



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16561.720052/2018-18
ACÓRDÃO	9101-007.079 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	6 de agosto de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR E DO CONTRIBUINTE
RECORRENTES	FAZENDA NACIONAL UOL DIVEO TECNOLOGIA LTDA (ATUAL DIGITAL SERVICES.UOL S.A.)

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2013, 2014

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE. ART. 118 DO ANEXO DO RICARF. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de Recurso Especial que aponta como paradigma de divergência acórdão que examine situação fática distinta da analisada no aresto recorrido.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2013, 2014

MULTA ISOLADA SOBRE ESTIMATIVAS MENSAS DE IRPJ E CSLL. COBRANÇA CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA SOBRE OS TRIBUTOS APURADOS NO FINAL DO PERÍODO DE APURAÇÃO. NÃO CABIMENTO.

A multa isolada é cabível na hipótese de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ ou de CSLL, mas não há base legal que permita sua cobrança de forma cumulativa com a multa de ofício incidente sobre o IRPJ e CSLL apurados no final do período de apuração.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em: (i) por unanimidade de votos, não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional; (ii) quanto ao Recurso Especial do Contribuinte: (a) por maioria de votos, não conhecer do recurso em relação ao “ágio DH&C”, vencidos os Conselheiros Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior e Jandir José Dalle Lucca que votaram por conhecer parcialmente do recurso,

apenas em relação à parcela de 24% da aquisição realizada pela controlada UBN; (b) por voto de qualidade, não conhecer do recurso quanto ao “ágio DBNI”, vencidos os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior e Jandir José Dalle Lucca que votaram pelo conhecimento; e (c) por unanimidade de votos, conhecer do recurso relativamente à matéria “multas isoladas concomitantes”. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar provimento ao Recurso Especial do Contribuinte para cancelar a exigências das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas, vencidos os Conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto (relator), Edeli Pereira Bessa e Luiz Tadeu Matosinho Machado que votaram por negar provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli.

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício e Relator

Assinado Digitalmente

Luis Henrique Marotti Toselli - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

RELATÓRIO

Trata-se de Recursos Especiais interpostos por UOL DIVEO TECNOLOGIA LTDA e pela FAZENDA NACIONAL em face do Acórdão nº 1401-004.267 (10/03/2020), cuja ementa e respectivo dispositivo receberam a seguinte redação:

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

Ano-calendário: 2013, 2014

ÁGIO. REESTRUTURAÇÃO SOCIETÁRIA. DEDUTIBILIDADE DA AMORTIZAÇÃO.

A pessoa jurídica que, em virtude de incorporação, inclusive reversa, absorver patrimônio de sua investida, a qual tinha desdobrado o valor da participação em seu capital em valor patrimonial e em ágio fundamentado em expectativa de resultados futuros, somente poderá deduzir a despesa com a amortização desse ágio se observadas certas condições, tais como, existência de substância econômica e **propósito negocial nas operações de reorganização societária**, independência entre si e possibilidade de livre negociação quanto a todas as

peessoas jurídicas envolvidas na operação, ônus efetivo na aquisição do ágio para a pessoa jurídica que o registrar em sua contabilidade e cujo patrimônio for absorvido e reunido numa só pessoa jurídica do patrimônio que tiver sofrido o encargo do ágio e o patrimônio que presumivelmente gerará os lucros que justificaram o seu pagamento.

LANÇAMENTO DECORRENTE - CSLL

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se ao lançamento que com ele compartilha o mesmo fundamento factual e para os quais não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhe recomende tratamento diverso.

PAT. DEDUÇÃO. POSSIBILIDADE

Devidamente demonstrado que cumpriu a contribuinte com os requisitos legais para a dedutibilidade de valores da base de cálculo do IRPJ pagos a título de PAT, deve ser permitida a sua dedução, devidamente respeitado os limites legais.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2013, 2014

LINDB. INAPLICABILIDADE.

O artigo 24 da LINDB dirige-se à revisão de ato, processo ou norma emanados da Administração, bem como de contrato ou ajuste entabulados entre a Administração e o particular, não se aplicando ao lançamento fiscal, já que este não se ocupa da revisão de atos administrativos e não declara a invalidade de ato ou de situação plenamente constituída. A edição de normas gerais em matéria tributária é matéria reservada à lei complementar.

MULTA QUALIFICADA. OPERAÇÃO DE ÁGIO. DOLO NÃO DEMONSTRADO

Se não houver 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, não se pode duplicar a multa. Interpretar a norma tributária da maneira que entendia razoável, não é conduta suficiente para qualificação da penalidade.

DECADÊNCIA.

O prazo decadencial de qualquer expectativa de direito do contribuinte, que reduza a base de cálculo de determinado tributo, tais como base de cálculo negativa, amortização de bens do ativo, e o ágio (Súmula 116), somente começar a fluir quando o contribuinte exerce seu direito perante o fisco, deduzindo tais parcelas do saldo da base de cálculo do imposto devido, mesmo que a justificativa de tal direito tenha ocorrido em períodos remotos.

Não demonstrada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação e devidamente recolhido os tributos, deve ter início o prazo para a homologação tácito do

tributo, de acordo com o art. 150, § 4º do CTN. Extingue-se o crédito tributário o transcurso in albis do prazo previsto para a homologação expressa de 05 anos. Assim, decaído o lançamento relativo ao ano-calendário de 2012.

JUROS SOBRE MULTA E LIMITE

A incidência de juros sobre multa já está devidamente sumulada por esse Conselho não sendo possível a arguição de não incidência. Com relação ao limite de 100% do valor do tributo, a súmula 2 desse CARF impede qualquer manifestação sobre inconstitucionalidade de lei tributária.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Para que reste configurada a responsabilidade tributária de pessoas físicas ou jurídicas, necessária a descrição da conduta prevista na norma para que tal atribuição subsuma-se ao tipo descrito na lei tributária.

MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. NÃO CONCOMITÂNCIA.

À luz do princípio da legalidade e tendo em conta a redação atual da Lei 9.430, art. 44, incisos I e II, não cabem mais questionamentos respeitantes à aplicação concomitante das multas de ofício, pelo lançamento do imposto e da contribuição anuais, e da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício. Também por unanimidade de votos: a) negar provimento ao recurso voluntário (i) no tocante à aplicação do art. 24 da LINDB, (ii) em relação aos juros sobre a multa de ofício e (iii) sobre a arguição de inconstitucionalidade para a imposição de multa em valor superior a 100% do valor do tributo exigido; b) dar provimento parcial à alegação de decadência, afastando a exigência relativa ao ano calendário de 2012; e c) dar provimento total para (i) afastar a qualificação da multa de ofício; neste ponto votaram pelas conclusões os Conselheiros Claudio de Andrade Camerano e Nelso Kichel; (ii) afastar a responsabilidade solidária de UOL e das pessoas físicas arroladas (dirigentes); neste ponto votaram pelas conclusões os Conselheiros Carlos André Soares Nogueira e Nelso Kichel; e (iii) para permitir a dedução dos valores do PAT da base do IRPJ. Por voto de qualidade, negar provimento ao recurso em relação (i) às glosas de despesas com ágio; vencidos os conselheiros Daniel Ribeiro Silva, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Letícia Domingues Costa Braga (Relatora) e Eduardo Morgado Rodrigues; e (ii) em relação à imposição da multa isolada sobre estimativas; vencidos os conselheiros Daniel Ribeiro Silva, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Letícia Domingues Costa Braga (Relatora) e Eduardo Morgado Rodrigues; neste ponto acompanharam o voto da Relatora pelas conclusões os Conselheiros Daniel Ribeiro Silva, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin e Eduardo Morgado Rodrigues. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Cláudio de Andrade Camerano.

Trata o presente processo de autos de infração de IRPJ e CSLL, referente aos anos-calendários 2012, 2013 e 2014, decorrentes da glosa de despesas relacionadas ao ágio na aquisição de participação acionária, denominados sinteticamente de “ágio DH&C” e “ágio DBNI”.

Por bem descrever os fatos e as alegações em litígio, aproveito parte do relatório da decisão recorrida, naquilo que importa ao presente recurso, complementando-o ao final.

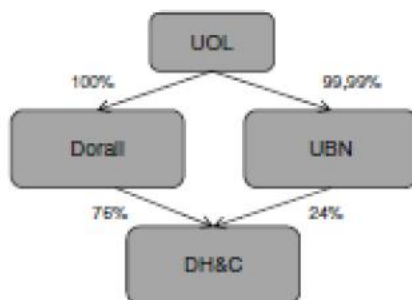
As razões elencadas pela fiscalização no TVF para o lançamento, estão a seguir descritas:

i) inicialmente esclarece que foram dois ágios distintos objeto da verificação fiscal e cujas amortizações foram glosadas. Um referente à aquisição do grupo Diveo Broadbank Network Inc, doravante DBNI, cujo efeito fiscal da amortização se deu na fiscalizada após a incorporação da DH&C Outsourcing S/A, doravante DH&C, e o outro referente à aquisição da própria DH&C, cuja amortização, e consequente efeito fiscal, também se deu após a sua incorporação pela fiscalizada;

ii) através de organogramas contidos no item 2.3 do TVF - DA RECONSTITUIÇÃO DOS FATOS (fls. 2.430/2.440) a autoridade fiscal demonstra a sequência de atos societários ocorridos na reorganização que culminou com a estrutura atual do grupo, na qual o efeito fiscal da amortização dos ágios está sendo aproveitado, numa tentativa de revelar a situação societária "antes e depois do filme", ou seja, da reorganização societária implementada;

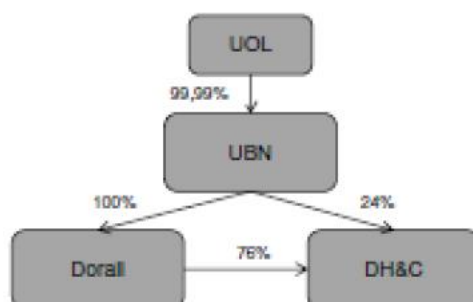
iii) neste sentido relatou os fatos desde a aquisição da Dorall Holding Ltda (DORALL), pela UOL em 05/03/2009, até a incorporação da DH&C pelo fiscalizado (DIVEO) em 30/04/2011, e a venda, pela DIVEO, de duas subsidiárias colombianas em 02/03/2012, momento em que a configuração final da estrutura societária se afirmou, com a UOL detendo 100% da fiscalizada e 99,99% da UBN Internet Ltda (UBN);

iv) o chamado ágio da DH&C foi formado em duas operações. Uma na aquisição de 100% da DORALL (que detinha 76% da DH&C) pela UOL em 05/03/2009 (ágio de R\$ 49.003.184,70), e o outro na aquisição dos restantes 24% do capital DH&C pela UBN (controlada da UOL), também em 05/03/2009 (ágio de R\$ 12.586.927,24). A seguir a ilustração gráfica desta etapa;

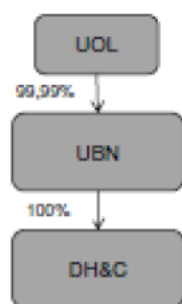


v) em 05/12/2009 a UOL aumentou capital na UBN com as cotas de capital que detinha na DORALL, de forma que a UBN passou a controlar diretamente 100% do

capital da DORALL, sendo que a UOL manteve o controle de 99,99% da UBN, como se vê no organograma abaixo:



vi) em 31/12/2009 a DORALL, que detinha diretamente 76% da DH&C, foi incorporada por esta, de sorte que a UBN passou a controlar diretamente 100% da DH&C, como se vê no organograma abaixo:



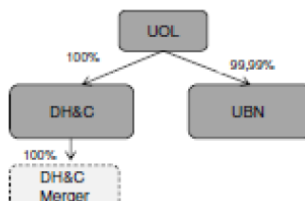
vii) na mesma data de 31/12/2009, "a UBN sofreu cisão parcial, na parcela que controlava a DH&C e a parte cindida foi incorporada pela própria DH&C, num processo de incorporação reversa parcial...", de forma que o ágio da DH&C, outrora registrado integralmente na UBN, passou a constar do ativo da própria DH&C, como se vê no organograma abaixo:



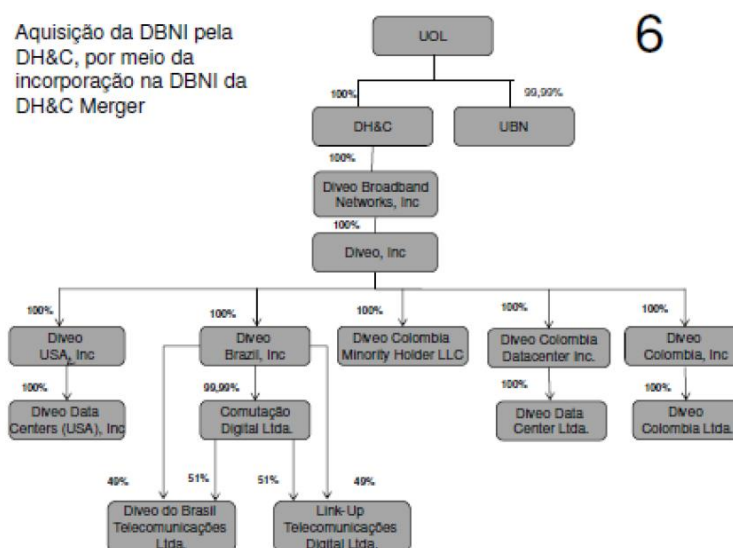
viii) já o chamado ágio da DBNI foi formado a partir da aquisição pela DH&C do grupo DBNI sediado no exterior, representado pelas ações da holding DIVEO BROADBAND NETWORKS, INC (DBNI), no valor de R\$ 712 milhões, através de contrato internacional assinado em 13/12/2010, nominado como "CONTRATO E PLANO DE INCORPORAÇÃO" (fls. 2.255/2.322, cuja tradução encontra-se no arquivo não paginável à fl. 66) entre a DH&C, a DBNI, a DH&C Merger Sub Inc (MERGER), demais empresas do grupo DBNI e a UOL, sendo que os recursos financeiros utilizados nesta operação vieram de subscrição de aumento de capital da UOL na própria DH&C, ocorrida em 27/12/2010, no montante de R\$ 746 milhões (fls. 2.363/2.373), e que gerou um ágio de R\$ 620 milhões;

ix) como atos societários preparatórios desta aquisição, citou a criação da MERGER em 23/11/2010 (fl. 2.254), empresa estrangeira subsidiária da DH&C nos Estados Unidos, e logo após, em 28/12/2010, a sua incorporação pela DBNI, ficando assim o organograma societário neste momento:

Criação da DH&C Merger



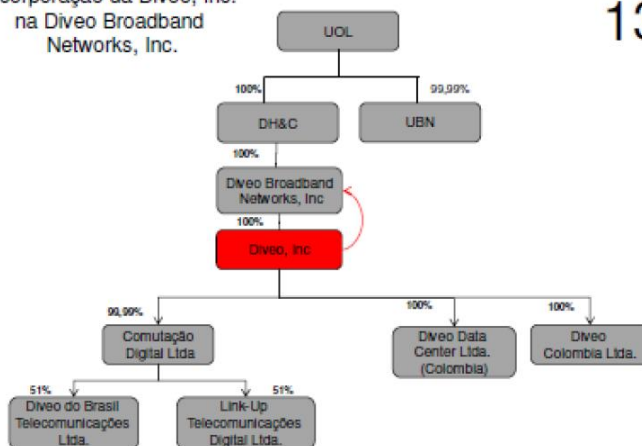
Aquisição da DBNI pela DH&C, por meio da incorporação na DBNI da DH&C Merger



6

x) em 31/03/2011 ocorreram diversas incorporações de empresas do grupo DBNI sediadas no exterior, por empresas do mesmo grupo, também sediadas no exterior, de sorte que a DBNI ficou com o controle direto da brasileira Comutação Digital Ltda (COMUTAÇÃO), e indireto da DIVEO, como se vê no organograma abaixo:

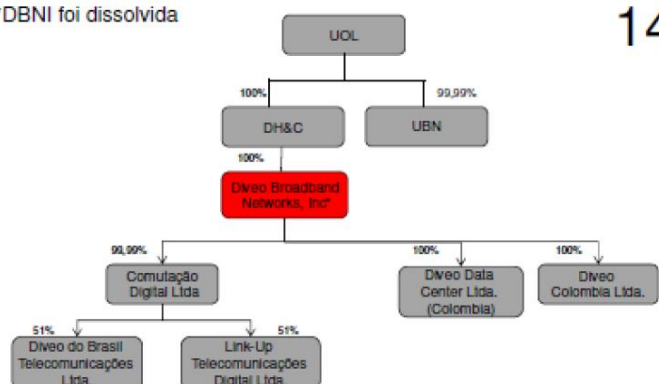
Incorporação da Diveo, Inc. na Diveo Broadband Networks, Inc.



13

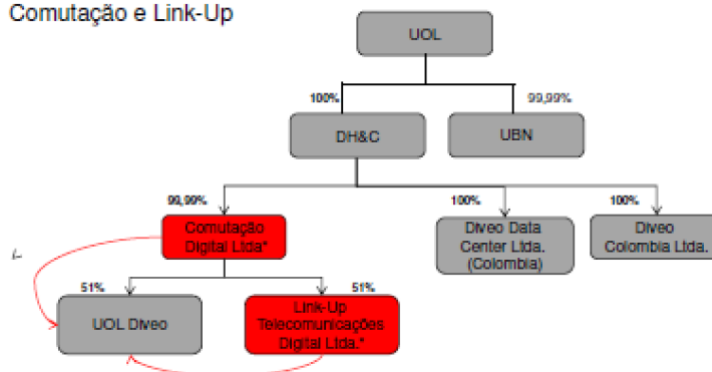
xi) ainda em 31/03/2011 a DBNI foi dissolvida, propiciando que a DH&C passasse a ter o controle direto da COMUTAÇÃO e indireto da DIVEO, como se vê no organograma abaixo:

*DBNI foi dissolvida



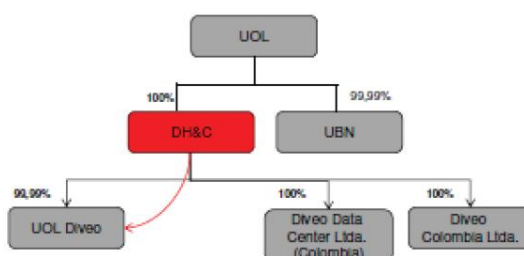
xii) em 28/04/2011 a fiscalizada altera seu nome para Uol Diveo S/A (nome atual), e um dia após, em 29/04/2011, incorpora a COMUTAÇÃO e a Link-Up Telecomunicações Digital Ltda (LINK-UP), como se vê no organograma abaixo:

*UOL Diveo incorpora Comutação e Link-Up



xiii) em 30/04/2011, um dia após as incorporações da COMUTAÇÃO e LINKUP, a fiscalizada incorpora reversamente a DH&C, passando a ter em seus registros contábeis os ágios "DH&C" e "DNBI", anteriormente registrados na DH&C, como se vê no organograma abaixo:

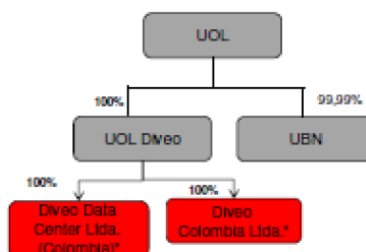
*UOL Diveo incorpora DH&C



xiv) finalizando as etapas desta reorganização societária, em 02/03/2012, a DIVEO vende as últimas subsidiárias estrangeiras do grupo DBNI, ficando a estrutura societária ao final do planejamento da seguinte forma:

* Empresas vendidas

17



Cenário atual

18



xv) no tocante aos requisitos indispensáveis para a dedutibilidade fiscal da amortização do ágio nos termos do art. 386 do então vigente RIR/99 (arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997), a autoridade fiscal elenca os seguintes: a) obrigatória extinção da participação societária (investimento) mediante "o "encontro" da participação societária adquirida e do ágio pago por tal participação em um mesmo patrimônio ("confusão patrimonial)"; b) a pessoa jurídica que absorver o patrimônio de outra nestas condições ainda "deve ter efetivamente suportado o ágio por ele registrado"; c) este ágio suportado e registrado deve "ter propósito negocial e substrato econômico a justificar a sua origem"; d) "deve também esse ágio ter como fundamento econômico a rentabilidade futura da controlada"; e) "o laudo que atesta esse fundamento econômico deve estar arquivado como comprovante da escrituração do ágio"; f) "por fim, a sua amortização deverá obedecer ao mínimo de 1/60 para cada mês do período de apuração";

xvi) a partir da enumeração dos requisitos legais acima, a fiscalização demonstra quais deles estiveram ausentes no caso concreto sob análise, como será visto a seguir, autorizando, portanto, a glosa fiscal da amortização do ágio;

xvii) inicia afirmando que não houve a "confusão patrimonial" de nenhum dos ágios registrados na fiscalizada com a incorporação da DH&C, ou seja, não vislumbrou a autoridade fiscal "o encontro num mesmo patrimônio dos ágios com os respectivos investimentos que lhes deram origem". Assevera ainda o auditor que " no caso de uma incorporação, para que o ágio registrado seja dedutível, nos termos do artigo 386 do RIR/99, deve a pessoa jurídica que efetivamente suportou o ágio pago na aquisição de um investimento incorporar esse

investimento. O ágio deve ser de fato pago por alguma das pessoas jurídicas que participam da incorporação, fusão ou cisão societária. Se assim não for, será impossível o ágio ir de encontro com o investimento que lhe deu causa";

xviii) no caso concreto afirma que "Com a incorporação da DH&C pela DIVEO, não houve o encontro num mesmo patrimônio, dos ágios pagos pela empresa UOL com a própria empresa UOL. Quem efetivamente adquiriu o grupo DBNI e, anteriormente a DH&C, não as incorporou";

xix) neste sentido sustenta a autoridade fiscal que para o primeiro ágio da DH&C, "quem de fato arcou com o pagamento do ágio da participação societária da Dorall, e DH&C foi a empresa UOL; mesmo com a transferência do referido ágio para a UBN (que foi cindida parcialmente e cuja parte cindida foi incorporada pela DH&C), essa "mais valia" nunca saiu do patrimônio de seu adquirente originário, a empresa UOL. Foi esta última que o suportou, ele não foi pago pela empresa incorporada parcialmente (UBN), nem pela incorporada (DH&C)";

xx) já para o segundo ágio pela aquisição da DBNI, sustenta a fiscalização que "quem de fato arcou com o pagamento do ágio da participação societária do grupo DBNI também foi a empresa UOL; mesmo com a transferência do referido ágio para a DH&C, essa "mais valia" nunca saiu do patrimônio do seu adquirente originário (UOL). Foi esta última que o suportou, ele não foi pago pela empresa incorporada (DH&C), tampouco pela incorporadora (DIVEO)";

xxi) informa que estas constatações são corroboradas por informações prestadas pela própria UOL, em sede de diligência fiscal na empresa, em que apresentou a situação contábil dos seus investimentos em 2009 e 2010, demonstrando à fl. 1.058 para o primeiro ágio DH&C "que os investimentos nas empresas DH&C e UBN continuaram existindo em 2009 e 2010, mesmo após as operações de cisão parcial da UBN e incorporação da parte cindida pela DH&C, o que comprova que ali não ocorreu nenhuma extinção de investimento, mas tão somente de seus reflexos", e à fl. 1.110 para o segundo ágio DBNI onde "podemos observar claramente que os investimentos que a empresa UOL dispunha na investida DH&C em 2010, foram mantidos na investida DIVEO (incorporadora da DH&C) nos anos subsequentes (2011, 2012 e 2013). As operações de aquisição do grupo DBNI pela DH&C, com as diversas incorporações das empresas do grupo e dissolução da DBNI até que quase todo o grupo tivesse sido absorvido pela DIVEO, ocorreram ao longo do AC 2011, conforme os organogramas inicialmente apresentados. Mas os valores dos investimentos permaneceram incólumes na UOL";

xxii) assevera que a venda das duas empresas colombianas do grupo DBNI a terceiros, ao final do processo de reorganização societária, é fato que esparcaria qualquer dúvida sobre a ausência da confusão patrimonial no caso sob análise, na medida que "Este fato contrapõe qualquer argumento na direção de que teria ocorrido extinção do investimento";

xxiii) a autoridade fiscal entende que as operações estruturadas em sequência, muitas das vezes implementadas em curto intervalo de tempo, sem o concurso de

qualquer evento externo que justificasse essa rapidez, bem como as incorporações reversas ocorridas, também maculam a legitimidade da dedução fiscal da amortização do ágio;

xxiv) pontuou que a primeira fase das operações (que produziu o ágio DH&C) teve duração inferior a um ano, e a segunda fase (que gerou o ágio DBNI) durou menos de cinco meses, tendo transcorrido entre Dez/2010 e Abr/2011. O período total da reorganização foi de apenas dois anos, o que "já denotava que elas faziam parte de uma sequência de etapas, encadeadas com as anteriores e a depender das posteriores, visando à busca de um fim determinado...";

xxv) nesta linha de raciocínio afirmou a autoridade fiscal que "No tocante ao primeiro ágio ("DH&C"), pudemos verificar, inicialmente, a criação de uma montagem artificial, para forçar a condição de dedutibilidade de ágio disposta no art. 386, ao utilizar nesta construção, uma empresa "veículo", neste caso, sua controlada UBN. Destarte, este é o motivo pelo qual a compra dos 24% restantes da DH&C não foi efetuada de modo direto pela UOL, e sim pela UBN. A intenção da empresa era de que, após a aquisição da DORALL, fosse efetuada sua incorporação na parte restante da DH&C, e a incorporação da parte cindida pela DH&C, de modo que o ágio da DH&C fosse "transferido" para ela mesmo..... Isto porque era de interesse da UOL que a UBN não fosse extinta". Lembra a fiscalização que "o ágio da operação ficou registrado todo o tempo na UOL e que na UBN apenas o seu reflexo foi contabilizado. Quando houve a cisão parcial da UBN com a incorporação da parte cindida pela DH&C não ocorreu a confusão patrimonial, mas tão somente o encontro do investimento com o reflexo do ágio, exatamente como no ágio "DBNI"";

xxvi) questionou a fiscalização o motivo pelo qual "não houve amortização do ágio "DH&C" na DHC no período entre as duas fases", tendo iniciado apenas em Abr/2011, concluindo " que a segunda fase já tinha sido engendrada quando da realização da primeira...". Em relação à DH&C afirma que "Na verdade a aquisição da DH&C era uma etapa desta operação, cuja finalidade era a de adquirir uma empresa "veículo" que pudesse ser utilizada para amortizar, também indevidamente, um ágio ainda maior";

xxvii) e este ágio maior "veio a ocorrer com a aquisição do grupo DBNI, menos de um ano depois, tendo a DH&C agora como intermediária ou "veículo" da transação entre a UOL e o grupo adquirido. Este fato pode ser comprovado quando o UOL efetuou o aumento de capital na DH&C para a operação de compra no dia seguinte, ou seja, a DH&C foi apenas um canal de trânsito por onde passaram os recursos da UOL em tempo recorde";

xxviii) fechando o círculo do planejamento "Menos de cinco meses depois, houve a incorporação das empresas do grupo na DH&C, que finalmente foi absorvida na DIVEO num processo de incorporação reversa, carregando os ágios "DH&C" e "DBNI", ou melhor, seus reflexos para dentro desta última";

xxix) após toda a análise acima a autoridade fiscal assim definiu os fatos verdadeiramente ocorridos: "Uma mega operação que tinha por fim, declaradamente, adquirir novas empresas ao grupo UOL, mas que visava atingir determinados resultados ocultos. Um mero mecanismo pelo qual se aproveitou de operações de reestruturação societária, como disfarce para se encobrir um objetivo real, objeto do qual fora a realização de um plano preconcebido, e não simplesmente a reorganização de um grupo", ou seja, "o propósito negocial do ágio decorrente da compra da participação societária do grupo DBNI se constitui no grande interesse da UOL de expandir suas atividades no Brasil por meio da aquisição de empresas de tecnologia. O interesse no patrimônio tangível e intangível destas empresas teria justificado, assim, o pagamento da "mais valia" pela UOL";

xxx) sustenta a fiscalização em relação ao ágio DBNI que "A transferência de riquezas que deu origem ao ágio relacionado à participação sobre as empresas de tecnologia ocorreu de fato entre as empresas da UOL e os antigos sócios do grupo DBNI....Com isso, mostra-se que o ágio registrado pela DIVEO com a incorporação da DH&C apresenta seus fundamentos de existência, validade e eficácia relacionados intrinsecamente à operação societária realizada pela empresa UOL quando da aquisição da participação societária do grupo DBNI. Foi esta empresa que teve um propósito negocial ao pagamento do ágio, e quem de fato despendeu riquezas para a sua aquisição." Continua o relato afirmando que "Da criação deste ágio não participaram em nenhum momento, nenhuma das empresas envolvidas na operação societária que deu ensejo à dedução de sua amortização. Nem a DIVEO, nem a DH&C arcaram de fato com o pagamento da "mais valia" registrada, assim como sequer possuíam propósito negocial ao seu registro";

xxxi) em relação ao ágio DH&C sustenta a fiscalização que "Aqui, igualmente, temos a empresa UOL como sendo a real adquirente da DH&C. Nem a UOL, nem a própria DH&C efetuaram o pagamento do ágio registrado";

xxxii) neste diapasão, em relação a todo o processo de planejamento tributário, conclui a autoridade fiscal que "ante os pontos aqui expostos, demonstra-se que nem o ágio registrado na DH&C com a incorporação da parte cindida da UOL, tampouco o ágio registrado na DIVEO com a incorporação da DH&C satisfazem as condições de dedutibilidade fiscal previstas no artigo 386 do RIR/99, pois, em face dessa incorporação, não há a "confusão patrimonial" entre os ágios pagos na aquisição dos investimentos e seus respectivos investimentos, elemento essencial para o aproveitamento da dedutibilidade tributária";

xxxiii) neste ponto a fiscalização faz uma importante afirmação, quando destaca "que a única possibilidade de o ágio decorrente da aquisição da participação societária da DIVEO ser dedutível ocorreria caso essa "mais valia" encontrasse a própria DIVEO. E como poderia ocorrer essa possibilidade? Caso a empresa UOL

tivesse incorporado a DIVEO. Analogamente, para o ágio "DH&C" a UOL teria de ter incorporado a DH&C, ou ainda, "vice versa";

xxxiv) explicou ainda que "O encontro patrimonial proporcionado pela incorporação da DH&C pela DIVEO ocorreu apenas entre as quotas da DIVEO e o "reflexo contábil" do ágio pago sobre essa participação societária pela empresa UOL". Tanto isso é verdade que "A participação societária que a DH&C possuía em face do ágio (pago originalmente pela UOL) decorrente do grupo DBNI foi extinta com a incorporação realizada. Contudo, lá no patrimônio da empresa UOL, esse mesmo ágio permaneceu intocável, travestido na participação societária da DH&C", concluindo seu raciocínio no sentido que "não havendo extinção do investimento, não há que se falar em dedução da despesa da amortização do ágio pago na sua aquisição";

xxxv) afirma a fiscalização, em resumo, que o atual ágio registrado na DIVEO não foi suportado nem por ela (na qualidade de incorporadora) e nem pela DH&C (na condição de incorporada), de forma que sua amortização não é dedutível nos termos da legislação, e com isso, rechaça a tentativa do planejamento efetuado de transferir o ágio pago pela UOL, para outras empresas do grupo, pontuando que "A intenção do legislador ao permitir a dedução da despesa com amortização do ágio oriundo da aquisição de uma participação societária foi beneficiar o real adquirente de uma participação societária, não transformar o potencial direito à dedução dessa despesa em uma "moeda" que pudesse ser transferida a quem o seu detentor quisesse";

xxxvi) continua argumentando que se a transferência do ágio nos moldes pretendidos pelo grupo UOL fosse admitida pelo direito, com a transferência do ágio a outra empresa não acarretando no cancelando do registro do ágio "no patrimônio de quem o efetivamente pagou", ocorreria uma situação no mínimo esdrúxula, em que mais de uma pessoa jurídica poderia se candidatar a amortizar o mesmo ágio, uma vez que "tanto o "ágio real" como o seu "reflexo contábil" poderiam ser amortizados a qualquer tempo, a depender, lógico, do cumprimento dos requisitos formais estipulados pela legislação. No caso concreto, como o ágio pago sobre as quotas da DIVEO nunca saiu do patrimônio da empresa UOL (ágio real), mesmo após a amortização do "reflexo contábil" desse ágio pela DIVEO após a incorporação da DH&C, nada impediria que esse "ágio real" fosse posteriormente amortizado pela UOL, por exemplo, com a eventual incorporação da DIVEO pela mesma";

(...)

xxxviii) um dos elementos presentes no processo e citado no TVF diz respeito às notas explicativas da administração da DIVEO às demonstrações financeiras em 31 de dezembro de 2011 (fls. 2.374/2.376), especialmente as notas nº 11 e 12, nas quais o valor total do ágio na aquisição da DBNI tratado fiscalmente pela fiscalizada como de rentabilidade futura, de R\$ 620.994 mil, foi decomposto em razão dos seus verdadeiros fundamentos econômicos, ao menos na data das

demonstrações financeiras publicadas (31/12/2011), de forma que a parcela de R\$ 60.593 mil foi atribuída à marca, R\$ 158.361 mil ao fundo de comércio, R\$ 36.785 mil ao valor justo atribuído ao imobilizado, e apenas a diferença (chamada pela doutrina contábil em geral de ágio residual em uma aquisição), de R\$ 365.255 mil, como ágio por rentabilidade futura, internacionalmente conhecido como "goodwill";

xxxix) a fiscalização considerou que a atração de todo o ágio pago pela DBNI como sendo de rentabilidade futura representou ação consciente e deliberada do sujeito passivo, exclusivamente para propiciar maior economia fiscal, tendo assim se manifestado: "Não houve aqui simples erro de interpretação da fiscalizada. Não se trata de pessoa com escassos conhecimentos contábeis ou jurídicos. A escolha de um fundamento econômico para o ágio, sem que haja base legal ou mesmo doutrinária para tanto, reflete o intuito evidente de fraudar, pois não é cabível a dúvida – ainda que se admitisse desconhecimento técnico (o que não se admite no caso) – de que, em havendo uma alínea específica e clara na lei tributária determinando a classificação dos intangíveis em fundamento próprio, a fiscalizada adotasse uma classificação diversa e a ela, evidente e comodamente, favorável.";

xl) informa a fiscalização que curiosamente, e sem explicação aparente, a impugnante "para o ágio "DH&C", a empresa havia deduzido o valor do fundo de comércio do valor total do ágio pago, conforme demonstrado na planilha "Composição ágio e Pagamentos DHC.xls" às fls. No entanto, não o fez com relação ao ágio "DBNI", razão pela qual esta Fiscalização intimou a empresa a se manifestar com relação à adoção de tratativas distintas para cada ágio (fls. 1034 a 1036)". Conclui neste ponto que essa mudança de comportamento do tratamento do ágio DBNI em relação ao ágio DH&C, "vem a corroborar ainda mais sua má-fé no caso em tela";

xli) em relação à multa de ofício a autoridade achou por bem qualificá-la, no percentual de 150%, por julgar presente no caso concreto o dolo inequívoco do impugnante, e também do seu controlador e administradores. Alegou a fiscalização que o sujeito passivo tentou ao máximo "ocultar as constatações da ação fiscal, seja com relação à ausência de confusão patrimonial nos dois casos de ágio e da utilização de empresas veículo para lograr suas finalidades";

xlii) afirmou que houve simulação nos atos praticados pelo grupo UOL durante o processo de reorganização societária implementada, nos seguintes termos: "A utilização de empresas veículo, quando da aquisição das empresas DH&C e do grupo DBNI e transferências de ágio geraram o entendimento e a convicção de que, nos casos analisados, teria havido simulações";

xliii) entendeu a autoridade fiscal que no caso concreto foi possível identificar a ocorrência de pluralidade de sujeitos passivos, motivo pelo qual responsabilizou solidariamente pelo crédito tributário a UOL, nos termos do inciso I, do artigo 124 do CTN, vez que "evidenciou-se o conluio entre a fiscalizada DIVEO e a sua

controladora UOL. Todo o processo da reestruturação societária foi orquestrado por esta última, desde a aquisição da empresa DH&C e do grupo DBNI, bem como todas as operações engendradas para amortizar indevidamente os ágios pagos nas aquisições. Destarte, a UOL responde solidariamente pelo crédito tributário constituído no presente processo, nos termos do art. 124, inciso I";

xliv) também elencou como responsáveis solidários as pessoas físicas qualificadas como diretores e administradores da DIVEO, tendo lavrado os competentes termos de sujeição passiva solidária, sendo " aplicável ao caso, o artigo 135, III, do CTN em face dos diretores e conselheiros da fiscalizada serem responsáveis por atos praticados com infração de lei ou excesso de poderes, porquanto criaram condições artificiais para justificar as amortizações indevidas pela interessada, de ágios que não poderiam ser amortizados";

xlvi) sobre a eleição dos administradores para integrar o polo passivo como responsáveis, informa o auditor que nos termos do que orienta o Parecer PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009, "O ato ilícito ensejador da responsabilidade tributária do administrador pode ser tanto culposo quanto doloso, mas tanto um quanto outro satisfaz a hipótese do artigo 135 do CTN";

xlvi) sobre os atos ilícitos cometidos pelo diretor presidente da DIVEO (ROGILDO), e pelas demais pessoas físicas diretores e representantes da DIVEO (MARCELO, VAGNER e MIGUEL), destaca a auditor que "No caso em questão, as razões determinantes para a atribuição da sujeição passiva dos diretores relacionados anteriormente, se basearam particularmente na comprovação de sua participação direta, nos negócios societários adstritos aos ágios transacionados.", afirmando que "De acordo com a análise da documentação anexada ao presente processo, verifica-se que os administradores identificados acima participaram efetivamente na reorganização societária aqui analisada", vez que detinham "pleno domínio funcional dos fatos adstritos aos negócios societários, bem assim dos efeitos tributários que seriam decorrentes da execução dos ilícitos derivados de atos praticados com simulação";

xlvii) lançou a multa isolada pela insuficiência do recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL, apuradas em balancetes de suspensão ou redução, nos termos do inciso II, alínea b, do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 (com a redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488/2007), nos meses dos anos calendário 2013 e 2014, a partir da glosa dos valores amortizados do ágio, defendendo que a multa isolada é autônoma e independente da multa de ofício;

(...)

DA IMPUGNAÇÃO DA DIVEO

Cientificado dos AI em 18/09/2018 (fls.2.582/2.584), o sujeito passivo apresentou Impugnação (fls.2.627/2.704) em 17/10/2018 (fl. 2.624). As principais alegações da defesa são, em síntese, as seguintes:

i) preambularmente sustenta que "a Administração tributária jamais emitiu ato declaratório ou instrução normativa esclarecendo sua posição acerca de quais seriam os requisitos indispensáveis à validação do ágio pago em uma aquisição de participação societária e tampouco sua amortização, na forma do art. 7º, da Lei n. 9532, de 10.12.1997". Igualmente informa "que figuras como a do "real adquirente" ou "adquirente original", ou mesmo a de "confusão patrimonial", no sentido que foi dado pela autuação em questão, são fruto da jurisprudência restritiva do CARF, a qual começou a se firmar em 2016, nas decisões da 1ª Turma da CSRF, e que até hoje não se pacificou, havendo ainda decisões que não seguem esses conceitos";

ii) ainda em caráter preambular, informa que anteriormente havia sido submetido a ação fiscal "que tinha como objeto amortizações fiscais dos mesmos ágios, mas em período diverso (ano-calendário 2011), tendo a fiscalização concluído, nesse caso, pela inexistência de qualquer ofensa aos arts. 7º e 8º, da Lei n. 9532 (doc. 03)";

(...)

iv) em caráter subsidiário da preliminar acima, o impugnante defende, ao menos, a extinção parcial do crédito tributário que foi calculado baseado na glosa das amortizações do ágio no ano calendário 2012, em estrita observância da decadência operada pelo parágrafo 4º, do artigo 150 do CTN, uma vez que tomou ciência do lançamento em 18/09/2018;

v) no mérito a defesa sustenta, inicialmente, que as deduções fiscais dos ágios, objeto deste procedimento fiscal que culminou com a lavratura dos AI, estão regidas pela disciplina contida na Lei nº 9.532/1997, não se lhes aplicando as normas introduzidas pela Lei nº 12.973/2014, resultante da conversão da MP nº 627/2013 em lei, isto porque "as novas regras contábeis, introduzidas no ordenamento jurídico pela Lei n. 11638, de 28.12.2007, e pelos arts. 37 e 38 da Lei nº. 11.941, de 27.5.2009, não podem influenciar a apuração do lucro real e da base de cálculo da CSL, que estava, à época dos fatos, no Regime Tributário de Transição ("RTT"), disciplinado pela Instrução Normativa RFB n. 949, de 16.5.2009";

vi) neste diapasão teceu comentários sobre o regime geral do ágio sob a égide da legislação anterior à da Lei nº 12.973/2014, que segundo o seu entendimento era a aplicável ao caso concreto, notadamente da Lei nº 9.532/1997 (artigos 7º e 8º) e do Decreto-Lei nº 1.598/1977 (artigos 20 e 21), concluindo, neste ponto, que somente a partir da vigência da nova legislação - que veio para criar a convergência da contabilidade brasileira aos padrões internacionais do IRFS - é que "os antigos ágios e deságios deixaram de existir, e o preço de aquisição passou a ser alocado, primeiramente, ao valor justo dos ativos e passivos identificáveis adquiridos (mais ou menos-valia de ativos) e, residualmente, à rentabilidade futura (goodwill)", e por consequência, "não pode o aplicador da lei dela se valer para interpretar fatos pretéritos à sua vigência";

vii) a partir destes comentários apresentou contraponto a algumas das afirmações fiscais que embasaram o lançamento, tais como quando asseverou que "os conceitos jurídicos de ágio e de deságio, no período posterior à entrada em vigor da Lei n.º 11.638, de 27.12.2007 até a edição da Lei n.º 12.973, não guardavam identidade com os conceitos dessas figuras no âmbito da ciência contábil". Neste sentido alegou que o ágio nos termos do Decreto-Lei nº 1.598/1977 correspondia à "diferença entre o custo de um investimento sujeito ao MEP e o valor patrimonial contábil do mesmo", ao passo que "Diversamente, após a entrada em vigor da Lei n.º 11.638, os conceitos contábeis de tais institutos passaram a partir de grandezas diversas, correspondendo à diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor justo dos ativos e passivos adquiridos (incluindo ativos intangíveis identificáveis), contabilizados ou não nas demonstrações financeiras da entidade investida";

viii) também contrapondo "o argumento da fiscalização, no sentido de que a dedução fiscal do ágio somente seria possível no caso de "confusão patrimonial", a dita sinergia, entendida como o encontro do patrimônio das sociedades adquiridas com ágio e o patrimônio da "adquirente original" ou "real adquirente", defende o impugnante que "O que a lei requer, efetivamente, é a reunião, em um mesmo patrimônio, do ágio com as receitas que o justificaram, a fim de haver o devido emparelhamento", e contesta a afirmação fiscal de que o "real adquirente" tanto da DH&C, quanto da DBNI, incluindo neste contexto os ágios pagos nas aquisições, seria a UOL, ao invés da UBN e DH&C, respectivamente;

ix) neste sentido argumenta a defesa que "A lei não exige a "confusão patrimonial" como entendida pelo Sr. AFRFB, isto é, como o encontro, via incorporação, fusão, ou cisão, do patrimônio da "investidora original" ou "real adquirente" com o patrimônio da sociedade cujas ações foram adquiridas com ágio, com a consequente "extinção do investimento". O que a lei exige é, apenas a união patrimonial do ágio com o seu fundamento econômico (critério material), não havendo qualquer exigência de ordem pessoal quanto aos patrimônios envolvidos";

x) assevera, outrossim, que "os ágios DH&C e DNBI decorreram de aquisições realizadas entre partes independentes em transações não forçadas, com alteração do controle e efetivo pagamento do preço, em dinheiro", além do que "as aquisições de participações com ágio e as operações societárias subsequentes foram todas realizadas às claras, com cumprimento de todas as normas pertinentes, com evidente propósito negocial, sem a utilização de sociedades sem substância ou de curta duração e sem ter gerado qualquer lesão ao erário";

xi) o impugnante, contestando ponto levantado pela fiscalização, argumenta que não havia qualquer ordem legal de prioridade entre as categorias de fundamentação econômica dos ágios e deságios, ao menos até a Lei nº 12.973, e

que por este motivo "não poderia ter questionado a fundamentação econômica do ágio amortizado pela Impugnante";

xii) nesta seara afirmou que a autoridade fiscal não apontou qualquer vício ou erro nos laudos técnicos preparados por terceiros independentes "que pudesse comprometer a sua idoneidade para comprovação da fundamentação econômica do sobrepreço pago nas aquisições realizadas", tendo se limitado a "defender, ao arrepio da legislação tributária, com base em argumentos extraídos da doutrina contábil, a existência de uma ordem mandatória para a alocação do ágio, que deveria ser atribuído, primeiramente, ao "fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas (alínea 'c') e ao "valor de mercado de bens do ativo" (alínea 'a') para apenas depois poder ser atribuído, no que sobejar, à "rentabilidade futura" da sociedade investida (alínea 'b', todos do art. 20 do Decreto-lei n. 1598)";

xiii) neste contexto assevera que os ágios DH&C e DBNI, em sua integridade, foram pagos sob o fundamento da rentabilidade futura das investidas, como demonstram os "laudos de avaliação elaborados por terceiros independentes e arquivados como comprovante da escrituração", baseados no método do fluxo de caixa descontado, e que essa escolha lhe era permitida pelo parágrafo 2º, do artigo 20 do DL 1598, vez que "a alocação do ágio ou deságio dependia da consideração do motivo determinante ou propósito negocial do agente no momento da aquisição do investimento", sendo que nas aquisições sob foco a razão primordial para o pagamento dos ágios foi mesmo a intenção de explorar a capacidade de geração de lucros das empresas adquiridas (DH&C e DBNI);

xiv) reafirma que "a identificação do fundamento econômico do ágio ou deságio era um ato de qualificação jurídica, que decorria de opção do contribuinte, à luz da motivação específica do negócio. Essa opção, decerto, devia guardar correspondência com a realidade, cabendo ao contribuinte demonstrar, diante das circunstâncias concretas e da respectiva documentação, a presença do motivo invocado para justificar a configuração do ágio ou do deságio". Em decorrência, até concorda com a afirmação fiscal de que o ato de escolha do fundamento econômico do ágio não pode se basear em mero voluntarismo do contribuinte, mas adverte que a escolha não deixa de ser uma opção do mesmo, que, no entanto, deve ser condizente com a razão econômica preponderante que envolveu a aquisição;

xv) em relação à acusação fiscal de uso de empresas veículo na reorganização societária, o impugnante alega tratar-se de um dos caminhos hábeis que o contribuinte dispõe para adquirir a participação societária desejada e/ou amortizar ágio legítimo, apesar de reconhecer que a recente jurisprudência da 1ª Turma da CSRF caminha no sentido contrário. Afirma, outrossim, que a legislação não proíbe a utilização de empresa veículo, na seguinte dicção: "Verifica-se, pois, não haver na lei a aludida exigência de que o ágio seja aproveitado pela "adquirente real" ou que não possa haver a utilização de "empresa veículo", seja

para a aquisição do investimento ou para a transferência do ágio após a aquisição";

xvi) concluindo este ponto, assevera que a legislação exige "é que haja a reunião, em um único patrimônio, do ágio e com as receitas que justificaram o seu registro, hipótese na qual as amortizações do ágio passam a ser dedutíveis. Mais do que isso, a Lei n.º 9.532 permite que a reunião dos patrimônios se dê por variadas formas (fusão, cisão e incorporação, inclusive reversa), sem exigir a extinção do investimento ou do "ágio real"". Sendo assim, "a desconsideração das operações praticadas em razão da suposta utilização de uma "empresa veículo" ou "transferência de ágio", com o objetivo de que a própria empresa investida pudesse amortizar os ágios, não pode prevalecer, eis que a lei efetivamente não autoriza esse tipo de situação";

xvii) de qualquer modo, afirma o impugnante que "A alegada utilização, no caso, de "empresa-veículo" não altera em nada a situação fática encontrada nos autos, qual seja, a aquisição efetiva, entre partes independentes, com ágio e efetivo desembolso de recursos, da DH&C e da DBNI, devendo a amortização do ágio ser reconhecida, mesmo que, por suposto, não tenha havido a "confusão patrimonial" da investida com a "adquirente real", o que não é exigido pela lei";

(...)

xix) rebate a acusação fiscal de que a UOL seria a real adquirente dos investimentos na DH&C e DNBI, sustentando que o aumento de capital feito pela UOL na DH&C, por ocasião da compra da DNBI, é negócio jurídico autônomo e que o recurso ingressado na DH&C a este título é legalmente de sua titularidade a partir de então. Quanto ao ágio pago pela UBN na aquisição de 24% da DH&C, a defesa alega que o Fisco apenas mencionou uma única vez no TVF um aporte de capital da UOL na UBN para que esta fizesse a compra, mas nem sequer indicou "quando ou como" teria ocorrido o aumento de capital, "sem trazer qualquer esclarecimento acerca de como ele poderia ser invocado para dizer que a UOL, e não a UBN, seria a "adquirente real" da participação na DH&C";

xx) não bastassem esses argumentos, o impugnante defende que "Não cabe, tampouco, às autoridades fiscais desconsiderarem as transações efetuadas por UBN e DH&C, atribuindo-as à UOL, visto que a lei brasileira segrega a pessoa jurídica do sócio e de sua investida, em matéria tributária";

xxi) ainda rebatendo o argumento da fiscalização de "transferência indevida de ágio" pondera o sujeito passivo que, tanto a incorporação da DORALL pela UBN, quanto a cisão parcial da UBN "com a versão do investimento na DH&C na própria DH&C....são atos de sucessão universal, nos termos dos arts. 223, 227 e 229, da Lei n. 6404, não se podendo dizer que, a partir delas, teria havido "transferência de ágio", ou que a pessoa jurídica delas resultante não seria o "adquirente real" da participação societária adquirida com ágio", afirmando que "A partir do momento da incorporação, pela DH&C, da sociedade que resultou da cisão parcial

da UBN, todas as condições legais para a amortização do ágio estavam cumpridas";

xxii) contesta a afirmação fiscal de que a UBN teria agido como empresa-veículo na aquisição da DH&C, com o objetivo de transferir para a DH&C o ágio de si mesma, pois a UBN era empresa holding do grupo e legalmente tinha como atividade social precípua a participação em outras sociedades. Revelou que a escolha da UBN para adquirir o investimento da DH&C tinha propósito negocial e mostrou-se estrategicamente mais adequada, pois sendo a UBN uma sociedade limitada facilitaria a aprovação da operação societária de incorporação que se seguiria, vez que, fosse a UOL ao invés da UBN como queria a fiscalização, a natureza de companhia aberta daquela, aliada ao nível de pulverização do seu capital, traria muitas dificuldades para a aprovação da operação, além do que "evitou alterações ao quadro societário da UOL decorrentes de uma eventual incorporação que a envolvesse, ou, de outra forma, a sua extinção, a qual era obviamente indesejada, em se tratando de uma das maiores sociedades de conteúdo e serviços de internet do Brasil, com mais de 20 anos de atuação no mercado nacional", e também "evitou a miscigenação, em uma mesma sociedade, das atividades de tecnologia de informação realizadas pela DH&C e as atividades de internet da UOL, o que seria indesejado do ponto de vista da especialização das componentes do grupo como um dos fatores de sua eficiência econômica";

xxiii) igualmente contesta a narrativa fiscal de que a DH&C foi utilizada como empresa-veículo na aquisição da DBNI, pois "tratando-se de uma sociedade operacional, com longa vida dedicada à atividade de outsourcing de tecnologia da informação - a mesma atividade, destaque-se, da DBNI, por ela adquirida", sendo "essa identidade de objeto, no contexto do projeto de reestruturação do grupo UOL, que buscava expandir os seus investimentos em tecnologia da informação, é que justifica que a aquisição e a incorporação da DBNI pela DH&C, e não pela UOL, como gostaria o Sr. AFRFB. Evidentemente, a segmentação de atividades em entidades distintas é prática comum dos grupos empresariais, na busca da otimização de seus recursos por meio da especialização, não sendo possível daí extrair qualquer indício de simulação";

xxiv) conclui este ponto afirmando "que a DH&C era uma entidade com substância econômica e função definida no contexto do grupo UOL, e não um mero artifício negocial utilizado para o aproveitamento fiscal do ágio gerado na aquisição do grupo DBNI", e que a partir da incorporação da DH&C pela DIVEO em 30/04/2011, foram atendidos os pressupostos legais para a amortização do ágio DBNI, com a união (na DIVEO) do ágio pago "com as receitas das sociedades brasileiras do grupo DNBI, a qual havia fundamentado o sobrepreço incorrido na sua aquisição";

xxv) em relação ao questionamento fiscal de que a alienação de empresas colombianas do grupo DNBI teria sido uma demonstração da falta da "confusão patrimonial" na incorporação da DH&C pela DNBI, contesta alegando que o ágio

pago na aquisição do grupo DNBI foi "integralmente fundamentado na operação do grupo no Brasil (sociedades Diveo do Brasil Telecomunicações Ltda. e Link-up Telecomunicações Digital Ltda.), o que, de resto, foi demonstrado no laudo de avaliação preparado pela Deloitte à época da aquisição, o qual foi devidamente apresentado à fiscalização";

xxvi) questiona a acusação fiscal de ter ocorrido simulação nas operações, pois "no presente caso, deve-se verificar que o conjunto de atos praticados tinha objetivos bastante claros, que foram conseguidos, e que o resultado do conjunto desses atos não foi desfeito", e também "porque as partes queriam efetivamente os resultados finais, obtidos através do conjunto, e sem deixar de observar a causa jurídica de cada um deles". Nesta linha reafirma que os objetivos das transações realizadas era "obter a propriedade de investimentos no setor de tecnologia da informação e de segregá-los em uma entidade separada, na busca de uma estrutura mais simples e eficiente", e que isto foi conseguido;

xxvii) nesta seara da discussão sobre a simulação, ressalta "que a inexistência de simulação, no caso, repercute não apenas no mérito propriamente dito da acusação fiscal, mas na qualificação da multa e na definição da regra aplicável para a contagem do prazo decadencial do direito do Fisco de lançar diferenças eventualmente não recolhidas, que deverá ser, no caso e pelas razões expostas, o art. 150, parágrafo 4º, do CTN, e não o art. 173, inciso I, do mesmo dispositivo legal";

xxviii) em relação à alegada ausência de propósito negocial, defende a autuada que a intenção das aquisições e reestruturação societária que se seguiu não foi unicamente gerar despesa dedutível com a amortização do ágio, mas visou "à aquisição de novos investimentos produtivos ao grupo, em um segmento de atuação que trazia boas perspectivas de rentabilidade à época, com a sua incorporação em uma estrutura final simples e eficiente, com redução de custos e repartição dos ativos entre as entidades com maior especialização para a sua utilização";

xxix) como ilustração deste propósito negocial de expansão das atividades do grupo UOL, relaciona diversas aquisições de investimentos em empresas também atuantes no ramo de tecnologia da informação e posteriores aos casos objetos da fiscalização, que "eliminam qualquer possibilidade de dúvida acerca da intenção do Grupo UOL de ampliar os seus investimentos nesse ramo de atuação, e de concentrar esses investimentos na UOL DIVEO, como forma de otimização da estrutura do grupo";

(...)

xxxi) alega a improcedência da qualificação da multa, quer porque sustenta não ter ocorrido o dolo na situação dos autos, mas apenas divergência de interpretação dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, comprovado por ter praticado "atos submetidos à mais ampla e aberta apreciação de quem tivesse interesse, inclusive do fisco...o qual não foi induzido a erro e não teve qualquer

obstáculo ao pleno conhecimento dos fatos", quer porque a suposta conduta dolosa nunca foi objeto de proibição expressa por qualquer ato normativo do Fisco, quer porque a jurisprudência administrativa dominante à época dos fatos era no sentido de admitir a amortização do ágio em situações concretas semelhantes em que fica comprovado "o efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive o ágio, e a realização das operações originais entre partes não ligadas", citando diversos acórdãos tanto do CARF, como de DRJ, e que este fato revela a controvérsia existente na doutrina e na jurisprudência sobre esta temática do ágio, ensejando a aplicação do artigo 112 do CTN, que "prescreve a interpretação mais favorável para a imposição de penalidades quando houver dúvida quanto à capitulação legal do fato, à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos, à autoria, imputabilidade ou punibilidade, à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação". Também alega a seu favor o fato da fiscalização da própria RFB ter concluído procedimento fiscal, pouco antes do início deste, "que tinha como objeto amortizações fiscais dos mesmos ágios, mas em período diverso (ano-calendário 2011), tendo a fiscalização concluído, neste caso, pela inexistência de qualquer ofensa aos arts. 7º e 8º, da Lei n.º 9.532 (doc. 3)";

xxxii) alega também, caso venha a ser mantido o crédito tributário discutido, o descabimento da multa isolada pela suposta falta de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL em concomitância com a multa de ofício, pois a melhor interpretação do inciso II, do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, é mesmo aquela manifestada em um RE do STJ, pela qual "As multas isoladas limitam-se aos casos em que não possam ser exigidas concomitantemente com o valor total do tributo devido";

(...)

DA IMPUGNAÇÃO DO RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO UOL

(...)

DA IMPUGNAÇÃO DO RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO ROGILDO

(...)

DA IMPUGNAÇÃO DO RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO MARCELO

(...)

DA IMPUGNAÇÃO DO RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO VAGNER

(...)

DA IMPUGNAÇÃO DO RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO MIGUEL

(...)

Quando do julgamento pela DRJ, a decisão restou assim ementada:

(...)

A decisão de primeira instância manteve, em síntese, o lançamento efetuado pela fiscalização na sua íntegra, reduzindo o seu valor apenas na medida da compensação do prejuízo fiscal e bases de cálculo negativas de CSLL de períodos anteriores, com a consequente redução proporcional da multa isolada aplicada por insuficiência no recolhimento das estimativas. A DRJ também cancelou a multa regulamentar prevista no artigo 968 do RIR/99, parte esta da autuação que não mais se encontra em litígio.

O acórdão recorrido, além de negar provimento ao recurso de ofício, confirmando a possibilidade de compensação do prejuízo fiscal e bases de cálculo negativas de CSLL de períodos anteriores, e de permitir a dedução dos valores do PAT da base do IRPJ (questões estas não mais em litígio no presente momento), decidiu ainda pelo afastamento da responsabilidade tributária imputada à pessoa jurídica UOL (Universo Online S/A) e às pessoas físicas arroladas (dirigentes), e pela redução da multa aplicada ao percentual de 75%, o que também ensejou o reconhecimento da decadência com relação ao ano calendário de 2012, nos termos da ementa ao norte transcrita. Restaram mantidas, nos termos do voto vencedor, a glosa de amortização dos ágios para os anos calendários de 2013 e 2014, e as multas isoladas sobre as estimativas não recolhidas.

O acórdão foi objeto de embargos pelo contribuinte, os quais foram rejeitados, ante a inexistência dos vícios nele apontados,

RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

Cientificada, a PGFN apresentou Recurso Especial (fls. 4002-4031) em que suscita divergência entre o acórdão recorrido e decisões de outra Turma em relação à matéria ***multa de ofício qualificada***, requerendo que, como decorrência lógica do restabelecimento da multa de ofício qualificada, seja também afastada a decadência referente ao ano calendário de 2012, bem assim seja restabelecida a responsabilidade solidária dos administradores/diretores, nos termos do art. 135, III, do CTN, em razão do reconhecimento do dolo.

O Despacho de Admissibilidade de fls. 4035-4056 deu seguimento ao Apelo da Fazenda Nacional, nos seguintes termos:

a) Assim estabeleceu o recorrido quanto ao tema de qualificação da multa:

(...)

Assim, tendo que 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.

Apesar do bem fundamentado TVF onde se justifica a aplicação da multa e a eventual conduta dolosa da contribuinte, vejo a questão sob um outro prisma. Vejo uma situação em que houve uma reorganização societária, uma aquisição de grandes empresas e a recorrente tentando fazer a

operação da forma menos onerosa, o que de per si, não justifica a aplicação da multa qualificada, ao contrário da visão fiscal, conforme abaixo:

Não outra que a de tentar ocultar as constatações da ação fiscal, seja com relação à ausência de confusão patrimonial nos dois casos de ágio e da utilização de empresas veículo para lograr suas finalidades.

Entretanto, apesar de a fiscalização entender que houve a intenção da fraude e que o dolo restou claro, não concordo que houve a prática de atos jurídicos com quaisquer desses vícios.

Ao contrário, **os atos societários estão devidamente registrados, os fatos relevantes devidamente noticiados, e a contabilidade da empresa realizada da forma que ela entendeu estar correta.** (grifos não presentes no original).

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.

Vale dizer, não é toda e qualquer hipótese de falta de pagamento, etc. ou operação societária complexa, prevista no inciso I que vai levar à duplicação da multa.

Se não houver 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 legal tributariamente mais favorável – não se trata de caso regulado pelo § 1º do artigo 44, mas de divergência na qualificação jurídica dos fatos; hipótese completamente distinta da fraude e da sonegação a que se referem os dispositivos para os quais o § 1º remete.

Ora, na medida em se trata de recrudescimento na aplicação de uma sanção, surge a necessidade de se buscar, na conduta que se avalia, elemento subjetivo diferenciado que justifique tal “sobre-apenamento”. A multa de ofício prevista é de 75%, sendo elevada a 150% caso se, constate a subsunção às hipóteses agravantes indicadas. Portanto, é razoável supor que a qualificação da multa revista-se da natureza de excepcionalidade. Se da interpretação de tais hipóteses agravantes resulta uma situação reconhecidamente recorrente, ou seja, presente na maioria das situações em que se aplica a sanção, então a qualificação da multa perde a natureza de excepcionalidade, convertendo-se em regra. Ao se identificar o dolo previsto na legislação fiscal com a mera vontade de se obter o resultado, ocorre exatamente essa ampliação, a qual inverte o entendimento quanto ao caráter excepcional da multa qualificada – metamorfoseando-a em regra.

Para que se evite tal inversão, exige-se uma interpretação mais restritiva de conduta dolosa, que pode ser obtida ao adicionar-lhe – ademais da vontade de se obter o resultado – o claro intuito de enganar/iludir, que vem necessariamente acompanhada da **consciência da reprobabilidade da conduta. Sob esse conceito mais restrito, exigem-se elementos que comprovem não apenas que a ação do contribuinte estivesse direcionada à obtenção de um resultado específico (redução no pagamento de tributos), mas que, ademais, estivesse presente a intenção e consciência de se ludibriar e prejudicar terceiro interessado no evento (no caso, o fisco federal).**

Assim, tendo por pressuposto que a conduta dolosa é devidamente caracterizada por esse dois elementos (vontade de se obter o resultado e intenção de enganar/ludibriar), constata-se que, no caso em tela, a consciência quanto à subsunção ao tipo legal não foi caracterizada pela autoridade lançadora. O contribuinte, por seu turno, insiste na legalidade de todas as operações, fundamentando sua convicção tanto nos dispositivos legais, que entende suportar os atos praticados, quanto em jurisprudência e doutrina. (grifos não presentes no original).

Inegável que o tema do aproveitamento tributário de ágio originado em reorganizações societárias em relações intra-grupos é polêmico e tem gerado manifestações no meio jurídico em ambos sentidos: considerando-o conforme a lei ou contrário a ela. A existência da controvérsia nos diversos foros é, ao meu ver, suficiente para sustentar a existência interpretações factíveis que, não obstante, incompatíveis, preenchem a “moldura legal” fixada pela norma. Os limites definidos pela lei nesse tipo de operação societária comportam espaço para interpretações divergentes. O entendimento da autoridade tributária quanto à ilicitude da operação (ou, mais precisamente, do aproveitamento fiscal do ágio gerado em tais operações) – mostra-se passível de contestação.

Da leitura da peça impugnatória apresentada pelo contribuinte, não se pode refutar a hipótese de que as operações de reorganização tenham sido concebidas e executadas sob a convicção de sua inteira legalidade. Por mais exótica e desprovida de senso econômico que toda a operação possa apresentar (além da óbvia economia tributária), não há regra tributária que conduza clara e inexoravelmente a uma interpretação que considere ilícito o procedimento adotado.

Assim, por considerar que a legislação sobre o tema é confusa e apresenta aspectos controversos suficientes para sustentar posições antagônicas, entendo inaplicável a qualificação da multa de ofício. Em síntese, não se caracterizou de forma concludente uma conduta dolosa, necessária à aplicação da multa qualificada. Não é excessivo repetir: não se trata de

afastar a punibilidade decorrente da ilicitude – o que se afasta é o agravamento da sanção. (grifos não presentes no original).

Por todo o considerado, entendo que para o caso presente cabe a imposição da multa de 75%, prevista no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, sem a qualificação prevista em seu parágrafo 1º.

(...)”

Do trecho acima, depreende-se que o Colegiado a quo adotou como fundamentos principais para rejeitar a qualificação da multa:

a) A necessidade do contribuinte agir com intuito de enganar, esconder, iludir e consciente da reprobabilidade de sua conduta, ressaltando que se 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, incabível a qualificadora;

b) A controvérsia (confusão) existente na legislação sobre o tema ágio, que, por não possuir regra que conduza clara e inexoravelmente a uma interpretação que considere ilícito, faz com que não se possa refutar a hipótese de que as operações de reorganização tenham sido concebidas e executadas sob a convicção de sua inteira legalidade, como alegado pela autuada.

b) Já o 1º. Acórdão paradigma indicado estabelece:

Acórdão CARF no. 9101-003.533 (1º. Paradigma, às suas fls. 31/32) :

“(…)”

Quanto à qualificação da multa de ofício, dê-se relevo à transferências da totalidade das quotas de capital de LEONVIN, pouco mais de um mês após a constituição dessa pessoa jurídica. Como já foi dito, seus fundadores eram pessoas físicas, que cederam seus direitos societários às pessoas jurídicas estrangeiras BEBIDAS LATINAS e ABACUS, ligadas ao grupo FORSAB. No entanto, em consulta ao Diário Oficial Empresarial do Estado de São Paulo, página 40117, de 05/04/2007, pode-se observar que os beneficiários da redução de capital de R\$ 2.900.000,00, aprovada pelas sócias estrangeiras de LEONVIN, foram Jobelino Vitoriano Locateli e Ricardo Torres de Melo. Segundo a Fiscalização, essa publicação ocorreu sob a vigência da 3ª Alteração e Consolidação do Contrato Social, ou seja, quando não mais havia sócios pessoas físicas no quadro societário, o que torna cristalino que BEBIDAS LATINAS e ABACUS eram "empresas de papel", sem substrato econômico, da mesma forma que LEONVIN.

Por sua vez, o Acordo de Acionistas (firmado em 14/12/2004) e o Acordo de *Joint Venture* (firmado em 13/12/2004), assinados pelos representantes de Refrigerantes Noroeste, Forsab Investments e Renosa, não fazem nenhuma referência a LEONVIN PARTICIPAÇÕES LTDA, entre as partes integrantes da

pactuação, não obstante se verifique o nome de LEONVIN na ata da reunião do Conselho de Administração da fiscalizada e na Ata de Reunião do Conselho de Administração da sócia Refrigerantes Noroeste S/A. Ainda na linha das conclusões da Fiscalização, corrobora a tese de que LEONVIN não passava de uma empresa fictícia o fato de não constar, em Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social GFIP durante toda sua existência, nenhum registro relativo a segurados obrigatórios do Regime Geral de Previdência Social RGPS, quer sejam empregados ou contribuintes individuais. Vale dizer, LEONVIN não informou fatos geradores de contribuições previdenciárias em GFIP, não obstante a previsão do parágrafo único da cláusula 10 de seu Contrato Social, que assim dispunha: *"O Diretor receberá um pro labore, fixado por deliberação dos sócios titulares de quotas que correspondem a mais que metade do capital social."* Nesse cenário, depreende-se que Jobelino Vitoriano Locateli e Ricardo Torres de Melo jamais prestaram serviços a LEONVIN, por um motivo óbvio: LEONVIN nunca existiu, de fato. Reforça tal dedução o fato de que, no ano-calendário de 2006, um ano depois de ter realizado um investimento de R\$ 135 milhões, LEONVIN transmitiu para Receita Federal duas Declarações de inatividade.

O Ato de Concentração AC nº 08012.000240/200508, publicado no DOU de 10/01/2005, bem como o Acordo de Acionistas e o Acordo de Joint Venture, acima citados, traduzem que a verdadeira investidora era a pessoa jurídica estrangeira FORSAB. E mais: inequivocamente demonstram, juntamente com os demais elementos fáticos aqui mencionados, que a criação e o emprego de LEONVIN, na arquitetura societária engendrada, constituíram um mecanismo concebido para forjar a aparência de negócios reais com o fim de possibilitar a dedução do ágio amortizado, na determinação do lucro real de Renosa.

Sem dúvida, a arquitetura societária engendrada não tinha propósito comercial. Os articuladores de todo o esquema montado buscaram um único fim, ao tecerem tal arranjo: reduzir ilicitamente o IRPJ e a CSLL, lançando mão de um contrato de sociedade para ser utilizado com a intenção de atestar a existência jurídica da empresa veículo, malgrado despida de propósito econômico. **Esse contrato, juntamente com documentos da escrituração, foram apresentados à Fiscalização com vistas à comprovação da regularidade da dedução do ágio amortizado.** (grifos não presentes no original) Por conseguinte, assevera-se que seu uso serviu à finalidade de dar uma aparência de legalidade a um fato que não o é, pois a redução dos tributos registrada, nas declarações da fiscalizada, em razão da despesa de amortização desse ágio, não tem o amparo da lei.

À vista do exposto, sustenta-se que a introdução da empresa veículo, na arquitetura societária montada, configura ato de execução de uma prática juridicamente reprovável, que objetivava modificar as características dos

fatos geradores de IRPJ e CSLL, concretizando-se tal empreitada ilícita com a geração e contabilização da despesa de amortização do ágio, influenciando indevidamente os resultados tributáveis. (grifos não presentes no original).

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

No mesmo rumo, também é inequívoca a prática de SONEGAÇÃO prevista no artigo 71, inciso I, da Lei nº 4.502/1964, porquanto comprovada a ação dolosa de parcialmente impedir o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, das circunstâncias materiais dos fatos geradores do IRPJ e da CSLL, já que apresentou ao Fisco declarações calcadas em circunstâncias fáticas inverídicas: a aquisição das ações de Renosa por LEOVIN (principalmente) e a transferência das quotas de LEOVIN para BEBIDAS LATINAS e ABACUS.

Tanto a aquisição das ações de Renosa por LEOVIN como a transferência das quotas de LEOVIN para BEBIDAS LATINAS e ABACUS perfazem um complexo de negócios irreais, concebidos no interior de um planejamento tributário levado a cabo com a apresentação ao Fisco das declarações de tributos calculados sob a influência indevida do ágio amortizado.

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial fazendário para, no mérito, dar-lhe provimento.

(...)”

Do teor do acórdão paradigmático, quando comparado com o acórdão recorrido, exsurge a divergência interpretativa.

Como bem ressaltado pela agravante, ainda que o acórdão paradigmático faça menção a elementos específicos dos autos ali sob análise, cedejo que:

a) Está-se diante de situação fática similar à dos presentes autos, onde se analisa a amortização de ágio através da interposição de empresa-veículo, inexistindo confusão patrimonial entre o real investidor que suportou economicamente o pagamento do referido ágio e a empresa posteriormente resultante do processo de incorporação.

b) Naquele caso paradigmático, o fato da operação formalmente realizada ter sido demonstrada ao Fisco, inclusive com documentos que a sustentavam e com

inclusão na escrituração do contribuinte, não impediu que se mantivesse a qualificadora, ao se constatar que se tratava de uma arquitetura societária montada para fins de economia de tributos, decorrendo de tal estrutura e finalidade a reprobabilidade da conduta do contribuinte.

b) Afasta, ainda, aquele Colegiado, ao não se manifestar nem minimamente sobre o tema, qualquer tipo de influência da controvérsia existente sobre a legislação do ágio em relação à aplicação da multa qualificada, de forma diversa do recorrido.

Desta forma, a partir do teor do *decisum* paradigma, em especial a partir dos trechos acima sob grifo e das constatações supra, o que se conclui é que, uma vez transmutada a situação recorrida ao Colegiado paradigmático, a reversão do resultado do julgado quanto ao tema de qualificação da multa ocorreria (com o Colegiado paradigmático mantendo a qualificadora), independentemente dos elementos específicos aos presentes autos, caracterizada assim a divergência interpretativa, a partir de tal reversão (o teste de aderência. aqui, leva à alteração do julgado recorrido).

Assim, devidamente caracterizada a divergência interpretativa suscitada, com base no 1º. Paradigma indicado pela Fazenda Nacional.

c) Já quanto ao 2º. Paradigma indicado (Acórdão CARF no. 9101-004.752), não se entende como caracterizada a divergência interpretativa suscitada.

Explica-se. Note-se que ali, no caso do 2º. Paradigma, se está a tratar de ágio interno, conforme se depreende do trecho do paradigma a seguir, ou seja, há parcela do ágio não só não sujeita à confusão patrimonial entre real investidor e investida, mas, ainda, gerada por transações decorrente de avaliação de participações societárias entre partes não independentes. Veja-se:

Acórdão CARF no. 9101-004.752 (2º. Paradigma, fls. 36 a 40) :

“(…)

Do teor da decisão paradigma acima, nota-se que tal constatação, qual seja, do ágio ali ter sido gerado intragrupo, ou seja, sem que se esteja a tratar, em nenhum momento, de transações realizadas entre partes independentes, nem para fins de avaliação, foi fundamento essencial para que se atingisse a conclusão pela manutenção da qualificadora, ressaltando-se, aqui, que nos presentes autos, por sua vez, tal elemento (o fato de se tratar de ágio intragrupo) não se encontra presente, sendo estranho à análise da acusação fiscal à luz dos elementos probatórios concluída na decisão recorrida.

[...]

Diante das considerações contidas no Parecer acima, que aprovo e adoto, com fundamento nos artigos 18, inciso III, 67 e 68, todos do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº. 343, de 2015, com alterações posteriores, **DOU SEGUIMENTO** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para que seja rediscutida a seguinte matéria: “**qualificação da multa de ofício**”.

Cientificado do teor do acórdão recorrido e do despacho de admissibilidade, o contribuinte e os responsáveis pessoas físicas apresentaram tempestivas Contrarrazões ao recurso fazendário.

Com relação aos responsáveis solidários pessoas físicas, argumentou-se que a sua responsabilidade foi afastada pelo acórdão recorrido tendo em vista **(i)** a falta de demonstração, pelo fisco, de sua participação específica nos atos questionados (vício formal), e **(ii)** também pela ausência de dolo, *“sendo a decisão, apenas sob esse aspecto, uma decorrência do afastamento da multa qualificada”*.

Assim, defendem que o recurso deva ser inadmitido, por falta de impugnação específica de todos os fundamentos relevantes da decisão, pois a PFN recorreu apenas com relação ao item ‘ii’ acima, sendo que o primeiro fundamento, não atacado pelo recurso, é suficiente para manter a decisão. Destacam ainda o fato de que inclusive o despacho de admissibilidade é claro ao afirmar que *“os tópicos de decadência e responsabilidade pessoal dos sócios-administradores são somente apontados como decorrentes da matéria para a qual se alega divergência, sem consequências para a presente análise”*. Portanto, a decisão relativa ao afastamento de suas responsabilidades deve ser tomado como definitivo.

Especificamente no que respeita à questão da qualificação da multa, defende o contribuinte também a inadmissibilidade do recurso especial fazendário, em razão da ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e o acórdão paradigma nº 9101-003.533 (único considerado apto pelo despacho de admissibilidade).

No mérito, defende também que as circunstâncias específicas do caso concreto, ou a falta de circunstâncias parecidas com as do caso paradigmático, foram decisivos para o cancelamento da multa qualificada, conforme trechos do acórdão recorrido que reproduz, e acrescenta que o entendimento defendido pelo recurso, seja na admissibilidade ou no mérito, tem como tônica uma verdadeira banalização da qualificação da multa nos casos de ágio, como se o mero aproveitamento fiscal do ágio, em qualquer caso, fosse uma conduta passível de ser apenada de forma duplicada, sob uma presunção geral de criminalização das reestruturações societárias e planejamentos tributários.

Transcrevo a seguir alguns excertos das contrarrazões:

Com o devido respeito, o recurso especial e o r. despacho não observaram as diferenças essenciais entre o caso dos autos e o caso julgado no acórdão invocado como paradigma, que prejudicam a divergência alegada pela PFN.

O acórdão n. 9101-004.752 tratou de ágio contabilizado na aquisição, pela empresa Leovin Participações Ltda. ("LEOVIN"), de ações da Renosa Indústria Brasileira de Bebidas S/A ("RENOSA"), que passou a ser amortizado pela própria RENOSA, após a incorporação (reversa) da LEOVIN.

As operações, realizadas no contexto de uma joint venture celebrada entre a Refrigerantes Noroeste S/A ("REFRIGERANTES NOROESTE"), controladora da

RENOSA, e a estrangeira Forsab Investments Limited (FORSAB"), envolveram, segundo o relato do acórdão, a utilização de artifícios para enganar/iludir o Fisco, incluindo a utilização de empresas sem substância no exterior e a aposição de informações inexatas em atas de reuniões de conselhos de administração.

Note-se que, no presente caso, a falta de artifícios como esses foi exatamente a razão por que o v. acórdão determinou o cancelamento da qualificação da multa, não se podendo conceber que o acórdão n. 9101-004.752 [*rectius* 9101-003.533] lhe possa fazer qualquer oposição. Efetivamente, entre as duas decisões, não se observa necessária oposição ou divergência, mas apenas dissimilitude fática, o que não autoriza o conhecimento do recurso.

A fim de que se possa esclarecer as diferenças fáticas entre o caso da RENOSA e o caso concreto, pede-se licença para fazer um breve resumo dos fatos daquele caso, de acordo com o relatório e o voto condutor do acórdão n. 9101-004.752 [*rectius* 9101-003.533]:

- Em 10.12.2004, foi constituída a empresa LEONVIN, com capital social de R\$ 1.000.000, tendo como sócios as pessoas físicas Jobelino Vitoriano Locatelli e José Tavares de Lucena;
- Em 11.1.2005, os sócios pessoas físicas transferiram as suas quotas na LEONVIN para as sociedades estrangeiras BEBIDAS LATINAS LTD. e ABACUS (NOMINES) LIMITED. (grupo FOR SAB), constituídas na mesma data, com sede social localizada na Motte Chambers, em Jersey, Ilhas do Canal;
- um mês depois de sua constituição, os sócios estrangeiros aprovaram a alteração do objeto da LEONVIN, que passou a ser a administração de bens e ativos próprios e a participação societária na RENOSA. O mesmo ato aprovou a alteração da denominação da LEONVIN, que passou de LEONVIN CONSULTORIA MERCADOLÓGICA EMPRESARIAL LTDA. para LEONVIN PARTICIPAÇÕES LTDA;
- no dia 13.1.2005, foi aprovada a designação de Ricardo Torres de Melo como diretor da LEONVIN, para o exercício da função em conjunto com o diretor anteriormente designado, Joselino Vitoriano Locatelli, antigo sócio. Nessa data, Ricardo Torres de Melo era também diretor executivo da RENOSA;
- Em 24.1.2005, a RENOSA aprovou o aumento do seu capital social, com a subscrição de ações por LEONVIN (40% do capital de RENOSA). O preço de emissão das ações totalizou R\$ 135.400.000,00, sendo que R\$ 125.333.334,00 foram pagos como ágio por rentabilidade futura;
- No mesmo dia 24.1.2005, os sócios estrangeiros aumentaram o capital da LEONVIN, que passou de R\$ 1000,00 para R\$ 135.925.000,00;
- No dia 4.7.2007, os sócios estrangeiros reduziram o capital de LEONVIN em R\$ 2.900.000,00, com o cancelamento das quotas

correspondentes. No mesmo ato, assinado por Ricardo Torres de Melo como mandatário dos sócios estrangeiros, foi ratificada a designação daquele signatário como diretor de LEONVIN;

- Em 25.9.2007, foi aprovada a incorporação de LEONVIN pela RENOSA;

- O Protocolo e Justificação da operação afirmavam que o seu objetivo era prover racionalização, otimização de resultados e desenvolvimento das operações da RENOSA, além de permitir o aproveitamento fiscal do ágio gerado na aquisição das ações de RENOSA por LEONVIN;

- Contudo, conforme apurado pelo Fisco, nunca houve nenhuma sinergia decorrente da incorporação, visto que LEONVIN nunca desempenhou nenhuma atividade, tendo servido apenas para transportar, para RENOSA, o ágio gerado na sua própria aquisição;

- A fim de corroborar a tese de que LEONVIN era uma empresa fictícia, o Fisco afirmou que, durante toda a sua existência, a empresa não efetuou nenhum recolhimento de FGTS a segurados obrigatórios empregados ou contribuintes individuais; não informando também fatos geradores de contribuições previdenciárias em GFIP, a despeito da previsão em contrato social do pagamento de pro labore aos diretores;

- No ano-calendário 2006, um ano depois de ter realizado o investimento de R\$ 135 milhões para a aquisição de ações da RENOSA, a LEONVIN transmitiu declarações de inatividade para a Receita Federal;

- Ademais, de acordo com o Fisco, a partir de consulta ao Diário Oficial Empresarial do Estado de São Paulo, observou-se que os beneficiários da redução de capital aprovada pelos sócios estrangeiros de LEONVIN foram Jobelino Vitoriano Locateli e Ricardo Torres de Melo, a mostrar que BEBIDAS LATINAS LTD. e ABACUS (NOMINES) LIMITED, tal qual a própria LEONVIN, eram meras "empresas de papel";

- A ata da reunião do Conselho de Administração da RENOSA, realizada em 24.1.2005, faz referência a um acordo de acionistas firmado no dia 14.12.2004, entre as acionistas REFRIGERANTES e LEOVIN. Por igual, a ata da reunião do Conselho de Administração da REFRIGERANTES, do dia 2.12.2004, faz menção ao acordo celebrado com LEOVIN;

- Contudo, ao analisar o acordo de acionistas e o acordo de *Joint Venture* firmados em 13.12.2004, o Fisco constatou que tais instrumentos, ao contrário do afirmado nas atas dos Conselhos de Administração da RENOSA e da REFRIGERANTES, não faziam referência à LEOVIN como parte da pactuação;

- Segundo o fisco, o acordo de acionistas e de *joint venture* e as garantias (*warranties*) permitem concluir que a adquirente das ações da RENOSA era FORSAB INVESTMENTS ("FORSAB"), e não a LEONVIN, referida nos próprios acordos como uma pessoa a ser criada para o fim específico da realização do investimento no Brasil;
- Segundo o relato fiscal, as atas de AGO e AGE da RENOSA, de 4.12.2007, 30.4.2008, 30.4.2009 e 30.4.2010 apresentam a FORSAB como um dos acionistas participantes. E, intimada a apresentar a ata da assembleia pela qual se formalizou a participação de FORSAB no capital social da RENOSA, a intimada esclareceu que a formalização se deu por termo lavrado no livro de registro de transferência de ações nominativas, em decorrência de negócio celebrado no dia 24.10.2007 entre a FORSAB e as acionistas anteriores, BEBIDAS LATINAS LTD. e ABACUS (NOMINES) LIMITED. De acordo com o Fisco, a falta de convocação da assembleia, prevista no Estatuto da RENOSA, deu-se porque não houve uma real mudança na estrutura societária da empresa, visto que FORSAB já era a real proprietária das ações;
- A formalização da transferência das ações da RENOSA para a FORSAB ocorreu em 24.10.2007, 54 dias após a incorporação da LEONVIN pela RENOSA;
- O livro de registro de transferência de ações foi assinado por Philip Hugo Gustche, em nome das três sociedades. O representante no Brasil de BEBIDAS LATINAS LTD. e ABACUS (NOMINES) LIMITED, contudo, não era Philip Hugo Gustche, mas Ricardo Torres de Melo;
- A partir de dezembro de 2004, o livro de presença de acionistas da RENOSA foi assinado por Philip Hugo Gustche e por Alan David, em nome de LEOVIN. O representante de LEOVIN, entretanto, era Ricardo Torres de Melo;
- Diante disso, o Fisco concluiu que Philip Hugo Gustche e Alan David representavam, em verdade, a FORSAB, que já era acionista e participante da administração da RENOSA tanto antes quanto depois da incorporação de LEOVIN, em setembro de 2007, quanto do registro da transferência das ações de BEBIDAS LATINAS LTD. e ABACUS, ocorrida em 20.10.2007;
- Nenhum ato (acordo de acionistas, contrato de compra e venda ou algo similar) foi formalizado para acobertar a compra e venda das ações da RENOSA para a FORSAB.

O simples resumo dos fatos é suficiente para evidenciar que o caso relatado contém diversas particularidades, que prejudicam a sua comparabilidade com o caso dos autos. Sem a necessidade de qualquer juízo quanto ao que foi decidido, e considerando apenas o relato do acórdão, vê-se que o caso da RENOSA envolve elementos como:

- a. a utilização de sociedade fictícia no Brasil (LEONVIN), sem atividades ou propósito negocial, sem funcionários e autonomia administrativa (um dos seus diretores era também diretor da RENOSA);
- b. a utilização de empresas de fachada com sede na Motte Chambers, em Jersey, nas Ilhas do Canal, um paraíso fiscal reconhecido pela Instrução Normativa RFB n. 1037, de 4.6.2010;
- c. a alegação da aposição de informações imprecisas em atas de reuniões dos Conselhos de Administração, que ocultavam participação da FORSAB no acordo de associação firmado pela REFRIGERANTES, para a realização do investimento no Brasil;
- d. a alegação de possível simulação na redução de capital da LEONVIN, que foi realizada em favor das pessoas físicas Jobelino Vitoriano Locateli e Ricardo Torres de Melo, que não eram sócios da empresa;
- e. alegação de possível simulação na transferência das ações de RENOSA para a FORSAB, em razão (i) da inexistência de fato da BEBIDAS LATINAS LTD. e da ABACUS, (ii) da ausência de um contrato escrito para formalizar a alienação, (iii) do curto período transcorrido entre a incorporação de LEOVIN por RENOSA e a transferência das ações para a FORSAB, (iv) da assinatura do livro de registro de transferência de ações nominativas por Philip Hugo Gutche, que não era o representante de BEBIDAS LATINAS LTD. e ABACUS, e (v) da assinatura do livro de presença de acionistas da RENOSA, em nome de LEOVIN, por Philip Hugo Gutche e Alan David, evidenciar que FORSAB atuava como acionista mesmo antes da aquisição das ações em RENOSA;
- f. a inexistência de qualquer sinergia advinda da incorporação da LEOVIN por RENOSA, sendo que LEOVIN não desempenhava qualquer atividade ou apresentava qualquer propósito negocial.

Esses elementos foram decisivos para que, no acórdão n. 9101-004.752 [obs.: *rectius* 9101-003.533], a c. 1ª Turma reconhecesse a existência de sonegação e fraude, nos termos dos arts. 71 e 72 da Lei n. 4502, a autorizar a aplicação da agravante do art. 44, parágrafo 1º, da Lei n. 9430. Veja-se:

"Quanto à qualificação da multa de ofício, dê-se relevo à transferência da totalidade das quotas de capital de LEONVIN, pouco mais de um mês após a constituição dessa pessoa jurídica. Como já dito, seus fundadores eram pessoas físicas, que cederam seus direitos societários às pessoas jurídicas estrangeiras BEBIDAS LATINAS e ABACUS, ligadas ao grupo FORSAB. No entanto, em consulta ao Diário Oficial Empresarial do Estado de São Paulo, página 40-117, de 05/04/2007, pode-se observar que os beneficiários da redução de capital de R\$ 2.900.000,00, aprovada pelas sócias estrangeiras de LEONVIN, foram Jobelino Vitoriano Locateli e Ricardo Torres de Melo. Segundo a Fiscalização, essa publicação ocorreu sob a vigência da 3ª Alteração e Consolidação do Contrato Social, ou seja, quando não mais havia pessoas físicas no quadro societário, o que torna cristalino que BEBIDAS LATINAS e ABACUS eram "empresas de papel", sem substrato econômico, da mesma forma que LEONVIN.

Por sua vez, o Acordo de Acionistas (firmado em 14/12/2004) e o Acordo de Joint Venture (firmado em 13/12/2004), assinados pelos representantes de Refrigerantes Noroeste, Forsab Investments e Renosa, não fazem nenhuma referência a LEONVIN PARTICIPAÇÕES LTDA, entre as partes integrantes da pactuação, não obstante se verifique o nome de LEONVIN na ata da reunião do Conselho de Administração da fiscalizada e na Ata de Reunião do Conselho de Administração da sócia Refrigerantes Noroeste S/A. Ainda na linha das conclusões da Fiscalização, corrobora a tese de que LEONVIN não passava de uma empresa fictícia o fato de não constar, em Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social GFIP durante toda sua existência, nenhum registro relativo a segurados obrigatórios do Regime Geral de Previdência Social RGPS, quer sejam empregados ou contribuintes individuais. Vale dizer, LEONVIN não informou fatos geradores de contribuições previdenciárias em GFIP, não obstante a previsão do parágrafo único da cláusula 10 de seu Contrato Social, que assim dispunha: "O Diretor receberá um pro labore, fixado por deliberação dos sócios titulares de quotas que correspondem a mais que metade do capital social." Nesse cenário, depreende-se que Jobelino Vitoriano Locateli e Ricardo Torres de Melo jamais prestaram serviços a LEONVIN, por um motivo óbvio: LEONVIN nunca existiu, de fato. Reforça tal dedução o fato de que, no ano-calendário de 2006, um ano depois de ter realizado um investimento de R\$ 135 milhões, LEONVIN transmitiu para Receita Federal duas Declarações de inatividade.

O Ato de Concentração AC nº 08012.000240/200508, publicado no DOU de 10/01/2005, bem como o Acordo de Acionistas e o Acordo de Joint Venture, acima citados, traduzem que a verdadeira investidora era a pessoa jurídica estrangeira FORSAB. E mais: inequivocamente demonstram, juntamente com os demais elementos fáticos aqui mencionados, que a criação e o emprego de LEONVIN, na arquitetura societária engendrada, constituíram um mecanismo concebido para forjar a aparência de negócios reais com o fim de possibilitar a dedução do ágio amortizado, na determinação do lucro real de Renosa.

(...)

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

*No mesmo rumo, também é inequívoca a prática de SONEGAÇÃO prevista no artigo 71, inciso I, da Lei nº 4.502/1964, porquanto **comprovada a ação dolosa de parcialmente impedir o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, das circunstâncias materiais dos fatos geradores do IRPJ e da CSLL, já que apresentou ao Fisco declarações calcadas em circunstâncias fáticas inverídicas: a aquisição das ações de Renosa por LEOVIN (principalmente) e a transferência das quotas de LEOVIN para BEBIDAS LATINAS e ABACUS. Tanto a aquisição das ações de Renosa por LEOVIN como a transferência das quotas de LEOVIN para BEBIDAS LATINAS e ABACUS perfazem um complexo de negócios irreais, concebidos no interior de um planejamento tributário levado a cabo com a apresentação ao Fisco das declarações de tributos calculados sob a influência indevida do ágio amortizado***

Como se vê, os elementos de fato específicos do caso foram decisivos para o reconhecimento, pelo v. acórdão, da presença de dolo para o cometimento de fraude e de simulação, para impedir o conhecimento, por parte das autoridades fazendárias, das circunstâncias materiais dos fatos geradores do IRPJ e da CSLL.

No caso concreto, ao revés, não houve sequer a alegação da utilização de "empresas veículo" sem substância ou propósito negocial, muito menos da utilização de *offshores* em paraísos fiscais; não houve também a prática de atos como a devolução de capital social em benefício de pessoas que não eram sócios da pessoa jurídica autora da devolução; ou a assinatura de livros de presença de acionistas e de livros de registro de ações por pessoas que não eram legítimos representantes das sociedades envolvidas, ou, ainda, qualquer irregularidade ou divergência de informações entre os atos societários e os contratos que documentaram, com transparência, cada etapa da reestruturação do Grupo UOL.

(...)

As circunstâncias específicas do caso concreto, ou a falta de circunstâncias parecidas com as do caso da RENOSA, foram decisivos para o cancelamento da multa qualificada exigida de UOL DIVEO. Veja-se os trechos abaixo, retirados do v. acórdão:

*"(...) **Vejo uma situação em que houve uma reorganização societária, uma aquisição de grandes empresas e a recorrente tentando fazer a operação da forma menos onerosa, o que de per si, não justifica a aplicação da multa qualificada, ao contrário da visão fiscal, (...)***

*(...). apesar de a fiscalização entender que houve a intenção da fraude e que o dolo restou claro, **não concordo que houve a prática de atos jurídicos com quaisquer desses vícios.***

Ao contrário, os atos societários estão devidamente registrados, os fatos relevantes devidamente noticiados, e a contabilidade da empresa realizada da forma que ela entendeu estar correta.

*Outra observação a ser feita é a de que a incidência do § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430, que leva à multa mais onerosa, **supõe a ocorrência inequívoca de dolo no seu mais puro sentido penal.***

Vale dizer, não é toda e qualquer hipótese de falta de pagamento, etc. ou operação societária complexa, prevista no inciso I que vai levar à duplicação da multa.

Se não houver 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 legal tributariamente mais favorável - não se trata de caso regulado pelo § 1º do artigo 44, mas de divergência na qualificação jurídica dos fatos; hipótese completamente distinta da fraude e da sonegação a que se referem os dispositivos para os quais o § 1º remete." (grifos da recorrida)

(...)

RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE

Cientificado do teor do acórdão recorrido, o contribuinte apresentou também o seu Recurso Especial (fls. 4914-4990) em que suscita divergência entre o acórdão recorrido e decisões de outra Turma com relação às matérias assim identificadas no despacho de admissibilidade de fls. 5098-5123:

- a) Dedutibilidade fiscal dos ágios DH&C e DBNI – arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 – tese do “real adquirente” e uso de “empresa veículo”;
- b) Exigência concomitante da multa isolada e da multa de ofício – art. 44, II, ‘b’, da Lei nº 9.430/1996 – princípio da consunção.

O Despacho de Admissibilidade deu seguimento ao Apelo do Contribuinte, nos seguintes termos:

Com relação à dedutibilidade fiscal dos ágios DH&C e DBNI

Passando à análise da divergência jurisprudencial arguida, constata-se de início que o acórdão recorrido acolheu como suas as razões de decidir expostas pela autoridade de primeira instância para concluir que, mesmo quando a operação de aquisição se dá entre partes não relacionadas e com o efetivo pagamento do valor que inclui o ágio, este somente será passível de aproveitamento tributário nos termos dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 quando se verificar a confusão patrimonial envolvendo a empresa investida e a verdadeira adquirente da participação societária (quem de fato tinha interesse na aquisição), mas não a “empresa veículo” que recebeu os recursos da adquirente original, por meio da subscrição de aumento de capital, para fins de aquisição da empresa “alvo”, com ágio.

Nos termos empregados pela decisão recorrida: *“as condições para a dedução fiscal da amortização do ágio previstas nos artigos 7º e 8º acima apenas se concretizam se, e somente se, a pessoa jurídica investidora original, ou em outros termos, a pessoa jurídica “real adquirente” das participações societárias com ágio unir o seu patrimônio com o patrimônio das empresas adquiridas/investidas, na chamada ‘confusão patrimonial’, que opera-se pela absorção do patrimônio da investida mediante incorporação, fusão ou cisão, nos termos do art. 7º, admitida também a absorção do patrimônio da investidora pela investida, no permissivo contido no art. 8º”*.

Examinando-se o Acórdão nº 1302-003.434, primeiro paradigma apontado pela recorrente, conclui-se que a decisão, debruçando-se sobre a mesma controvérsia encontrada nos presentes autos, efetivamente decidiu de maneira diversa do acórdão recorrido.

A decisão paradigma expôs o entendimento de que a utilização de uma empresa veículo, que tenha sido criada para receber recursos da “adquirente original”, adquirir participação societária da empresa alvo, com ágio, e ser posteriormente envolvida na “confusão patrimonial” com a investida, não impossibilita o aproveitamento tributário das despesas de amortização do ágio (prevista no art. 386 do RIR/1999 e nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997), se não forem constatados simulação, dolo ou fraude (relembre-se que o acórdão recorrido afastou a qualificação da multa de ofício por considerar tais figuras ausentes no caso concreto).

Em que pese haver uma diferença entre os contextos analisados pelos acórdãos recorrido e paradigma, em relação à nacionalidade da “adquirente original” (brasileira, no caso do presente processo; espanhola, no caso do paradigma), a característica de ser estrangeira a empresa geradora dos recursos não figura como aspecto determinante na fundamentação adotada pelo Acórdão nº 1302-003.434 para concluir pela legitimidade da utilização de empresa veículo em situações em que o negócio de aquisição de participações societárias seja celebrado entre partes não relacionadas e mediante efetivo pagamento do valor que contemple ágio adequadamente fundamentado.

Logrou êxito a contribuinte, portanto, em demonstrar a existência de divergência jurisprudencial entre os acórdãos recorrido e paradigma em relação à possibilidade de a confusão patrimonial requerida pelos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 se dar entre a empresa investida e a empresa criada para receber recursos, utilizá-los na compra da empresa alvo e ser por ela posteriormente incorporada (“empresa veículo”, conforme qualificação dada pela Fiscalização).

O mesmo não ocorre em relação ao segundo paradigma indicado no recurso especial, o Acórdão nº 1301-002.434.

Ocorre que esta decisão, ao concluir pela possibilidade de aproveitamento tributário das despesas de amortização do ágio ali debatido (inclusive mediante confusão patrimonial que não envolvia a “adquirente original”), levou em

consideração, ao lado de outras razões, o fato de que a constituição da empresa veículo no Brasil (MISBE), pela “adquirente original” estrangeira (BEMIS), teria sido necessária por razões extratributárias como a obrigatoriedade de representação perante a CVM (a empresa adquirida era uma sociedade anônima de capital aberto negociada em bolsa de valores) e a intenção de negociar a aquisição de ações junto a um grande número de acionistas, inclusive minoritários.

É o que se depreende das seguintes passagens do acórdão paradigma:

[...]

Vê-se portanto que o acórdão paradigma considerou determinantes para sua decisão especificidades que não encontram paralelo no caso analisado pelo acórdão recorrido.

(...)

Com relação à exigência concomitante da multa isolada e da multa de ofício

Quanto à divergência jurisprudencial arguida, verifica-se que foi devidamente demonstrada pela contribuinte.

O acórdão recorrido adota o entendimento, exposto em seu voto vencedor, de que inexistente óbice “à cobrança cumulativa das multas isolada (art. 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/1996) e de ofício (art. 44, inciso I, da mesma Lei) para infrações ocorridas a partir de janeiro de 2007, quando teve início a vigência da MP nº 351/2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.844/2007”, tendo em vista que as penalidades decorrem de “infrações distintas, com graduações distintas e decorrentes de fatos geradores distintos”, descabendo falar-se em *bis in idem*.

O Acórdão nº 9101-005.080, primeiro paradigma trazido pela recorrente, traz, em seu voto vencedor, a ponderação de que a evolução legislativa do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, operada pela Lei nº 11.488/2007, não teria afastado a “dinâmica de saturação punitiva, resultante da coexistência de ambas penalidades sobre a mesma exação tributária – uma supostamente justificada pela inocorrência de sua própria antecipação e a outra imposta após a verificação do efetivo inadimplemento, desse mesmo tributo devido –” ou a “dupla penalização do contribuinte pelo mesmo ilícito tributário”, que seriam o cerne decisório dos precedentes que ampararam a edição da Súmula CARF nº 105.

Com base em tal premissa, de que as infrações tipificadas como fatos geradores das multas isoladas e de ofício corresponderiam a um mesmo ilícito tributário (do ponto de vista material), concluiu a decisão paradigma que a aplicação do princípio da absorção ou consunção, necessária para repelir o *bis in idem*, leva à impossibilidade de exigência da multa isolada em concomitância com a multa de ofício mesmo para períodos de apuração posteriores ao ano de 2007.

Já o segundo paradigma indicado pela recorrente para a matéria sob análise, o Acórdão nº 9101-005.692, de forma semelhante, expôs o entendimento de que as alterações promovidas pela Lei nº 11.488/2007 no art. 44 da Lei nº 9.430/1996 não alteraram a essência da norma relativa à multa isolada pelo não recolhimento de estimativas mensais (apenas seu percentual teria sido alterado, de 75% para 50%). Sendo assim, inexistiria *“fundamento para se entender que não mais seria aplicável as rationes decidendi que orientaram o enunciado da Súmula CARF n. 105”*.

Partindo de tal tese, concluiu o acórdão paradigma que, inclusive para fatos ocorridos sob a vigência da Lei nº 11.488/2007, *“permanecem os raciocínios que orientaram o enunciado da Súmula CARF n. 105, de que não é cabível o lançamento de multa isolada eis que sua base de cálculo está inserida na base de cálculo das multas de ofício, bem como de que, por aplicação do princípio da consunção, tais as penas – multa isolada e multa de ofício -- não podem ser aplicadas cumulativamente”*.

Assim, constata-se que os acórdãos recorrido e paradigmas efetivamente têm entendimentos divergentes a respeito da possibilidade de cobrança concomitante das multas de ofício e isolada para fatos geradores ocorridos a partir do ano-calendário 2007.

Os autos foram encaminhados à PGFN em 01/08/2022 (fl. 5124) e a Fazenda Nacional apresentou tempestivas Contrarrazões (fls. 5125-5146), nas quais não se opõe ao conhecimento do apelo, e, no mérito, aduz, em síntese, que não há reparos a serem feitos ao acórdão recorrido no que se refere à **(i)** indevida amortização dos ágios mediante o uso de empresas veículos, utilizadas como meras repassadoras de recursos numa operação específica, fato este que ratifica a inexistência de propósito negocial, e culmina na ausência da necessária confusão patrimonial entre investida e investidora, e **(ii)** possibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício, por se tratar de duas penalidades distintas, e por inaplicabilidade da Súmula CARF nº 105 ao caso.

Em seguida, os autos foram submetidos a sorteio, cabendo-me o seu relato.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Fernando Brasil de Oliveira Pinto**, Relator

1 CONHECIMENTO

Os recursos da Fazenda Nacional e do Contribuinte são tempestivos.

1.1 RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

O Recurso Especial da PGFN aponta divergência sobre a qualificação da multa de ofício.

O Contribuinte opôs-se fortemente ao conhecimento, conforme os argumentos já ao norte sintetizados, no sentido de que o acórdão paradigmático nº 9101-003.533 teria analisado situação muito distinta da dos presentes autos.

Penso que lhe assista razão.

Nada obstante este mesmo paradigma já tenha sido acolhido como paradigma de divergência em caso similar ao dos presentes autos (acórdão nº 9101-005.761, de 08/09/2021, no qual fui relator), na época por unanimidade de votos¹, fato é que a jurisprudência evoluiu e o referido paradigma, mais recentemente, tem sido recorrentemente considerado inapto para evidenciar a divergência relativa à aplicação da multa qualificada em casos como o presente, em que o cerne da fundamentação para a qualificadora reside exclusivamente no emprego de empresa veículo e na ausência de confusão patrimonial entre investidora e investida.

Isto porque o Acórdão nº 9101-003.533, consoante tem sido registrado com frequência, contém diversas peculiaridades, no que diz respeito à fundamentação nele exposta para a manutenção da multa qualificada em situações envolvendo o uso de empresas veículos, as quais, no mais das vezes, não são encontradas nos casos recorridos submetidos a julgamento pela CSRF.

Assim ocorreu, por exemplo, no Acórdão nº 9101-006.517, em que o Acórdão nº 9101-003.533 foi rejeitado como paradigma, por unanimidade de votos, nos seguintes termos do voto do relator, conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca:

Viu, de se ver, que o recurso manejado pela D. PGFN foi admitido apenas em relação ao acórdão de nº 9101-003.533. E, nesta decisão, esta E. Câmara Superior manteve a exigência da multa qualificada em operação em também se teria identificado o uso de empresa veículo. E, vejam bem, pela ementa do aludido julgado, poder-se-ia até entender que este Colegiado teria decidido pela manutenção da penalidade recrudescida a vista, exclusivamente, do uso de uma empresa de passagem, situação que, caso confirmada, se prestaria, por certo, pela demonstração do dissídio. Isto porque, e tal situação, a simples interposição

¹ Embora a parte dispositiva registre que o recurso foi conhecido por maioria de votos (vencida a conselheira Livia De Carli Germano, que votou pelo não conhecimento do recurso), a razão apontada pela conselheira dissidente para o não conhecimento do recurso foi o fato de, no seu entender, o acórdão recorrido possuir dois fundamentos, e o recurso ter atacado apenas um, tendo a conselheira registrado, na sua declaração de voto, na ocasião, que o paradigma veicularia, de fato, entendimento divergente e suficiente para sustentar que “a criação de empresa veículo caracteriza a fraude capaz de levar à qualificação da multa de ofício”.

desta empresa já evidenciaria a simulação dolosa (algo, inclusive, comumente visto em vários julgados intentados, v.g., nas Turmas Ordinárias deste CARF).

Só que aí o que se observa é que, ainda que tenha se socorrido de conceitos típico da teoria econômica do direito tributário, adotando a premissa do propósito negocial para afastar a legitimidade da interposição de uma dada empresa de passagem, o voto condutor deixou, mais que tudo, claro que predita empresa veículo não existia de fato, apontando, de forma clara, que esta, além de não possuir estrutura, não declarar tributos e não possuir folha de salário, sequer constava das atas que deliberaram os negócios lá criticados. Sobre esta última parte, vale reproduzir a seguinte passagem do aludido paradigma que evidencia a correção do que foi afirmado retro:

[...]

Fica evidente, assim, que a norma concreta e individual edificada no acórdão paradigma pressupõe circunstâncias fáticas tão específicas que, caso transportadas para o caso vertente, poderiam resultar, inclusive, em uma mesma conclusão que aquela lá tomada. E tais circunstâncias, vejam bem, não forma nem mesmo aventadas na hipótese dos autos que, nada obstante, deixou claro que o emprego da empresa veículo poderia ser criticado caso a própria existência material desta tivesse sido objeto de críticas.

Neste ponto, tem razão a recorrida, posto que, efetivamente, os cenários fáticos observados no paradigma são absolutamente distintos do visto no feito.

A vista de tal dessemelhança, não se pode admitir a ocorrência de dissídio jurisprudencial, com a devida vênua à D. Presidência deste CARF que havia se posicionado pelo cabimento do apelo fazendário.

Em declaração de voto ao acórdão nº 9101-006.517, a conselheira Edeli Pereira Bessa assim registrou os motivos da sua concordância com a conclusão do relator, acima transcrita, na qual, incidentalmente, refere ainda outro acórdão da CSRF em que o paradigma nº 9101-003.533 também foi rejeitado por unanimidade de votos em circunstâncias semelhantes ao do caso presente (acórdão nº 9101-006.166):

O recurso especial da PGFN teve seguimento, em sede de agravo, com base nº 9101-003.533, sob a ótica de que as outras ocorrências correlatas a fraude e sonegação, referidas no paradigma, não teriam afetado a percepção acerca do outro Colegiado do CARF acerca do cabimento da qualificação da penalidade. Vale o destaque dos seguintes excertos do despacho:

A Turma decidiu manter a glosa da amortização do ágio, sob o fundamento de não ter havido “confusão patrimonial entre o real investidor e o investimento efetivamente adquirido com ágio”. Por outro lado, decidiu afastar a qualificação da multa, por entender que “não se verificou que a operação conduzida pela Recorrente foi realizada com simulação ou fraude”, destacando o voto condutor que “o fato da contribuinte ter se

utilizado de uma empresa veículo para aquisição da participação societária almejada não alterou a finalidade do negócio e tampouco o resultado alcançado, caso a operação tivesse sido conduzida de acordo com outras alternativas sugeridas pela fiscalização” 8. Confira-se:

[...]

Embora haja no voto condutor do paradigma o destaque de certos elementos fáticos que conduziram à conclusão da prática de fraude e sonegação, não se identifica ali pontos que extrapolem o emprego de empresa veículo sem propósito comercial (no caso, a FORSAB), utilizada para permitir o aproveitamento do ágio pago em aquisição de empresa (no caso, a RENOSA). Em essência, é a utilização de empresa veículo sem propósito comercial que leva a Turma julgadora do paradigma a entender que “a introdução da empresa veículo, na arquitetura societária montada, configura ato de execução de uma prática juridicamente reprovável”. E também a conduzir a concluir que ali se verifica “a ocorrência da prática de FRAUDE” e de que “é inequívoca a prática de SONEGAÇÃO”.

Para esta análise, porém, importa ter em conta, também, a motivação para qualificação da penalidade relatada no acórdão recorrido:

[...]

Neste contexto, **vislumbra-se no presente caso dessemelhança mais substancial que a demonstrada por esta Conselheira ao rejeitar o mesmo paradigma no precedente nº 9101-006.166, nos termos do voto lá declarado:**

Esta Conselheira acompanhou a I. Relatora em suas conclusões para negar conhecimento ao recurso especial da PGFN. Como bem observado em seu voto, a similitude fática deve ser avaliada tendo em consideração o que os acórdãos recorrido e paradigmas tiveram em conta para a interpretação da legislação tributária de regência. E esta premissa foi determinante para a conclusão, no presente caso, acerca da dessemelhança entre os casos comparados.

[...]

Contudo, desnecessário se mostrou buscar maiores esclarecimentos acerca do que se concebeu como a constatação de *FORSAB suportar o sacrifício patrimonial pela aquisição da participação societária no capital da fiscalizada* – se isto representaria aquisição direta para posterior transferência à empresa veículo LEOVIN, ou transferência de recursos para aquisição por LEOVIN – porque, **para decidir sobre a qualificação da penalidade, referido julgado se estende em demonstrar a individualização da conduta dos dirigentes da pessoa jurídica autuada, e assim concluir pela intenção de fraude**, nos seguintes termos:

Quanto à qualificação da multa de ofício, dê-se relevo à transferências da totalidade das quotas de capital de LEONVIN, pouco mais de um mês após a constituição dessa pessoa jurídica. Como já foi dito, seus fundadores eram pessoas físicas, que cederam seus direitos societários às pessoas jurídicas estrangeiras BEBIDAS LATINAS e ABACUS, ligadas ao grupo FORSAB. No entanto, em consulta ao Diário Oficial Empresarial do Estado de São Paulo, página 40117, de 05/04/2007, pode-se observar que os beneficiários da redução de capital de R\$ 2.900.000,00, aprovada pelas sócias estrangeiras de LEONVIN, foram Jobelino Vitoriano Locateli e Ricardo Torres de Melo. Segundo a Fiscalização, essa publicação ocorreu sob a vigência da 3ª Alteração e Consolidação do Contrato Social, ou seja, quando não mais havia sócios pessoas físicas no quadro societário, o que torna cristalino que BEBIDAS LATINAS e ABACUS eram "empresas de papel", sem substrato econômico, da mesma forma que LEONVIN.

Por sua vez, o Acordo de Acionistas (firmado em 14/12/2004) e o Acordo de Joint Venture (firmado em 13/12/2004), assinados pelos representantes de Refrigerantes Noroeste, Forsab Investments e Renosa, não fazem nenhuma referência a LEONVIN PARTICIPAÇÕES LTDA, entre as partes integrantes da pactuação, não obstante se verifique o nome de LEONVIN na ata da reunião do Conselho de Administração da fiscalizada e na Ata de Reunião do Conselho de Administração da sócia Refrigerantes Noroeste S/A. Ainda na linha das conclusões da Fiscalização, corrobora a tese de que LEONVIN não passava de uma empresa fictícia o fato de não constar, em Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social GFIP durante toda sua existência, nenhum registro relativo a segurados obrigatórios do Regime Geral de Previdência Social RGPS, quer sejam empregados ou contribuintes individuais. Vale dizer, LEONVIN não informou fatos geradores de contribuições previdenciárias em GFIP, não obstante a previsão do parágrafo único da cláusula 10 de seu Contrato Social, que assim dispunha: *"O Diretor receberá um pro labore, fixado por deliberação dos sócios titulares de quotas que correspondem a mais que metade do capital social."* Nesse cenário, depreende-se que Jobelino Vitoriano Locateli e Ricardo Torres de Melo jamais prestaram serviços a LEONVIN, por um motivo óbvio: LEONVIN nunca existiu, de fato. Reforça tal dedução o fato de que, no ano-calendário de 2006, um ano depois de ter realizado um investimento de R\$ 135 milhões, LEONVIN transmitiu para Receita Federal duas Declarações de inatividade.

O Ato de Concentração - AC nº 08012.000240/2005-08, publicado no DOU de 10/01/2005, bem como o Acordo de Acionistas e o Acordo de Joint Venture, acima citados, traduzem que a verdadeira

investidora era a pessoa jurídica estrangeira FORSAB. E mais: inequivocamente demonstram, juntamente com os demais elementos fáticos aqui mencionados, que a criação e o emprego de LEONVIN, na arquitetura societária engendrada, constituíram um mecanismo concebido para forjar a aparência de negócios reais com o fim de possibilitar a dedução do ágio amortizado, na determinação do lucro real de Renosa.

Sem dúvida, a arquitetura societária engendrada não tinha propósito negocial. Os articuladores de todo o esquema montado buscaram um único fim, ao tecerem tal arranjo: reduzir ilicitamente o IRPJ e a CSLL, lançando mão de um contrato de sociedade para ser utilizado com a intenção de atestar a existência jurídica da empresa veículo, malgrado despida de propósito econômico. Esse contrato, juntamente com documentos da escrituração, foram apresentados à Fiscalização com vistas à comprovação da regularidade da dedução do ágio amortizado. Por conseguinte, assevera-se que seu uso serviu à finalidade de dar uma aparência de legalidade a um fato que não o é, pois a redução dos tributos registrada, nas declarações da fiscalizada, em razão da despesa de amortização desse ágio, não tem o amparo da lei.

Nestes termos, **os detalhes da condução da operação pelos dirigentes das pessoas jurídicas foi determinante para a conclusão acerca da existência de fraude**, enquanto no acórdão recorrido clama-se, dentre outros aspectos, por esta individualização. Logo, se acaso a acusação fiscal veiculada nestes autos traz tal especificidade, e ela foi afirmada inexistente pelo Colegiado a quo, cumpria à PGFN ter embargado o acórdão recorrido para trazer manifestação acerca deste aspecto e, assim, eventualmente constituir cenário fático semelhante para a constituição do dissídio jurisprudencial acerca do cabimento da qualificação da penalidade em tais circunstâncias.

Ao deixar de proceder dessa forma, a PGFN acaba por imputar a este Colegiado a necessidade de, eventualmente, revolver a análise probatória do presente caso, e assim permitir inovações impróprias em sede de instância especial de solução de dissídios jurisprudenciais. Embora reconhecendo que, em circunstâncias assim, o fundamento inatacado se confunde com a falta de similitude fática entre os casos comparados, esta Conselheira acompanha a I. Relatora em suas conclusões para não se prender àquele primeiro aspecto, mas sim ao segundo, e também afirmar não caracterizada a divergência jurisprudencial acerca da qualificação da penalidade.

No presente caso, a acusação fiscal apreciada pelo Colegiado *a quo* apresenta elementos fáticos menos expressivos que os presentes no acórdão recorrido no

referido precedente. Assim, com mais razão o paradigma nº 9101-003.533, dados os acréscimos acerca da conduta dos dirigentes e dos atos distintos lá praticados, não se presta à caracterização do dissídio jurisprudencial.

Assim ocorreu, também, no acórdão nº 9101-006.363, em que se registrou que o recurso fazendário relativo à qualificação da penalidade em situação envolvendo o uso de empresa veículo, fundado no referido paradigma (assim como em outro paradigma), não teve seguimento justamente porque *“infirmada no recorrido sua premissa de artificialidade do ágio gerado”*.

Ao pesquisar-se no acórdão lá recorrido (acórdão nº 1302-002.724), verifica-se que o fundamento para o afastamento da multa qualificada, afora o fato da efetiva existência de um ágio pago entre partes independentes, foi a circunstância de que *“as empresas envolvidas tem operacionalidade, patrimônio e existência real, não podendo ser confundidas com outras situações de ágio interno em que apenas uma empresa (a que se beneficia do ágio) têm existência real”*, daí porque a sua ementa registrava que *“a mera imputação de falta de propósito negocial não é suficiente para a aplicação da multa de 150%”*.

No presente caso, à semelhança do recorrido naquele caso, as empresas consideradas veículos também tem *operacionalidade, patrimônio e existência real*, o que torna os casos semelhantes entre si, não se tratando, portanto, de caso como o do acórdão paradigma nº 9101-003.533, em que houve o uso de diversas *“empresas de papel”, sem substrato econômico*, entre outras diversas circunstâncias (também não presentes nesses autos), conforme consignou o voto vencedor do acórdão paradigmático, ao analisar a qualificação da multa, consoante os excertos já aqui repetidamente transcritos.

Assim, como no caso presente a qualificadora ampara-se apenas no fato de terem sido usadas empresas veículos para viabilizar a amortização do ágio, e na ausência de confusão patrimonial entre investidora e investida, consoante decidiu o acórdão recorrido, não se verifica entre este caso e o acórdão paradigma nº 9101-003.533, à semelhança do que já decidiu a CSRF em situações análogas, similitude fática apta a ensejar o conhecimento do recurso, não podendo o acórdão nº 9101-003.533 ser tomado como paradigma “genérico”, portanto, no sentido de que *a mera interposição de empresa veículo, por si só, seria suficiente para manter a multa qualificada*.

O referido paradigma, conforme recorrentemente decidido por este colegiado, apresenta especificidades próprias, as quais foram consideradas relevantes para a manutenção da multa qualificada naquele caso, e que, à toda evidência, não se fazem presentes no caso concreto.

São bastante distintos os casos entre si, portanto, o que impede a configuração da divergência suscitada. Não é possível afirmar que a mesma solução adotada no caso paradigmático seria também aplicada ao caso presente.

Pelo exposto, encaminho meu voto pelo NÃO CONHECIMENTO do Recurso Especial quanto a esta matéria.

1.2 RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE

O Recurso Especial do Contribuinte foi admitido com relação às matérias *“dedutibilidade fiscal dos ágios DH&C e DBNI”*, em face do acórdão paradigma nº 1302-003.434 (único admitido pelo despacho de admissibilidade), e *“exigência concomitante da multa isolada e da multa de ofício”*, em face dos acórdãos paradigmas nº 9101-005.080 e nº 9101-005.692.

A Fazenda Nacional não se opôs ao conhecimento do apelo.

Entretanto, reputo que, para bem cumprir o previsto no art. 67 do Anexo II do RICARF, há que se debruçar sobre o tema apresentado e a suposta divergência jurisprudencial que o qualificariam para o conhecimento por este Colegiado.

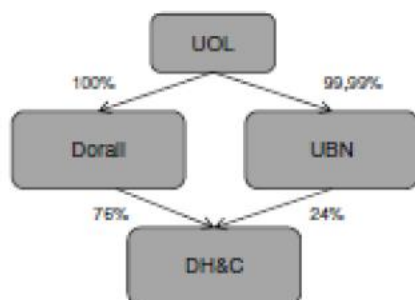
1.2.1 DEDUTIBILIDADE FISCAL DOS ÁGIOS DH&C E DBNI

O acórdão recorrido acolheu como suas as razões de decidir expostas pela autoridade de primeira instância, que, em três grandes tópicos (*“Do propósito negocial da reorganização societária e das operações estruturadas em sequência”*, *“Da utilização de empresas-veículo como instrumento para a aquisição de participação societária”*, e *“Dos efeitos fiscais da transferência do ágio. ausência de confusão patrimonial entre a pessoa jurídica investidora e a pessoa jurídica investida. exegese dos artigos 7º e 8º da lei nº 9.532/97”*), concluiu que, mesmo quando a operação de aquisição se dá entre partes não relacionadas e com o efetivo pagamento do valor que inclui o ágio, este somente será passível de aproveitamento tributário se restar demonstrada *motivação extratributária para as operações societárias*, e se se verificar a *confusão patrimonial envolvendo a empresa investida e a verdadeira adquirente da participação societária* (quem de fato tinha interesse na aquisição), *mas não a empresa veículo*, não tendo as operações, no caso, atendido a nenhum desses requisitos.

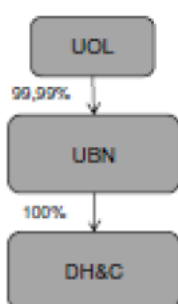
Ademais disso, é preciso considerar, uma vez que o processo trata de dois ágios, quais foram as empresas consideradas veículos, em cada caso, e qual a sua participação no contexto da reorganização.

De acordo com a decisão recorrida, a fiscalização imputou esta condição a duas empresas, a saber: *“A primeira foi a UBN na aquisição de 24% da DH&C. A segunda foi a própria DH&C na aquisição do grupo DBNI por R\$ 712 milhões, sendo que o recurso financeiro necessário para a consecução deste negócio veio da subscrição de aumento de capital da UOL na DH&C no montante de R\$ 746 milhões, o que gerou um ágio de R\$ 620 milhões”*.

Retornando-se ao relatório do presente acórdão, o **“Ágio DH&C”** foi formado em duas operações, praticadas na mesma data. Na primeira, o grupo UOL, através de sua filial no Brasil, a “Universe Online S/A” (UOL) adquiriu diretamente 100% da DORALL (que detinha 76% da DH&C), com ágio de R\$ 49.003.184,70; e, na segunda, UOL adquiriu indiretamente os restantes 24% do capital da DH&C por intermédio de sua controlada, a UBN, com ágio de R\$ 12.586.927,24, ficando a configuração societária conforme a figura abaixo:



Na sequência, a UOL aumentou capital na UBN com as cotas de capital que detinha na DORALL, e, posteriormente, a DORALL foi incorporada pela UBN, de modo que a UBN passou a controlar diretamente 100% da DH&C, como se vê no organograma abaixo:



Na mesma data em que ocorreu a incorporação da DORALL pela UBN, a UBN sofreu uma cisão parcial, na parcela que controlava a DH&C, e a parte cindida foi incorporada pela própria DH&C, num processo de incorporação reversa parcial, de forma que o ágio da DH&C, outrora registrado integralmente na UBN, passou a constar do ativo da própria DH&C.

A empresa **UBN**, controlada do UOL, e caracterizada como empresa veículo, portanto: **(i)** foi quem diretamente adquiriu 24% do capital da DH&C com ágio (embora o acórdão recorrido considere como verdadeiro adquirente o UOL); **(ii)** foi quem recebeu, por meio da integralização de seu capital, promovida pela UOL com as cotas de capital que detinha na DORALL, os outros 76% do capital da DH&C adquiridos com ágio.

Por sua vez, o “**Ágio DBNI**” foi formado a partir da aquisição, pela DH&C, do grupo DBNI sediado no exterior, representado pelas ações da holding DIVEO BROADBAND NETWORKS, INC (DBNI), no valor de R\$ 712 milhões, sendo que os recursos financeiros utilizados nesta operação vieram de subscrição de aumento de capital da UOL na própria DH&C, ocorrida em 27/12/2010, no montante de R\$ 746 milhões, e que gerou um ágio de R\$ 620 milhões.

Neste caso, a empresa **DH&C**, controlada do UOL, e caracterizada como empresa veículo, portanto, recebeu, por meio de aumento de capital efetuado pela UOL, os recursos financeiros utilizados na aquisição, com ágio, da DBNI.

Analisando-se o acórdão paradigma nº 1302-003.434 (único admitido pelo despacho de admissibilidade), colhe-se do seu relatório, primeiramente, a seguinte síntese do cenário fático lá analisado:

O cerne fático da glosa intentada neste processo está na aquisição da Expresso Mercúrio por uma holding utilizada exclusivamente para a concretização da operação em análise e não diretamente pela empresa TNT Spain ou por outra empresa nacional havida pelo grupo TNT no Brasil, denominada TNT Express Brasil Holding. Objetivamente, a Fiscalização não teria identificado substância econômica na interposição, no negócio, da TNT Two (além de sustentar, como consentâneo, a inocorrência da necessária confusão patrimonial entre a real adquirente e a investida).

E, complementando, o seguinte excerto do voto condutor daquele julgado:

Tal como exposto no relatório supra, ainda que o TVF traga notícias de uma série de operações societárias que antecederam aquela que culminou, realmente, com o ágio cujas despesas com amortização foram objeto da glosa fiscal, o cerne, e fundamento, da imposição tributária *sub examine* está calcado, exclusivamente, no uso de uma empresa veículo para operacionalizar a aquisição da Expresso Mercúrio pelo grupo TNT.

Todas as críticas feitas pela D. Auditoria Fiscal, vejam bem, repousam sobre o curto espaço de tempo entre a **aquisição da TNT Two pela TNT Spain, o aumento de seu capital, a integralização deste (em espécie), a aquisição da Expresso Mercurio pela dita empresa de passagem e finalmente a incorporação desta pela própria sociedade investida. Em outras palavras, o problema é, tão só, o uso da dita empresa veículo.** Para que não restem dúvidas, peço especial atenção para o seguinte trecho do TVF já transcrito anteriormente mas que, *venia concessa*, tomo a liberdade de reproduzir:

Naquele caso, portanto, a empresa **TNT Two**, caracterizada como a empresa veículo, foi utilizada em um contexto em que esta recebeu, por meio de aumento de capital efetuado pela sua controladora no exterior, os recursos financeiros utilizados na aquisição da Mercúrio, com ágio. Ou seja, contexto semelhante ao descrito com relação ao **“Ágio DBNI”**.

Entendo que o simples fato de, no caso recorrido, a “verdadeira adquirente” (**UOL**), que aportou os recursos na empresa DH&C, ser empresa brasileira, em contraposição ao fato de a “verdadeira adquirente” no caso paradigmático (**TNT Spain**) ser empresa estrangeira, não se constitui em aspecto relevante para desassemelhar os casos entre si, no que diz respeito ao **“Ágio DBNI”**, mormente por não haver qualquer digressão, tanto num quanto noutro acórdão, a respeito desta específica circunstância.

Contudo, em que pese este mesmo Relator, na condição de Presidente de Câmara, tenha subscrito o despacho de admissibilidade em abril de 2022, e considerando julgados posteriores deste mesmo colegiado examinando o paradigma em questão, há diversas outras particularidades, nas operações subsequentes à aquisição original da investida pela empresa veículo, no caso recorrido, que não se fazem presentes no caso paradigmático, e que, em última instância, impedem que se configure a similitude fática necessária ao processamento do recurso.

Neste sentido, peço vênica para transcrever, a seguir, excertos do voto vencedor proferido pela i. conselheira Edeli Pereira Bessa, no acórdão nº 9101-006.516², em que o acórdão nº 1302-003.434 restou rejeitado como paradigma apto a evidenciar a divergência jurisprudencial exatamente em razão da especificidade de ter o paradigma em questão se restringido a analisar a legitimidade ou não de uma holding (empresa-veículo) adquirir o investimento com ágio e, ato seguinte, ser incorporada pela empresa investida, de forma a reunir as condições para a dedução fiscal do ágio que foi por ela pago. O caso presente, conforme já relatado, e se discorrerá novamente adiante, em nada se assemelha a tal específica hipótese. Mas, antes, vejamos o voto vencedor do acórdão nº 9101-006.516:

O I. Relator restou vencido em seu entendimento favorável ao conhecimento do recurso especial da Contribuinte acerca da possibilidade de amortização de ágio pago na aquisição de participação societária em Quilmes Industrial (“Quinsa”, Luxemburgo), detida por BAC (Beverage Associates Corp. – “BAC”, Ilhas Virgens Britânicas), com interposição de Beverage Associates Holding (“BAH”, Bahamas).

O seguimento do recurso especial, neste ponto, se deu com fundamento nos paradigmas nos 1302-003.434 e 1201-003.693. O voto vencedor do acórdão recorrido traz a seguinte fundamentação para manter a glosa das amortizações de ágio:

Conforme restou esclarecido no Relatório, no cenário inicial, antes de iniciadas as operações societárias ora sob exame, a Recorrente possuía 57% do capital da QUINSA, e o grupo alienante possuía participação de 34% na mesma sociedade, por intermédio da BAC, restando 9% sob a titularidade de minoritários.

Em vez de adquirir diretamente da BAC a participação de 34% na QUINSA possuída pelo grupo alienante, em 08/08/2006 a Recorrente adquiriu com ágio a então recém criada BAH, cujo capital foi subscrito pela BAC com as ações da QUINSA. Com essa aquisição, a Recorrente – que já detinha 57% da QUINSA – passou a deter outros 34% indiretamente, por meio da BAH. E menos de um ano depois, a Recorrente incorporou a BAH, e passou a se aproveitar da amortização do ágio para fins de redução da base de cálculo dos tributos devidos no Brasil. Diante desse cenário, a Autoridade Fiscal concluiu o seguinte:

57. O negócio que substancialmente se efetivou foi a compra e venda da Quinsa, não da BAH. O ágio a ser registrado pela AmBev, portanto, deveria ser na Quinsa. Não existiu, nesse contexto, a

² Sessão de 04/04/2023. Dispositivo em relação conhecimento do Recurso Especial do Contribuinte: Acordam os membros do colegiado, em: [...] (ii) relativamente ao Recurso Especial do Contribuinte, por maioria de votos, conhecer parcialmente do recurso somente em relação à matéria multa isolada, vencidos os conselheiros Gustavo Guimarães da Fonseca (relator), Luiz Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto que votaram pelo conhecimento integral; [...]. Participaram do julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

absorção de patrimônio da Quinsa (ou de sua sucessora) pela AmBev, não tendo ocorrido, por consequente, a condição exigida pelo artigo 386 do RIR/99 para que a dedutibilidade fiscal do ágio fosse admitida.

[...]

64. A interpretação de que a incorporação de uma holding sem finalidade negocial equivaleria à confusão patrimonial exigida pelo artigo 386 do RIR/99 mostra-se, pois, totalmente equivocada. Não se pode confundir a absorção da BAH com a absorção do investimento efetivamente adquirido com ágio (Quinsa).[...].

(os destaques são do original)

Como se nota, a Autoridade Fiscal entendeu, corretamente a meu ver, que o investimento que efetivamente foi adquirido (e que justificou o pagamento do ágio) era a participação de 34% da QUINSA. Desse modo, embora a Recorrente seja a real investidora, como a incorporação realizada pela Recorrente em 29/06/2007 não envolveu a QUINSA, mas sim a BAH, não se concretizou a confusão patrimonial entre o real investidor e o investimento efetivamente adquirido.

Portanto, em não havendo a confusão patrimonial entre o real investidor e o investimento efetivamente adquirido com ágio, entendo que 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. (destaques do original)

Com respeito ao paradigma nº 1302-003.434, importa observar que este Colegiado negou conhecimento ao recurso especial contra ele interposto pela PGFN, sob os fundamentos assim expostos pelo Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, condutor do Acórdão nº 9101-005.790:

Nesse caso específico, cumpre observar que a discussão se restringiu a legitimidade ou não de uma holding (*empresa-veículo*) adquirir o investimento com ágio e, ato seguinte, ser incorporada pela empresa investida, de forma a reunir as condições para a dedução fiscal do ágio que foi por ela pago.

Aos olhos do voto vencedor do acórdão ora recorrido:

O fundamento único, diga-se, utilizado pela D. Auditoria para inquirir de ilegalidade as operações acima, e, consentaneamente, para glosar as despesas deduzidas pela recorrente a título de amortização de ágio, foi o uso de uma "empresa de passagem", de vida curta, para efetuar-se a aquisição do investimento mencionado alhures; ao ver da fiscalização, e da DRJ, a criação da aludida empresa veículo não teria, em si, um fundamento econômico suficiente para

justificar os negócios pactuados, tal qual como concebidos, identificando-se, assim, um intuito exclusivamente fiscal.

Venia concessa, na minha opinião e com o devido respeito aos que dela divergem, a criação de uma empresa de passagem para a aquisição, por empresas estrangeiras, de investimento lotado em território nacional está adstrita à liberdade de reorganização empresarial, embasada, inclusive, na garantia constitucional posta no art. 170 da CF88. Dizer-se, neste particular, que determinadas companhias estrangeiras estão obrigadas à efetuar a compra de ativos instalados no Brasil de forma direta e sem interposição de qualquer outra entidade, revela, insisto, na minha visão, pretensão de pautar a estrutura societária e institucional de entes privados.

E da declaração de voto do I. Presidente da Turma a quo, Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado extrai-se que:

Com relação ao fundamento principal da autuação, concernente à utilização de empresa veículo como forma de viabilizar a posterior amortização do ágio pago, entendo que estando devidamente comprovado nos autos que houve o efetivo pagamento (sacrifício patrimonial) para a aquisição do investimento por parte da empresa adquirente e tendo a própria lei reguladora permitido a incorporação reversa para fins de amortização da despesa, a forma utilizada pela recorrente para a realização do negócio encontra-se dentro dos limites da liberdade de organização de seus negócios, não lhe sendo vedado utilizar aquela que lhe propicie, dentro do ordenamento legal, o menor custo tributário (maior vantagem tributária, em verdade).

É oportuno registrar que não estou entre aqueles que defendem que os contribuintes podem fazer tudo que a lei não veda.

Entendo que os negócios jurídicos realizados devem respeitar os princípios da boa-fé e a função social da empresa. Assim, não se admitem negócios puramente formais, sem qualquer substância, que visam unicamente a obtenção de benefícios fiscais, como os observados na criação de ágio em operações internas ao grupo econômico.

No presente caso, entendo que a operação se amolda à previsão legal que autoriza a amortização do ágio. Existe um valor efetivamente pago que supera o valor patrimonial, amparado na expectativa de rentabilidade futura. Por outro lado, a adquirente foi absorvida por incorporação pela adquirida, verificando-se a confusão patrimonial exigida por lei para viabilizar a amortização da despesa.

Neste passo, com a devida vênia do entendimento fiscal e do adotado pelo i. relator, o meu entendimento é o de que a utilização da empresa chamada "veículo" para a aquisição do investimento encontra respaldo no ordenamento societário e fiscal e, efetivamente, encontra-se dentro da esfera de liberdade que a empresa tem para conduzir os seus negócios, inclusive de modo a lhe propiciar o menor custo ou a maior vantagem tributária.

Note-se que o negócio de compra e venda é real. O que se discute é se o contribuinte poderia adotar a estrutura societária que utilizou para a sua concretização.

(...)

A possibilidade legal de aproveitamento do ágio (uma vez que este tenha ocorrido e sido demonstrado legitimamente) decorre da absorção do patrimônio de uma pessoa jurídica pela outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio apurado na forma do § 2º. Inc II do art. 385 do RIR/1999, inclusive quando a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a participação.

Assim dispõe o art. 386 do RIR/1999:

(...)

Analizando o dispositivo acima, verifica-se que a confusão patrimonial decorre da **absorção do patrimônio de uma pessoa jurídica pela outra**. É este o requisito que, uma vez atendido, permite a utilização do benefício de amortização antecipada do ágio pago.

E, no caso, concreto, **a pessoa jurídica que detinha a participação** era, indubitavelmente, a empresa holding que foi a responsável pela aquisição da participação societária no Brasil, ainda que os recursos tenham vindo, confessadamente, de empresas situadas no exterior.

Portanto, os reais detentores do investimento no Brasil eram a empresa do grupo TNT situada no exterior, mas ao contrário do entendimento fiscal a lei não estabelece a confusão patrimonial entre investidora (de fato) e investida, mas, sim e expressamente, entre a "**pessoa jurídica**" que detém a participação societária na outra "**pessoa jurídica**" adquirida com ágio com esta última, ou vice-versa, por meio de processos de incorporação, fusão ou cisão.

Como se nota, a circunstância fática da TNT-Two (*a holding ou empresa veículo*) ter efetuado o pagamento do preço do negócio, ou seja, ter sido a *adquirente de direito*, foi determinante para a decisão do Colegiado em sentido contrário à glosa da dedução do ágio.

Os paradigmas (Acórdãos n.ºs **9101-002.188 e 9101-002.186**), por sua vez, analisaram os requisitos de dedutibilidade do ágio à luz de situação fática diversa, qual seja, em aquisição de investimento com ágios que foram transferidos para empresas veículos.

[...] (*destaques do original*)

Como bem observado no precedente, o debate no paradigma n.º 1302-003.434 *se restringiu a legitimidade ou não de uma holding (empresa-veículo) adquirir o investimento com ágio e, ato seguinte, ser incorporada pela empresa investida, de forma a reunir as condições para a dedução fiscal do ágio que foi por ela pago*. No presente caso, o questionamento validado no acórdão recorrido diz respeito à possibilidade de dedução fiscal de ágio pago pela aquisição de empresa investida que não é incorporada, nem incorpora a adquirente, vez que a integração se dá entre a adquirente e a *holding (empresa veículo)* interposta entre a adquirente e a adquirida.

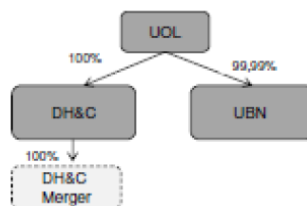
Em outras palavras: o paradigma estabelece que uma *holding* que recebe recursos para pagamento de participação societária adquirida é a adquirente da investida, enquanto no recorrido questiona-se se uma *holding* que recebe transitoriamente em seu patrimônio a participação societária negociada é a investida adquirida. Por certo em ambos os debates serão considerados as funções de uma *holding*, o direito de auto-organização e a possibilidade de o Fisco questionar arranjos societários sem imputação de simulação. O mesmo, inclusive, se poderia arguir no precedente antes referido, no qual a *holding* não figura como adquirente, nem como adquirida, mas sim é interposta entre ambas depois da aquisição do investimento, para receber em transferência o investimento adquirido e ser, na sequência, extinta.

Contudo, tendo em conta as distintas finalidades das *holdings* analisadas nos acórdãos aqui comparados, assim como no precedente, impõe-se reconhecer que o acórdão recorrido e o paradigma n.º 1302-003.434 se debruçaram sobre situações fáticas que se desassemelham em ponto determinante para a interpretação da legislação tributária, o que impede cogitar se o Colegiado que proferiu o paradigma também validaria a dedução fiscal das amortizações de ágio nas presentes circunstâncias, razão pela qual o dissídio jurisprudencial não se estabelece.

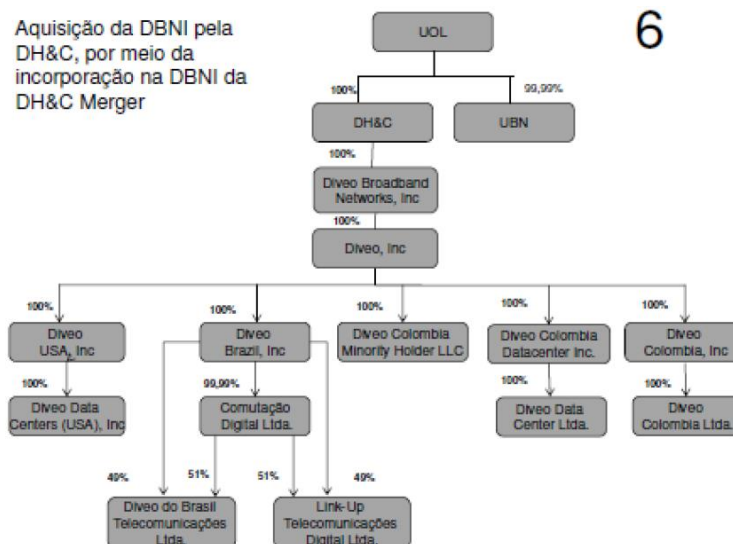
Retornando ao caso dos presentes autos, demonstramos a seguir, de forma sucinta, o quanto a situação analisada, relativamente ao “**Ágio DBNI**”, se distancia do caso analisado pelo paradigma.

Conforme visto, foi inicialmente criada uma empresa estrangeira subsidiária da DH&C nos Estados Unidos (DH&C MERGER), a qual foi incorporada pela DBNI, na operação de aquisição da DBNI com ágio, conforme as figuras já reproduzidas no relatório ao norte, e novamente abaixo:

Criação da DH&C Merger



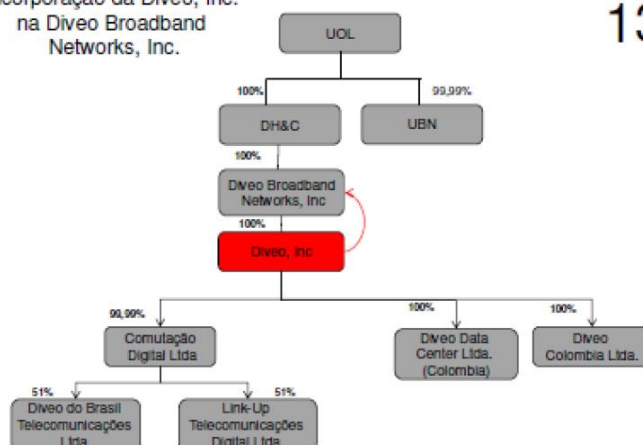
Aquisição da DBNI pela DH&C, por meio da incorporação na DBNI da DH&C Merger



6

Na sequência, em 31/03/2011, houve diversas incorporações de empresas do grupo DBNI sediadas no exterior, por empresas do mesmo grupo, também sediadas no exterior, de sorte que a DBNI (Diveo Broadband Network, Inc.) ficou com o controle direto da brasileira Comutação Digital Ltda (COMUTAÇÃO), e indireto da Diveo do Brasil Telecomunicações Ltda (a fiscalizada), como se vê no organograma abaixo:

Incorporação da Diveo, Inc. na Diveo Broadband Networks, Inc.

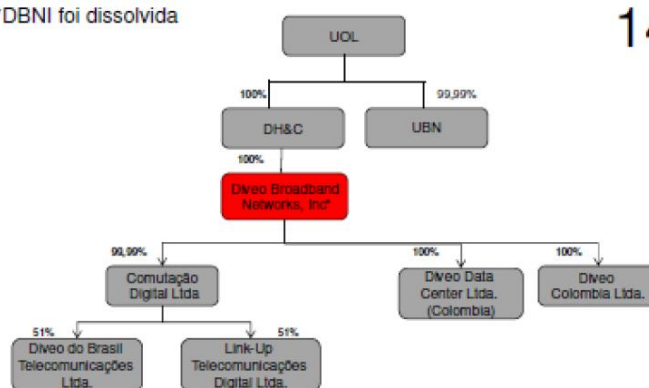


13

Naquela mesma data, houve a dissolução da DBNI, fazendo com que a DH&C passasse a ter o controle direto da COMUTAÇÃO e indireto da Diveo do Brasil Telecomunicações Ltda (a fiscalizada), como se vê no organograma abaixo:

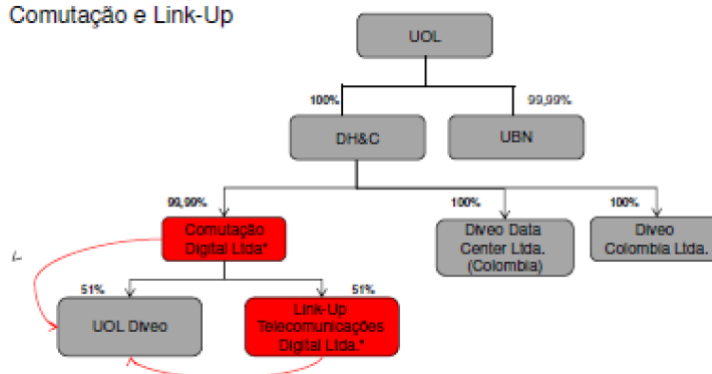
*DBNI foi dissolvida

14



Passo seguinte, em 28/04/2011, a fiscalizada altera seu nome para Uol Diveo S/A (nome atual), e um dia após, em 29/04/2011, incorpora a COMUTAÇÃO e a Link-Up Telecomunicações Digital Ltda (LINK-UP), como se vê no organograma abaixo:

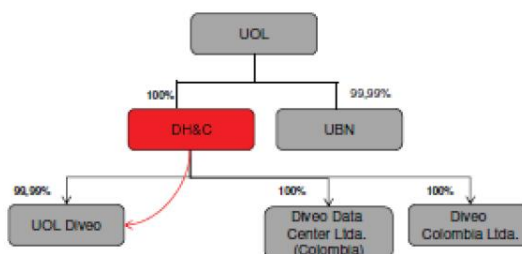
*UOL Diveo incorpora Comutação e Link-Up



Em 30/04/2011, um dia após as incorporações da COMUTAÇÃO e LINKUP, a fiscalizada (DIVEO) incorpora reversamente a DH&C, passando a ter em seus registros contábeis os ágios “DH&C” e “DNBI”, anteriormente registrados na DH&C, como se vê no organograma abaixo:

*UOL Diveo incorpora DH&C

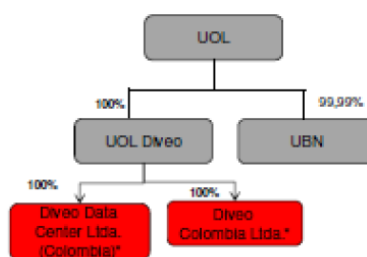
16



Por fim, em 02/03/2012, a DIVEO vende as últimas subsidiárias estrangeiras do grupo DBNI, ficando a estrutura societária ao final do planejamento da seguinte forma:

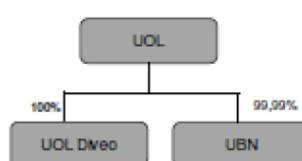
*Empresas vendidas

17



Cenário atual

18



Conforme visto, o caso dos presentes autos, relativamente ao “**Ágio DBNI**”, muito se distancia do caso analisado pelo paradigma, em que *uma holding (empresa-veículo) adquirir o investimento com ágio e, ato seguinte, foi incorporada pela empresa investida*, o que impede a configuração da alegada divergência jurisprudencial.

Noutro giro, com relação ao “**Ágio DH&C**”, menos ainda se vislumbra nele qualquer similitude com o caso analisado pelo paradigma. Isto porque, no que diz respeito ao “**Ágio DH&C**”, a empresa caracterizada como veículo (**UBN**), conforme visto, não foi sequer utilizada em operações com contexto minimamente semelhante ao descrito no paradigma.

De fato, enquanto no paradigma a empresa **TNT Two**, caracterizada como a empresa veículo, foi utilizada para receber, por meio de aumento de capital efetuado pela sua controladora no exterior, os recursos financeiros utilizados na aquisição, com ágio, da Mercúrio, no caso recorrido a empresa veículo **UBN** recebeu, em aumento de capital, *as próprias quotas da participação societária já adquirida com ágio por outra interveniente em operação anterior*, ou seja, a empresa veículo atuou no contexto de uma situação comumente referida como “*transferência de ágio*”, sem nenhuma similitude, portanto, com o caso paradigmático.

Ademais disso, também a forma adotada nas operações subsequentes que deram ensejo à amortização do ágio (*cisão parcial, na parcela que controlava a DH&C, tendo a parte cindida sido incorporada pela própria DH&C, e a empresa veículo continuado a existir, e, ainda, ao final das operações, ter a DH&C sido incorporada pela fiscalizada DIVEO*) se afigura muito diversa daquela descrita no paradigma, em que a empresa veículo (**TNT Two**) restou *extinta por incorporação reversa com a investida*.

Por todo o exposto, encaminho meu voto pelo NÃO CONHECIMENTO do Recurso Especial quanto a esta matéria.

1.2.2 EXIGÊNCIA CONCOMITANTE DA MULTA ISOLADA E DA MULTA DE OFÍCIO

O recurso, com relação a esta matéria, foi interposto em face dos acórdãos paradigmas nº 9101-005.080 e nº 9101-005.692.

Analisando-os, verifico serem os mesmos aptos à demonstração da divergência alegada, uma vez que ambos tratam da multa isolada exigida com fundamento no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, *já com as alterações promovidas pela Lei nº 11.488/2007*, e aplicaram o princípio da consunção para afastar a exigência desta multa em concomitância com a multa de ofício, reconhecendo a *“aplicabilidade do racional da Súmula CARF nº 105 a fatos posteriores à alteração legislativa, dada a inexistência de qualquer alteração substancial na norma jurídica subjacente”*.

Assim, ratificando o quanto contido no Despacho de Admissibilidade, encaminho meu voto pelo CONHECIMENTO do Recurso Especial quanto a esta matéria.

1.3 RESUMO QUANTO AO CONHECIMENTO

Pelo exposto, voto por NÃO CONHECER do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e por CONHECER PARCIALMENTE do Recurso Especial do Contribuinte, apenas com relação à matéria *“Exigência concomitante da multa isolada e da multa de ofício”*.

2 MÉRITO – RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE

2.1 EXIGÊNCIA CONCOMITANTE DA MULTA ISOLADA E DA MULTA DE OFÍCIO

Insurge-se a Recorrente contra a decisão recorrida que considerou cabível a cobrança da multa isolada concomitante com a multa de ofício, apresentando argumentos no sentido de que isto representaria uma dupla penalização sobre a mesma base de cálculo, em violação ao entendimento da Súmula CARF nº 105 e ao princípio da consunção ou absorção.

Nos presentes autos discute-se o lançamento, de tributos e penalidades, relativo aos anos calendários 2012 a 2014.

Com a edição da Medida Provisória nº 351/2007 em 22/01/2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007, a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL passou a ter novo regramento.

Desse modo, a partir da estimativa devida referente ao mês de dezembro de 2006, cujo vencimento se deu em 31/01/2007, a penalidade isolada aplicada no lançamento de ofício encontra-se prevista no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação que lhe foi dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, não se aplicando, portanto, a Súmula CARF nº 105. Confirma-se a nova redação do dispositivo em questão:

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

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

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

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

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

[...]

As multas exigidas juntamente com o tributo ou isoladamente, como definidas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, vinculam-se a infrações de natureza distinta. A Lei nº 9.430, de 1996, em seu art. 1º, estabeleceu como regra geral, a partir do mês de janeiro de 1997, a apuração do lucro real trimestral. Apenas por exceção a pessoa jurídica poderia optar pela apuração do lucro real anual, situação em que fica obrigada a efetuar os recolhimentos do IRPJ e da CSLL mensalmente, calculados por estimativa (artigo 2º).

As bases de cálculo do IRPJ e da CSLL devidos mensalmente são determinadas por meio da aplicação, sobre a receita bruta do mês, de percentuais estabelecidos pelo artigo 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, de acordo com as atividades desenvolvidas pela pessoa jurídica.

Consoante se verifica pela redação das normas transcritas, são essencialmente duas as penalidades previstas no art. 44 retrotranscrito (*“serão aplicadas as seguintes multas”, “I...II”*): uma, exigida juntamente com o tributo faltante, nas hipóteses de *“de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata”*, valorada em 75% *“sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição”*; outra, exigida de forma isolada, no percentual de 50%, na hipótese da falta recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e da CSLL.

É pertinente esclarecer que os recolhimentos efetuados mensalmente a título de estimativas (art. 2º, §§ 3º e 4º, da Lei nº 9.430, de 1996) não são definitivos, porquanto a apuração definitiva do tributo devido se dará somente ao final de cada ano-calendário. Esse o motivo pelo qual a penalidade pelo inadimplemento dessa obrigação é denominada multa isolada, uma vez que pode ser exigida independentemente de haver ou não tributo devido ao final do período de apuração. E também não há qualquer correlação entre o valor do tributo devido ao final de apuração e a multa isolada: sua base de cálculo é o valor do pagamento mensal (estimativa) de IRPJ ou CSLL que deixar de ser recolhido.

Diante dessas constatações, é imperioso concluir que as multas são distintas e autônomas. Isso decorre, acima de tudo, das evidentes diferenças que existem entre as hipóteses de incidência e os consequentes das normas punitivas.

No IRPJ e na CSLL, observamos que os critérios material e temporal são completamente distintos. O tributo não pago, decorrente da existência de lucro apurado trimestralmente ou anualmente, submete-se à multa do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996, enquanto a estimativa não recolhida, decorrente da existência de receita bruta mensal ou balanços de redução, submete-se à multa do inciso II do dispositivo antes citado.

No caso do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996, a quantificação toma por base o tributo devido em função do lucro, fazendo incidir o percentual de 75% (regra geral passível de qualificação e agravamento - §§ 1º e 2º do art. 44). No caso do inciso II, letra “b”, do dispositivo antes citado, a quantificação toma por base a estimativa apurada em função da receita bruta ou resultados mensais, fazendo incidir o percentual de 50% (regra geral não passível de qualificação ou agravamento).

Como se pode observar, são duas normas distintas e autônomas, que punem, em diferentes graus, ilicitudes diversas.

A alteração da redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96 buscou adequar o dispositivo face à jurisprudência então dominante no CARF, mais precisamente a firmada em torno do entendimento do então Conselheiro e Presidente de Câmara José Clóvis Alves, o qual atacava a redação do *caput* do art. 44 da Lei nº 9.430/96 (*"Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição..."*), e divisava *bis in idem*, entendendo que a "mesma" multa seria aplicada quando do lançamento de ofício do tributo (Acórdão CSRF 01-05503 - 101-134520).

Na nova redação do citado artigo, o *caput* não mais faz referência à diferença de tributo (*"Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas..."*), sendo tal expressão utilizada somente no inciso I, que trata da multa de 75% aplicada sobre a diferença de tributo lançado de ofício. A multa isolada ora é tratada em dispositivo específico (inciso II), que estabelece percentual distinto do da multa de ofício (esta é de 75%, e aquela de 50%). Vê-se, assim, que a nova multa isolada é aplicada, em percentual próprio, sobre o valor do pagamento mensal que deixou de ser efetuado a título de estimativa, não mais se falando em diferença sobre tributo que deixou de ser recolhido.

Desse modo, após o advento da MP nº 351/2007, entendo que as multas isoladas devem ser mantidas, ainda que aplicadas em concomitância com as multas de ofício pela ausência de recolhimento/pagamento de tributo apurado de forma definitiva. Tal conclusão decorre da constatação de se tratar de penalidades distintas, com origem em fatos geradores e períodos de apuração diversos, e ainda aplicadas sobre bases de cálculos diferenciadas. A legislação, em nenhum momento, vedou a aplicação concomitante das penalidades em comento.

Em complemento, e em especial em relação à suposta aplicação do princípio da consunção, transcrevo o entendimento firmado pelo Conselheiro Leonardo de Andrade Couto em seus votos sobre o tema em debate:

“Manifestei-me em outras ocasiões pela aplicação ao caso do princípio da consunção, pelo qual prevalece a penalidade mais grave quando uma pluralidade de normas é violada no desenrolar de uma ação.

De forma geral, o princípio da consunção determina que em face a um ou mais ilícitos penais denominados CONSUNTOS, que funcionam apenas como fases de preparação ou de execução de um outro, mais grave que o(s) primeiro(s), chamado CONSUNTIVO, ou tão-somente como condutas, anteriores ou posteriores, mas sempre intimamente interligado ou inerente, dependentemente, deste último, *O SUJEITO ATIVO SÓ DEVERÁ SER RESPONSABILIZADO PELO ILÍCITO MAIS GRAVE*.³.

Veja-se que a condição básica para aplicação do princípio é a íntima interligação entre os ilícitos. Pelo até aqui exposto, pode-se dizer que a intenção do legislador tributário foi justamente deixar clara a independência entre as irregularidades, inclusive alterando o texto da norma para ressaltar tal circunstância.

No voto paradigma que decidiu casos como o presente sob a ótica do princípio da consunção, o relator cita Miguel Reale Junior que discorre sobre o crime progressivo, situação típica de aplicação do princípio em comento.

Pois bem. Doutrinariamente, existe *CRIME PROGRESSIVO* quando o sujeito, para alcançar um resultado normativo (ofensa ou perigo de dano a um bem jurídico), necessariamente deverá passar por uma conduta inicial que produz outro evento normativo, menos grave que o primeiro.

Noutros termos: para ofender um bem jurídico qualquer, o agente, indispensavelmente, terá de inicialmente ofender outro, de menor gravidade — passagem por um MINUS em direção a um PLUS.⁴ (destaques acrescidos).

Estaríamos diante de uma situação de conflito aparente de normas. Aparente porque o princípio da especialidade definiria a questão, com vistas a evitar a subsunção a dispositivos penais diversos e, por conseguinte, a confusão de efeitos penais e processuais.

Aplicando-se essa teoria às situações que envolvem a imputação da multa de ofício, a irregularidade que gera a multa aplicada em conjunto com o tributo não

³ RAMOS, Guilherme da Rocha. Princípio da consunção: o problema conceitual do crime progressivo e da progressão criminosa. Jus Navigandi, Teresina, ano 5, n. 44, 1 ago. 2000. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/996>>. Acesso em: 6 dez. 2010.

⁴ Idem, Idem

necessariamente é antecedida de ausência ou insuficiência de recolhimento do tributo devido a título de estimativas, suscetível de aplicação da multa isolada.

Assim, não há como enquadrar o conceito da progressividade ao presente caso, motivo pelo qual tal linha de raciocínio seria injustificável para aplicação do princípio da consunção.

Ainda seguindo a analogia com o direito penal, a grosso modo poder-se-ia dizer que a situação sob exame representaria um concurso real de normas ou, mais especificamente, um concurso material: duas condutas delituosas causam dois resultados delituosos.

Abstraído-se das questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, a Lei nº 9.430/96, ao instituir a multa isolada sobre irregularidades no recolhimento do tributo devido a título de estimativas, não estabeleceu qualquer limitação quanto à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo.”

Isso posto, voto por negar provimento ao recurso.

3 CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por NÃO CONHECER do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e por CONHECER PARCIALMENTE do Recurso Especial do Contribuinte, apenas com relação à matéria “*multas isoladas concomitantes*”, e no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Luis Henrique Marotti Toselli**, redator designado

Com a devida vênia, ousou discordar do voto do ilustre relator quanto ao mérito do recurso especial do Contribuinte, cabendo a mim a redação do voto vencedor quanto à exigência de multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas em concomitância com a multa de ofício.

Passo a discorrer sobre a matéria.

A discussão sobre a legitimidade ou não da cobrança cumulativa de multa isolada e multa de ofício não é recente, mas é tema que ainda possui celeuma.

Com a aprovação da Súmula CARF nº 105, restou sedimentado que: “*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.”

Na prática, a Súmula aplica-se indubitavelmente para os fatos compreendidos até dezembro/2006.

Dizemos indubitavelmente porque há corrente doutrinária e jurisprudencial, na linha do que argumenta a Recorrente, que sustenta que, após a nova redação dada pela Lei nº 11.488/2007 (conversão da Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007) ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, não haveria mais espaço para interpretação diversa daquela que conclui pela possibilidade jurídica da exigência de multa isolada sobre estimativas mensais não recolhidas, mesmo nos casos em que também houver sido formulada exigência de multa de ofício em razão da falta de pagamento do IRPJ e da CSLL apurados no final do mesmo ano de apuração.

Por essa linha de pensamento, o Legislador teria prescrito sanções autônomas e inconfundíveis, autorizando ao fisco, na hipótese do contribuinte deixar de recolher estimativas mensais de IRPJ e CSLL, inclusive aquelas apuradas de ofício e, paralelamente, não recolher integralmente estes mesmos tributos no final do período de apuração, aplicar as duas sanções concomitantemente (multa de ofício sobre o IRPJ/CSLL devidos e não recolhidos + multa isolada sobre as estimativas “em aberto”).

Vejamos, então, o que dispõe o art. 44 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela MP nº 351/2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007):

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

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

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

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

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

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

Da leitura desses dispositivos, verifica-se que a *multa de ofício de 75%* prevista no inciso I é aplicável nos casos de falta de pagamento de imposto ou contribuição, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

Já a *multa isolada de 50%*, prevista no inciso II, deve incidir sobre o valor das estimativas mensais não recolhidas, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física e 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.

Nesse contexto, não se pode perder de vista que as estimativas são meras antecipações do tributo devido, não figurando, portanto, como tributos autônomos. A propósito, dispõe a Súmula CARF 82 que “*após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas*”.

Também não se nega que o não recolhimento das estimativas e o não recolhimento do tributo efetivamente devido são infrações distintas, como foi reconhecido pela própria lei nos incisos I e II acima transcritos. Todavia, e este é o ponto central para a discussão, quando ambas as obrigações não foram cumpridas pelo contribuinte, o princípio da absorção ou consunção impõe que a infração pelo inadimplemento do tributo devido prevaleça, afinal o dever de antecipar o pagamento por meio de estimativas configura etapa preparatória para o dever de recolher o tributo efetivamente devido, este sim o bem jurídico tutelado pela norma.

Adotando, então, uma interpretação histórica e sistemática dos referidos dispositivos legais e Súmulas, verifico que a alteração legislativa mencionada não possui qualquer efeito na aplicação da Súmula CARF nº 105 para fatos geradores posteriores a 2007.

Isso porque a cobrança de multa de ofício de 75% sobre o tributo não pago supre a exigência da multa isolada de 50% sobre eventual estimativa (antecipação do tributo devido) não recolhida. Admitir o contrário permitiria punir o contribuinte em duplicidade, em clara afronta aos princípios da consunção, estrita legalidade e proporcionalidade.

Nesse sentido já se manifestou o E. Superior Tribunal de Justiça, destacando-se, por exemplo, a seguinte passagem do voto condutor proferido pelo Ministro Humberto Martins⁵, da 2ª Turma desse E. Tribunal:

Sistematicamente, nota-se que a multa do inciso II do referido artigo somente poderá ser aplicada quando não possível a multa do inciso I.

Destaca-se que o inadimplemento das antecipações mensais do imposto de renda não implicam, por si só, a ilação de que haverá tributo devido. Os recolhimentos mensais, ainda que configurem obrigações a pagar, não representam, no sentido técnico, o tributo em si. Este apenas será apurado ao final do ano calendário, quando ocorrer o fato gerador.

As hipóteses do inciso II, “a” e “b”, em regra, não trazem novas hipóteses de cabimento de multa. A melhor exegese revela que não são multas distintas, mas apenas formas distintas de aplicação da multa do art. 44, em consequência de, nos casos ali descritos, não haver nada a ser cobrado a título de obrigação tributária principal.

⁵ Resp 1.496.354-PR. Dje 24/03/2015.

As chamadas “multas isoladas”, portanto, apenas servem aos casos em que não possam ser exigidas juntamente com o tributo devido (inciso I), na medida em que são elas apenas formas de exigência das multas descritas no caput.

Esse entendimento é corolário da lógica do sistema normativo-tributário que pretende prevenir e sancionar o descumprimento de obrigações tributárias. De fato, a infração que se pretende reprimir com a exigência isolada da multa (ausência de recolhimento mensal do IRPJ e CSLL por estimativa) é completamente abrangida por eventual infração que acarrete, ao final do ano calendário, o recolhimento a menor dos tributos, e que dê azo, assim, à cobrança da multa de forma conjunta.

Esse posicionamento, diga-se, foi ratificado em outros julgados, conforme atesta, também de forma exemplificativa, a seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. [...]. CUMULAÇÃO DE MULTA DE OFÍCIO E ISOLADA. IMPOSSIBILIDADE.

[...]

2. Nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos casos de declaração inexata, seria cabível a multa de ofício ou no percentual de 75% (inciso I), ou aumentada de metade (parágrafo 2º), não se cogitando da sua cumulação.” (Resp 1.567.289-RS. Dje 27/05/2016).

Mais recentemente, os Ministros da 2ª Turma do STJ, por unanimidade de votos, reiteraram esse posicionamento, conforme atesta a ementa do julgamento proferido no **Resp 1.708.819/RS**, de 16/11/2023. Confira-se:

TRIBUTÁRIO. ADUANEIRO. MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO.

1. A multa de ofício tem cabimento nas hipóteses de ausência de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos casos de declaração inexata, sendo exigida no patamar de 75% (art. 44, I, da Lei n. 9.430/96).

2. A multa isolada é exigida em decorrência de infração administrativa, no montante de 50% (art. 44, II, da Lei n. 9.430/96).

3. A multa isolada não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício, sendo por esta absorvida, em atendimento ao princípio da consunção. Precedentes: AgInt no AREsp n. 1.603.525/RJ, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, Dje de 25/11/2020; AgRg no REsp 1.576.289/RS, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, Dje 27/5/2016; AgRg no REsp 1.499.389/PB, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, Dje 28/9/2015; REsp n. 1.496.354/PR, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, Dje de 24/3/2015.

4. Recurso especial provido.

A propósito, em Sessão de 1º de setembro de 2020, esta C. Turma, por determinação do art. 19-E da Lei n.º 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei n.º 13.988/2020,

em julgamento do qual o presente Relator participou, afastou a concomitância das multas de ofício e isolada para fatos geradores posteriores a 2007.

Do voto vencedor do Acórdão nº 9101-005.080, do I. Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, e do qual acompanhei, extrai-se que:

Porém, também há muito, este Conselheiro firmou seu entendimento no sentido de que a alteração procedida por meio da Lei nº 11.488/2007 não modificou o teor jurídico das prescrições punitivas do art. 44 da Lei nº 9.430/96, apenas vindo para cambiar a *geografia* das previsões incutidas em tal dispositivo e alterar algumas de suas características, como, por exemplo a percentagem da multa isolada e afastar a sua possibilidade de agravamento ou qualificação.

Assim, independentemente da evolução legislativa que revogou os incisos do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 e *deslocou* o item que carrega a previsão da aplicação multa isolada, o apenamento cumulado do contribuinte, por meio de duas sanções diversas, pelo simples inadimplemento do IRPJ e da CSLL (que somadas, montam em 125% sobre o mesmo tributo devido), não foi afastado pelo Legislador de 2007, subsistindo incólume no sistema jurídico tributário federal.

E foi precisamente essa dinâmica de saturação punitiva, resultante da *coexistência* de ambas penalidades sobre a mesma exação tributária – uma supostamente justificada pela inocorrência de sua própria antecipação e a outra imposta após a verificação do efetivo inadimplemento, desse mesmo tributo devido –, que restou sistematicamente rechaçada e afastada nos julgamentos registrados nos v. Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105.

Comprovando tal afirmativa, confira-se a clara e didática redação da ementa do v. Acórdão nº 1803-01.263, proferido pela C. 3ª Turma Especial da 1ª Seção desse E. CARF, em sessão de julgamento de 10/04/2012, de relatoria da I. Conselheira Selene Ferreira de Moraes (o qual faz parte do rol dos precedentes que sustentam a Súmula CARF nº 105):

(...)

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.

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)

Como se observa, o *efetivo* cerne decisório foi a dupla penalização do contribuinte pelo mesmo ilícito tributário.

Ao passo que as estimativas representam um simples *adiantamento* de tributo que tem seu *fato gerador* ocorrido apenas uma vez, posteriormente, 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 de 75%.

E tratando-se aqui de ferramentas punitivas do Estado, compondo o *ius puniendi* (ainda que formalmente contidas no sistema jurídico tributário), estão sujeitas aos mecanismos, princípios e institutos próprios que regulam essa prerrogativa do Poder Público.

Assim, um único ilícito tributário e seu correspondente singular *dano* ao Erário (do ponto de vista *material*), não pode ensejar duas punições distintas, devendo ser aplicado o *princípio da absorção* ou da *consunção*, visando repelir esse *bis in idem*, instituto explicado por Fabio Brun Goldschmitd em sua obra⁶.

Frise-se que, *per si*, a coexistência jurídica das multas isoladas e de ofício não implica em qualquer ilegalidade, abuso ou violação de garantia. A patologia surge na sua efetiva *cumulação*, em Autuações que sancionam tanto a falta de pagamento dos tributos apurados no ano-calendário como também, por suposta e equivocada *consequência*, a situação de pagamento a menor (ou não recolhimento) de estimativas, antes devidas dentro daquele mesmo período de apuração, já encerrado.

Registre-se que reconhecimento de situação *antijurídica* não se dá pela mera invocação e observância da Súmula CARF nº 105, mas também adoção do corolário da *consunção*, para fazer cessar o *bis in idem*, caracterizado pelo duplo sancionamento administrativo do contribuinte – que não pode ser tolerado.

Posto isso, verificada tal circunstância, devem ser canceladas todas as multas isoladas referentes às antecipações, lançadas sobre os valores das exigências de IRPJ e CSLL, independentemente do ano-calendário dos *atos geradores* colhidos no lançamento de ofício.

Digna de nota, também, é a declaração de voto constante desse mesmo Acórdão, da I. Conselheira Livia De Carli Germano, da qual transcrevo o seguinte trecho:

Isso porque, de novo, é essencial destacar que, nos presentes autos, não estamos tratando do principal de tributo, mas da **pena** prevista para a conduta consistente em agir em desconformidade com o que prevê a legislação fiscal (dever de adiantar estimativas mensais).

Neste sentido, a análise dos acórdãos precedentes que orientaram a edição de tal enunciado sumular esclarece que o que não pode ser exigido é apenas o principal da estimativa, visto que este está contido no ajuste apurado ao final do ano-calendário. Não obstante, a pena prevista para o descumprimento do dever de recolher a estimativa permanece - e, até por isso, é denominada “multa isolada”: porque cobrada independentemente da exigibilidade da sua base de cálculo (a própria estimativa devida).

De fato, parece que só faz sentido se falar em exigência *isolada* de multa quando a infração é constatada após o encerramento do ano de apuração do tributo. Isso porque, se fosse constatada a falta no curso do ano-calendário, caberia à fiscalização exigir a própria estimativa devida, acrescida de multa e dos respectivos juros moratórios. Ao estabelecer a cobrança apenas da multa (ou seja, a cobrança “isolada”) quando detectada

⁶ Teoria da Proibição de Bis in Idem no Direito Tributário e Sancionador Tributário. São Paulo: Noeses, 2014, p. 462.

a falta de recolhimento da estimativa mensal, a norma visa exatamente à adequação da exigência tributária à situação fática.

A título ilustrativo, destaco a argumentação constante de trecho do voto condutor do acórdão 101-96.353, de 17/10/2007, que é um dos que orientaram a edição do enunciado da Súmula CARF 82:

(...)

A ação do Fisco, após o encerramento do ano-calendário, não pode exigir estimativas não recolhidas, uma vez que o valor não pago durante o período-base está contido no saldo apurado no ajuste efetuado por ocasião do balanço.

Na prática, a aplicação da multa isolada desonera a empresa da obrigação de recolher as estimativas que serviram de base para o cálculo da multa. O imposto e a contribuição não recolhidos serão apurados na declaração de ajuste, se devidos.

(...)

Portanto, compreendo que os argumentos acima não são suficientes para levar ao cancelamento da exigência de multas isoladas.

Não obstante, -- **e aqui reside especificamente o ponto em que, com o devido respeito, discordo do voto da i. Relatora** -- compreendo que a cobrança de multa isolada não pode prevalecer se e quando tenha sido aplicada a multa de ofício pela ausência de recolhimento do valor tal como apurado no ajuste anual.

Não nego que a base de cálculo das multas seja diversa (valor da estimativa devida *versus* valor do ajuste anual devido), assim como não nego que se trata de punição pelo descumprimento de deveres diferentes (a multa isolada como pena por não antecipar parcelas do tributo calculadas sobre uma base provisória, e a multa de ofício por não recolher o tributo apurado como devido no ajuste anual).

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

Aqui, sim, é relevante o fato de a estimativa ser mera antecipação do tributo devido no ajuste anual, sendo de se ressaltar a impossibilidade de se punir, **ao mesmo tempo**, uma **conduta ilícita** e seu **meio de execução**.

Neste sentido, havendo aplicação de multa de ofício pela ausência de recolhimento do ajuste anual, há que se considerar a multa isolada inexigível, eis que absorvida por esta. E isso não porque se trate da mesma pena (porque não é), mas simplesmente porque, quando uma conduta punível é etapa preparatória para outra, também punível, pune-se apenas o ilícito-fim, que absorve o outro.

Dito de outra forma, não se nega que, no caso, é impróprio falar em aplicação concomitante de penalidades em razão de uma mesma infração: a hipótese de incidência da multa isolada é o não cumprimento da obrigação correspondente ao recolhimento das estimativas mensais, e a hipótese de incidência da multa proporcional é o não cumprimento da obrigação referente ao recolhimento do tributo devido ao final do período. Não obstante, porque uma das condutas funciona como etapa preparatória para a outra, em matéria de penalidades deve-se aplicar o princípio da absorção ou consunção.

A matéria é pacífica na doutrina penal, sendo certo, por exemplo, que um indivíduo que falsifica identidade para praticar estelionato apenas responderá pelo crime de estelionato,

e não pelo crime de falsificação de documento – tal entendimento está, inclusive, pacificado na Súmula 17 do Superior Tribunal de Justiça: “Quando o falso se exaure no estelionato, sem mais potencialidade lesiva, é por este absorvido”. E isso é assim não porque as condutas se confundam (já que uma coisa é falsificar documento e outra é praticar estelionato), sendo certo também que as penas previstas são diversas e visam a proteger diferentes bens jurídicos, mas simplesmente porque, quando uma conduta for etapa preparatória para a outra, a sua punição é absorvida pela punição da conduta-fim.

Segundo Rogério Grecco, mostra-se cabível falar em princípio da consunção nas seguintes hipóteses: i) quando um crime é meio necessário, fase de preparação ou de execução de outro crime; ii) nos casos de antefato ou pós-fato impunível (Manual de Direito Penal. Parte 16ª ed. São Paulo: Atlas, p.121). Compreendo que o caso das estimativas que repercutem no valor devido no ajuste anual encaixa-se perfeitamente na primeira hipótese.

Neste tema, elucidativo o trecho do voto do então conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima no acórdão CSRF/0105.838, e 15 de abril de 2008 (o qual é citado nos votos condutores dos acórdãos 9101001.307 e 9101001.261, que, por sua vez, são precedentes que inspiraram a edição da Súmula CARF n. 105):

(...)

Quando várias normas punitivas concorrem entre si na disciplina jurídica de determinada conduta, é importante identificar o bem jurídico tutelado pelo Direito. Nesse sentido, para a solução do conflito normativo, deve-se investigar se uma das sanções previstas para punir determinada conduta pode absorver a outra, desde que o fato tipificado constitui passagem obrigatória de lesão, menor, de um bem de mesma natureza para a prática da infração maior.

No caso sob exame, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é, portanto, meio de execução da segunda.

Com efeito, 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. Assim, a interpretação do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico e não exclusivamente a grandeza da pena cominada, pois o ilícito de passagem não deve ser penalizado de forma mais gravosa que o ilícito principal. É o que os penalistas denominam “princípio da consunção”.

Segundo as lições de Miguel Reale Junior: “pelo critério da consunção, se ao desenrolar da ação se vem a violar uma pluralidade de normas passando-se de uma violação menos grave para outra mais grave, que é o que sucede no crime progressivo, prevalece a norma relativa ao crime em estágio mais grave...” E prossegue “no crime progressivo, portanto, o crime mais grave engloba o menos grave, que não é senão um momento a ser ultrapassado, uma passagem obrigatória para se alcançar uma realização mais grave”.

Assim, não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício na hipótese de falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também pela falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo.

Essa mesma conduta ocorre, por exemplo, quando o contribuinte atrasa o pagamento do tributo não declarado e é posteriormente fiscalizado. Embora haja previsão de multa de mora pelo atraso de pagamento (20%), essa penalidade é absorvida pela aplicação da multa de ofício de 75%. É pacífico na própria Administração Tributária, que não é possível exigir

concomitantemente as duas penalidades — de mora e de ofício — na mesma autuação por falta de recolhimento do tributo. Na dosimetria da pena mais gravosa, já está considerado o fato de o contribuinte estar em mora no pagamento.

(...)

É por isso que, mesmo após a alteração da Lei 9.430/1966, promovida pela Lei 11.488/2007, compreendo que prevalece, em caso de dupla penalização, as razões de decidir (*ratio decidendi*) que orientaram o enunciado da Súmula CARF n. 105, que diz:

Súmula CARF 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.

Em síntese, portanto, compreendo que as multas isoladas aplicadas em razão da ausência de recolhimento de estimativas mensais não podem ser cobradas cumulativamente com a multa de ofício pela ausência de recolhimento do valor apurado no ajuste anual do mesmo ano calendário, eis que, embora se trate de penalidades por condutas distintas (e que visam a proteger bens jurídicos diversos, como acima abordado), estamos na esfera de aplicação de penalidades e, aqui, pelo princípio da consunção, quando uma infração (no caso, a ausência de recolhimento de estimativas) é meio de execução de outra conduta ilícita (no caso, a ausência de recolhimento do valor devido no ajuste anual do mesmo ano-calendário), a pena pela infração-meio é absorvida pela pena aplicável à infração-fim.

Estas são as razões pelas quais, novamente pedindo vênha à i. Relatora, orientei meu voto para cancelar as multas isoladas também quanto ao ano calendário de 2007.

Nesse sentido, e por concordar integralmente com os precedentes jurisprudenciais ora invocados, entendo que as multas isoladas não têm cabimento, devendo ser exoneradas.

Conclusão

Pelo exposto, tendo o recurso especial do Contribuinte sido conhecido apenas quanto à exigência de multas isoladas concomitantes, no mérito, voto dar provimento ao recurso especial do Contribuinte.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Luis Henrique Marotti Toselli