a adquirida e a real adquirente, o que afasta a possibilidade da amortização do ágio pela Fiscalizada.

Ficou constatado que o objetivo da intercalação da Ispagnac foi o de criar uma pseudo-situação que se enquadrasse num determinado dispositivo legal, a fim de reduzir ou suprimir as bases tributárias do IRPJ e da CSLL, por meio da dedução indevida a título de ágio por rentabilidade futura.

Em suma, não se vislumbrou causa econômica para a existência da Ispagnac e nem ânimo do exercício da atividade econômica. A sua existência se deveu apenas para propósito fiscal.

Ocorreu à luz do artigo nº 167, do Código Civil, uma operação simulada e uma dissimulada.

A intercalação da empresa veículo Ispagnac e a sua "aquisição" das ações da Raizen Energia e Participações S.A., empresa também utilizada como canal de trânsito, foi uma simulação, ou seja, se expressou o que não existiu na realidade, que redundou numa dissimulação, pois ocultou o que na realidade se constituiu, que foi a aquisição das

ações da Raizen Energia S.A. pela Shell Brazil Holding B.V., esta sim, a real adquirente.

Vejamos o citado artigo:

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem; **(grifo nosso)**

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

§ 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.

O procedimento da Fiscalizada, por meio dos seus controladores, enquadra-se, destarte, no disposto no § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que em sua redação original e, na atual, nos remete aos artigos 72 e 73, da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, os quais têm a seguinte redação:

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Enquadra-se, também, no Inciso I do artigo 2º, da Lei 8.137/90:

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo; **(grifo nosso)**

Em face do disposto na Portaria RFB nº 2.439, de 21/12/2010, com as alterações da Portaria RFB nº 3.182, de 29/07/2011, foi formalizada a representação fiscal para fins penais, processo nº 16561.720.008/2018-16, por se tratar atos ou fatos que, em tese, configuraram crimes contra a ordem tributária

Finalmente, além da multa isolada em razão da ausência de recolhimento das estimativas, foi imputada responsabilidade solidária às empresas Cosan S.A Indústria e Comércio e Shell Brasil Holding B.V. nos seguintes termos:

6- RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Atribui-se a responsabilidade solidária aos acionistas da Fiscalizada, uma vez que, as irregularidades mencionadas nos atos societários relativos às reorganizações **societárias descritas ao longo deste Termo, demonstram que houve interesse comum** dos acionistas nas situações que constituíram os fatos geradores das obrigações tributárias.

A redução indevida das bases tributáveis do IRPJ e da CSLL da Raizen Energia S.A. teve como reflexo um aumento no fluxo de caixa da empresa fiscalizada, o qual resultou num aumento do seu patrimônio líquido exatamente pelos valores que deixaram de ser recolhidos à Fazenda Pública.

Como consequências, (1) houve um aumento na parcela que cabe a cada acionista no patrimônio da empresa, inclusive aumentando o fluxo de dividendos que poderão a eles ser distribuídos e (2) um aumento da base(patrimônio líquido) para o cálculo de juros sobre o capital próprio, que poderão eventualmente remunerar os acionistas.

Ficou claro o interesse comum dos acionistas no resultado obtido em decorrência dos procedimentos adotados, os quais se traduziram em intercalar empresas como canais de trânsito para carrear o ágio indevidamente para a Fiscalizada.

As pessoas jurídicas solidariamente responsáveis, enquadradas no artigo nº 124 I, do CTN, são as seguintes:

	CNPJ nº
Cosan S.A. Indústria e Comércio	50.746.577/0001-15
Shell Brazil Holding B.V	05.717.887/0001-57

A Contribuinte foi intimada do lançamento em 02/03/2018 (fl. 2867) e, em 29/03/2018 (fl. 2881), interpôs a Impugnação de fls. 2883-2961, alegando, em síntese, que:

a) Preliminares

a.1) **Nulidade do Auto de Infração baseado em premissa não verdadeira.** Isso porque, segundo a Recorrente, o fato de a Shell BV ser controladora da Shell Brasil não permitiria concluir que a primeira foi a "real investidora", pois este conceito, desenvolvido pela recente jurisprudência administrativa, está relacionado à fonte primária dos recursos e não com o poder de ingerência dentro do grupo econômico.

a.2) **Decadência**, uma vez que, como a subscrição das ações ocorreu em junho de 2011, não poderia o Fisco questionar a legalidade dos atos, eis que já transcorrido o prazo decadencial de 5 anos;

b) Mérito

b.1) Foram cumpridos todos os requisitos para amortização fiscal do ágio, uma vez que a Ispagnac adquiriu participação societária na REPSA com recursos próprios recebidos em integralizações de capital; o ágio teve como fundamento a expectativa de rentabilidade futura; e a Ispagnac foi incorporada pela REPSA

b.2) Ao contrário do que afirma a Fiscalização, a amortização fiscal do ágio não dependia da participação da Ispagnac, pois a subscrição poderia ter sido feita pela Shell Brasil, que possuía estrutura financeira para tanto. Posteriormente, a REPSA, em vez de incorporar a Ispagnac, poderia ter incorporado a Shell Brasil, ou ter sido incorporada.

b.3) A Ispagnac foi utilizada porque, nos termos do acordo para formação da JV, os grupos Cosan e Shell continuariam a atuar paralela e independentemente em outros mercados. Sem a Ispagnac, a Shell Brasil, ao incorporar a REPSA, teria que emitir novas ações para a Cosan, acarretando sua entrada no grupo Shell. Por outro lado, se a REPSA incorporasse a Shell Brasil, passaria a deter, de forma indireta, ativos que deveriam se manter exclusivamente com o grupo Shell. Diante do exposto, fica demonstrado que havia um efetivo propósito negocial para a participação da Ispagnac.

b.4) Inexiste norma no ordenamento jurídico que autorize as Autoridades Fiscais a desconstituir negócios jurídicos em razão de suposta falta de propósito negocial.

b.5) A Lei n. 6.404/76, no art. 2º, § 3º, prevê que é válida a constituição de sociedade apenas como o objetivo de usufruir de benefício fiscal¹.

b.6) Não houve simulação porque nenhuma das hipóteses previstas no art. 167, § 1º, do Código Civil² se verificou no caso sob exame.

b.7) Segundo o CARF, o uso de empresa veículo não invalida a amortização do ágio e, ainda que houvesse o intuito único de reduzir a carga tributária, não caracterizaria simulação.

b.8) Apesar de os recursos aportados pela Shell BV na Ispagnac comporem o custo de aquisição registrado naquela sociedade, as operações ora analisadas teriam sido realizadas com base no que dispõe a legislação, logo não poderia a Fiscalização tentar infirmá-las argumentando que a duplicação do ágio ensejaria seu reaproveitamento, caso a Shell BV alienasse a participação. Além disso, a alegação não procede porque se baseia em evento futuro e incerto.

b.9) Ainda que prevaleça o entendimento de que a Shell BV é a “real adquirente”, deve ser determinada a exoneração da parcela da exigência fiscal relativa à parte do ágio pago com recursos aportados pela Shell Brasil, pois seria evidente que aquele argumento só se aplicaria aos recursos gerados no exterior e aportados pela Shell BV.

b.10) Inexiste previsão legal para adição da amortização ao lucro líquido na apuração da base de cálculo da CSLL.

b.11) A multa qualificada de 150% seria improcedente porque não teria havido fraude, simulação, dissimulação, sonegação, conluio. E, ainda que tivesse havido, não se teria provado o dolo. Isso porque no caso sob análise, a Contribuinte prestou informações e forneceu todos os documentos solicitados pela Fiscalização; registrou, arquivou e submeteu à análise todos os atos societários nos órgãos de registro competentes

b.12) Como os autos de infração objeto do presente processo foram lavrados após o término dos anos-base de 2013, 2014 e 2016, eventuais insuficiências de recolhimento de estimativas não mais poderiam mais ser punidas com multa isolada.

b.13) Ainda que se pudesse lançar a multa isolada após o encerramento do ano-base, não poderia haver cumulação com a multa do ofício, sobre os mesmos valores supostamente devidos, tanto a título de estimativa quanto de ajuste anual, conforme disposto na súmula CARF nº 105;

b.14) Inexiste previsão legal para incidência de juros sobre multa. O art. 84 da Lei n. 8.981/95 estabelece a incidência apenas sobre tributos.

c) Da responsabilidade solidária

As responsáveis solidárias alegaram, resumidamente, que:

a) Não restou caracterizada a solidariedade prevista no art. 124, I, do CTN, uma vez que o referido artigo trata das situações nas quais se verifica uma pluralidade de sujeitos concorrendo na hipótese de incidência, sendo todos qualificados como contribuinte (por possuírem relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador do tributo).

b) São partes ilegítimas para figurarem no polo passivo do presente processo administrativo, pois a decisão de dar efeitos fiscais à amortização do ágio foi tomada única e exclusivamente pela Contribuinte, empresa com autonomia para tomar suas decisões administrativas (princípio contábil da entidade).

c) As razões apresentadas pela Auditoria Fiscal para motivar a responsabilização – distribuição de dividendos e pagamento de JCP – em nada se relacionam com a atribuição de solidariedade, pois o interesse econômico não enseja a aplicação do art. 124, I, do CTN.

O processo foi encaminhado à Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro 1 (RJ), que julgou totalmente procedente o lançamento, rejeitando a Impugnação

apresentada pela contribuinte. Deu provimento à impugnação apresentada pela devedora solidária SHELL BRASIL HOLDING e manter a responsabilidade da empresa COSAN S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO, uma vez que a referida empresa não teria apresentado a competente impugnação. A decisão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015, 2016

NULIDADE DO LANÇAMENTO. HIPÓTESES.

Os arts. 59, incisos I e II, e 60 do Decreto 70.235/72 estabelecem que só são nulos os atos lavrados por pessoa/autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015, 2016

INVESTIDORA FORMAL. INCORPORAÇÃO PELA INVESTIDA. FALTA DE PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS PARA DEDUÇÃO DAS AMORTIZAÇÕES.

Segundo o art. 25 do Decreto-Lei 1.598/77, com redação dada pelo Decreto-Lei 1.730/79, as contrapartidas da amortização do ágio não serão computadas na determinação do lucro real.

A possibilidade de dedução das amortizações em caso de incorporação é uma exceção à regra da indedutibilidade - um benefício fiscal - e como tal, deve receber interpretação estrita, de modo que se aplique somente aos casos que o legislador pretendeu desonerar.

O uso pela real investidora de uma terceira empresa para figurar como investidora formal e ser incorporada pela investida não preenche os requisitos legais para dedução fiscal das amortizações. Se o legislador pretendesse desonerar também estes casos, teria simplesmente autorizado a dedução independentemente de qualquer incorporação, fusão ou cisão.

Entender de forma diversa seria admitir que, por meio de um artifício, a investida pudesse deduzir o ágio pago na sua aquisição, mesmo sem incorporar a investidora; e negar aplicação ao art. 25 do Decreto-Lei 1.598/77.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015, 2016

ÁGIO. INVESTIDA. REAIS INVESTIDORAS. INEXISTÊNCIA DE CONFUSÃO PATRIMONIAL. INDEDUTIBILIDADE. CSLL.

Nos termos da legislação fiscal, é indedutível o ágio deduzido pela investida, inexistindo a necessária confusão patrimonial com a suas reais investidoras.

Entender de forma diversa seria admitir que, por meio de um artifício, a investida pudesse deduzir o ágio pago na sua aquisição, mesmo sem incorporar a investidora; e negar aplicação ao art. 25 do Decreto-Lei 1.598/77.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015, 2016

ÁGIO. INVESTIDA. REAIS INVESTIDORAS. INEXISTÊNCIA DE CONFUSÃO PATRIMONIAL. INDEDUTIBILIDADE. CSLL.

Nos termos da legislação fiscal, é indedutível o ágio deduzido pela investida, inexistindo a necessária confusão patrimonial com a suas reais investidoras.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015, 2016

DECADÊNCIA. TERMO A QUO. DATA DE AQUISIÇÃO DO BEM. IRRELEVÂNCIA.

Para a contagem do prazo decadencial, importa a data em que o sujeito passivo incorreu na despesa de amortização, e não o momento em que o bem amortizado foi adquirido.

MULTA QUALIFICADA. ÁGIO POR EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA. INTERPOSIÇÃO DE PESSOA JURÍDICA PARA FIGURAR COMO REAL INVESTIDORA.

A interposição de pessoa jurídica para adquirir participação societária com ágio e ser incorporada, de modo a supostamente preencher os requisitos para dedução das amortizações enseja a qualificação da multa, pois representa falsidade criada intencionalmente pelo contribuinte para evadir-se ao pagamento de tributos.

CONCOMITÂNCIA DE MULTA DE OFÍCIO COM MULTA ISOLADA SOBRE ESTIMATIVAS. LANÇAMENTO POSTERIOR AO TÉRMINO DO PERÍODO DE APURAÇÃO. POSSIBILIDADE.

Além da multa de ofício sobre o tributo devido e não recolhido, incide também a multa isolada, quando há falta de pagamento de estimativas.

Inexiste previsão legal para que se deixe de lançar a multa isolada após o encerramento do período de apuração.

JUROS. INCIDÊNCIA SOBRE MULTAS

Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, inclusive multas, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic).

SUJEITOS SOLIDARIAMENTE OBRIGADOS. INTERESSE COMUM. NORMA QUE SE CONSTRÓI A PARTIR DO TEXTO DO ART. 124, I, DO CTN.

A expressão ‘interesse comum’ não pode ser interpretada de forma abrangente, pois, sem limitações, qualquer pessoa que tivesse algum interesse na situação tornar-se-ia solidariamente obrigada ao pagamento do débito.

O art. 124, I, do CTN estabelece que, se duas ou mais pessoas se enquadrarem na descrição legal de sujeito passivo, todas estarão solidariamente obrigadas ao pagamento do tributo. É em função disso, por exemplo, que o IPTU pode ser integralmente cobrado de qualquer dos coproprietários de um imóvel. Naturalmente esta regra geral pode ser afastada por regras específicas, como as do art. 134 do CTN, que estabelecem um benefício de ordem a favor dos responsáveis.

O dispositivo em comento não estabelece qualquer hipótese de responsabilidade, mas de solidariedade. Prescreve que, se houver pluralidade de sujeitos no polo passivo da relação tributária, eles serão solidariamente obrigados ao pagamento do débito. A aplicação do dispositivo, portanto, não permite trazer terceiros para o polo passivo, pois simplesmente cria solidariedade entre os que já forem obrigados.

A Cosan foi intimada do Acórdão 12-100.911 em 06/09/2018 (fl. 3371) e, em 13/09/2018 (fl. 3372), interpôs os Embargos de fls. 3377-3382, alegando que apresentou a Impugnação de fls. 3428-3467 em 29/03/2018, conforme recibos de fls. 3426-3427.

A autoridade preparadora confirmou a alegação da Cosan, juntando aos autos os recibos de fls. 3470-3471, a Impugnação de fls. 3472-3511 e os documentos de fls. 3512-3713.

Diante do comprovado erro material a DRJ de origem conheceu dos embargos e, no mérito, deu-lhes provimento para excluir a responsabilidade solidária da empresa COSAN INDÚSTRIA E COMÉRCIO, conforme se verifica pela ementa abaixo transcrita (fls. 4011):

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015, 2016

EMBARGOS INOMINADOS. IMPUGNAÇÃO TEMPESTIVA JUNTADA AOS AUTOS APÓS O JULGAMENTO.

Havendo juntada aos autos de impugnação tempestiva após o julgamento de 1ª instância, cabem embargos para retificação do Acórdão.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015, 2016

SUJEITOS SOLIDARIAMENTE OBRIGADOS. INTERESSE COMUM. NORMA QUE SE CONSTRÓI A PARTIR DO TEXTO DO ART. 124, I, DO CTN

A expressão ‘interesse comum’ não pode ser interpretada de forma abrangente, pois, sem limitações, qualquer pessoa que tivesse algum interesse na situação tornar-se-ia solidariamente obrigada ao pagamento do débito.

O art. 124, I, do CTN estabelece que, se duas ou mais pessoas se enquadrarem na descrição legal de sujeito passivo, todas estarão solidariamente obrigadas ao pagamento do tributo. É em função disso, por exemplo, que o IPTU pode ser integralmente cobrado de qualquer dos coproprietários de um imóvel. Naturalmente esta regra geral pode ser afastada por regras específicas, como as do art. 134 do CTN, que estabelecem um benefício de ordem a favor dos responsáveis.

O dispositivo em comento não estabelece qualquer hipótese de responsabilidade, mas de solidariedade. Prescreve que, se houver pluralidade de sujeitos no pólo passivo da relação tributária, eles serão solidariamente obrigados ao pagamento do débito. A aplicação do dispositivo, portanto, não permite trazer terceiros para o pólo passivo, pois simplesmente cria solidariedade entre os que já forem obrigados.

Cientificada (fls. 3370) em 06/09/2018 a contribuinte apresentou o Recurso Voluntário de fls. 3716/3832 no qual reitera as alegações já suscitadas quando da Impugnação. Alega, em particular, os seguintes pontos: a) Necessidade de se observar os comandos da LINDB; b) Ausência de fundamentação quanto à parcela dos custos de aquisição referente aos recursos financeiros aportados na Ispagnac pela Shell Brasil; c) Inovação do critério jurídico pela Turma Julgadora do origem;

É o relatório.

Fl. 14 do Acórdão n.º 1402-004.100 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 16561.720005/2018-74

Voto Vencido

Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio - Relatora

O recurso preenche dos pressupostos legais de admissibilidade, motivo pelo qual, dele conheço.

1) RECURSOS DE OFÍCIO.

Conforme já mencionado no Relatório, a DRJ de origem deu provimento às Impugnações apresentadas pelas responsáveis solidárias por entender inexistentes os pressupostos para a imputação da responsabilidade solidária prevista no artigo 124, I do CTN.

Resta nítido pela leitura da fundamentação constante do item 6 do TVF que a autoridade lançadora qualificou a expressão "interesse comum" constante do artigo 124, I do CTN como "interesse econômico". Confira-se

6- RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Atribui-se a responsabilidade solidária aos acionistas da Fiscalizada, uma vez que, às irregularidades mencionadas nos atos societários relativos às reorganizações **societárias descritas ao longo deste Termo, demonstram que houve interesse comum** dos acionistas nas situações que constituíram os fatos geradores das obrigações tributárias.

A redução indevida das bases tributáveis do IRPJ e da CSLL da Raizen Energia S.A. teve como reflexo um aumento no fluxo de caixa da empresa fiscalizada, o qual resultou num aumento do seu patrimônio líquido exatamente pelos valores que deixaram de ser recolhidos à Fazenda Pública.

Como consequências, (1) houve um aumento na parcela que cabe a cada acionista no patrimônio da empresa, inclusive aumentando o fluxo de dividendos que poderão a eles ser distribuídos e (2) um aumento da base(patrimônio líquido) para o cálculo de juros sobre o capital próprio, que poderão eventualmente remunerar os acionistas.

Ficou claro o interesse comum dos acionistas no resultado obtido em decorrência dos procedimentos adotados, os quais se traduziram em intercalar empresas como canais de trânsito para carrear o ágio indevidamente para a Fiscalizada.

No entanto, conforme bem apontado pela decisão recorrida o "interesse comum" na situação que constitua fato gerador não se confunde com o interesse econômico. Nesse sentido valiosa a transcrição dos seguintes trechos da decisão recorrida:

98. Mas o que significa ter interesse comum numa situação? Teria interesse comum na situação qualquer pessoa a quem a ocorrência do fato gerador interessasse economicamente? Consideremos o lucro das empresas. A quem este fato gerador interessa economicamente? Interessa aos sócios, que recebem dividendos, aos empregados, que ganham salários, e à própria União, que se torna credora de tributos. Como essas pessoas, que têm interesse econômico no lucro, não se tornam sujeitos passivos solidários, ter interesse comum não significa ter interesse econômico

(...)

103. Além disso, segundo o autuante, caberia a responsabilização de Shell BV porque as infrações tê-la-iam beneficiado, aumentando o patrimônio líquido da investida, bem como os dividendos distribuíveis e os juros sobre capital próprio. Contudo, estas são circunstâncias que, em regra, acompanham as infrações tributárias, pois representam redução indevida de tributos, e, mesmo assim, não acarretam a responsabilidade dos sócios.

A doutrina sobre o tema sempre entendeu que a solidariedade mencionada no art. 124, I se dirige somente às pessoas que praticam conjuntamente o fato gerador. O dispositivo legal não se refere genericamente a qualquer tipo de interesse comum entre duas ou mais pessoas. O interesse comum que leva à solidariedade dos sujeitos passivos, afirma-o expressamente o texto legal, é o interesse “na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal” (art. 124, I do CTN).

Por isso Misabel Derzi, na atualização da obra de Aliomar Baleeiro, afirma sobre o art. 124, I do CTN que a solidariedade não é “forma de inclusão de um terceiro no pólo passivo da obrigação tributária, apenas maneira de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o pólo passivo” (BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**, 12.ª edição atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro: Forense, 2010, 1.119)

Para esclarecer a amplitude da expressão “interesse comum” constante do artigo 124 do CTN é importante atentarmos que, em matéria tributária, os sujeitos passivos da obrigação principal são de dois tipos: *contribuinte e responsável*.

O inciso I do art. 124 do CTN trata da chamada solidariedade de fato entre as pessoas que tenham “interesse comum” na situação que constitui fato gerador. Todavia, a sujeição passiva por responsabilidade tributária, nos termos do artigo 128 do CTN, depende de disposição expressa de lei.

Dessa forma, a interpretação conjunta desses dispositivos ajuda a esclarecer o alcance da expressão “interesse comum” constante do artigo 124, I do CTN. Isso porque, se admitirmos que a expressão “interesse comum” equivale à “interesse econômico” “interesse de fato” esvaziá-riamos de sentido tanto o inciso II do mencionado artigo, como da norma do artigo 128 do Código Tributário Nacional. Assim, ao mencionar “interesse comum” na situação que configura o fato gerador, o Código está dispondo que a obrigação que surge é uma só, originada por um só fato gerador, na qual existe mais de uma pessoa concorrendo no acontecimento do mesmo fato, por isso, todos assumem a condição de sujeitos passivos da obrigação, solidariamente.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça não destoa desse entendimento, conforme se verifica pela decisão abaixo transcrita:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. ISS. LEGITIMIDADE PASSIVA. GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA. SÚMULA 7/STJ.

1. A jurisprudência do STJ entende que existe **responsabilidade tributária solidária entre empresas de um mesmo grupo econômico, apenas quando ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, não bastando o mero interesse econômico na consecução de referida situação.** Agravo regimental improvido (AgRg no AREsp 21073 / RS, Rel. Min. Humberto Martins, DJ 26/10/2011) (*grifamos*)

Em face de todo o exposto, nego provimento aos recursos de ofício.

2) PRELIMINARES

2.1) DA NECESSIDADE DE SE OBSERVAR OS COMANDOS DA LINDB

Preliminarmente, alega a Recorrente a necessidade de se aplicar à hipótese em questão a norma prevista no artigo 24 da Lei nº 13.655/2018 que incluiu o dispositivo na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro - LINDB.

O dispositivo, inserido pela Lei nº 13.655/2018, tem o seguinte teor:

Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, **quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado** levará em conta as **orientações gerais da época**, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)

Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou **em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária**, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público entende o Contribuinte que a Fiscalização não poderia autuá-lo,

Alega a Recorrente que em razão da amortização das despesas de ágio ter se dado em conformidade com a jurisprudência da CSRF na época do ato, qualificando-se como *jurisprudência administrativa majoritária* o que se adequaria ao conceito de "orientações gerais" previsto no artigo acima transcrito.

A norma do art. 24 proíbe que se declarem inválidos determinados comportamentos administrativos (atos, contratos, ajustes, processos) que já surtiram efeitos e que, à época em que praticados, estavam de acordo com as orientações gerais (normas ou práticas administrativas reiteradas, jurisprudência de origem judicial ou administrativa) então vigentes. Mesmo no caso daqueles comportamentos administrativos que se pautaram nas orientações de uma jurisprudência então majoritária, o art. 24 determina sua preservação ou incolumidade.

Parece claro que o objeto da norma do art. 24 são comportamentos administrativos consolidados (atos, contratos, acordos, processos) que o dispositivo protege contra possíveis invalidações retroativas pelos órgãos de controle. Portanto, o que faz o art. 24 é limitar o poder dos órgãos de controle de invalidarem comportamentos administrativos anteriores.

Não procede a afirmação de que o art. 24 esteja regulando o processo de "atribuição de efeitos tributários a operações realizadas pelo contribuinte". Conforme bem esclarece o Conselheiro Carlos Augusto Daniel, redator do voto vencedor sobre esse tema (aplicação do artigo 24 da LINDB) constante do Acórdão nº 1301-003.656:

Parece-nos que o ponto mais problemático diz respeito ao alcance desse dispositivo em relação a atos realizados pelo Contribuinte, com base no art. 150, §4º do CTN, com a finalidade de declarar os fatos geradores ocorridos, apurar o tributo devido incluindo aí o cômputo de despesas e demais exclusões na apuração do seu Lucro Real e, finalmente, pagar o tributo, sujeitando-se a posterior ato homologatório da Administração, expresso ou presumido.

O dispositivo é expresso em afirmar que alcança "**a validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado**".

Adiantando-nos à parte final da disposição, não temos dúvidas de que o ato do contribuinte *perfaz a constituição do crédito tributário*, o que resta corroborado pelo efeito extintivo do "pagamento antecipado", conforme estabelecido pelo art. 3º da Lei Complementar nº 118/2005 somente se extingue o que já existe, com definitividade, ainda que sujeito a posterior revisão administrativa no prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador de modo que não vemos como sustentar, ainda que *ad*

argumentandum, que o lançamento somente se concluiria após o término do processo no âmbito do CARF.

(...)

A relevância da dúvida é **patente**, pois o ato do contribuinte, em cumprimento da obrigação de apuração do crédito tributário, **não** tem natureza de ato administrativo (diferentemente do lançamento tributário, realizado exclusivamente por autoridade administrativa, nos termos do art. 142 do CTN2) em sendo o adjetivo "administrativa" referente exclusivamente a "norma", então tanto o ato administrativo quanto o privado estariam abrangidos pelo dispositivo, caso contrário, apenas os atos administrativos, como o lançamento, estariam sujeitos à vedação de revisão.

(...)

Assim, parece haver entre todos os autores que participaram da elaboração da lei um alinhamento no sentido do alcance do art. 24 da LINDB apenas aos atos administrativos, e não a quaisquer atos privados, ainda que relevantes na relação entre Administração Pública e o cidadão contribuinte.

Esse ponto foi expressamente afirmado pelo Prof. Carlos Ari Sundfeld, um dos autores da lei, nos seguintes termos:

*O art. 24 proíbe que a administração tributária dê aplicação retroativa a nova interpretação sobre a legislação tributária, de modo que **nenhuma REVISÃO DE VALIDADE DE ATO SINGULAR DA AUTORIDADE (o lançamento, por exemplo) pode ser feita por mudança da orientação geral a respeito.***

Aliás, como se sabe, a proibição da irretroatividade da nova interpretação vai além dos simples casos de invalidação de atos administrativos, pois está prevista em termos amplos na Lei Federal de Processo Administrativo (art. 2º, parágrafo único, XIII) e no Código Tributário (art. 100, II, III e parágrafo único, e art. 146)."

Por mais que o ato apuração do tributo seja do contribuinte em relação à Receita Federal, que deverá homologá-lo, isso não o torna um ato administrativo, cuja definição clássica de Hely Lopes Meirelles já acentuava seus caracteres: "Ato administrativo é toda manifestação unilateral de vontade da Administração Pública que, agindo nessa qualidade, tenha por fim imediato adquirir, resguardar, transferir, modificar, extinguir e declarar direitos, ou impor obrigações aos administrados ou a si própria".

(...)

Pretender afirmar que o lançamento realizado no contexto do lançamento por homologação seria o referido Ato 01, como forma de justificar a aplicação do art. 24 da LINDB, me parece absolutamente incorreto. Esse lançamento não é o ato a ser revisado inicialmente (ato 01), mas sim o ato de revisão da conduta do particular (ato 02).

A única forma de justificar a aplicação do art. 24 aos casos de lançamento por homologação seria através de uma **interpretação analógica** do dispositivo, a qual entendo não ser cabível, sobretudo por implicar, como resultado, em instrumento de dispensa de crédito tributário constituído, sem amparo direto de lei.

Desse modo, parece-nos que a referida norma não alcança os atos privados realizados no procedimento de declaração dos fatos geradores e apuração dos tributos devidos, mas apenas aos atos administrativos realizados pela Administração Pública.

Por fim, mesmo que se aceite a interpretação de que o art. 24 se refere a atos e contratos privados, ainda há outro obstáculo intransponível ao uso que se pretende fazer do artigo. É que também se mostra equivocado pensar que, quando o CARF julga um recurso contra um lançamento tributário, esteja revisando a validade de atos praticados pelos contribuintes. Não se trata disso. Tanto o CARF quanto as autoridades lançadoras simplesmente qualificam os fatos

e os atos praticados pelo contribuinte à luz da legislação tributária, mas não têm competência para invalidar atos privados.

Para invalidar negócios jurídicos por simulação, fraude à lei etc., é necessária sentença judicial, nos termos do Código Civil (cf. arts. 166 a 184). Quando se afirma genericamente que o CARF ou a fiscalização “invalidaram” determinado planejamento tributário, não se trata propriamente de invalidar atos e negócios jurídicos, e sim de considerar que determinados atos e negócios não são aptos a desencadear os efeitos tributários defendidos e buscados pelos contribuintes.

Em face do exposto, rejeito a preliminar

2.2) DECADÊNCIA

Alega a Recorrente que, nos termos do artigo 150, § 4º do CTN, que prevê o prazo decadencial de cinco anos para constituição dos tributos sujeitos ao denominado “lançamento por homologação”, dentre os quais estão incluídos o IRPJ e a CSLL, deve ser considerado como termo inicial para contagem do prazo o fato gerador do tributo. Isso porque:

De fato, conforme será detalhadamente exposto nos tópicos subsequentes, o ágio amortizado pela Recorrente é decorrente de subscrição de ações da Raízen Participações ocorrida em junho de 2011. Vale dizer, muito embora o ágio tenha sido amortizado nos anos-calendário de 2013 a 2016, após a incorporação da Raízen Participações (sociedade que havia incorporado a Ispagnac) pela Recorrente, **os fatos que deram origem ao referido ágio ocorreram em junho de 2011.**

Assim, não poderia o Sr. Agente Fiscal **questionar a legalidade dos atos** que originaram o direito ao aproveitamento do ágio, **eis que transcorreu o prazo decadencial de cinco anos entre os fatos que propiciaram o surgimento do ágio e a ciência dos autos de infração em questão (02/03/2018).** *(grifos no original)*

A jurisprudência do CARF consolidou o posicionamento no sentido o prazo decadencial relativamente à glosa de despesas de amortização de ágio inicia-se com a dedução de tais despesas pela contribuinte, sendo irrelevante para seu cômputo o momento em que ocorridas operações societárias que originaram o ágio. Tal entendimento encontra-se sumulado, conforme se verifica pelo teor da súmula nº 116 abaixo transcrita:

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. **(Vinculante,** conforme [Portaria ME nº 129](#), de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Em face do exposto, rejeito a preliminar de decadência.

2.3) NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO EM VIRTUDE DE AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO QUANTO À PARCELA DO CUSTO DE AQUISIÇÃO REFERENTE AOS RECURSOS FINANCEIROS APORTADOS NA ISPAGNAC PELA SHELL BRASIL.

Alega a Recorrente que os recursos empregados na JV não se originaram apenas da Shell BV, mas também da Shell Brasil, logo aquela não seria a real investidora, o que tornaria nulos os Autos de Infração, uma vez que baseados em premissa inverídica, de que a dedutibilidade do ágio dependeria de incorporação envolvendo a Shell BV.

Se adotada a premissa utilizada pela Recorrente, a maior parte das as decisões proferidas pelo CARF deveriam ter como consequência a nulidade, uma vez que todos os lançamentos envolvem discussões sobre a interpretação de dispositivos legais. De acordo com

seu raciocínio, qualquer alteração no cálculo do tributo decorrentes de provas ou alegações trazidas na impugnação implicaria em nulidade do lançamento.

Com efeito, o cerne da distinção entre atos nulos e anuláveis na doutrina civilista, consiste na natureza coletiva ou individual do comando violado, uma vez que nulos são os atos que vulneram preceitos de ordem pública e anuláveis aqueles que violam preceitos que visam proteger interesses particulares. Fica claro, portanto, que tal distinção não pode ser reproduzida para o direito administrativo ou tributário onde o agir é sempre informado pelo interesse público.

Sendo assim, esclarecedor o posicionamento de CELSO RIBEIRO BASTOS que enuncia ser nulo o ato "que apresenta vícios de legalidade atinentes à competência, ao objeto, ao motivo, à forma e à finalidade". (BASTOS, Celso Ribeiro - Curso de direito administrativo, 2002, p. 163/164). Em outras palavras, não são quaisquer vícios de legalidade que acarretam a nulidade. O erro na interpretação dos dispositivos legais é matéria que será revista nos processos de controle do lançamento e terão como eventual consequência a improcedência do lançamento e não sua nulidade.

Coerente com as premissas acima expostas são as disposições legais do Decreto nº 70.325/72 sobre a nulidade dos atos administrativos abaixo transcritas.

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

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

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

O exame dos dispositivos supra mostra que só pode haver nulidade se o ato for praticado por agente incompetente ou no caso dos despachos e decisões, se ocorrer o cerceamento do direito de defesa. Feitas essas observações entendo que a questão suscitada confunde-se com o mérito e, por esse motivo, será analisada juntamente com ele.

2.4) NULIDADE DA DECISÃO DA TURMA JULGADORA POR INOVAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO.

Alega a Recorrente que a autoridade fiscal lavrou os autos de infração sob a alegação de que, tendo vista que a "real adquirente" das ações da Raízen Participações seria Shell BV, o ágio decorrente de tal investimento não poderia ter sido amortizado. Vale dizer, a Autoridade Fiscal nega que a Ispagnac seria a "real adquirente" do investimento com ágio com base na premissa de que este teria sido adquirido pela Shell BV.

De fato, ao analisar a fundamentação utilizada no TVF é possível identificar que a fundamentação utilizada pela autoridade fiscal se deu com base no entendimento de que o "real adquirente" do investimento com ágio seria a Shell BV, conforme se verifica pelos trechos abaixo transcritos:

“Frise-se que essas amortizações foram indevidas, uma vez que **o ágio foi suportado pela Shell Brazil Holding BV, situada na Holanda, a real adquirente** das ações da Raizen Energia S.A., conforme demonstrado até o presente momento.

(...)

É imprescindível que o ágio contabilizado tenha sido efetivamente suportado pela real adquirente, e tenha como origem um propósito econômico real, assim como, cumprir todos os requisitos impostos pela legislação aplicável (arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, 385 e 386 do RIR/99) para ter reconhecida como dedutível a despesa com a sua amortização.

(...)

Resposta evasiva que esconde totalmente o verdadeiro motivo da intercalação da Ispagnac, qual seja, o de internalizar **o ágio no Brasil, quando na verdade ele foi suportado pela real adquirente SHELL BRAZIL HOLDING B.V.**

(...)

A resposta é óbvia: aproveitar tributariamente **o ágio fiscal que, diga-se novamente, não foi suportado pela Ispagnac e sim pela real adquirente no exterior, SHELL BRAZIL HOLDING B.V.”**(grifamos)

Entretanto, diante da contestação apresentada pela Impugnante, ora Recorrente, quanto à origem de parte dos recursos aportados na real adquirente (Ispagnac) utilizados para a subscrição das ações da Raízen Participações, a C. Turma Julgadora trouxe nova argumentação, entendendo que o lançamento fiscal não teria se baseado no fato de a Shell BV ser a “real investidora”, mas sim no fato de que a Ispagnac não seria a “real investidora”. Veja-se:

“62. A rigor, o lançamento não se baseia no fato de a Shell BV ser a real investidora, mas no de a Ispagnac não o ser. Como a incorporadora não é a real investidora, as amortizações permanecem indedutíveis. Portanto, para manutenção do lançamento, é indiferente se a Shell BV atuou como única real investidora, ou a Shell Brasil também participou nessa condição. Assim, não merece provimento o pedido de exoneração proporcional à parcela do ágio paga com recursos da Shell Brasil.

63. Ao mencionar a necessidade de incorporação envolvendo a Shell BV, o autuante se referia à estrutura societária final, na qual a Shell Brasil já havia se retirado. Sem a Shell Brasil, a única incorporação que ensejaria a dedução do ágio seria uma envolvendo a Shell BV.”

Assim, no entendimento exarado no acórdão recorrido, como a incorporada, Ispagnac, não seria a real investidora, as amortizações permaneceriam indedutíveis. Ou seja, seria indiferente se a Shell BV atuou como única real investidora, ou se a Shell Brasil também teria participado nessa condição.

Diante do exposto, entendo que, de fato, ocorreu inovação do critério jurídico vedada pelo artigo 146 do CTN. Todavia, o §3º do artigo 59 do Decreto 70.235/72 determina que:

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Em face do exposto, passo a análise do mérito.

2.5) NULIDADE EM RAZÃO DE OMISSÕES CONSTANTES DA DECISÃO RECORRIDA.

Alega ainda a Recorrente nulidade da decisão recorrida quanto à a) ausência de Simulação, b) opção legal e ingerência do fisco na atividade do contribuinte, da c) Impossibilidade de exigência de multa em caso de dúvida e d) da Vedação ao Confisco.

Como já tive a oportunidade de me manifestar, recentemente, tem aumentado, de maneira expressiva, o número de recursos cuja alegação de nulidade, tal como a dos autos, residiria na ofensa ao duplo grau de jurisdição na esfera administrativa.

De um modo geral, as discussões giram em torno da seguinte questão: Poderiam as Delegacias Regionais de Julgamento utilizar decisões proferidas em outros processos, relativos ao mesmo contribuinte e à mesma operação, quando as alegações constantes das impugnações apresentadas nos processos são distintas? A omissão constante da decisão recorrida é hipótese de nulidade?

Para responder a essas questões, entendo fundamental analisar a abrangência do princípio do duplo grau de jurisdição na esfera administrativa. Isso porque, conforme observa JOSÉ CARLOS BARBOSA MOREIRA, *"não há definição universalmente válida do princípio do duplo grau: cabe ao intérprete extrair dos textos do ius positum os dados necessários à sua caracterização, num determinado ordenamento"* (MOREIRA, José Carlos Barbosa - *Comentários ao Código de Processo Civil* - Volume V, arts. 476 a 565, 7ª edição, ed. Forense, p. 237).

Sendo assim, é importante verificar como se operacionaliza o princípio do duplo grau de jurisdição no Decreto nº 70.235/72. Os julgamentos de primeira instância estão disciplinados na Seção VI, artigos 27 à 36, abaixo transcritos:

Art. 27. Os processos remetidos para apreciação da autoridade julgadora de primeira instância deverão ser qualificados e identificados, tendo prioridade no julgamento aqueles em que estiverem presentes as circunstâncias de crime contra a ordem tributária ou de elevado valor, este definido em ato do Ministro de Estado da Fazenda.

Parágrafo único. Os processos serão julgados na ordem e nos prazos estabelecidos em ato do Secretário da Receita Federal, observada a prioridade de que trata o *caput* deste artigo.

Art. 28. **Na decisão em que for julgada questão preliminar será também julgado o mérito, salvo quando incompatíveis**, e dela constará o indeferimento fundamentado do pedido de diligência ou perícia, se for o caso.

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

Art. 30. Os laudos ou pareceres do Laboratório Nacional de Análises, do Instituto Nacional de Tecnologia e de outros órgãos federais congêneres serão adotados nos aspectos técnicos de sua competência, salvo se comprovada a improcedência desses laudos ou pareceres.

§ 1º Não se considera como aspecto técnico a classificação fiscal de produtos.

§ 2º A existência no processo de laudos ou pareceres técnicos não impede a autoridade julgadora de solicitar outros a qualquer dos órgãos referidos neste artigo.

§ 3º Atribuir-se-á eficácia aos laudos e pareceres técnicos sobre produtos, exarados em outros processos administrativos fiscais e trasladados mediante certidão de inteiro teor ou cópia fiel, nos seguintes casos:

a) quando tratarem de produtos originários do mesmo fabricante, com igual denominação, marca e especificação;

b) quando tratarem de máquinas, aparelhos, equipamentos, veículos e outros produtos complexos de fabricação em série, do mesmo fabricante, com iguais especificações, marca e modelo.

Art. 31. A decisão conterá relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências.

Art. 32. As inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e os erros de escrita ou de cálculos existentes na decisão poderão ser corrigidos de ofício ou a requerimento do sujeito passivo.

Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

Art. 34. A autoridade de primeira instância recorrerá de ofício sempre que a decisão:

I - exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda.

II - deixar de aplicar pena de perda de mercadorias ou outros bens cominada à infração denunciada na formalização da exigência.

§ 1º O recurso será interposto mediante declaração na própria decisão.

§ 2º Não sendo interposto o recurso, o servidor que verificar o fato representará à autoridade julgadora, por intermédio de seu chefe imediato, no sentido de que seja observada aquela formalidade.

Art. 35. O recurso, mesmo perempto, será encaminhado ao órgão de segunda instância, que julgará a perempção.

Art. 36. Da decisão de primeira instância não cabe pedido de reconsideração.
(grifamos)

Da leitura dos dispositivos acima transcritos, verifica-se que eventuais omissões constantes nas decisões de primeira instância não podem ser sanadas mediante recurso de embargos declaratórios. Sendo assim, as alegações constantes de uma impugnação, que não foram abordadas na decisão utilizada pela autoridade julgadora de primeira instância, não podem ser sanadas junto à instância *a quo*. A questão que se coloca, portanto, é: tais omissões acarretariam a nulidade da decisão recorrida, ainda que individualmente destacadas pela Recorrente, como no caso dos autos?

Entendo que não. Isso porque, diversamente do que ocorre no processo civil, no qual as sentenças podem ser corrigidas mediante embargos declaratórios, o processo administrativo fiscal federal não prevê essa possibilidade. Nesse sentido, esclarecedoras as observações de JOSÉ CARLOS BARBOSA MOREIRA:

Surgem as dificuldades, porém, quando se quer determinar a extensão da atividade cognitiva a ser exercida pelo órgão *ad quem*, em confronto com a que exerceu o órgão *a quo*. Costuma suscitar-se o problema, especialmente, no que tange à amplitude dos poderes cognitivos exercitáveis no juízo de apelação. Indaga-se, com efeito, se ao órgão *ad quem* é lícito examinar todos os aspectos da causa, inclusive aqueles sobre os quais não se haja pronunciado o órgão *a quo*, ou se estaria vinculado, e em que medida, aos limites da cognição efetivamente exercida no primeiro grau. Indaga-se, noutras palavras, quando se deve reputar *exaurido o primeiro grau*, de sorte que a causa, sujeita à apreciação do órgão *ad quem*, não precise voltar ao órgão *a quo*, para eventual complementação da atividade cognitiva a este deferida.

(...)

Posta em semelhantes termos, a questão obviamente se articula com a da delimitação do efeito devolutivo que se atribui ao recurso ou ao expediente análogo previsto na lei.(...) nem o texto da Constituição anterior nem o da vigente ministra, no particular, conceito que se imponha ao legislador ordinário; nenhum dos dois alude sequer, *expressis verbis*, ao princípio.

Tem-se de verificar quais são, a respeito, as exigências inerentes à própria sistemática do Código.(grifamos)

É importante observar que não se discute o direito do contribuinte de ter seu processo julgado em dupla instância, direito esse já reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal no RE nº 388.359 . O que se discute é a nulidade da decisão de primeira instância que não analisou todas as alegações jurídicas suscitadas pelo contribuinte.

A resposta deve ser dada pela legislação, e essa, como visto, não conferiu ao contribuinte o direito de que todas as suas alegações fossem analisadas pela primeira instância. Tanto assim, que não previu o recurso de embargos declaratórios das suas decisões. Conforme disposto no artigo 32, as deficiências que podem ser sanadas pela instância *a quo* circunscrevem-se às **inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e os erros de escrita ou de cálculos existentes na decisão**

Ao enfrentar a questão nos arts. 276 a 283, o NCPC destaca a instrumentalidade das formas, o aproveitamento dos atos processuais em geral e a sanabilidade de todo e qualquer vício processual. Por instrumentalidade, deve-se entender a preservação da validade do ato processual que, mesmo maculado por algum vício de forma, atinge corretamente o seu objetivo, a sua finalidade, sem causar prejuízo (arts. 277 e 282, §1º). Daí se dizer que não há nulidade sem prejuízo:

“Aplicando-se a instrumentalidade das formas, por exemplo, tem-se que a falta de indicação do valor da causa (requisito da petição inicial)*não* acarreta, por si só, a nulidade do processo (STJ, AR 4.187/SC). **De forma geral, a instrumentalidade das formas processuais submete-se ao postulado de que não há nulidade sem prejuízo** (pas de nullité sans grief), cuja aplicação em nossa lei se encontra no §1º do art. 282.” (ARRUDA ALVIM, Novo contencioso cível no CPC/2015, São Paulo: RT, 2016, p. 128).(grifamos)

Não se pode esquecer – e isso é essencial para a boa compreensão desse tema – que o regime das nulidades processuais não se confunde com aquele próprio das nulidades de direito material. No processo, em princípio, todos os vícios, sejam eles absolutos (de fundo) ou relativos (de forma), são sanáveis. Na exata lição de TERESA ARRUDA ALVIM WAMBIER, MARIA LÚCIA LINS CONCEIÇÃO, LEONARDO FERRES DA SILVA RIBEIRO e ROGÉRIO LICASTRO TORRES DE MELLO:

“A distinção entre as nulidades relativas e absolutas no processo *não* tem senão a função de estabelecer o regime jurídico destes vícios, no que diz respeito a dois aspectos: (a) à possibilidade de o juiz deles conhecer *sem* provocação da parte e (b) à existência ou à ausência de preclusão quer para o juiz, quer para as partes. No mais, a distinção perde importância, já que ambas as espécies de vícios são sanáveis, o que *não* ocorre no direito privado.” (Primeiros comentários ao novo código de processo civil, 2. ed. São Paulo: RT, 2016, p. 514).

Diante do postulado de que não há nulidade sem prejuízo, questiona-se: Qual o prejuízo sofre o contribuinte que não teve todas as suas alegações jurídicas analisadas pela primeira instância? A resposta é: não há prejuízo algum.

Com efeito, suponhamos que o argumento jurídico, suscitado pelo contribuinte e não analisado pela instância *a quo*, pudesse levar à procedência da impugnação. Mesmo que tenha exonerado o crédito tributário, tal decisão estaria sujeita ao recurso de ofício previsto no artigo 34 do Decreto nº 70.235/72.

Dessa forma, devolver o processo à instância *a quo*, em virtude de omissão nas alegações jurídicas do contribuinte, equivale a admitir uma correção que o próprio sistema jurídico não contemplou. Como o processo, na grande maioria dos casos, deverá retornar ao CARF para exame do recurso de ofício, a única vantagem seria a tramitação mais demorada, o que vai de encontro ao princípio constitucional da duração razoável do processo.

É importante destacar que, mesmo o código de processo civil, no qual existe a previsão dos embargos declaratórios contra decisão de primeira instância, flexibilizou necessidade de análise dos argumentos jurídicos pela decisão de primeiro grau. É o que se verifica pelo artigo 1013, §4º do NCPC abaixo transcrito:

Art. 1.013. A apelação devolverá ao tribunal o conhecimento da matéria impugnada.

§ 1º Serão, porém, objeto de apreciação e julgamento pelo tribunal todas as questões suscitadas e discutidas no processo, ainda que não tenham sido solucionadas, desde que relativas ao capítulo impugnado.

2º Quando o pedido ou a defesa tiver mais de um fundamento e o juiz acolher apenas um deles, a apelação devolverá ao tribunal o conhecimento dos demais.

(...)

§ 4º **Quando reformar sentença que reconheça a decadência ou a prescrição, o tribunal, se possível, julgará o mérito, examinando as demais questões, sem determinar o retorno do processo ao juízo de primeiro grau.** (grifamos)

Em face de todo exposto, rejeito a alegação de nulidade.

3) MÉRITO

3.1) DA ARTIFICIALIDADE E INEXISTÊNCIA DE CONFUSÃO PATRIMONIAL NA UTILIZAÇÃO DA "EMPRESA VEÍCULO"

O processo versa sobre a glosa de aproveitamento de ágio, gerado em operação de aquisição de participação societária na qual fora empregada companhia rotulada de *empresa veículo*, sendo a *real adquirente* empresa estrangeira, sediada na Holanda.

A possibilidade de amortização das despesas de ágio por expectativa de rentabilidade futura, da forma prescrita pela Lei n. 9.532/97, depende do cumprimento de uma fórmula operacional básica, que pressupõe o fenômeno societário da absorção patrimonial, com a reunião do patrimônio da pessoa jurídica investidora com a pessoa jurídica investida, a fim de que o aludido ágio registrado naquela seja emparelhado com os lucros gerados por esta. Concretizada a absorção patrimonial exigida pelo legislador, o ágio apurado em aquisição precedente pode ser amortizado nos balanços levantados após a ocorrência de um desses eventos, ainda que a incorporada ou cindida seja a investidora (incorporação reversa). É o que se observa dos arts. 7º e 8º da Lei n. 9.532/97:

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

I- deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "a" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;

II- deverá registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "c" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida a conta de ativo permanente, **não sujeita a amortização**;

III- poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração;

IV- deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados durante os cinco anos-calendários subsequentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período de apuração.

§ 1º O valor registrado na forma do inciso I **integrará** o custo do bem ou direito para efeito de apuração de ganho ou perda de capital e de depreciação, amortização ou exaustão.

§ 2º Se o bem que deu causa ao ágio ou deságio não houver sido transferido, na hipótese de cisão, para o patrimônio da sucessora, esta **deverá registrar**:

a) o ágio, em conta de ativo diferido, para amortização na forma prevista no inciso III;

b) o deságio, em conta de receita diferida, para amortização na forma prevista no inciso IV.

§ 3º O valor registrado na forma do inciso II do *caput*:

a) será considerado custo de aquisição, para efeito de apuração de ganho ou perda de capital na alienação do direito que lhe deu causa ou na sua transferência para sócio ou acionista, na hipótese de devolução de capital;

b) poderá ser deduzido como perda, no encerramento das atividades da empresa, se comprovada, nessa data, a inexistência do fundo de comércio ou do intangível que lhe deu causa.

§ 4º Na hipótese da alínea "b" do parágrafo anterior, a posterior utilização econômica do fundo de comércio ou intangível sujeitará a pessoa física ou jurídica usuária ao pagamento dos tributos e contribuições que deixaram de ser pagos, acrescidos de juros de mora e multa, calculados de conformidade com a legislação vigente.

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

a) o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor de patrimônio líquido;

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

É importante registrar que a Lei n. 12.973/2014, incorporou diversos conceitos que se originaram da pragmática do CARF tais como demonstração do valor do ágio por expectativa de rentabilidade futura (agora a lei exige a elaboração de um laudo específico e em determinado prazo) e a invalidade do "ágio interno", tendo silenciado sobre temas como o da utilização das denominadas "empresas veículo" para a "transferência de investimento com ágio" em discussão nos presentes autos.

Nessas situações a jurisprudência do CARF adotou uma série de elementos indiciários que comprovariam a legitimidade do aproveitamento do ágio. São eles:

- a) Aquisição de investimento relevante com contraprestação de ágio fundado em expectativa de rentabilidade comprovado por laudo;
- b) Aquisição efetuada entre partes não relacionadas;
- c) Fluxo financeiro ou sacrifícios econômicos envolvidos na operação de aquisição;
- d) Apuração de ganho de capital pelo alienante da empresa adquira com sobrepreço fundado em expectativa de rentabilidade futura;
- e) nas operações em que há a extinção de pessoa jurídica, a absorção do patrimônio da investida pela investidora (ou vice-versa).

É importante registrar que, na hipótese dos autos, não foram questionados: a) a independência das partes envolvidas no negócio, b) a existência de pagamento e a sua monta, c) a lisura contábil da forma como o ágio foi registrado, d) a existência do Laudo de Rentabilidade Futura ou documento equivalente, contemporâneo e e) o recolhimento de Imposto de Renda sobre o ganho de capital.

Apenas o último elemento daqueles acima elencados acaba abarcado pelas acusações da Fiscalização, qual seja: a absorção patrimonial entre as empresas que transacionaram, vez que, no seu entender, utilizando empresas veículo, sem propósito empresarial autônomo, mascarou-se o real investidor estrangeiro

Para Fiscalização, no entanto, o ágio teria se tornado *inválido* para a dedução por parte da Recorrente *"pois a intercalação da Ispagnac foi um ato praticado unicamente para se obter vantagem tributária indevida, uma vez que não houve a incorporação reversa, envolvendo a adquirida e a real adquirente, o que afasta a possibilidade da amortização do ágio pela Fiscalizada."*

Também afirma que tais elementos denotam a falta *"causa econômica para existência da Ispagnac"* e de *"animo do exercício da atividade econômica"*, uma vez que *"a sua existência se dever apenas para propósito fiscal"*.

Todavia, como observado, não há disposição expressa na Lei nº 9.532/97 que vede expressamente a realização de reorganizações societárias intermediárias ao evento de absorção eleito para ensejar a amortização do ágio por expectativa de rentabilidade futura, a exemplo da constituição de empresa veículo. Nesse sentido merece transcrição o seguinte trecho do voto proferido pelo Conselheiro Luis Flavio Neto quando do julgamento do Acórdão nº 9101-003.397:

É necessário deixar claro que o legislador não buscou induzir a concentração de empresas por meio das normas do art. 7º e 8º da Lei n. 9.532/97. Não há vestígios de discussões legislativas nesse sentido, não há indicações de tal jaez no texto legislação e também não se concebe plausibilidade em indução de concentração econômica das empresas.

O legislador não buscou induzir a concentração de empresas pura e simplesmente, como se isso fosse algum valor a ser alcançado pela sociedade. Caso a tradição jurídica brasileira consagrasse norma geral consolidação de balanços, o referido *"push down accounting"* tornaria prescindível o fenômeno da absorção para a reunião patrimonial das empresas investida e investidora, pois a adoção deste método faria com que a empresa investida *trouxesse para si ("para baixo")* as despesas de ágio apurado pela empresa investidora.

A exigência normativa, portanto, reside simplesmente em uma necessidade técnica de reunião (i) do *acervo patrimonial cuja rentabilidade futura justificou o ágio* com (ii) o *acervo patrimonial em que estão registrados os sacrifícios do investimento realizado, com a segregação, pelo MEP, dos valores atinentes ao ágio e ao valor patrimonial da investida identificado quando de sua aquisição*. A exigência do legislador consiste simplesmente no emparelhamento de receitas e despesas, o que se dá com “a realização” do investimento, mediante operação que integre, numa mesma entidade, a investidora e o acervo objeto do investimento

(...)

"De início, não se pode jamais perder de vista que, na *receita procedimental básica* prescrita pelo legislador para que o contribuinte opte (*economia de opção*) pela amortização fiscal do ágio em aquisição oneroso de investimento, a chamada *empresa veículo* funciona como instrumento para o emparelhamento das receitas (da empresa investida) com as despesas da amortização do ágio (apurados pela empresa investidora), o que, afinal, pressupõe alguma forma de “*push down accounting*”. Daí a assertiva de VICTOR BORGES POLIZELLI:

“Enfatiza-se: a ‘empresa veículo’ foi legalmente criada pela Lei n. 9.532/1997 como condição para o carregamento do ágio para baixo, para a empresa investida”.

Além disso, parece fora de dúvida que, ausente manifestação clara e expressa do legislador para a limitação de liberdades fundamentais, qualquer interpretação que conduza a tal limitação deverá ser avaliada a partir das normas constitucionais que tutelam a liberdade que se pretende restringir. **Na ausência de tal manifestação expressa de forma clara pelo legislador, a análise sistemática do ordenamento demanda, antes de tudo, verificar se a interpretação em questão contraria liberdade constitucional de empresa, de investimento, de organização e de contratação, me parece ser dever do julgador administrativo evitá-la. A razoabilidade dessa tese deve enfrentar esse teste fatal (grifamos)**

Tal tema de Direito já foi enfrentado por esta C. 2ª Turma no Acórdão nº 1402.002.373, de votação unânime, publicado em 14/02/2017, de Relatoria do Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, cuja ementa é a seguinte:

DECADÊNCIA. ÁGIO. CONTAGEM DO PRAZO. DEDUÇÃO. Inicia-se a contagem do prazo decadencial para a constituição dos créditos tributários referentes a glosa do aproveitamento de ágio a partir da sua efetiva dedução pelo contribuinte, antes disso não há como se cogitar a inércia do Fisco.

ÁGIO. EMPRESA VEÍCULO. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO EXTRATRIBUTÁRIA. INOCORRÊNCIA. OPERAÇÃO COMPLEXA E DE LONGA DURAÇÃO. INVESTIMENTO ESTRANGEIRO. CONTEÚDO ECONÔMICO E OBJETIVOS EMPRESARIAIS CLAROS. AUSÊNCIA DE ILÍCITOS OU ABUSOS. O simples emprego de companhias holdings em estrutura de aquisição de investimento, ainda que com a finalidade de viabilizar e promover a compra de participações societárias, denominadas empresas veículo, não basta para justificar a glosa do ágio verificado em tais operações. A alocação de recursos e investimentos em empresa controlada não operacional, principalmente quando procedida por grupos estrangeiros que almejam participar do mercado brasileiro, é manobra não só lícita, como também justificável e costumeira, dentro da dinâmica de um mercado globalizado. Deve ser verificada, de forma concreta e objetiva, a presença dos requisitos econômicos, financeiros e contábeis da formação do ágio, à luz das previsões dos artigos 385 e 386 do RIR/99, para o seu devido aproveitamento como despesa dedutível, independentemente das formas e modelos negociais adotados, desde que lícitos.

A reorganização empresarial, procedida nos termos dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, mesmo envolvendo incorporação de empresas veículo e a chamada

incorporação reversa, desde que não tenha como resultado o aparecimento de novo ágio, não constitui economia de tributos por meio ilícito ou abuso. A desconsideração de atos e negócios jurídicos do contribuinte é medida extrema e excepcional. Cabe ao Fisco a demonstração específica, devidamente comprovada, de que determinada vantagem fiscal foi obtida através da prática de atos ilícitos ou simulados, dentro dos moldes dos institutos de Direito Civil e de Direito Comercial brasileiros.

Acusações de simulação e fraude não podem se valer apenas da rotulação das formas jurídicas adotadas pelo contribuinte como manifestamente defeituosas ou viciadas, independentemente de seu efetivo conteúdo e dos efeitos realmente verificados.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013

IDENTIDADE DE IMPUTAÇÃO.

Decorrendo a exigência de CSLL da mesma imputação que fundamentou o lançamento do IRPJ, deve ser adotada, no mérito, a mesma decisão proferida para o Imposto de Renda, desde que não presentes arguições específicas e elementos de prova distintos.

Nesse mesmo sentido, é relevante à menção ao Acórdão nº 1201.001.267, proferido pela C. 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, de relatoria do I. Conselheiro Marcelo Cuba Neto, publicado em 18/02/2016:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO.

Inexiste vedação legal para que uma pessoa jurídica, detentora de ágio na aquisição de investimento avaliado pelo método da equivalência patrimonial em razão da rentabilidade futura da investida, confira o aproveitamento deste ágio a outra pessoa jurídica por intermédio da absorção de seu patrimônio (art. 7º da Lei nº 9.430/96) ou vice-versa (art. 8º).

Se o ágio na aquisição do investimento efetivamente ocorreu, não sendo fruto de operações entre empresas do mesmo grupo econômico (ágio interno), incabível a glosa da despesa com sua amortização fundada no emprego da assim chamada "empresa veículo".

(...)

Pois bem, desde logo deve-se deixar claro que a fiscalização em momento algum alega que o ágio nasceu de uma operação realizada entre empresas que fazem parte do mesmo grupo econômico. Ao contrário, pelo que se vê no TVF o ágio decorreu de uma transação entre partes independentes e em pé de igualdade (*arm's length transaction*).

Resumindo, não se trata aqui de "ágio interno". São, como visto acima, duas as razões pelas quais o auditor se convenceu da ilegalidade do aproveitamento do ágio pela fiscalizada: **(i) falta de propósito negocial e; (ii) emprego de empresa veículo.**

(...)

Repare que a abusividade do planejamento tributário pode ter como característica (desde que não seja a única) justamente a ausência de propósito negocial. Entretanto, quando exista uma norma jurídica incentivando, sob o ponto de vista fiscal, a realização de um negócio jurídico, seria absurdo imaginar-se que além do propósito de economia fiscal deveria haver também algum outro propósito. Esse é exatamente o caso dos presentes autos.

Em relação ao emprego da chamada "empresa veículo" cumpre destacar que tal expressão tem sido utilizada pela fiscalização de uma maneira pejorativa, no sentido de um "mal em si mesmo".

No entanto, como é cediço, não é possível sustentar-se uma autuação fiscal lastreada na simples acusação de emprego de "empresa veículo", até porque o simples emprego de "empresa veículo" não é tipificado como infração à legislação tributária.

Caberia então à fiscalização apontar a relação entre o emprego da "empresa veículo" e a prática de alguma infração à legislação tributária. E, no caso dos autos, como o autor da ação fiscal não se desincumbiu de seu ônus, isso já seria razão suficiente para afastar-se, de pronto, a autuação. (*destacamos*)

Sendo assim, o mero emprego de *empresas veículos*, criadas com o único propósito de promover aquisição de participação societária, não invalida a dedutibilidade do ágio percebido nas operações. O fato de seus titulares serem empresas estrangeiras é absolutamente irrelevante para dedutibilidade das despesas percebidas.

A estruturação de negócios de fusões e aquisições utilizando de companhias especificamente criadas para promover tais transações faz parte da livre organização empresarial, não podendo a opção societária contaminar a dedutibilidade de uma despesa que foi legitimamente formada - independentemente de qual pessoa jurídica envolvida restou figurando como sua detentora, ao final de todas as etapas de execução do negócio.

3.2) PEDIDO SUBSIDIÁRIO - DA NECESSIDADE DE RECONHECIMENTO DA PARCELA DO ÁGIO REFERENTE AOS RECURSOS FINANCEIROS APORTADOS NA ISPAGNAC PELA SHELL BRASIL

A Recorrente alega, como pedido subsidiário, a exoneração da parcela da exigência fiscal, relativa à parte do ágio que se refere aos recursos financeiros aportados na Ispagnac pela Shell Brasil. Isto porque, ainda que prevaleça o entendimento da Autoridade Fiscal, no sentido de que a Shell BV seria o "real adquirente" do investimento, tal argumento não poderia ser aplicado à totalidade do ágio, mas tão somente à parcela que se refere aos recursos gerados no exterior e que foram aportados pela Shell BV na Ispagnac.

Com efeito, o próprio TVF reconhece que aproximadamente 40% dos recursos utilizados na subscrição da Raízen Participações foram transferidos à Ispagnac pela Shell Brasil Petróleo Ltda como se observa das passagens abaixo descritas:

Por meio da sua empresa veículo Ispagnac Participações Ltda., CNPJ nº 11.296.069/0001-20, situada no Brasil, a SHELL BRAZIL HOLDING BV – SBHBV subscreve/integraliza capital na Raizen Energia e Participações S.A. **com ágio.**

Os recursos para a Ispagnac realizar tal operação advieram, em sua maioria diretamente da sua controladora direta no exterior, a SBHBV.

Outra parte adveio da controlada (Shell Brasil Petróleo Ltda., CNPJ nº 33.453.598/0001-23) da SBHBV situada no Brasil. (*fls. 2761*)

(...)

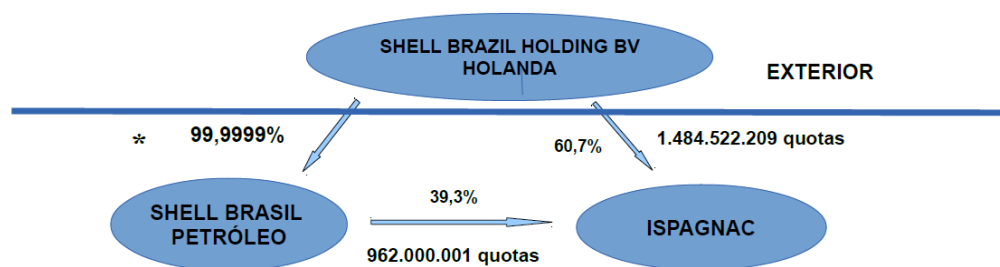
3.5.1- A Origem dos Recursos da Ispagnac Participações Ltda.

Os recursos obtidos pela Ispagnac para subscrever e integralizar o capital social da Raizen Energia e Participações S.A. originaram-se da **SHELL BRAZIL HOLDING BV**, empresa sediada na Holanda, e da sua controladora direta **SHELL BRASIL PETRÓLEO LTDA.**, CNPJ nº 10.456.016/0001-67, sediada no Brasil, sobre a qual falaremos mais adiante. **Doc. 03, págs. 133 a 166 e Doc. 02.7** (*fls. 2779*)

(...)

Posição societária da Ispagnac em 30 de novembro de 2012:

	Quantidade de quotas	Valor - R\$
Shell Brazil Holding BV	1.484.522.209	1.484.522.209,00
Shell Brasil Petróleo Ltda.	962.000.001	962.000.001,00
	2.446.522.210	2.446.522.210,00



(fls. 2781 do TVF)

Ao analisar referida matéria, a DRJ entendeu que o lançamento não teria se baseado no fato de a Shell BV ser a “real investidora”, mas sim no fato de que a Ispagnac não seria a “real investidora”, conforme se verifica pelo trecho abaixo transcrito:

Recursos originários da Shell Brasil

61. Alega-se que os recursos empregados na JV não se originaram apenas da Shell BV, mas também da Shell Brasil, logo aquela não seria a real investidora, o que tornaria nulos os Autos de Infração, uma vez que baseados em premissa inverídica, de que a dedutibilidade do ágio dependeria de incorporação envolvendo a Shell BV.

62. A rigor, o lançamento não se baseia no fato de a Shell BV ser a real investidora, mas no de a Ispagnac não o ser. Como a incorporada não é a real investidora, as amortizações permanecem indedutíveis. Portanto, para manutenção do lançamento, é indiferente se a Shell BV atuou como única real investidora, ou a Shell Brasil também participou nessa condição. Assim, não merece provimento o pedido de exoneração proporcional à parcela do ágio paga com recursos da Shell Brasil.

Dessa forma, a questão a ser solucionada é a seguinte: o fato da Shell BV ser controladora da Shell Brasil permitiria concluir que a primeira foi a “real adquirente” das ações da Raízen Participações?

Entendo que não. Isso porque como bem alerta a Recorrente se o conceito de “real adquirente” estivesse vinculado à pessoa que detém os poderes de decisão dentro de um grupo econômico as sociedades controladoras sempre seriam as “reais adquirentes” dos investimentos feitos pelos grupos.

Com efeito, o conceito de “real adquirente” construído pelas decisões mais recentes desse Conselho está relacionado à fonte primária dos recursos financeiros utilizados e não possui relação com o poder de ingerência dentro do grupo econômico. Nesse sentido, importante a transcrição do seguinte trecho do voto do Conselheiro André Mendes de Moura, relator do voto vencedor do Acórdão nº 9101-003.397. Nessa decisão, depois de tecer considerações discordando da possibilidade de transferência de ágio por meio da utilização de empresas veículo, o conselheiro deixa claro que a origem dos recursos é elemento essencial na determinação do conceito de “real adquirente”. Confira-se:

A **primeira** verificação parece óbvia, mas, diante de todo o exposto até o momento, observa-se que a discussão mais relevante insere-se precisamente neste momento, situado **antes da subsunção do fato à norma**. Fala-se insistentemente se haveria impedimento para se admitir a construção de fatos que buscam se amoldar à hipótese de incidência de norma de despesa. O ponto é que, independente da genialidade da construção empreendida, da reorganização societária arquitetada e consumada, a investidora originária prevista pela norma não perderá a condição de investidora originária. Quem **viabilizou a aquisição**? De onde vieram os recursos de fato? Quem efetuou os estudos de viabilidade econômica da investida? Quem **tomou a decisão** de adquirir um investimento com sobrepreço? Respondo: a **investidora originária**. (grifos nossos e no original)

Diante do exposto, caso vencida, acolho o pedido subsidiário para reconhecer a impossibilidade de exigência da parcela referente ao ágio advindo dos recursos aportados pela Shell Brasil na Ispagnac.

4) DAS MULTAS

4.1) IMPOSSIBILIDADE DA CUMULAÇÃO DA MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO.

Em relação à cumulação da multa de ofício com multas isoladas, entendo que não podem coexistir no mesmo lançamento, independentemente da alteração legislativa que se procedeu no art. 44, § 1º da Lei nº 9.430/96, que teria invalidado a aplicação da Súmula CARF nº 105¹.

A alteração promovida pela Lei nº 11.488/2007 não modificou o teor jurídico da prescrição das penalidades do art. 44 da Lei nº 9.430/96, apenas alterou algumas de suas características como a percentagem da multa isolada e afastou a sua possibilidade de agravamento ou qualificação. Nesse sentido, confira-se a clara e didática redação da ementa do Acórdão nº 1803-01.263, proferido pela 3ª Turma Especial da 1ª Seção:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2002

NULIDADE DA DECISÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

A garantia constitucional de ampla defesa, no processo administrativo fiscal, está assegurada pelo direito de o contribuinte ter vista dos autos, apresentar impugnação, interpor recursos administrativos, apresentar todas as provas admitidas em direito e solicitar diligência ou perícia. Não caracteriza cerceamento do direito de defesa o indeferimento de perícia, eis que a sua realização é providência determinada em função do juízo formulado pela autoridade julgadora, *ex vi* do disposto no art. 18, do Decreto 70.235, de 1972.

OMISSÃO DE RECEITAS. NOTAS FISCAIS DE SAÍDA E CUPONS FISCAIS. AUSÊNCIA DE CORRELAÇÃO.

Não comprovado que as notas fiscais de saída e cupons fiscais correspondem a uma mesma operação, resta configurada a omissão de receitas.

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA.

Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço.

¹ 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.

A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. (destacamos)

As estimativas representam adiantamento de tributo que tem seu fato gerador ocorrido apenas uma vez, no término do período de apuração anual. A falta dessa antecipação mensal é elemento apenas concorrente para a efetiva infração de não recolhê-lo, ou recolhê-lo a menor, após o vencimento da obrigação tributária, quando devidamente aperfeiçoada - conduta que já é objeto penalização com a multa de ofício.

Em face do exposto, devem ser canceladas as multas isoladas, lançadas em referência e proporção às exigências tributárias agora mantidas.

4.2) DA INEXISTÊNCIA DE PRESSUPOSTOS PARA APLICAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA DE 150%

Por fim, ainda que não se entenda válido o planejamento ora discutido, deve ser reduzida a multa 150% mantida pela decisão recorrida. Em primeiro lugar porque, como visto, todo o trabalho fiscal se baseou em provas indiciárias e presunções *ominis*. Ainda que se entenda que tais provas são suficientes para desconsiderar a operação, não podem não comprovarem o dolo necessário a aplicação da multa qualificada. Como esclarece Marco Aurélio Greco:

Outra observação a ser feita é a de que a incidência do inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, que leva à multa mais onerosa, supõe a ocorrência inequívoca do intuito fraudulento.

Vale dizer, não é toda e qualquer hipótese de falta de pagamento, etc. prevista no inciso I que vai levar a multa em dobro.

Se não houve o intuito de enganar, esconder, iludir, mas se, pelo contrário, o contribuinte agiu de forma clara, deixando explícitos seus atos e negócios, de modo a permitir a ampla fiscalização pela autoridade fazendária, e se agiu na convicção e certeza de que seus atos tinham determinado perfil legalmente protegido - que levava ao enquadramento em regime ou previsão legalmente mais favorável - **não se trata de caso regulado pelo inciso II do artigo 44, mas sim de divergência de qualificação jurídica dos fatos; hipótese completamente distinta da fraude a que se refere o dispositivo.**

A multa agravada só tem cabimento se o elemento subjetivo do tipo for a fraude no sentido de enganar, esconder, iludir etc.

Hipóteses de razoável e justificável divergência de qualificação jurídica não configuram a "fraude" a que se refere o inciso II. Poderão em tese configurar fraude civil ou fraude à lei, mas esta não está alcançada pelo inciso II. (grifamos)

Como observa Sergio André Rocha em obra dedicada a análise do planejamento fiscal na teoria de Marco Aurélio Greco (ROCHA, Sergio André - *Planejamento Fiscal na Obra de Marco Aurélio Greco*- ed. Lumen Juris, p. 149/150) "*aspectos importantes da teoria do autor, que seriam contrários às posições defendidas nas autuações fiscais, são omitidos e esquecidos. Talvez o mais evidente desses aspectos refira-se ao tratamento dispensado às penalidades.*" (grifamos)

Com efeito, são muito restritas e excepcionais as hipóteses onde Marco Aurélio Greco irá defender a multa qualificada prevista no §1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, conforme se verifica pela seguinte passagem do autor:

“Questão que surgiu nos últimos anos com especial relevância é a das penalidades aplicáveis no caso de planejamentos tributários não aceitos pelo Fisco.

Tendência que se nota na prática é a de pretender enquadrar essas operações como condutas dolosas configurando infração da maior gravidade a ponto de deflagrar aplicação de multa de 150% e até mesmo representação fiscal para fins penais.

É preciso muita cautela neste tema.

De um lado, porque dolo é evento que supõe a prova cabal da sua ocorrência e não se pode confundir o querer realizar o negócio com o dolo no sentido de ter a intenção deliberada de lesar o bem jurídico protegido pela lei tributária ou tributário-penal.

De outro lado, porque inúmeras situações que envolvem planejamento tributário ensejam **dúvidas quanto à qualificação jurídica dos fatos ocorridos e, portanto, dúvida quanto à existência ou não da conduta infracional**, hipótese que **o art. 112 do CTN indica deve afastar a aplicação de penalidades**.

De fato, se há duas qualificações jurídicas possíveis, uma afirmando a existência do fato gerador (de que decorreria a conduta infracional) e outra negando-a, a lei que define a infração deve ser interpretada de modo mais favorável ao sujeito passivo (no sentido da inexistência da infração). **Sublinhe-se: existência do tributo, mas inexistência da infração punível com a multa de ofício de 150% (remanescendo apenas a multa moratória).**”⁴²³

4.3) DA INAPLICABILIDADE DO VOTO DE QUALIDADE PARA MANUTENÇÃO DA MULTA QUALIFICADA QUANDO O MÉRITO DA DISCUSSÃO FOR DECIDIDO PELO VOTO DE QUALIDADE.

No mencionado julgamento foi mantida, por voto de qualidade, tanto a incidência fiscal quanto a qualificação da multa. Em relação à manutenção do tributo entendo que não há dúvida quanto à legitimidade do voto de qualidade. Todavia, entendo que o voto de qualidade não pode prevalecer em relação à multa qualificada.

Conforme visto, a decisão proferida no processo utilizou a mesma conduta como pressuposto para deflagrar duas sanções. A multa de ofício de 75% e outra de cunho penal – que é a qualificada e pressupõe o dolo, conforme redação do artigo.

Todavia a imputação da multa qualificada não é uma consequência natural do descumprimento da obrigação principal, pois pressupõe a comprovação dos elementos essenciais do tipo penal.

Para que se possa cogitar a possível aplicação da multa de ofício em percentual qualificado, o artigo 44, § 1º da Lei 9.430/96, com a redação dada pelo artigo 14 da Lei 11.488/07, exige que o contribuinte tenha incorrido em uma das hipóteses descritas nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30.11.1964 (“Lei 4.502/64”), isto é, nos casos de sonegação, fraude ou conluio, respectivamente.

Entretanto essa ocorrência não pode ser presumida ou alegada de forma genérica, tampouco essas três figuras específicas podem ser genericamente referidas como um suposto “dolo” – que aliás sequer ocorre neste caso. Outra observação a ser feita é a de que a incidência do § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, que leva à multa mais onerosa, supõe a ocorrência inequívoca de dolo no seu mais puro sentido penal.

O eventual erro quanto a matéria jurídica (possibilidade de transferência de ágio por meio de utilização de empresa veículo) não se confunde com a fraude elemento essencial do tipo penal. Nesse sentido, valiosa a decisão do Supremo Tribunal Federal no julgamento do Habeas Corpus nº 72.584-8:

CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA - ICMS - ALÍQUOTAS DIFERENCIADAS - CREDITAMENTO- FRAUDE. A fraude pressupõe a vontade livre e consciente. Longe fica de configurá-la, tal como tipificada no inciso II do art. 1º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, o lançamento de crédito, considerada a diferença de alíquotas praticadas no Estado de destino e no de origem. Descabe confundir interpretação errônea de normas tributárias, passível de ocorrer quer por parte do contribuinte ou da Fazenda, com o ato penalmente glosado, em que se presume o consentimento viciado e objetivo de alcançar proveito sabidamente ilícito.

Esclarecedor o seguinte trecho do voto do Ministro Relator Marco Aurélio

"conforme salientado pelo Juízo, ao proferir sentença absolutória, passou-se ao fisco a informação de que o creditamento resultava da diferença de alíquota, isso mediante lançamento claro e preciso, nas respectivas guias. Como, então, falar em fraude? **O que houve foi impropriedade da interpretação conferida à legislação tributária, e isso pode acontecer, sem configuração de crime, na vida de qualquer contribuinte e, também, no atuar da própria Fazenda, o que, aliás, é repetitivo.** (grifamos)

A "informação falsa" que justifica a imputação da penalidade qualificada de 150% está relacionada a ocultação de fato e não questionamento sobre o seu significado jurídico. Essa distinção fundamental fica mais clara com os exemplos fornecidos por HUGO DE BRITO MACHADO em sua obra "Estudos de Direito Penal Tributário". Vejamos:

Primeiro exemplo: dizer que ocorreu ou não ocorreu, um acréscimo patrimonial, em determinada empresa, é uma questão *de fato*. Dizer que esse acréscimo patrimonial está, ou que não está, determinado de acordo com a legislação tributária é uma questão *de direito*, como é também uma questão *de direito* saber se o dito acréscimo patrimonial é, ou não é, tributável pelo imposto de renda.

Segundo exemplo: dizer que determinado produto industrializado tem determinadas características materiais, ou que não as tem, é uma questão *de fato*. Dizer que o mesmo produto está classificado nesta ou naquela posição da Tabela de Incidências do IPI é uma questão *de direito*.

(...)

Muitos outros exemplos podem ser citados. Importante, porém, é perceber que, nas questões de fato, a divergência não se estabelece a respeito do significado jurídico dos fatos, mas sobre os próprios fatos, nos aspectos perceptíveis independentemente de conhecimento jurídico.

Dessa forma, para que se pudesse falar em "informação falsa" seria necessário demonstrar, por exemplo, que os contratos eram falsos e que o pagamento não ocorreu e não quanto aos efeitos tributários de organizações societárias efetivamente praticadas.

Conforme dispõe o § 9º do art. 25 do Decreto-Lei nº 70.235/72, o voto de qualidade deve ser adotado em caso de empate para tributos e contribuições, nos seguintes termos:

Art. 25 – O julgamento do processo de exigência de **tributos ou contribuições** administrados pela Secretaria da Receita Federal compete:

(...)

§ 9º Os cargos de Presidente das Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, das câmaras, das suas turmas e das turmas especiais serão ocupados por conselheiros representantes da Fazenda Nacional, que, em caso de empate, terão o voto de qualidade, e os cargos de Vice-Presidente, por representantes dos contribuintes.

A previsão para o voto de qualidade, conforme estabelecido em lei, atinge apenas os tributos e contribuições. Poder-se-ia argumentar que a interpretação literal do referido artigo

acabaria por retirar a competência do CARF para decidir, por voto de qualidade, toda e qualquer multa.

Entendo, todavia, que tal objeção não procede. Isso porque a multa de ofício tem como antecedente o descumprimento da obrigação tributária principal e, assim, seria atraída pelo conceito de obrigação principal previsto no §1º do artigo 113 do CTN

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

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

Com efeito, ao analisar as multas prevista no artigo 44, I, e §1º fica nítido que seus pressupostos são distintos: Confira-se:

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

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

(...)

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

Verifica-se, assim, que a situação que está no antecedente da norma relativa à multa de ofício e qualificada são as seguintes:

Antecedente	Consequente
Falta de pagamento de tributo	75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição

Por sua vez, a norma de incidência relativa à multa qualificada é a seguinte:

Antecedente	Consequente
Prática dos atos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964	O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado

Sendo assim, não é possível aplicar a norma relativa ao voto de qualidade às multas qualificadas. Isso porque seu antecedente não se relaciona com "tributos" ou "contribuições" e sim com as condutas previstas nos artigos 71, 72 e 72 da Lei nº 4.502/64.

Se o pressuposto da multa qualificada é, como visto, o direito sancionador, a interpretação da referida norma não pode admitir o voto de qualidade como critério de desempate a favor da Administração Pública. Esse é entendimento do Superior Tribunal de Justiça, conforme se verifica pela ementa do RMS nº 24559:

DIREITO ADMINISTRATIVO. ATIVIDADE SANCIONATÓRIA OU DISCIPLINAR DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. APLICAÇÃO DOS PRINCÍPIOS

DO PROCESSO PENAL COMUM. ARTS. 615, § 1º. E 664, PARÁG. ÚNICO DO CPP. NULIDADE DE DECISÃO PUNITIVA EM RAZÃO DE VOTO DÚPLICE DE COMPONENTE DE COLEGIADO. RECURSO PROVIDO.

1. Consoante precisas lições de eminentes doutrinadores e processualistas modernos, **à atividade sancionatória ou disciplinar da Administração Pública se aplicam os princípios, garantias e normas que regem o Processo Penal comum**, em respeito aos valores de proteção e defesa das liberdades individuais e da dignidade da pessoa humana, que se plasmaram no campo daquela disciplina.

2. A teor dos arts. 615, § 1º. e 664, parág. único do CPP, **somente se admite o voto de qualidade - voto de Minerva ou voto de desempate - nos julgamentos recursais e mandamentais colegiados em que o Presidente do órgão plural não tenha proferido voto quantitativo; em caso contrário, na ocorrência de empate nos votos do julgamento, tem-se como adotada a decisão mais favorável ao acusado.**

3. Os regimentos internos dos órgãos administrativos colegiados sancionadores, qual o Conselho da Polícia Civil do Paraná, devem obediência aos postulados do Processo Penal comum; prevalece, **por ser mais benéfico ao indiciado, o resultado de julgamento que, ainda que por empate, cominou-lhe a sanção de suspensão por 90 dias**, excluindo-se o voto presidencial de desempate que lhe atribuiu a pena de demissão, porquanto o voto desempatador é de ser desconsiderado.

4. Recurso a que se dá provimento, para considerar aplicada ao Servidor Policial Civil, no âmbito administrativo, a sanção suspensiva de 90 dias, por aplicação analógica dos arts. 615, § 1º. e 664, parág. único do CPP, inobstante o douto parecer ministerial em sentido contrário. (STJ - RMS 24559 / PR 2007/0165377-1 - Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho - Quinta Turma - DJe 01/02/2010). (grifamos)

É importante não esquecer que o Código Tributário Nacional deixa clara a necessidade interpretação mais favorável ao acusado, em caso de dúvida, em relação à graduação das multas, conforme se verifica pelo artigo 112 abaixo transcrito:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhes comina penalidade, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

(...)

IV – à natureza da penalidade aplicável, **ou à sua graduação.** (grifamos)

No caso em questão, a dúvida reside na própria licitude do ato praticado pelo contribuinte e pode ser objetivamente aferida pela decisão tomada por voto de qualidade em relação à obrigação principal.

Em face do exposto, entendo que o não pode subsistir o voto de qualidade em relação à multa qualificada devendo prevalecer a multa de ofício de 75%.

5) CONCLUSÃO

Em face de todo o exposto, rejeito as preliminares e, no mérito, dou provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Júnia Roberta Gouveia Sampaio

Voto Vencedor

Conselheiro Murillo Lo Visco – Redator designado.

O objeto deste Voto Vencedor compreende todas as matérias em que, no presente caso, a i. Relatora restou vencida.

Da nulidade por inovação da DRJ

Em seu Voto, a i. Relatora entendeu que o órgão julgador de primeira instância teria inovado na fundamentação do lançamento fiscal.

Segundo a Relatora, a inovação da DRJ teria ocorrido quando o órgão julgador de primeira instância apreciou a alegação de que o lançamento não poderia se basear no fato de que a “real adquirente” do investimento com ágio seria a SHELL BV (sediada na Holanda) porque a aquisição do investimento pela ISPAGNAC também contou com recursos aportados pela SHELL BRASIL.

A inovação, segundo a i. Relatora, teria ocorrido porque, diversamente da Autoridade Fiscal que fundamentou o lançamento no fato de que a “real investidora” do investimento com ágio seria a SHELL BV, a DRJ manteve o lançamento fiscal sob o fundamento de que a ISPAGNAC não seria a “real investidora”.

De fato, a Autoridade Fiscal não menciona o aporte de recursos realizado pela SHELL BRASIL na ISPAGNAC para fins de aquisição do investimento com ágio. No entanto, o fundamento para o lançamento, em sua essência, está no fato de que a ISPAGNAC não é a “real investidora”, exatamente conforme restou consignado na decisão recorrida.

Nesse sentido, depois de registrar que, para fins de caracterização da hipótese prevista no art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, “é imprescindível que o ágio contabilizado tenha sido efetivamente suportado pela real adquirente”, a Autoridade Fiscal, por mais de uma vez, expressamente afirmou que o ágio em tela não foi suportado pela ISPAGNAC, e por essa razão efetuou a glosa.

Portanto, entendo que, no presente caso, não ocorreu a inovação apontada pela i. Relatora.

Da glosa da amortização de ágio

A glosa da amortização do ágio foi mantida em razão de neste Colegiado ter prevalecido o entendimento de que, no presente caso, não restou configurada a hipótese prevista no art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997.

Isso porque, embora tenha sido utilizada na aquisição do investimento com ágio, a ISPAGNAC não era a real adquirente, exatamente porque a referida pessoa jurídica não dispunha dos recursos necessários para realizar a aquisição.

Portanto, em não havendo a confusão patrimonial entre o real investidor e o investimento adquirido com ágio, não restou configurada a hipótese prevista no art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, razão pela qual deve ser mantida a glosa efetuada pela Autoridade Fiscal.

Da incidência sobre a parcela aportada pela Shell Brasil

Em seu voto, a i. Relatora acolheu o pedido subsidiário para “reconhecer a impossibilidade de exigência da parcela referente ao ágio advindo dos recursos aportados pela SHELL BRASIL na ISPAGNAC”.

Com a devida vênia, não vejo fundamento para dar provimento ao Recurso Voluntário nesse ponto específico, exatamente porque, no presente caso, a glosa da amortização do ágio se deve ao fato de que a ISPAGNAC não é a real adquirente, independentemente de onde tenham vindo os recursos utilizados para tanto.

Em outras palavras, o fato de que parte dos recursos tiveram como origem a SHELL BRASIL só reforça a conclusão de que a ISPAGNAC não é a real adquirente e que, portanto, não restou configurada a hipótese prevista no art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, razão pela qual deve ser mantida a glosa efetuada pela Autoridade Fiscal, inclusive quanto a essa parcela.

Da qualificação da multa de ofício

A qualificação da multa de ofício foi mantida em razão de neste Colegiado ter prevalecido o entendimento de que a ISPAGNAC foi utilizada, de modo artificial, unicamente com o fim de permitir a aquisição do investimento com ágio para posteriormente ser incorporada, em operações desprovidas de qualquer propósito negocial, em que se pretendeu apenas forçar o enquadramento da situação na hipótese do art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997.

A artificialidade das operações societárias é evidenciada pela situação final, em que a ISPAGNAC deixa de existir, a SHELL BV (sediada na Holanda) resta sozinha com o controle direto sobre o investimento adquirido e, diversamente do que ocorreria se a aquisição fosse direta, as despesas com a amortização do ágio passaram a ser aproveitadas para redução da base tributável da Recorrente.

Portanto, conforme bem consignou a Autoridade Fiscal, no presente caso, a realidade negocial deu lugar a uma verdade meramente formal, criada artificialmente apenas para o fim de forçar o enquadramento na hipótese do art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, em situação típica de simulação, com grave lesão ao Fisco federal.

Isto posto, considerando que restou caracterizada a hipótese legal prevista no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, voto no sentido de manter a exasperação da multa de ofício.

Do voto de qualidade em relação à qualificação da multa de ofício

Durante a sessão de julgamento, a i. Relatora suscitou interessante questão. Basicamente, como o caput do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 1972, refere-se apenas a “tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal”, o voto de qualidade, previsto no § 9º desse art. 25, não poderia ser utilizado na deliberação sobre qualificação da multa de ofício, haja vista que multa não é tributo.

Com a devida vênia, penso que essa interpretação literal não é a mais adequada. Considerando que o art. 25 do Decreto nº 70.235, de 1972, é a matriz da competência das DRJ, do CARF e da CSRF para atuar em processos de exigência de “tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal”, caso prevaleça essa tese, não apenas o voto de qualidade, mas toda e qualquer deliberação sobre multas em processos fiscais estaria fora do campo de atuação dos referidos órgãos, afinal, multa não é tributo.

Ademais, não se pode perder de vista que, caso esse cenário viesse a se instalar, os contribuintes autuados não teriam a quem se socorrer, na esfera administrativa, para se defender contra a imposição de multas pela fiscalização tributária federal, o que caracterizaria grave prejuízo aos princípios do contraditório e da ampla defesa.

Isso posto, voto no sentido de não acolher a questão suscitada de ofício pela i. Relatora.

Dos lançamentos de multa isolada

Em relação à cumulação da multa de ofício com multas isoladas pela falta de pagamento de estimativas mensais, a i. Relatora entendeu que tais penalidades “não podem coexistir no mesmo lançamento, independentemente da alteração legislativa que se procedeu no art. 44, § 1º da Lei nº 9.430/96, que teria invalidado a aplicação da Súmula CARF nº 105”.

Mais uma vez, com a devida vênia, ousou discordar. E, para explicar as razões de minha discordância, entendo ser importante trazer à luz os aspectos mais gerais da opção pelo regime de apuração do Lucro Real anual.

A legislação tributária permite que, alternativamente à apuração trimestral, as pessoas jurídicas tributadas pelo Lucro Real possam optar pela apuração anual, obrigando-se, entretanto, ao recolhimento mensal por estimativa, apurado a partir da receita bruta mensal. Nessa hipótese, a pessoa jurídica pode suspender ou reduzir os recolhimentos por estimativa em qualquer mês, desde que demonstre que o tributo já recolhido é suficiente para cobrir o valor devido até aquela data.

Esta, portanto, é a sistemática adotada pelo legislador. Em essência, mensalmente são devidos pagamentos a título de antecipação do tributo que será apurado ao final do ano-calendário. Eventuais diferenças entre a soma dos valores recolhidos ao longo do ano a título de antecipação, e o valor apurado ao final do ano-calendário segundo as regras do Lucro Real, são ajustadas após o encerramento do período anual, momento em que é apurado saldo a pagar ou eventual saldo a restituir (que é o chamado saldo negativo).

Como forma de dar efetividade à obrigação de recolher mensalmente as estimativas, imposta ao contribuinte, a lei comina uma penalidade pelo seu inadimplemento. Desse modo, identifica-se o interesse jurídico prestigiado pelo legislador quando previu a hipótese de imposição da multa isolada. Por sinal, se não houvesse previsão para imposição de multa isolada, a exigência dos recolhimentos por estimativa estaria ameaçada. A norma legal que determina a antecipação mensal por estimativa tornar-se-ia letra morta, pois seria sempre mais vantajoso aos contribuintes optantes pela apuração anual esperar até o encerramento do período, para recolher o montante do tributo definitivamente devido, e só então efetuar seu recolhimento. Obviamente, a Fazenda Pública seria financeiramente lesada, e sofreriam concorrência desleal os contribuintes que cumprissem rigorosamente as prescrições legais.

Portanto, a multa isolada se refere a interesse jurídico distinto daquele prestigiado com a cominação da multa de ofício proporcional.

Esclarecida a sistemática envolvida pela apuração anual do imposto, pode-se com segurança afirmar que, no caso em exame, uma coisa é o lançamento do tributo, que se reporta aos fatos geradores encerrados ao final de cada ano-calendário, e outra, bem diferente, é o lançamento das multas isoladas aplicadas em razão do pagamento insuficiente das estimativas mensais.

Neste momento, convém que se examine o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, a seguir transcrito, com destaques acrescidos:

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**;*

[...]

*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.*

[...]

Da leitura do dispositivo acima, infere-se que, uma vez constatada falta de pagamento de estimativa, será exigida a multa isolada. Se, além disso, tiver ocorrido falta de recolhimento do imposto devido com base no lucro real anual, o lançamento abrangerá também o valor do imposto, acompanhado de multa de ofício proporcional.

Como visto, a determinação legal de imposição da multa de ofício, aplicada isoladamente, prescinde da apuração de lucro real ou prejuízo fiscal no ano-calendário correspondente. Portanto, inexistente a cumulação de penalidades para uma mesma conduta. De modo que, restando claro que as referidas multas não têm a mesma hipótese de incidência, não há nada que impeça a imposição concomitante da multa isolada e da multa de ofício proporcional.

Quanto à jurisprudência do CARF, cabe esclarecer o seguinte. A questão da aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada é matéria debatida há tempos na esfera administrativa. Em 2014, o Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais editou a Súmula CARF nº 105, com a seguinte redação:

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.

Com a aprovação da Súmula nº 105, para os fatos geradores anteriores a 2007, restou pacificado o entendimento no âmbito do CARF em relação à impossibilidade de aplicação cumulativa de (i) multa pela falta ou insuficiência dos recolhimentos do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL) a título de estimativas mensais e da (ii) multa de ofício sobre o IRPJ e a CSLL anuais calculados no encerramento do período de apuração (ajuste anual). Nessas situações, deve prevalecer a multa de ofício.

No entanto, remanesceu a controvérsia em relação aos fatos geradores ocorridos após 2007, posto que os fundamentos que sustentaram o entendimento pelo descabimento da dupla penalidade não mais subsistiram após o advento da Lei nº 11.488, de 2007, que deu nova redação ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. Com o início da vigência da citada Lei de 2007, a multa isolada por falta de recolhimento deixou de ser exigível com base no art. 44, § 1º, IV da Lei nº 9.430, de 1996, passando a ser exigível com base no art. 44, II, “b” do mesmo diploma legal.

Em decisões recentes, a mesma Câmara Superior de Recursos Fiscais vem admitindo a cumulação de multa isolada e de ofício em lançamentos fiscais referentes a fatos geradores posteriores a 2007, delimitando o alcance da Súmula nº 105 do CARF.

De acordo com esse entendimento, a Súmula nº 105 do CARF se referia à redação anterior do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que determinava a mesma base de cálculo para multa isolada e de ofício, qual seja a “totalidade ou diferença de imposto ou contribuição”. Com o advento da Lei nº 11.488, de 2007, no caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, foram criados incisos com previsões legais separadas para a multa isolada, que passou a ter como base de cálculo “o valor de pagamento mensal”, e para a multa de ofício, que continuará a incidir sobre a “totalidade ou diferença de imposto ou contribuição”. Sob esse entendimento, a “totalidade ou diferença de imposto ou contribuição” não se confunde com “o valor de pagamento mensal”, inexistindo, portanto, qualquer identidade material entre as multas.

Inclusive, em recente decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais, prolatada no processo nº 11516.722426/2011-95 em sessão realizada no dia 07/08/2019, as mesmas alegações apresentadas pelas Recorrentes neste processo foram vencidas, prevalecendo a tese acima esposada. Trata-se do Acórdão nº 9101-004.317, cuja ementa é abaixo reproduzida na parte aqui pertinente:

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

Ano-calendário: 2007

MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA PROPORCIONAL. LANÇAMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO-CALENDÁRIO. POSSIBILIDADE.

A multa isolada pune o sujeito passivo que não observa a obrigação legal de antecipar o tributo sobre a base estimada ou levantar o balancete de suspensão, conduta distinta daquela punível com a multa de ofício proporcional. Assim, é possível sua exigência concomitante com a multa proporcional e ainda que o lançamento ocorra após o encerramento do ano-calendário.

Portanto, considerando que no presente caso os fatos geradores da multa isolada são posteriores a 2007, há que se considerar válida a aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Murillo Lo Visco