



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16561.720067/2016-14
ACÓRDÃO	1402-007.107 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de setembro de 2024
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	RUMO LOGÍSTICA OPERADORA MULTIMODAL S.A FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. DEDUTIBILIDADE. PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS.

Para que o ágio tenha efeitos no âmbito tributário, é necessário que ele seja gerado corretamente pela efetiva aquisição de participação societária por montante superior ao seu valor patrimonial de parte não vinculada e, após, deve haver incorporação, fusão ou cisão, por meio da qual ocorre uma confusão patrimonial entre os patrimônios das antigas controlador e controlada. Caracterização de confusão patrimonial posterior, para fins de permitir a dedutibilidade da amortização do ágio gerado.

ÁGIO FUNDAMENTO ECONÔMICO. RENTABILIDADE COM BASE EM PREVISÃO DE RESULTADO NOS EXERCÍCIOS FUTUROS DA INVESTIDA.

Operação em conformidade com legislação, realizada entre partes independentes, com efetivo pagamento do ágio em dinheiro, lastreado em laudo de avaliação elaborado por empresa especializada. O laudo acostado aos autos, elaborado para amparar o registro contábil dos ágios com fundamento na previsão de resultado de exercícios futuros, pode fundamentar o ágio, se considerada a época dos fatos. Atos societários que existentes para atingir objetivos das partes de afastar riscos econômicos e de transferência de concessão pública, com conhecimento dos órgãos competentes envolvidos os quais poderiam invalidar a operação por motivos de exigências técnicas relacionadas ao mercado financeiro e ao direito concorrencial, necessários para administrar os riscos de perda da concessão do serviço público e outros riscos em face de operação de valores vultuosos.

PROPÓSITO NEGOCIAL. AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. EMPRESA UTILIZADA COMO SUPORTE PARA ALAVANCAGEM DE AQUISIÇÃO. PRESENÇA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. A utilização de sociedade com propósito comercial, constitui prova da não artificialidade daquela sociedade e das operações nas quais ela tomou parte. As operações levadas a termo nesses moldes devem ser qualificadas para fins tributários.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. INTUITO DE FRAUDE NÃO VERIFICADO. DESCABIMENTO. Descabida a aplicação de multa qualificada quando não verificado o evidente intuito de fraude por parte do sujeito passivo. É inaplicável o conceito de confisco e de ofensa à capacidade contributiva em relação à aplicação da multa de ofício, que não se reveste do caráter de tributo.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. DESCABIMENTO.

Descabe a aplicação da multa de ofício qualificada quando não verificada a prática de atos ou omissões dolosos, visando modificar as características do fato gerador, para reduzir indevidamente a obrigação tributária.

JUROS DE MORA À TAXA SELIC. MULTA DE OFÍCIO ISOLADA. Consoante entendimento expresso da Receita Federal, correta a exigência de juros de mora à taxa Selic, inclusive sobre a multa de ofício, bem como da multa isolada por falta de recolhimento sobre as estimativas mensais.

REPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

Descabe a responsabilização de terceiros se restou afastada a qualificação da multa de ofício, tampouco configurado o interesse comum.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, i) por voto de qualidade, na forma do artigo 1º, da Lei nº 14.689, de 20/09/2023 e artigo 25, § 9º, do PAF (Decreto nº 70.235 de 1972), negar provimento ao recurso voluntário da recorrente, mantendo os lançamentos relativos, i.i) às glosas de amortização de ágio das operações TPG e GIF, vencidos o Relator e os Conselheiros Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça e Alessandro Bruno Macêdo Pinto que davam provimento; i.ii) às multas isoladas por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativas mensais, vencidos em ambas as matérias, o Relator e os Conselheiros Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça e Alessandro

Bruno Macêdo Pinto que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor nesta parte, o Conselheiro Alexandre labrudi Catunda; ii) por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício, mantendo a decisão recorrida para excluir do polo passivo, como responsável solidário, o escritório de advocacia Vieira, Rezende, Barbosa e Guerreiro Advogados S/C; iii) por maioria de votos, negar provimento ao recurso de ofício, mantendo a decisão recorrida para iii.i) excluir do polo passivo, como responsável solidária, a pessoa jurídica Gávea Investimentos Ltda.; iii.ii) manter o afastamento da multa de ofício qualificada, vencidos os Conselheiros Alexandre labrudi Catunda e Paulo Mateus Ciccone que davam provimento.

Assinado Digitalmente

Ricardo Piza Di Giovanni – Relator

Assinado Digitalmente

Alexandre Labrudi Catunda – Redator Designado

Assinado Digitalmente

Paulo Mateus Ciccone – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Alexandre Labrudi Catunda, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Rafael Zedral, Ricardo Piza Di Giovanni, Alessandro Bruno Macedo Pinto e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrados em 13/07/2016 relativos ao IRPJ e CSLL, anos-calendário de 2011 a 2013 no valor total de R\$ 91.476.904,61, inclusos multa de ofício de 150% e juros de mora à taxa Selic, calculados até julho/2016, tendo sido lavrado contra a Recorrente RUMO LOGÍSTICA OPERADORA MULTIMODAL S.A, bem como em face os devedores solidários Gávea investimentos Ltda e Vieira Rezende Barbosa e Guerreiro Advogados.

A fiscalização relatou que identificou a ocorrência de infrações a legislação tributária consequentes de um conjunto de operações de reorganização societária envolvendo suposto “**planejamento abusivo**”, afirmando que esse conjunto de operações ocorreu entre os anos de 2010 e 2011, sendo então utilizadas as **empresas veículo TPG PAR e GIF LOG PAR** visando o aproveitamento fiscal indevido de ágio pago, respectivamente, pelo Grupo TPG Capital e por fundo de investimento administrado pelo Grupo Gávea na aquisição de participação na **Rumo Logística (ÁGIOS 1 e 2)**.

Para a autoridade fiscalizadora, o aproveitamento fiscal indevido desses ágios se fez a partir da incorporação das mencionadas empresas veículo pela Rumo Logística e, subsequentemente, pela incorporação da Rumo Logística pela fiscalizada em **30/06/2011**, resultando na transferência dos referidos ágios para esta última, que passou a amortizá-los.

De acordo com a recorrente, no início do ano de 2010 o grupo Cosan buscou investidores que estivessem interessados em aplicar R\$ 400 milhões no seu negócio de logística por meio da aquisição de cerca de 84,9 milhões de ações a serem emitidas pela Rumo Logística que representaria 25% do capital da sociedade em questão.

A recorrente relata que o intuito da mencionada captação de recursos era fortalecer a estrutura de capital do segmento de logística do grupo Cosan contribuir com o seu programa de investimentos e consequentemente intensificar o seu crescimento tornando o mais competitivo.

Em julho de 2010 dois grupos concretizaram um avanço nas negociações para realizar o investimento no segmento de logística do grupo Cosan sendo eles exatamente o grupo norte-americano TPG e o grupo brasileiro Gávea ambos com *expertise* em gestão de recursos de investidores. Com isso os grupos Cosan, TGP e Gávea firmaram um acordo de investimento no qual ficaram estabelecidas as bases de investimento a ser realizado na Rumo logística e as condições a serem cumpridas pelas partes antes da conclusão do citado acordo.



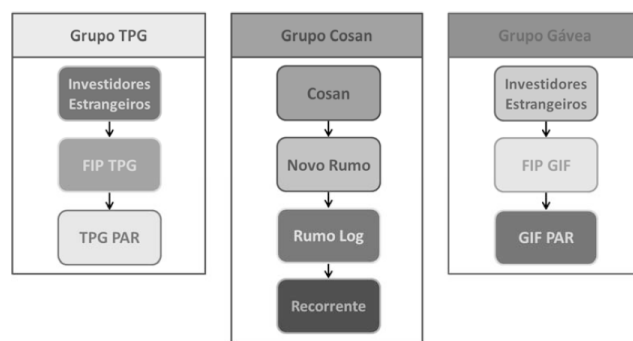
O acima narrado corresponde com o relatório da fiscalização. A questão é que a fiscalização não concordou com a existência de mencionados grupos de investidores, depois atribuiu a eles as características de empresas veículos para criação de um ágio.

De acordo com a recorrente os grupos TGP e Gávea decidiram alocar tal investimento em fundos de investimentos em participações, os chamados "FIP's", como forma adequada para administrar o negócio.

Contudo os grupos TGP e Gávea verificaram que a aquisição das ações da Rumo Logística diretamente pelos fundos de investimentos em participações não seria a alternativa mais adequada porque segundo a recorrente impediria dificultaria que os referidos grupos pudessem contar com as seguintes possibilidades alternativas: captação de recursos com novos investidores; captação de recursos de terceiros; diversificação de investimentos; prestação de garantia; limitação da responsabilidade dos riscos dos cotistas; Liberdade de negociação.

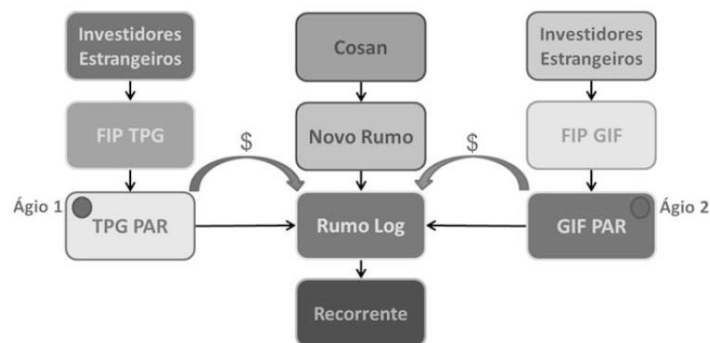
Nesse cenário os grupos TGP e Gávea decidiram realizar a aquisição das ações da Rumo Logística por meio de *holdings*, quais sejam: TGP PAR (pertencente ao grupo TGP e GIF PAR (Pertencente ao grupo Gávea).

Desta forma, no momento em que o negócio se encaminhava para a conclusão os grupos Cosan, TGP apresentavam a seguinte configuração:



A Recorrente destaca que os grupos Cosan GPT e Gávea possui estruturas independentes, representando perspectivas e lados distintos dentro do negócio ora analisado.

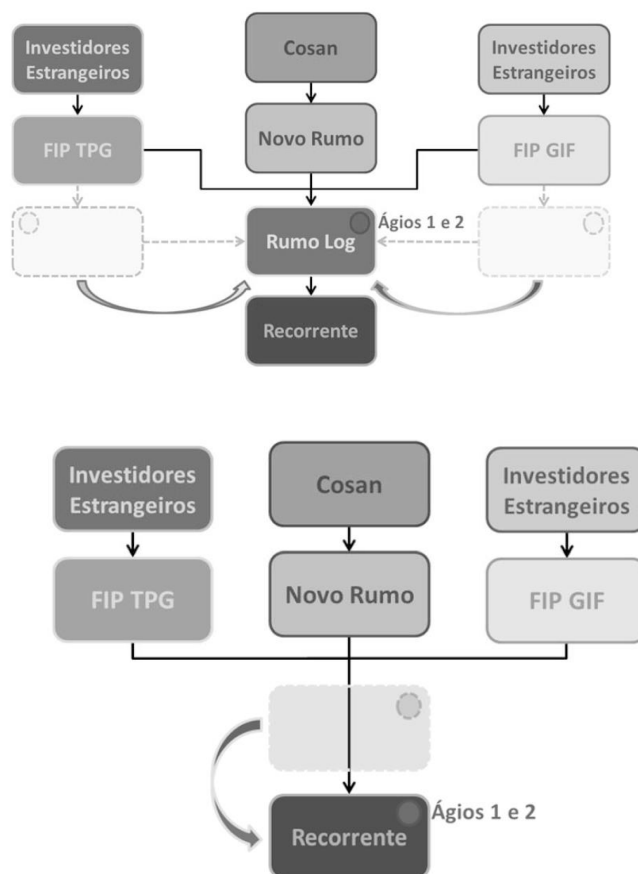
Nesse cenário de acordo com a recorrente em setembro de 2010 após terem sido cumpridas todas as condições previstas no acordo investimento ocorreu o fechamento momento em que TGP PAR subscreveu e integralizou por R\$ 200 milhões, 42450 509 ações emitidas pela Rumo Logística e a GIF PAR Subscreveu e integralizou o mesmo número de ações pelo mesmo preço.



A Recorrente destaca que o custo de aquisição da TPG PAR e da GIF PAR foi desdobrado em valor de patrimônio líquido e ágio pago em razão da rentabilidade Futura esperada (R\$ 111.5 Milhões – “ÁGIO 1 e Ágio 2” - Respalado em laudo elaborado por empresa especializada. A fiscalização não contesta a validade do laudo.

De acordo com a recorrente em 30/06/2011 os grupos TGP e Gávea verificaram que a aquisição das ações da Rumo logística foi concluída e que os riscos a que eles estavam expostos antes durante o início do relacionamento firmado com o grupo COSAN foram mitigados porque os representantes já conheciam a rumo logística e a recorrente. Com isso, entenderam que as *holdings* cumpriram o seu papel.

Desse modo deliberou se aprovou se nas competentes assembleias gerais extraordinárias a incorporação da TGP PAR e da GIF PAR pela Rumo Logística, bem como a incorporação desta última pela recorrente, conforme abaixo ilustrado.



Nesse sentido, os grupos reuniram-se em uma única estrutura, as efetivas adquirentes TPG PAR e GIF PAR) e adquirida (Ruma Logística).

Ato contínuo a Recorrente afirma que as operações societárias que culminaram no aproveitamento fiscal dos ágios pela recorrente visavam aquisição das ações da Rumo Logística pelos grupos TGP e Gávea.

A fiscalização relata que em 05/07/2010, a Cosan divulgou Fato Relevante nos seguintes termos:

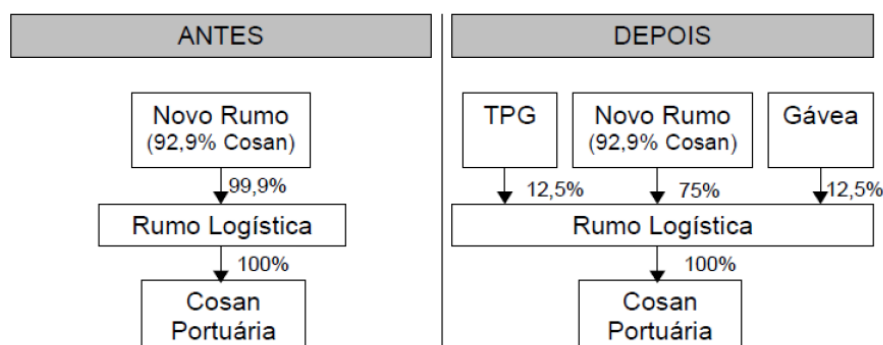
A COSAN S.A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO (Bovespa: CSAN3), a seguir referida como "Companhia" ou "Cosan", informa que sua controlada, Novo Rumo Logística S.A. ("Novo Rumo"), celebrou, em 2 de julho de Acordo de Investimento (Subscription Agreement) com veículos de investimentos administrados por TPG Capital e Gávea Investimentos ("Investidores"). O investimento ocorrerá através de aumento de capital na Rumo Logística S.A. ("Rumo") no valor total de R\$ 400.000.000,00 (quatrocentos milhões de reais), a ser integralizado em partes iguais pelos Investidores.

O Acordo de Investimento está sujeito a determinadas condições precedentes, as quais deverão ser concretizadas até 30 de setembro de 2010. No fechamento da operação, os Investidores deverão subscrever as ações e integralizar o capital, bem como firmar um acordo de acionistas. A Cosan detém, direta e indiretamente, aproximadamente 92,9% da Novo Rumo que, por sua vez, detém 99,9% da Rumo. Após a integralização, a Novo Rumo irá deter 75,0% da Rumo e os Investidores deterão 12,5% cada. (g.n.).

Afirmou a fiscalização que referido comunicado informou sobre Acordo de Investimento celebrado em 02/07/2010 entre a Novo Rumo e “veículos de investimentos administrados por TPG Capital e Gávea Investimentos”, identificados como "Investidores",

esclarecendo que o investimento seria realizado através de aumento de capital na Rumo Logística no valor total de R\$ 400.000.000,00, a ser integralizado em partes iguais pelos Investidores. Ao término da operação, a Novo Rumo passaria a deter 75,0% da Rumo Logística, cabendo a cada um dos Investidores participação de 12,5%.

Na data divulgação de referido Fato Relevante, a Rumo Logística detinha 100% das ações da fiscalizada Rumo Multimodal, então Cosan Operadora Portuária. Tendo isso em vista, e posto que eram três as partes do Acordo objeto do comunicado - os grupos Cosan, TPG Capital e Gávea -, representou da seguinte forma as situações anterior e posterior a sua implementação:

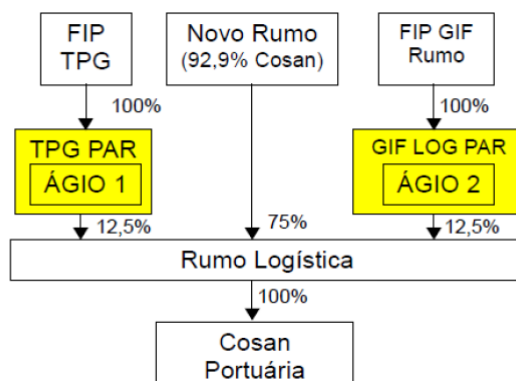


Quadro 1: Representação esquemática dos efeitos, no Fechamento, do Acordo de Investimento firmado em 02/07/2010

O Fechamento da operação ocorreu em 02/09/2010, ocasião em que se procedeu ao aumento do Capital Social da Rumo Logística e as integralizações mencionadas no Fato Relevante.

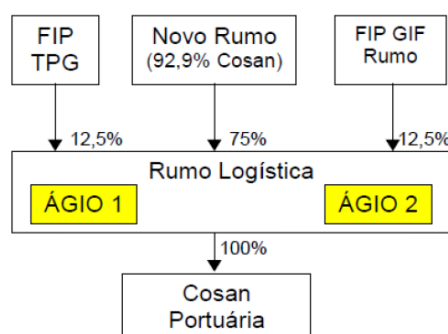
Relata a fiscalização que, entre as duas datas acima mencionadas – 02/07/2010, quando foi firmado o Acordo de Investimento, e 02/09/2010, o Fechamento da operação -, uma série de medidas preparatórias foram providenciadas pelos Investidores. Dentre elas figuram a criação de dois Fundos de Investimento em Participações, o FIP TPG e o FIP GIF Rumo, e de uma *holding*, a TPG PAR, que se somaram a outra *holding* já existente, a GIF LOG PAR.

Dessa forma, o aumento do Capital Social da Rumo Logística foi formalmente integralizado pelas *Holdings* TPG PAR e GIF LOG PAR, sendo que o Capital Social de cada uma delas era integralmente detido, respectivamente, pelos FIPs TPG e GIF Rumo, de cujos cotistas proveio todo o capital investido. Assim, em 02/09/2010 o quadro de acionistas da Rumo Logística passou a seguinte composição:



Quadro 2: Situação após o Fechamento, em 02/09/2010

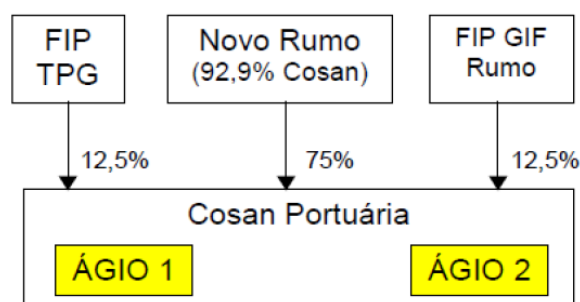
Em 30/06/2011, a Rumo Logística incorporou a TPG PAR e a GIF LOG PAR, resultando na seguinte configuração.



Quadro 3: Situação após incorporação da TPG PAR e da GIF LOG PAR pela Rumo Logística em 30/06/2011

Em face dessas alterações a fiscalização relatou que o mecanismo adotado para a operação, com a interposição provisória das *Holdings* TPG PAR e GIF LOG PAR, fez com que o ágio pago pelos Investidores na aquisição de participação na Rumo Logística (ÁGIOS 1 e 2) terminasse situado na própria investida.

Ato contínuo, ou seja, ainda em 30/06/2011, a fiscalizada, então Cosan Portuária, incorporou sua controladora Rumo Logística, com o que os ÁGIOS 1 e 2 foram para ela transferidos:



Quadro 4: Situação após incorporação da Rumo Logística pela Cosan Portuária em 30/06/2011

A partir de julho de 2011, a fiscalizada passou a excluir do lucro contábil, na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, encargos de amortização dos ÁGIOS 1 e 2, sendo que, de 2011 a 2013, totalizam R\$ 115.254.900,00 para cada um desses tributos.

O procedimento fiscal não encontrou qualquer razão extra tributária para a interposição provisória das *Holdings* TPG PAR e GIF LOG PAR entre seus respectivos FIPs e o investimento almejado pelos Investidores TPG Capital e Gávea. Identificou, tratar-se o caso, em seu entendimento daquilo que denominou “planejamento tributário abusivo”, afirmando que as razões que levaram a tal conclusão são apresentadas na Seção III do Termo de Fiscalização, onde alega demonstrar o papel das empresas veículo desempenhado pelas referidas *Holdings*.

Argumentou a fiscalização que o ágio transferido para a investida por meio de empresa veículo não preenche os requisitos estabelecidos pelos artigos 7º e 8º da Lei no 9.532/97 para sua dedutibilidade fiscal.

Na constituição do crédito tributário, a multa de ofício foi qualificada, bem como fora identificado os responsáveis solidários.

Com relação às infrações a autoridade fiscalizadora apontou que em 30/06/2011, a Rumo Logística ocorreram incorporações, tendo, em 30/06/2011, a Rumo Logística incorporado

simultaneamente a TPG PAR e a GIF LOG PAR. Essa incorporação é identificada como INCORPORAÇÃO I no Protocolo e Justificação de Incorporação da GIF LOG Participações S.A. e da TPG Participações S.A. pela Rumo Logística S.A. e de Incorporação da Rumo Logística S.A. pela Cosan Operadora Portuária S.A. (“Protocolo e Justificação” - doc. 002J), o qual identifica como INCORPORAÇÃO II a incorporação da Rumo Logística pela então Cosan Operadora Portuária S.A., que teve lugar subsequentemente.

Entendeu a fiscalização que a conduta dos atores envolvidos configurou ação deliberada - não casual nem necessária - visando exclusivamente a obtenção de vantagens fiscais ilegais e que ocorreu, ação dolosa porque não se poderia alegar que não tiveram consciência de que concorriam para a prática de ilícito tributário, tendo incluído na responsabilização advogados consultores.

Argumentou a fiscalização que o dolo que contaminou a operação manifestou-se também por outras formas:

303.1. A absoluta falta de autonomia decisória da TPG PAR, que jamais representou real instância dessa natureza. Em que pese a formal figuração dos senhores Ronald Cami, John Edward Viola e Gary Douglas Puckett como Conselheiros da TPG PAR, não há motivos substantivos para considerarmos que, de fato, trabalhassem em favor desta e não de instâncias do TPG Capital situadas fora do Brasil. Além de se tratarem, os dois primeiros, de Vice-presidentes de todas as 4 TPGs cotistas, jamais qualquer um dos três foi remunerado pela TPG PAR. Também como vimos, seus Diretores não detinham sequer poder decisório suficiente para aprovar pagamentos tão diminutos quanto os apresentados no Quadro 5, que somaram R\$ 5.637,60, sendo necessária, para tanto, autorização do Conselho de Administração, ou seja, dos mencionados Conselheiros.

303.2. A total inexistência de atividade operacional e a absoluta ausência de substância econômica na TPG PAR. A TPG PAR jamais contratou qualquer funcionário, tendo remunerado exclusivamente seus Diretores, e ainda assim apenas nas módicas quantias citadas no parágrafo 31 (doc. 138 e 139). Quanto a prestadores de serviços, limitou-se a contratação de serviços de contabilidade (doc. 006CA e 006CB). Tampouco constam em sua contabilidade despesas com aquisição de bens moveis ou qualquer tipo de locação. O endereço registrado como sua sede - Rua Iguatemi, 192, 12o andar(parte) - corresponde a parte de um conjunto de escritórios locados por VRBG Advogados (doc. 137) onde, segundo a própria, funcionava sua filial em São Paulo no ano de 2010 (doc. 404). Todos os recursos financeiros ingressados na TPG PAR tiveram origem nas 4 TPGs cotistas, sendo que 99,96% do total aportado destinou-se diretamente a aquisição da participação na Rumo Logística (doc. 006CA e 006CB).

303.3. A absoluta falta de autonomia decisória da GIF LOG PAR, que jamais representou real instância dessa natureza. Vimos na Subseção III.2 que a representação da GIF LOG PAR espelhava a da Gestora do FIP GIF Rumo. Consequentemente, espelhava a representação do próprio FIP, dado que, nos termos de seu Regulamento, a Gestora o representava. Em todos os casos, a representação poderia dar-se de forma idêntica: isoladamente por Luiz Henrique Fraga ou conjuntamente por Christopher David Meyn e Eduardo Felipe da Silva. Particularmente quanto a Luiz Henrique Fraga, este podia, em razão de sua condição de Administrador Vice-Presidente da GIF Gestão e de Diretor “A” da 3F-GI, representar isoladamente a Gestora, o mesmo ocorrendo quanto a GIF LOG PAR, por ser seu Diretor Presidente. Assim, sendo ele acionista da GIF LOG PAR, condição compartilhada apenas com o próprio FIP, a quem igualmente podia representar isoladamente na condição de representante do Gestor, Luiz Henrique Fraga reuniu condições para firmar, sozinho, todos os atos do FIP e da GIF LOG PAR.

Em que pese Luiz Henrique Fraga, Christopher David Meyn e Eduardo Felipe da Silva terem sido formalmente designados Diretores da GIF LOG PAR, jamais foram por ela remunerados, mas sim pela Gestora do FIP, sendo forçoso concluir que de fato trabalhavam para esta, não para aquela.

303.4. A total inexistência de atividade operacional e a absoluta ausência de substância econômica na GIF LOG PAR. Esta jamais contratou funcionários ou prestadores de serviços; tampouco algum dia

remunerou seus formais Diretores. O endereço informado como sede da GIF LOG PAR quando esta nasceu da total transformação da LILIOPSIDA corresponde justamente a imóvel do qual a GIF Gestão era então locatário (doc. 141), sendo pela mesma utilizado como seu escritório na cidade de São Paulo (doc.

208). De fato, os Livros Diários da GIF LOG PAR para os anos de 2010 e 2011 não informam pagamento de aluguel. Tampouco acusam pagamentos referentes a luz, água ou telefone (doc. 006D, 006DA, 018M, 018N). A GIF LOG PAR jamais teve fonte própria de renda. Por fim, nos quase 10 meses decorridos entre a Data de Fechamento e sua extinção por incorporação pela Rumo Logística, efetuou somente pagamentos de pequeno valor, num total de ínfimos R\$ 1.486,95.

304. É inegável que os atores envolvidos na operação em análise tinham consciência de que a TPG PAR e a GIF LOG PAR não desempenhavam os papéis que formalmente lhes eram atribuídos por esses mesmos atores. Entretanto, embora cientes da insubstância operacional e econômica dessas empresas, cientes de que as mesmas não constituíam reais instâncias decisórias, cientes de que eles próprios não trabalhavam para elas, forjaram uma realidade invertida, na qual essas empresas foram apresentadas como titulares das participações adquiridas na Rumo Logística e esses atores apresentados como seus administradores. É patente que os atos formalizados não correspondem à verdade dos fatos.

305. O dolo que contaminou a operação transparece também pelos fatos apontados na Subseção III.8 deste TERMO. Ali foi demonstrado que em 02/07/2010, quando foi firmado o Acordo de Investimento, o Grupo Gávea era perfeitamente ciente de que não necessitaria da GIF LOG PAR para concretizar a operação. Apesar disso, não apenas este fez da GIF LOG PAR uma das Partes no Acordo como, adicionalmente, todas as Partes acordaram, então, que também o TPG Capital deveria criar a sua própria versão da GIF LOG PAR, a Newco da TPG, que veio a ser a TPG PAR. Essa condição, imposta e assumida por todas as partes, escancara a intenção dolosa dos envolvidos. Reproduzimos aqui um pequeno trecho do que se encontra exposto na mencionada Subseção III.8:

201 Colocada como condição, devemos concluir que a criação da TPG PAR interessava não ao próprio TPG Capital, como essencialmente se extrai das justificativas apresentadas, mas sim às demais Partes, ou, mais precisamente, a todas elas. O que se pode observar é que tal medida tornou absolutamente simétricas, idênticas, as “contribuições” de ambos os grupos investidores para a configuração que a Rumo Logística assumiria.

202 Tais “contribuições” não se limitaram ao capital de R\$ 200 milhões investido por cada um dos Grupos. Foram nelas computados, também, os ganhos tributários decorrentes do ágio que seria oportunamente transferido à investida com a incorporação da GIF LOG PAR e da TPG PAR, que terminou por atingir o montante total de R\$ 111.537.000,00 + R\$ 111.537.000,00 = R\$ 223.074.000,00 (doc. 002BA). Esta faceta das “contribuições” propiciaria, oportunamente, um “ganho adicional” da ordem de R\$ 75 milhões, correspondente a 34% (25% de IRPJ mais 9% de CSLL) do total do ágio transferido.

306. Assim, a conduta os atores envolvidos na operação em tela compreendeu ação dolosa visando exclusivamente modificar características essenciais do fatos geradores de obrigações tributárias principais, quais sejam, suas bases de cálculo, de modo a reduzir os montantes de e tributos devidos a título de IRPJ e de CSLL, conduta esta compreendida na hipótese de FRAUDE, tipificada no artigo 72 da Lei no 4.502/64:

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

307. Devemos observar, finalmente, que o processo não foi conduzido por uma só pessoa. Pelo contrário, contou com a participação de múltiplos agentes. Tal fato se observa já no Acordo de Investimento firmado em 02/07/2010, onde foi pactuada, por representantes dos três grupos contratantes, a condição acima mencionada (doc. 018G). Posteriormente, em 30/06/2011, da formalização dos atos pelos quais os objetivos do projeto foram consumados, quais sejam, a incorporação da TPG PAR e da GIF LOG PAR pela Rumo Logística e, subsequentemente, desta pela

fiscalizada, novamente participaram representantes dos grupos Cosan, TPG e Gávea. E o que se verifica nas Assembléias realizadas nessa data pela fiscalizada (doc. 002K), por sua controladora Rumo Logística (doc. 002J), pela controladora desta, a Novo Rumo (doc. 172H), pela TPG PAR (doc. 133K) e pela GIF LOG PAR (doc. 006K). Como atos preparatórios do Acordo de Investimento, e em seguida no período decorrido entre sua celebração e as mencionadas incorporações, administradores das 4 TPGs cotistas, com a colaboração de VRBG Advogados, trataram de criar e manter a ficção representada pela TPG PAR. O mesmo fizeram Diretores e colaboradores do Gestor do FIP GIF Rumo relativamente a GIF LOG PAR.

308. Atuando de forma conjunta, continua e coordenada durante todo o período, esses atores visaram, imbuídos do já demonstrado dolo, as indevidas vantagens acima descritas. E o fizeram não de forma inadvertida, mas de maneira absolutamente pensada, planejada, determinada, intencional. Dessa forma, a conduta os atores envolvidos na operação em tela esta compreendida na hipótese de CONLUIO, tipificada no artigo 73 da Lei no 4.502/64.

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

309. Assim, verificada a ocorrência dos casos previstos nos artigos 72 e 73 da Lei no 4.502/64, é de 150% a multa de ofício aplicável às infrações consequentes da utilização da TPG PAR e da GIF LOG PAR na aquisição de participação na Rumo Logística.

310. Confinar observar que por ocasião da celebração do Acordo de Investimento, em 02/07/2010, e mesmo anteriormente a tal data, a fiscalizada, então Cosan Operadora Portuária, encontrava-se já sob controle do Grupo Cosan. Permaneceu em tal situação ininterruptamente, inclusive quando incorporou a Rumo Logística e, subsequentemente, ao longo de todo o período em que ocorreram as infrações apontadas neste TERMO. Assim sendo, não se pode alegar quer o desconhecimento, por sua parte, quanto aos atos ilícitos praticados pelas incorporadas, quer uma pretensa impossibilidade de evitá-los. Tampouco se sustenta a hipótese de desconhecimento da sucessora quanto ao passivo (aqui entendido lato sensu) das sociedades incorporadas. A operação analisada no presente TERMO e suas características sempre foram do inteiro conhecimento do Grupo.

Na sequência a fiscalização avaliou a responsabilidade tributária nos seguintes termos:

312. A Seção precedente demonstrou que as infrações apontadas no presente TERMO resultaram da ação de diversos agentes. Assim, se o inciso I do artigo 121 do CTN atribui a fiscalizada a condição de contribuinte relativamente ao crédito tributário ora constituído, os fatos apurados no curso do procedimento fiscal demandam que sejam trazidos para o pólo passivo outros participantes, na condição de responsáveis solidários pelo referido crédito. Em tal situação se encontra, primeiramente, a Gestora do FIP GIF Rumo, GIF GESTÃO DE INVESTIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA ("GIF Gestão"), CNPJ 08.052.758/0001-85, posteriormente incorporada e substituída nessa função por GÁVEA INVESTIMENTOS LTDA ("3F-GI"), CNPJ 05.669.128/0001-66. Encontra-se, também, VIEIRA, REZENDE, BARBOSA E GUERREIRO ADVOGADOS S/C ("VRBG Advogados"), CNPJ 00.641.556/0001-67. Vejamos.

313. O Instrumento Particular de Constituição do FIP GIF Rumo delegou a GIF Gestão as funções de gestão (doc. 130). Seu Regulamento reservou ao Gestor todas as decisões relativas a investimentos (doc. 130B). Assim, coube ao Gestor tanto a decisão de adquirir a LILIOPSIDA, transformando-a na GIF LOG PAR, quanto a de interpor esta última entre o Fundo e a Rumo Logística quando da aquisição de participação nesta.

314. O Regulamento do Fundo reservou ao Gestor, ainda, sua representação (doc. 130B).

Conforme detalha a Subseção III.2 deste TERMO, a administração da GIF LOG PAR se fez pela instalação, ali, de uma Diretoria composta exclusivamente por Diretores do Gestor, de modo que as representações do Gestor, do FIP e da GIF LOG PAR se confundiam. Como resultado, a administração da GIF LOG PAR se fez, de fato, pelo Gestor do FIP.

315. Os atos assim praticados pelo Gestor, como representante da pessoa jurídica de direito privado GIF LOG PAR e como administrador de bens de terceiros, o foram com infração de lei.

(...)

315.2. A inserção de elementos inexatos em documento ou livro exigido pela lei fiscal e a elaboração e a utilização de documento que sabia ou devia saber falso ou inexato visando suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social se verificam, por exemplo, no LALUR da fiscalizada - onde, como resultado das incorporações procedidas em 30/06/2011, foram registrados os ÁGIOS 1 e 2 -, enquanto as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL declaradas em suas DIPJs refletem a fraude empregada para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo. O emprego de fraude, definida no artigo 72 da Lei no 4.502/64, foi demonstrado na Seção VI deste TERMO.

315.3. De fato, a operação que resultou na transferência dos ÁGIOS 1 e 2 para a fiscalizada, para a qual os atos praticados pelo Gestor contribuíram decisivamente, visou criar um artificioso mecanismo que fizesse parecer que com ela se atendia ao disposto nos artigos 7º e 8º da Lei no 9.532/97 e, assim, aos requisitos do artigo 6º, § 3º, alínea 'a' do Decreto-Lei no 1.598/77. Com isso, os investidores estariam supostamente habilitados a auferir as vantagens fiscais ali previstas e, por essa via, a ampliar seus ganhos. Entretanto, conforme demonstrado na Seção IV deste TERMO, tal operação não preenche o requerido pelos referidos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, de modo que as exclusões procedidas pela fiscalizada não tem amparo na legislação tributária, violando o mencionado dispositivo do Decreto-lei no 1.598/77.

316. Isso posto, constata-se que o Gestor incorreu nas situações previstas no inciso III do artigo 135 e no inciso I do mesmo artigo 135 do CTN, este combinado com o inciso III do artigo 134.

316.1. Vale observar que, em que pese o fato de os atos de gestão do FIP e de administração da GIF LOG PAR terem sido realizados pelas pessoas físicas dos Senhores Luiz Henrique Fraga, Christopher David Meyn e Eduardo Felipe da Silva Soares, estes o fizeram por trabalharem para o Gestor, que era quem os remunerava, sendo o Gestor, por sua vez, remunerado pelo FIP. Desse modo, a responsabilidade tributária recai não sobre as mencionadas pessoas físicas, mas sim sobre a pessoa jurídica do Gestor. Tal interpretação se coaduna com o disposto no artigo 1º da Portaria PGFN 180, de 25/02/2010:

(...)

317. Em troca dos serviços prestados ao Fundo, o Gestor fazia jus a remuneração, como informa o item 10 das Demonstrações Financeiras relativas ao período encerrado em 31/12/2010 (doc. 130G):

10 Remuneração da administração A Administradora e o Gestor do Fundo fazem jus a uma taxa de administração e gestão calculada na base em 1/252 dos percentuais abaixo referidos, provisionada por dia útil e paga até o quinto dia útil do mês subsequente, seguindo os seguintes critérios: (...)

317.1. Não se deve olvidar, ainda, as vantagens indiretas visadas pelo Gestor no que diz respeito a sua reputação enquanto ente capaz de trazer alta rentabilidade aos seus investidores.

318. Assim, fica também caracterizado o interesse comum entre a fiscalizada e o Gestor na situação constitutiva dos fatos geradores que deram causa à presente autuação, nos termos do artigo 124, inciso I, do CTN.

319. Para concluir as considerações acerca do Gestor do FIP GIF Rumo, devemos observar que tal papel coube a GIF Gestão apenas entre 07/05/2010 e 02/05/2011. A primeira dessas datas corresponde a de constituição do FIP. A segunda, a de extinção da própria GIF Gestão. Nessa ocasião, ela foi incorporada pela então 3ª Administração de Recursos Ltda., que assumiu a denominação de Gávea

Investimentos Ltda. (“3F-GI” - doc. 202G, 202U). No período compreendido entre 02/05/2011 e 30/06/2011, a 3F-GI não apenas assumiu, no lugar da incorporada, as funções de Gestor do FIP como, também, a administração da GIF LOG PAR. Nesse lapso foram realizadas duas das quatro Assembléias da GIF LOG PAR de que se tem notícia, uma em 27/05/2011 e outra em 30/06/2011, quando de sua extinção por incorporação, sendo tais atos formalizados por Luiz Henrique Fraga, Christopher David Meyn e Eduardo Felipe da Silva Soares, agora como representantes da Gestora 3F-GI. Dessa forma, a responsabilidade tributária de GÁVEA INVESTIMENTOS LTDA deriva tanto de atos praticados por ela própria quanto da condição de sucessora de GIF GESTÃO DE INVESTIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA.

320. Quanto a VRBG Advogados, vimos na Subseção III.1 que o mesmo recebeu, na pessoa do Sr. Marcelo Santos Barbosa, procurações das 4 TPGs cotistas objetivando a constituição e a operação da TPG PAR, a Newco da TPG. Ainda, recebeu dos Senhores Ronald Cami, John Edward Viola e Gary Douglas Puckett, procurações para representá-los, quer como acionistas, quer como Conselheiros da TPG PAR. Com tais poderes, o Sr. Marcelo Santos Barbosa e outros colaboradores de VRBG Advogados não apenas foram capazes de constituir a TPG PAR como, também, de operá-la.

De fato, desde a constituição ate a extinção da TPG PAR, por incorporação pela Rumo Logística, o Sr. Marcelo Santos Barbosa assinou todas as atas de reunião do Conselho de Administração, tanto como Presidente quanto como procurador de todos os Conselheiros (doc. 133B, 133D, 133G, 133H e 133J), bem como todas as atas das AGEs, tanto como Presidente quanto como representante dos acionistas Conselheiros (doc. 133, 133C, 133E, 133F, 133I).

321. Os atos praticados por colaboradores de VRBG Advogados, como representantes da pessoa jurídica de direito privado TPG PAR, o foram com infração de lei. Tal se afirma pelos mesmos motivos apontados nos parágrafos 315.1, 315.2 e 315.3 acima. Isso posto, constata-se que VRBG Advogados incorreu na situação prevista no inciso III do artigo 135 do CTN.

321.1. E oportuno apontar que, em que pese as procurações acima terem sido outorgadas a pessoa do Sr. Marcelo Santos Barbosa, quem, dessa forma, habilitou-se a representar a TPG PAR, tal se fez por sua condição de colaborador (no caso, sócio) de VRBG Advogados (doc. 402D a 402N). Isso se comprova pelo fato de ter sido a pessoa jurídica VRBG Advogados, e não a pessoa física Marcelo Santos Barbosa, a diretamente remunerada pelos serviços prestados (doc. 402, 402O, 402P, 404, 404B). Desse modo, a responsabilidade tributária recai não sobre as pessoas físicas dos colaboradores de VRBG Advogados, a despeito de terem sido estas as que efetivamente formalizaram os atos praticados, mas sim sobre tal pessoa jurídica, interpretação que se coaduna com o disposto no já mencionado artigo 1o da Portaria PGFN 180, de 25/02/2010.

322. Por sua participação no projeto, VRBG Advogados foi remunerada em dois momentos distintos. No primeiro, pela Cosan OP (doc. 402P), pelos “serviços

jurídicos [prestados] na área societária para a Gávea Investimentos Ltda. ('Gávea') e TPG Capital, LLP ('TPG Capital') no âmbito do Acordo de Investimento". Tal remuneração compreendeu os serviços prestados entre marco e setembro de 2010 (doc. 402). Num segundo momento, VRBG Advogados foi remunerada diretamente por TPG Capital (doc. 404, 404B, 404C), por serviços de "assessoria jurídica geral em questões societárias, como elaboração de documentos, contratos, alterações contratuais, atas, arquivamentos na Junta Comercial do Estado de São Paulo, etc.", prestados "aproximadamente do segundo semestre de 2010 até junho de 2011" (doc. 404).

323. Assim, fica também caracterizado o interesse comum entre a fiscalizada e VRBG Advogados na situação constitutiva dos fatos geradores que deram causa à presente autuação, nos termos do artigo 124, inciso I, do CTN

Adicionalmente às consequências no âmbito tributário, o procedimento fiscal entendeu que teriam ocorrido fatos que configuram, em tese, crimes contra a ordem tributária definidos nos artigos 1º e 2º da Lei 8.137/90 e, por tal razão, a autuação foi acompanhada de REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENALIS, formalizada no Processo Administrativo no 16561.720068/2016- 69.

A ora Recorrente apresentou Impugnação, assim como a empresa GÁVEA INVESTIMENTOS LTDA e o escritório de advocacia VIEIRA, REZENDE, BARBOSA E GUERREIRO ADVOGADOS S/C.

A impugnação defendeu a legitimidade das operações realizadas e posterior aproveitamento fiscal do ágio pela impugnante de acordo com as normas contábeis societárias e fiscal, afirmando que não existiria "empresa veículo" no presente caso.

A impugnação afirmou ter sido demonstrado o propósito negocial e a necessidade das empresas TGP PAR e GIF LOG PAR.

Esclareceu a impugnação o histórico de captação de recursos perante terceiros nos termos da instrução CVM 391 de 2003, enfatizando a legislação de captação de recursos com a entrada de novos investidores e a necessidade de limitação da responsabilidade e dos riscos dos investidores e das partes envolvidas. Destaca a impugnação que as empresas tem liberdade de negociação.

Afirma a impugnação que é descabida a alegação insubstância das *holdings* e mesmo que assim o fosse a sociedade veículo é aceita pela justa prudência do CARF E que o fisco não teria legitimidade para interferir na atividade econômica do contribuinte.

Alegou a impugnação que não foi comprovada fraude ou conluio e com isso não poderia ser aplicada a multa qualificada. Alegou a característica de confisco de referida multa.

Fundamentou a impugnação a inexistência de previsão legal para a adição à base de cálculo da CSLL da despesa com amortização de ágio considerada e indedutível pela fiscalização.

Aduziu também a Impugnação sobre a impossibilidade da cobrança de multa isolada em razão da falta de recolhimento de IRPJ e da CSLL por estimativa.

Argumentou também sobre a configuração da preclusão e decadência da possibilidade de o fisco questionar a legalidade dos atos societários que deram origem ao ágio amortizado pela impugnante.

Por fim argumenta sobre a ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa.

A empresa Gávea Investimentos limitada apresentou sua impugnação, justificando a formação da empresa GIF LOG PART, afirmando ser ela a real adquirente do investimento na Rumo Multimodal. Argumentou sobre a inexistência da responsabilidade solidária da impugnante em razão da inaplicabilidade no caso do artigo 124, I, do CTN, em face da inexistência do interesse comum com a demandada, bem como a inexistência da responsabilidade solidária da impugnante em razão da inaplicabilidade no caso do artigo 134, III, do CTN, enquanto a hipótese de responsabilidade subsidiária.

Alegou também impugnante a inexistência da responsabilidade solidária em razão da inaplicabilidade do artigo 135 do CTN, pois o crédito tributário não tem origem em atos com excesso de poderes ou violação da lei que é a mesma tenha praticado e que ainda que pudesse responder pela exação fiscal, haveria a impossibilidade de responsabilização solidária da impugnante pela integralidade do crédito tributário, já que sua participação no negócio que levou a dedução do ágio nas bases de IRPJ e CSLL da Rumo Multimodal se restringiu a metade do valor autuado. Alega também a ausência dos pressupostos para o agravamento da multa de ofício em 150% não só porque os fatos revelam não existir fraude fiscal, como também em razão da inexistência de conluio entre a impugnante e a Rumo Multimodal.

Por sua vez a empresa Vieira Rezende Barbosa e Guerreiro Advogados apresentou impugnação contestando sua inclusão no polo passivo da exigência afirmando que não há como se atribuir responsabilidade solidária ao impugnante pelos créditos tributários constituídos pelos autos de infração que instauraram este processo, com base no artigo 124 inciso I e inciso III do artigo 135 do CTN, assim como no artigo da portaria PGFN 180 de 2010, pois nem o impugnante nem qualquer dos seus sócios prestou serviços jurídicos à empresa do grupo Cosan alto ou com mandatário administrador de algumas dessas empresas, nem o Impugnante nem qualquer dos seus sócios foi presidente ou membro do conselho de administração, ou exerceu a direção de qualquer empresa participante do acordo; a responsabilização do impugnante pelos créditos tributários objeto deste processo contrariam a portaria PGFN 180 de 2010; o autor ante foi incapaz de encontrar suporte para considerar o impugnante sujeito passivo pelos créditos tributários em questão, que fica evidenciado no enquadramento simultâneo da co responsabilidade em comento nas regras do inciso I do artigo 124 e do inciso III do artigo 135 do CTN, cuja coexistência é incompatível, na medida em que a aplicação de um exclui natural obrigatoriamente a aplicação do outro.

Aduziu impugnante que o inciso um do artigo 124 do CTN não se aplica ao caso vertente porque inexistente interesse comum entre a empresa Rumo e a impugnante ou seus sócios na situação que constitui o fato gerador das obrigações das quais decorreram os tributos exigidos no auto de inflação.

Alegou que não há efetivamente nexos causais entre as exclusões dos valores das amortizações dos ágios quem sejam supostos recolhimento a menor de IRPJ e de CSLL e a prática de ato ilegal pelo impugnante ou por qualquer dos seus sócios circunstância bastante para afastar a aplicação do artigo 135 inciso III do CTN, conforme jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça.

Alegou a impugnante que no pior dos cenários sua responsabilidade deveria estar restrita aos créditos tributários proporcionais à amortização do ágio.

Afirma que seria descabida a aplicação da multa qualificada pois nada foi autuado nada foi negado nada foi subtraído do exame das autoridades e nem o impugnante nem seus sócios tomaram parte ou tiveram qualquer influência sobre a decisão de amortizar os ágios e excluir os valores dessas amortizações o lucro líquido do resultado do exercício, para determinar ORPJ é a CSLL devidos pela Rumo, como também não foram remunerados com horário de êxito proporcionais aquelas exclusões.

A DRJ decidiu em julgar procedente em parte a impugnação interposta pela contribuinte, para reduzir a multa de ofício ao percentual de 75%, e procedente as demais impugnações, para cancelar a imputação de responsabilidade tributária às empresas GÁVEA INVESTIMENTOS LTDA e VIEIRA, REZENDE, BARBOSA E GUERREIRO ADVOGADOS S/C. Desta decisão a DRJ recorreu de ofício a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, haja vista a exoneração em valor acima do limite de alçada desta turma.

O Recurso Voluntário apresentou os mesmos argumentos da Impugnação e ressaltou questões de nulidades formais da decisão da DRJ.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Ricardo Piza Di Giovanni**, Relator

O Recurso Voluntário atende aos requisitos regimentais, pelo que o recebo e dele conheço.

Por sua vez o Recurso de Ofício atende aos requisitos regimentais e foi interposto pela presidência da 1ª Turma da DRJ/02 por haver exoneração de crédito tributário em montante

superior a R\$ 15.000.000,00, conforme definido pela Portaria MF nº 2/2023, pelo que o recebo e dele conheço.

Trata-se de recurso voluntário e de ofício com relação a exigência do IRPJ e CSLL dos anos-calendário de 2011 a 2013, no regime do lucro real anual, da empresa RUMO LOGÍSTICA, com incidência de multa de ofício de 150% em razão da glosa de amortização dos chamados ágios "TPG PAR" e "GIF LOG PAR" (empresas incorporadas pela atuada). Também se exige multa de ofício isolada por falta de recolhimento das estimativas.

Conforme relatado, a Recorrente foi atuada em face do entendimento da fiscalização que teria ocorrido uma operação fraudulenta que visou apenas viabilizar, de forma artificial, a amortização dos ágios gerados na aquisição de participações na prova pelas aludidas empresas veículos (TPG PAR e GIF LOG PAR).

De acordo com a fiscalização a Recorrente teria deduzido indevidamente do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL a amortização dos ágios pagos pelas empresas TPG participações SA "TG PAR" e GIF LOG Participações S/A na aquisição de ações emitidas pela empresa Rumo Logística S/A.

De acordo com a fiscalização o ágio teria sido transferido à investida por meio da TPG PAR e de GIF PAR supostas "empresas veículos" sem propósito negocial, tendo sido aplicada multa qualificada no percentual de 150% tendo em vista que, segundo a sua leitura, os procedimentos adotados na operação fiscalizada estariam compreendidas nas hipóteses de fraude e conluio, bem como multa isolada no percentual 50 por cento pela suposta ausência do recolhimento das estimativas do IRPJ e da CSLL no período fiscalizado.

A autoridade fiscal também imputou responsabilidade solidária tributária da Gávea Investimentos limitada e a Vieira Rezende Barbosa e Guerreiro advogados SC.

Nesse cenário, os argumentos apresentados pela Recorrente foram julgados parcialmente procedente, reduzindo a aplicação da multa de ofício a 75%. As defesas apresentadas pelos devedores solidários foram julgadas integralmente procedentes sendo canceladas as imputações de responsabilidade tributária

Portanto, o Recurso de Ofício refere-se apenas à redução da multa de ofício de 150 a 75% e a exclusão de responsabilidade tributária.

A DRJ entendeu que para que o ágio tenha efeitos no âmbito tributário é necessário que ele seja gerado corretamente pela efetiva aquisição de participação societária por montante superior ao seu valor patrimonial de parte não vinculada e, após, deve haver incorporação, fusão ou cisão, por meio da qual ocorre uma confusão patrimonial entre os patrimônios das antigas controlador e controlada; sendo que a inexistência da segunda operação descaracteriza a ocorrência de confusão patrimonial posterior, para fins de permitir a dedutibilidade da amortização do ágio gerado.

No entanto, entendeu a DRJ que descabe a aplicação da multa de ofício qualificada quando não verificada a prática de atos ou omissões dolosos, visando modificar as características do fato gerador, para reduzir indevidamente a obrigação tributária.

Com relação a RESPONSABILIDADE PASSIVA SOLIDÁRIA entendeu a DRJ que descabe a responsabilização de terceiros se restou afastada a qualificação da multa de ofício, tampouco configurado o interesse comum.

A DRJ, portanto, entendeu que as despesas seriam indedutíveis por concluir que foram utilizadas sociedades veículo desprovidas de propósito negocial com o único fim de viabilizar a amortização do ágio e reduzir a carga tributária, bem como teria inexistido a confusão patrimonial entre o investidor e sem investimento necessária para a dedutibilidade fiscal do ágio.

A Recorrente alega que todos os atos societários que acarretaram o aproveitamento dos ágios deram-se de forma lícita e adequada para atingir os objetivos de todas as partes bem como com o conhecimento dos órgãos competentes E solicita que os atos societários sejam analisados em seu contexto e não de maneira isolada, defendendo que há propósito negocial e econômico das operações societárias.

Nesse sentido, as operações societárias podem ser resumidas nos termos abaixo.

De acordo com a Recorrente no início do ano de 2010 o grupo Cosan buscou investidores que estivessem interessados em aplicar R\$ 400 milhões no seu negócio de logística por meio da aquisição de cerca de R\$ 84,9 milhões de ações a serem emitidas pela Rumo Logística que representaria 25% do capital da sociedade em questão.

A Recorrente relata que o intuito da mencionada captação de recursos era fortalecer a estrutura de capital do segmento de logística do grupo Cosan contribuir com o seu programa de investimentos e consequentemente intensificar o seu crescimento tornando o mais competitivo.

Em julho de 2010 dois grupos concretizaram um avanço nas negociações para realizar o investimento no segmento de logística do grupo Cosan sendo eles exatamente o grupo norte-americano TPG e o grupo brasileiro Gávea ambos com *expertise* em gestão de recursos de investidores. Com isso os grupos Cosan, TGP e Gávea firmaram um acordo de investimento no qual ficaram estabelecidas as bases de investimento a ser realizado na Rumo Logística e as condições a serem cumpridas pelas partes antes da conclusão do citado acordo.



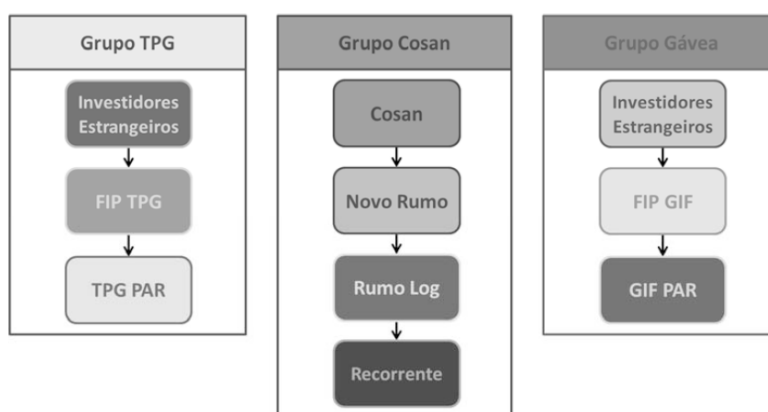
O acima narrado corresponde com o relatório da fiscalização. A questão é que a fiscalização não concordou com a existência de mencionar os grupos de investidores, depois atribui a eles a características de empresas veículos para criação de um ágio.

De acordo com a Recorrente os grupos TGP e Gávea decidiram alocar tal investimento em fundos de investimentos em participação “FIP’s” como forma adequada para administrar o negócio.

Contudo, os grupos TGP e Gávea verificaram que a aquisição das ações da Rumo Logística diretamente pelos fundos de investimentos em participações não seria a alternativa mais adequada porque, segundo a Recorrente, impediria e dificultaria que os referidos grupos pudessem contar com as seguintes possibilidades alternativas: **captação de recursos com novos investidores; captação de recursos de terceiros; diversificação de investimentos; prestação de garantia; limitação da responsabilidade dos riscos dos cotistas; Liberdade de negociação.**

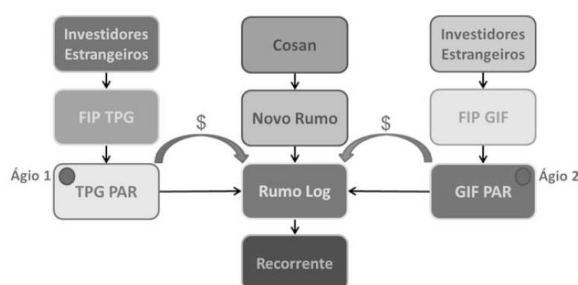
Nesse cenário os grupos TGP e Gávea decidiram realizar a aquisição das ações da Rumo Logística por meio de *holdings*, quais sejam: TGP PAR (pertencente ao grupo TGP e GIF PAR (Pertencente ao grupo Gávea).

Desta forma, quando o negócio se encaminhava para a conclusão os grupos Cosan, TPG, Gávea apresentavam a seguinte configuração:



A Recorrente destaca que os **grupos Cosan, TPG e Gávea possuem estruturas independentes**, representando perspectivas e lados distintos dentro do negócio ora analisado.

Nesse cenário, de acordo com a Recorrente, em setembro de 2010 após terem sido cumpridas todas as condições previstas no acordo investimento ocorreu o fechamento momento em que TGP PAR subscreveu e integralizou por R\$ 200 milhões, 42450 509 ações emitidas pela Rumo Logística e a GIF PAR subscreveu e integralizou o mesmo número de ações pelo mesmo preço.

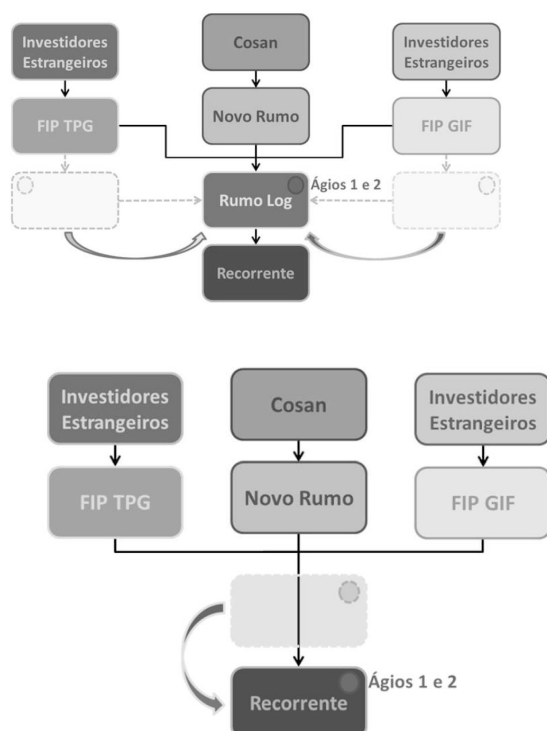


A Recorrente destaca que o custo de aquisição da TPG PAR e da GIF PAR foi desdobrado em valor de patrimônio líquido e ágio pago em razão da rentabilidade Futura esperada (R\$ 111.5 Milhões – “ÁGIO 1 e Ágio 2” - Respalado em laudo elaborado por empresa especializada).

De fato, a fiscalização não contesta a validade do laudo.

De acordo com a recorrente em 30/06/2011 os grupos TGP e Gávea verificaram que a aquisição das ações da Rumo logística foi concluída e **que os riscos a que eles estavam expostos antes e durante o início do relacionamento firmado com o grupo COSAN foram mitigados porque os representantes já conheciam a Rumo Logística e a Recorrente.** Com isso, entenderam que as *holdings* cumpriram o seu papel.

Desse modo, deliberou-se e aprovou-se nas competentes assembleias gerais extraordinárias a incorporação da TGP PAR e da GIF PAR pela Rumo Logística, bem como a incorporação desta última pela recorrente, conforme abaixo ilustrado.



Com isso, os grupos reuniram-se em uma única estrutura, as efetivas adquirentes (TPG PAR e GIF PAR) e adquirida (Ruma Logística).

Ato contínuo, a Recorrente afirma que as operações societárias que culminaram no aproveitamento fiscal dos ágios pela Recorrente visavam aquisição das ações da Rumo Logística pelos grupos TGP e Gávea.

Preliminarmente a Recorrente alega que a DRJ não apreciou todos os argumentos expostos em sua impugnação e por esse motivo solicita que seja reconhecida a nulidade da decisão. Aduz que a Delegacia de Julgamento se omitiu sobre pontos essenciais ao deslinde do presente processo administrativo, afetando assim o exercício do contraditório e da ampla defesa, não tendo por exemplo, analisado os argumentos referentes ao propósito negocial, bem como não analisou o argumento de que as *holdings* desempenham funções peculiares e que se atende ao seu objeto social com a mera detenção de participação societária de outras companhias e que fora os argumentos relativos à impossibilidade de ingerência do fisco na atividade do contribuinte e de que a operação sob análise não buscou nenhuma economia tributária e que não é decorrente estritamente da realização do negócio almejado pelas partes.

Também alegou a Recorrente que DRJ ao analisar a incidência de multa isolada no presente caso não enfrentou o argumento trazido de que esta não poderia ser exigida após o encerramento do ano calendário e que a Recorrente teria demonstrado na impugnação que o lançamento está incorreto tendo em vista que não levou em consideração importâncias efetivamente recolhidas acostando a respectiva documentação comprobatória.

Entendo que a decisão da DRJ partiu da premissa de que o ágio não é válido quando utiliza *holdings* e com base interpretou que ocorreu aproveitamento de despesa indevidamente.

Assim, a decisão da DRJ seguiu um entendimento e não necessariamente deixou de se pronunciar, razão pela qual rejeito a preliminar de nulidade da decisão.

DO MÉRITO

Trata-se de operação de ágio não aceita pela fiscalização por entender que fora utilizada “empresa veículo” para gerar ágio lastreado em operações sem propósito negocial.

O entendimento da autoridade fiscalizadora e da DRJ foi no sentido de que as *holdings* teriam sido mera empresa interposta na estrutura societária do grupo Cosan com a única finalidade de carregar o ágio pago e viabilizar a sua amortização.

Nesse sentido, a participação das *holdings* na operação não possuiria um propósito negocial já que não teria havido efetivo encontro entre a “real” adquirente e a sociedade investida e assim as despesas decorrentes da amortização do ágio seriam indedutíveis.

A Recorrente defende que todos seus atos societários tiveram sim propósito negocial em face da natureza do negócio.

No entanto, a DRJ entendeu que a operação deveria ter sido realizada sem a participação da empresa intermediária, a qual classificou como mera “empresa veículo”.

Em sua defesa, a Recorrente retomou os fatos e as operações societárias dentre de um contexto ampla para justificar a legalidade tributária e anular o auto de infração.

Alega a Recorrente que no presente caso a aquisição deu-se entre partes independentes, quais sejam, TPG PAR, GIF PAR e Novo Rumo, mediante o pagamento de R\$ 400 milhões por meio de aumento de capital da Rumo logística previsto em acordo de investimentos firmado entre as partes.

As adquirentes desdobram o valor total do custo de aquisição da participação societária da Rumo Logística em investimento pela equivalência patrimonial e ágio no valor de R\$ 111.537190,69 (para cada empresa).

Pois bem, da análise das operações societárias acima expostas, primeiramente pode-se afirmar que a aquisição da empresa foi realizada por empresa independentes e que a participação das *holdings* não alterou a formação do ágio

Por outro lado, é necessário examinar a legitimidade das operações realizadas e posterior aproveitamento fiscal do ágio da empresa adquirida pela Recorrente.

Conforme mencionado, no presente caso a aquisição deu-se entre partes independentes, mediante real pagamento anteriormente previsto em instrumento particular de compromisso de venda e compra de ações e outras avenças e no Memorando de Entendimento.

Logo um aspecto importante já pode ser ressaltado ocorreu o efetivo pagamento não tendo sido algo artificial.

O ágio pago foi fundamentado na expectativa de rentabilidade futura da companhia investida conforme demonstrativo, não sendo questionado laudo de avaliação.

Ocorre que a fiscalização entendeu que não teria havido a extinção do investimento mediante incorporação fusão ou cisão entre a efetiva investidora e a investida as quais permaneceram a existir após a operação ora analisada, porque a fiscalização desconsiderou as *holdings* como a efetiva adquirente da participação na empresa adquirida.

Entendeu a fiscalização que as *holdings* teriam sido interpostas.

De fato, as *holdings* existiram exclusivamente para o objetivo de adquirir a Recorrente, mas isso não significa, *a priori*, invalidar a operação por esse motivo. Também não significa, nesse caso, aplicar ou não o entendimento de ser “*legítimo uma holding só para figurar na aquisição e depois ser extinta*”. A argumentação da defesa não se resume a apontar a empresa como uma mera *holding* para “criar o ágio”. As *holding* teriam outras funções essenciais.

Ou seja, a pergunta que deve ser examinada é: as *holdings* eram necessárias para a operação em análise ou foram criadas unicamente para “gerar o ágio”?

A fiscalização e a DRJ, dentro de seu legítimo papel de defender o Tesouro Nacional, tendem a interpretação contrariamente ao contribuinte ao simples fato de existir uma estrutura societária intermediária, é uma precaução legítima, porque sim, algumas vezes a empresa

intermediária, classificada como “empresa veículo” objetiva tão somente criar uma despesa artificial e desnecessária, com abuso da forma, abuso de direito, sem partes independentes.

Portanto, reconheço a premissa de que as *holdings* foram empresas intermediárias criadas para serem usadas com o propósito de adquirir uma empresa, mesmo que tenha sido criada muito antes da operação em debate.

Todavia, entendo que temos de buscar na nossa interpretação o MOTIVO para a participação das *holdings*, além da economia de tributos.

Primeiramente, esclareço que sigo a premissa no sentido de que qualquer empresa tem a obrigação e a necessidade de otimizar a respectiva atuação empresarial e essa otimização passa necessariamente pela redução de despesas tributárias que tem por fundamento o direito de qualquer contribuinte de não ser obrigado a sofrer uma carga tributária maior onde existe uma opção fiscal mais econômica autorizada pelo próprio ordenamento jurídico.

Ademais, é incontroverso nos autos que a *holding* do presente caso tem como objeto social atuar como *holding* cuja função peculiar é justamente a de detenção de participação societária em outras companhias.

A *holding* tem a função justamente de receber aporte de recursos por seus controladores e potencializar investimentos.

Nesse cenário as *holdings* foram capitalizadas e cumpriram sua função de receber recursos e fazer aquisições em plena conformidade com a legislação societária vigente à época dos fatos de forma que é defesa ao fisco invalidar as operações em razão de sua utilização nos termos do artigo 2º da Lei S/A, mais especificamente parágrafo terceiro, abaixo transcrito:

Art. 2º Pode ser objeto da companhia qualquer empresa de fim lucrativo, não contrário à lei, à ordem pública e aos bons costumes.

§ 1º Qualquer que seja o objeto, a companhia é mercantil e se rege pelas leis e usos do comércio.

§ 2º O estatuto social definirá o objeto de modo preciso e completo.

§ 3º A companhia pode ter por objeto participar de outras sociedades; ainda que não prevista no estatuto, a participação é facultada como meio de realizar o objeto social, ou para beneficiar-se de incentivos fiscais.

Ademais, a legislação tributária por meio do artigo 31 da Lei 11.727 de 2008 reconhece *holding* como uma sociedade válida para todos os fins ao dispor que a esta poderá deferir o reconhecimento das despesas com juros de empréstimos contraídos para financiamento de investimentos em sociedades controladas, conforme abaixo transcrito:

Art. 31. A pessoa jurídica que tenha por objeto exclusivamente a gestão de participações societárias (holding) poderá diferir o reconhecimento das despesas com juros e encargos financeiros pagos ou incorridos relativos a empréstimos contraídos para financiamento de investimentos em sociedades controladas.

§ 1º A despesa de que trata o caput deste artigo constituirá adição ao lucro líquido para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido e será controlada em livro fiscal de apuração do lucro real.

§ 2º As despesas financeiras de que trata este artigo devem ser contabilizadas individualizadamente por controlada, de modo a permitir a identificação e verificação em separado dos valores diferidos por investimento.

§ 3º O valor registrado na forma do § 2º deste artigo integrará o custo do investimento para efeito de apuração de ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento.

Logo, não é ilegal utilizar uma *holding* para captar recursos e com esses recursos aproveitar-se de incentivos fiscais legítimos.

Com essas premissas pode-se afastar, com todo o respeito, o entendimento da fiscalização e da do DRJ no sentido de que não fura identificado matéria prima, produção, capital próprio vez que é da natureza da rotina não ter justamente essas características.

Portanto, podemos afirmar que a amortização fiscal do ágio reconhecido ilegítima pelo fato de que a operação de aquisição seguir as seguintes premissas:

- 1) representou operação de compra e venda de participação societária que teve como adquirente e vendedores entidades independentes e não relacionadas entre si;
- 2) a operação foi realizada a valores justos de mercado com efetivo desembolso do preço;
- 3) a operação envolveu o pagamento em dinheiro de um ágio relevante que teve como justificativa a expectativa da rentabilidade Futura do investimento justificada com um laudo de avaliação;
- 4) a operação teve como passo final a incorporação da *holding* ao patrimônio da empresa adquirida, preenchendo os requisitos estabelecidos pelos artigos sétimo e oitavo da lei 9532 de 1997 e artigos 385 e 386 do Regulamento de Imposto de renda de 1999 para possibilitar a amortização fiscal do ágio.

Com todo o respeito aos que pensam diferente não entendo que por si só uma *holding* sinalize insubstância nas operações societárias que geram ágio. Ou seja, não há que se falar em substância simplesmente por haver uma *holding*.

De fato, os grupos econômicos são constituídos com diversas companhias justamente para que cada uma dessas empresas desempenhem um papel chave na estrutura. Essas diversas empresas atendem a planejamentos estratégicos profundos específicos que tem como objetivo a própria sobrevivência da empresa em um mercado cada vez mais competitivo mundialmente. As empresas precisam inovar precisam reduzir seus custos, precisam identificar melhores fornecedores precisam expandir seus mercados. Enfim, precisam otimizar suas atividades para obterem os melhores resultados econômicos e a coordenação de sua atuação para sobreviver e lucrar.

Ou seja, as empresas precisam de organização e de uma organização que potencialize as suas capacidades.

Nesse cenário faz todo o sentido que as decisões de investimento de alto grau de risco precisa ser realizado com cautela com precisão e de maneira individualizada a fim de não afetar a atividade de todo o grupo. O investidor diminui seu risco ao especificar o foco da operação.

Com isso, é natural a existência de uma mesma direção e uma mesma administração para diferentes companhias de um grupo econômico isso não significa nenhuma simulação muito pelo contrário é a maneira de dar transparência ao capital que está sendo direcionado para um risco no caso o risco de aquisição.

No presente caso nota-se plausível a justificativa no sentido de que quando o grupo Cosan avaliou a viabilidade de se investir, fez-se necessário que os próximos passos fossem viabilizados via uma *holding* justamente em razão da incerteza da concretização do negócio.

Nesse sentido, é incontroverso nos autos que a Cosan obteve os recursos necessários através da criação da *holding* para aplicar esse recurso na integralização do capital social da empresa adquirida e comprar a participação majoritária na Recorrente. Portanto, é incontroverso que ocorreu EFETIVA movimentação de dinheiro.

Portanto, é tranquilo afirmar que as *holdings* foram utilizadas para potencializar a entrada de recursos perante a acionista Cosan. Mas seria possível afirmar também que as *holdings* foram necessárias para diminuir riscos financeiros, risco de mercado de ações e de mercado específico de concessão pública?

De fato, a *holdings* mostraram-se úteis para dar transparência ao mercado, fonte de recursos.

Conforme é de conhecimento, a legislação pátria permite a amortização de ágio gerado com base em expectativa de rentabilidade futura, nos termos do art. 386, III do RIR/99.

Na época dos fatos estava vigente a regra do artigo 20 do Decreto-Lei 1.598/77, cuja redação é reproduzida pelo artigo 385 do Decreto 3.000/99 (Regulamento de Imposto de Renda), abaixo transcritos:

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

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

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

(...)

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

- a) valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;
- b) valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;
- c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

De acordo com a norma acima transcrita, que vigorou até 31/12/2014 (a alteração da Lei 12.973/2014 passou a valer a partir 1º de janeiro de 2014), o ágio correspondia à diferença entre o custo de aquisição do investimento e seu valor de patrimônio líquido pelo método da equivalência patrimonial ("MEP), devendo ser fundamentado com base e um dos três fundamentos: a) valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade; b) valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros; c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

No presente caso, a adquirente desdobrou o valor total do custo de aquisição da participação societária na Recorrente em investimento pela equivalência patrimonial e ágio, com fundamento na expectativa de rentabilidade futura da Recorrente. A lei foi cumprida nesse aspecto.

A própria fiscalização reconheceu que houve o efetivo pagamento, entre partes independentes. Isso é ponto incontroverso nos autos.

Em face da incorporação nasce o direito à amortização fiscal do ágio, nos termos dos artigos 7 e 8º da Lei 9.532/97, abaixo transcrito:

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

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

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

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração; (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 5º O valor que servir de base de cálculo dos tributos e contribuições a que se refere o parágrafo anterior poderá ser registrado em conta do ativo, como custo do direito.

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

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

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

Destarte, de acordo com as regras acima transcritas, os requisitos seriam:

- 1) aquisição de participação societária adquirida com ágio;
- 2) absorção do patrimônio da investida em virtude de fusão, cisão ou incorporação (ou a absorção da investidora pela investida);
- 3) fundamentação econômica ágio lastreada em expectativa de rentabilidade futura.

Portanto, pela legislação acima apontada, a operação com as *holdings* cumpriu os requisitos legais da utilização do ágio. Isso significa que no caso de glosa dos valores de ágio amortizado, caberia à autoridade fiscal descrever detalhadamente os motivos que o levaram a concluir pela indedutibilidade dessa despesa.

Ou seja, necessário que a autoridade fiscal descrevesse os motivos que tornam a despesa de amortização do ágio indedutível, sendo que a mera identificação da amortização do ágio não é suficiente para a glosa pretendida. O simples fato de haver uma operação de aquisição com geração de ágio não é suficiente para tornar a despesa de amortização desse ágio indedutível.

Uma significativa jurisprudência CARF é no sentido de que nos casos referentes à amortização de ágio mediante utilização de “empresas de passagem” ou “empresas veículo”, deve-se analisar, em **cada caso**, se o único propósito de assim se proceder foi a economia

tributária, ou, de modo diverso, se há outros propósitos negociais que justifiquem a constituição ou utilização de pessoa jurídica já existente com o único intuito de redução de tributos.

A barreira para a aprovação do ágio, portanto, seria a existência de empresa veículo conjugado com a ausência de propósito negocial.

A Recorrente argumenta que legislação do ágio não exige propósito negocial e a fiscalização não somente entende que se faz necessário o propósito negocial como apontou que no presente não houve propósito negocial. Mas a Recorrente, superando a questão teórica da exigência ou não do propósito negocial, apresentou o que entende como o correto conceito de propósito negocial, apontando o entendimento de que o conceito seria no sentido de que *“os atos praticados pelo contribuinte devem estar ligados à finalidade e à atuação desse contribuinte no mercado”*.

Já sabemos que no presente caso, sob o aspecto da legalidade do ágio não há dúvida de que fora respeitada a legalidade. No entanto, o argumento da fiscalização é no sentido de que o ágio não poderia ter sido obtido com a participação de *holdings*.

É fato que as empresas existem para algo além de gerarem lucro. Elas existem para atender as necessidades da sociedade e precisam fazer sua missão social de maneira eficiente para continuarem viáveis economicamente.

Nesse cenário, o sentido da norma de ágio é justamente viabilizar que as empresas se reestrutrem de maneira que o negócio seja fortalecido, sem prejudicar a concorrência e os usuários dos serviços que prestam e dos produtos que fabricam.

Assim, uma vez aprovado pelos órgãos responsáveis as transformações societárias e as respectivas aquisições, as maneiras econômicas de como as empresas adotam, dentro da lei, para se capitalizar, aguardar decisões dos órgãos governamentais devem ser respeitadas pelo Fisco.

Isto porque a norma do ágio incentiva que ocorram operações societárias que aproveitem o ágio. Leia-se é um INCENTIVO legal para o fortalecimento das empresas e é natural que as empresas busquem formalizações societárias para comprovar esse ágio. Ao que tudo indica a Provence seguir esses propósitos.

No entanto, restou incontroverso nos autos que a operação de compra e venda no presente caso tinha evidentes riscos, envolvia valores extremamente altos.

Note-se que uma *holding* tem como objeto social justamente o de participar em outras sociedades, de participar de uma atividade econômica de terceiros.

Ou seja, o propósito negocial das *holdings* foi atendido. Ela existia justamente para participar na atividade da Recorrente enquanto a compra não fosse efetivada. A *holdings* existiram enquanto estava realizando o seu propósito específico com transparência. De fato, a transparência que a *holdings* viabilizaram é evidente.

Ora, até o momento já concluímos nesse voto que os aspectos formais e legais do ágio foram cumpridos, que ocorreu pagamento, que as partes eram independentes e que a *holding* exerceu o seu propósito negocial de *holding* ao manter a participação na empresa vendida enquanto os demais riscos eram superados.

Desta maneira, não há que se falar em desrespeito ao artigo 187 do Código Civil posto que não ocorreu o abuso de direito, vez que não excedido os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa fé ou pelos bons costumes.

Entendo que em decorrência do princípio da livre iniciativa, as empresas podem escolher a forma mais adequada para organizar seus negócios e obter os recursos financeiros necessários para atingir seus objetivos institucionais.

A Recorrente fez uso de um direito mediante causas reais que levaram a seguir a forma e o caminho que trilhou. A auto-organização não foi única e exclusivamente com a finalidade predominante de pagar menos imposto, não configurando no caso abuso de direito e nem fraude à lei.

Com todo respeito, entendo que não cabe ao Fisco impor ao contribuinte a adoção de estrutura que seja a mais rentável aos cofres públicos; também não cabe à fiscalização decidir se a aquisição de um negócio deve ser feita pela empresa já existente; não há na legislação brasileira qualquer dispositivo que impeça um grupo industrial de expandir as suas atividades no Brasil e sim o contrário porque a norma do ágio é um incentivo de fortalecimento de atividade para desenvolvimento do país; e não pode o Fisco querer se valer do fato de ter sido criada uma empresa para viabilizar uma sequência de negociações evidentemente necessárias para a conclusão do negócio.

Portanto, o contribuinte tem o direito de estruturar o seu negócio com vistas à redução de custos e despesas, inclusive à redução de tributos, sem que isso, necessariamente, implique qualquer ilegalidade e no presente caso os atos e negócios praticados não se fundamentam em uma aparente legalidade, pois tem sim finalidade empresarial ou negocial.

Ademais, conforme é de conhecimento notório, o Supremo Tribunal Federal julgou improcedente a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.446/DF, via da qual reconheceu a constitucionalidade da inclusão do parágrafo único ao artigo 116 do Código Tributário Nacional, pela Lei Complementar nº 104, de 2001, abaixo transcrito:

Art. 116. (...)

(...)

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

O voto de Cármen Lúcia ministra relatora de referida Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.446/DF foi ressaltada a questão da injuridicidade da adoção de

interpretação econômica como elemento configurador da dissimulação da ocorrência do fato gerador nos seguintes termos:

(...)

8. **A norma do parágrafo único do art. 116 não dispõe**, ao contrário do pretendido pela autora, **de espaço autorizado de interpretação econômica**. Ali não se trata da interpretação da lei, o que se dá no Capítulo IV do Código Tributário Nacional intitulado “Interpretação e Integração da Legislação Tributária”.

Tem-se no artigo 110: e aqui ela reproduz o dispositivo

“A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

Esse dispositivo não foi alterado pela Lei Complementar n. 104/2001.

9. **De se anotar que elisão fiscal difere da evasão fiscal**. Enquanto na primeira há diminuição lícita dos valores tributários devidos pois o contribuinte evita relação jurídica que faria nascer obrigação tributária, na segunda, o contribuinte atua de forma a ocultar fato gerador materializado para omitir-se ao pagamento da obrigação tributária devida.

A despeito dos alegados motivos que resultaram na inclusão do parágrafo único ao art. 116 do CTN, a denominação “norma antielisão” é de ser tida como inapropriada, cuidando o dispositivo de questão de norma de combate à evasão fiscal.

(...)

Desta forma, a maioria de votos do STF foi formada no sentido de que o dispositivo só autoriza a descaracterizar as operações realizadas com dissimulação, não se aplicando, portanto, para as hipóteses de economia lícita do tributo. Extraí-se, esse excerto, inclusive, do voto do Ministro Dias Tófoli que no mérito, *cumpr* destacar, de início, que o art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional não busca impedir, ainda que por vias transversas, o planejamento tributário lícito, mas sim inibir condutas ilícitas.

Desta forma, uma vez que as operações realizadas pela Recorrente não foram realizadas com dissimulação seria inaplicável a glosa perpetrada pelo fisco.

Portanto, à autoridade administrativa não pode “desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária” (cfe. parágrafo único do art.116 do CTN), **mediante uma interpretação meramente econômica**.

Por sua vez, o ilustre jurista Marco Aurélio Grecco ministra o conceito de que no Planejamento Tributário se faz necessário *analisar o filme todo e não somente uma foto da realidade*. Cada operação no presente caso seria uma “foto”, a princípio, formalmente correta. Todavia, a sequência das “fotos”, ou seja, o filme, demonstra a existência uma operação

sequencial com decisões de risco, de despesa, de análise de mercado, de cumprimento de normas da concorrência, de mercado financeiro, em face de uma vontade real das partes de estabelecerem o negócio de maneira segura. A real intenção dos contribuintes é relevada na sequência dos fatos e não na análise individualizada de cada fato, observando-se no presente caso a independência nas partes envolvidas.

A estratégia pode ser classificada como Planejamento Tributário, porque a legislação permite o Planejamento Tributário, permite que o contribuinte busque a maneira menos onerosa de pagar tributos e até mesmo de não os pagar nos termos da lei. Planejamento Tributário é essencial para o desenvolvimento de um país. Busca-se, nos parâmetros da lei, reduzir custos, eficiência administrativa e otimização das atividades de uma empresa e até mesmo da pessoa física.

Há vasta doutrina e julgados do CARF que dispõem sobre os critérios delimitadores da linha tênue que separam a elisão e a evasão fiscal, quais sejam, abuso de forma, abuso de direito, fraude, simulação, dissimulação, propósito negocial (*business purpose*) e substância sobre a forma (prevalência da substância sobre a forma).

O ilustre e admirável jurista Marco Aurélio Greco esclarece o tema:

No entanto, creio que há outro aspecto a ser ponderado, ao examinar o tema do planejamento tributário (ou da elisão fiscal), e que não se prende, propriamente, à existência do direito, mas ao seu uso, ao modo de seu exercício. A pergunta que se põe é: admitida a existência do direito de o contribuinte organizar a sua vida, este direito pode ser utilizado sem quaisquer restrições? Ou seja, tal direito é ilimitado? Todo e qualquer "planejamento" é admissível?

Minha resposta é negativa. E assim entendo por várias razões.

(pág. 198)

(...)

*Ou seja, **cumprir analisar o tema do planejamento tributário não apenas sob a ótica das formas jurídicas admissíveis, mas também sob o ângulo da sua utilização concreta, do seu funcionamento e dos resultados que geram à luz dos valores básicos de igualdade, solidariedade social e justiça.*** (pág. 202)

(...)

Isso não afasta a possibilidade de o abuso de direito ser qualificado como hipótese de ato ilícito. Assim, no Código Civil de 1916, a doutrina discutia este ponto havendo divergência a respeito, porém, com o advento do Código Civil de 2002 a questão ficou solucionada, pois seu artigo 187 é expresso ao prever que o abuso de direito configura ato ilícito:

Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.

(pág. 206)

(...)

Antes do Código Civil de 2002, o importante era saber se o Fisco poderia se recusar a aceitar os efeitos do ato ou negócio jurídico, invocando para tanto, a existência de abuso de direito, procedendo, como menciona a doutrina francesa, à desqualificação e subsequente requalificação fiscal do negócio ocorrido, para exigir o imposto que seria devido não fora o negócio lícito, mas abusivo.

Depois do Código Civil de 2002, como o abuso de direito passou a ser expressamente qualificado como ato ilícito, a questão tributária tornou-se muito mais relevante, pois o abuso faz **desaparecer um dos requisitos básicos do planejamento, qual seja, o de se apoiar em atos lícitos.** (pág. 207)

(...)

No Brasil, entendo que esta possibilidade de recusa de tutela ao ato abusivo (mesmo antes do Código Civil de 2002) encontra base no ordenamento positivo, por decorrer dos princípios consagrados na Constituição de 1988 e da natureza da figura.

Porém, a atitude do Fisco no sentido de desqualificar e requalificar os negócios privados somente poderá ocorrer se puder demonstrar de **forma inequívoca que o ato foi abusivo por ter sido distorcido seu perfil objetivo ou extrapolados seus limites, o que pode, em tese, configurarse, inclusive se tiver por sua única ou principal finalidade conduzir a um menor pagamento de imposto.**

Esta conclusão resulta da conjugação dos vários princípios acima expostos e de uma mudança de postura na concepção do fenômeno tributário que não deve mais ser visto como simples agressão ao patrimônio individual, mas como instrumento ligado ao princípio da solidariedade social. (pág. 208)

(...)

Em suma, não há dúvida de que o contribuinte tem o direito, encartado na Constituição Federal, de organizar sua vida da maneira que melhor julgar. Porém, o exercício deste direito supõe a existência de causas reais que levem a tal atitude. A auto-organização com a finalidade predominante de pagar menos imposto configura abuso de direito, além de poder configurar algum outro tipo de patologia do negócio jurídico, como, por exemplo, a fraude à lei. (pág. 228). GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo, Dialética, 2011, p.194-248

No presente caso a auto-organização não teve a finalidade predominante de pagar menos imposto, não configurando abuso de direito e muito menos fraude à lei.

As operações analisadas foram praticadas em consonância com o ordenamento jurídico vigente à época dos fatos, visando à concretização de um negócio estratégico para o desenvolvimento econômico das empresas envolvidas e do setor de vital importância para o Brasil no qual atuam, envolvendo partes independentes e com real fluxo financeiro.

Destarte, a operação analisada ocorreu em conformidade com legislação, realizada entre partes independentes, com efetivo pagamento do ágio em dinheiro, lastreado em laudo de avaliação elaborado por empresa especializada.

A fiscalização não questionou a adequação do laudo utilizado no caso vertente.

Destarte os requisitos legais para registro a amortização do ágio foram cumpridos visto que:

- 1) houve a efetiva aquisição das ações da Rumo Logística pela TGP PAR e pela GIF PAR, com respaldo em acordo de investimento mediante pagamento integral em dinheiro quando do aumento de capital;
- 2) foi efetivada a incorporação da TPG PAR e da GIF PAR (sociedades que registraram o investimento e o ágio em seu ativo) pela Rumo Logística (a empresa investida, posteriormente incorporada pela Recorrente, que adotou tal denominação)
- 3) o ágio pago pela TPG PAR e pela GIF PAR foi fundamentado na expectativa de rentabilidade Futura da companhia investida (Rumo Logística), conforme demonstrativo apresentado em laudo de avaliação;

Com isso deve-se aceitar como legítimo o surgimento e registro do ágio pela TPG PAR e pela GIF PAR, bem como a sua amortização. Entendo que estas sociedades cumpriram os termos da legislação tributária de regência: desdobraram o custo de aquisição da Rumo Logística em investimento e ágio; foram posteriormente por ela (investida) incorporadas; o ágio teve seu fundamento econômico lastreado em laudo de avaliação de expectativa de rentabilidade futura.

De fato, quando a Rumo Logística absorveu o patrimônio da TPG PAR e pela GIF PAR em virtude das incorporações - as quais anteriormente haviam registrado o ágio apurado com fundamento econômico, baseado na rentabilidade dos resultados futuros da Rumo Logística - estabelece a legislação tributária que será possível amortizar o valor do ágio nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação.

Nesse sentido, quando a Recorrente incorporou a Rumo Logística, na qualidade de sucessora dos bens e direitos desta companhia passou então a fazer jus à amortização fiscal do ágio em apreço nos presentes autos.

Ademais faz sentido a justificativa da Recorrente no sentido de que a primeira razão para a constituição e manutenção da TPG PAR e da GIF PAR Que era possibilitar a captação de recursos de terceiros (por meio de empréstimos, debêntures, etc) para a aquisição das ações da Rumo Logística, caso houvesse necessidade ou oportunidade uma vez que aos fundos de

investimentos FIP's é vedada tal alternativa de acordo com o artigo 35 inciso 2 da Instrução CVM 391/2003.

Também entendo que faz sentido a justificativa da Recorrente no sentido de que a Constituição e a manutenção da TPG PAR e da GIF PAR tiveram como intuito reduzir riscos anteriores ao relacionamento firmado com o grupo Cosan. Assim se antes de concluir o negócio os grupos TGP e Gávea verifica-se uma oportunidade de captar recursos de terceiros sob condições interessantes, isto é, com um valor menor do que o custo do seu próprio capital é evidente que estes não perderiam a oportunidade de acertar a oferta simplesmente que já tinha o capital disponível.

Ademais é factível que se o negócio com o grupo Cosan não fosse adiante a existência das referidas *holdings* também facilitaria a captação de possíveis empréstimos por outros investidores.

Desta maneira estou convencido de que restou comprovada necessidade da constituição das *holdings* TPG PAR e GIF PAR para viabilizar uma eventual captação de recursos de terceiros para a aquisição das ações da Rumo Logística.

Por outro lado, também fortalece a necessidade das *holdings* a possibilidade de outros investidores participarem do negócio como maneira de financiamento do negócio.

Nesse sentido, as *holdings* se justificam vês que as regras das FIPs dificultam o investimento em sociedades limitadas, já que segundo o artigo 2º da Instrução CVM 391/2003, estes fundos só podem investir os seus recursos em títulos e valores imobiliários de sociedades anônimas.

A quarta razão plausível para utilização das *holdings* TPG PAR e GIF PAR nas operações analisadas consistiu na possibilidade e flexibilidade de se prestar em meio às negociações eventuais garantias de dívidas assumidas por terceiros que viessem a ser necessárias para a consecução da aquisição das participações societárias na Rumo Logística, medida esta defesa ao fundo FIP, conforme as disposições do artigo 35 inciso 3 da Instrução CVM.

Ademais, fora demonstrado que todas as decisões envolvidas no processo de aquisição da Rumo Logística foram tomadas no âmbito dos grupos econômicos envolvidos quais sejam os grupos TGP e Gávea. Estes grupos constituíram as suas respectivas *holdings*. Mas são grupos independentes que agir de maneira independente. Com isso é natural que as decisões de investimento do presente caso fossem deliberadas no âmbito dos grupos econômicos e não de uma companhia vista individualmente. Veja-se, as *holdings* operaram como ferramentas para os grupos econômicos. Não vejo obstáculo para assim proceder visto que conforme mencionado anteriormente elas exerceram um papel fundamental especialmente na captação de recursos.

Desta maneira, tendo sido as *holdings* constituídas com o objetivo de adquirir um investimento buscado pelos grupos de que faziam parte é possível aceitar que os administradores gestores e gestores fossem os mesmos.

Ademais, conforme já mencionado, nem todas as companhias de um grupo econômico precisam desempenhar atividade operacional para serem válidas. A sociedade *holding* tem como função somente participar de outras companhias sem realizar vendas de mercadorias ou prestação de serviços. A legislação exige que para fins de análise regularidade do grupo econômico as companhias mantenham patrimônios e contabilidades distintos que não promovam o compartilhamento de resultados de forma deliberada. No presente caso tais vícios não foram objeto de questionamento pela autoridade fiscalizadora.

Logo, é possível afirmar que as *holdings* foram necessárias na etapa de aquisição da Rumo Logística porque foi ferramenta para que ocorresse a avaliação de mercados em desenvolvimento por meio de pesquisas e estudos mercadológicos, as tratativas com as principais empresas do segmento econômico que se busca investir, a identificação de uma potencial companhia a ser investida, a realização de processos de auditoria antes de decidir pelo fechamento do negócio, planejamentos estratégicos para a concretização do negócios. Logo, não se trata de realizar simplesmente uma compra e venda, é necessário que ocorram passos estratégicos os quais são suportados pelas *holdings*.

Mais especificamente antes de se decidir pela efetivação da aquisição da Rumo Logística, os grupos TPG e Gávea adotaram procedimentos para a realização de auditoria para examinar a rentabilidade futura desta empresa e a ausência de passivos que pudesse comprometer as negociações. E quanto é realizada a avaliação da empresa a ser adquirida, no caso Rumo Logística, a *holding* ainda não necessária na estrutura societária justamente em razão da incerteza de concretização do negócio. Após etapas prévias de avaliação de investimento essas *holdings* se tornam necessárias na estrutura.

Destarte, já caminhando para conclusão, destaco que os atos societários foram realizados para atingir objetivos das partes, com conhecimento dos órgãos competentes envolvidos os quais poderiam invalidar a operação por motivos de exigências técnicas relacionadas ao mercado financeiro e ao direito concorrencial.

Entendo que estamos diante de exemplo clássico de ágio realizado nos termos da lei. E mais, de um exemplo clássico do espírito da lei de ágio que é justamente incentivar as empresas a se consolidarem economicamente com o objetivo de fortalecer o objeto social que tem, objetivo este que beneficia toda a sociedade.

Entendo que, de fato, há propósito negocial nas operações do presente caso, sendo pacífico afirmar que a contribuinte seguiu a legislação.

Entendo que não seria o caso, portanto, de choque entre a realidade e o artifício formal, havendo licitude de operações societárias no presente caso.

De fato, a simples acusação de que se interpôs uma “empresa-veículo” na operação, divorciada da imputação de atos que caracterizem fraude ou prática de atos não verdadeiros, não é suficiente para dar ensejo à requalificação dos atos para fins tributários. Nesse sentido decidiu a 1ª Turma da CSRF, em 04/04/2022, permitindo a amortização do ágio mediante

a utilização de empresa veículo, nos autos do processo 16327.720694/2016-28, se não veja e ementa de referido acórdão de lavra do Conselheiro LUIS HENRIQUE MAROTTI TOSELLI:

Acórdão: [9101-006.049](#)

Número do Processo: 16327.720694/2016-28

Data de Publicação: 09/05/2022

Contribuinte: BANCO CACIQUE S/A.

Relator(a): LUIS HENRIQUE MAROTTI TOSELLI

Ementa: ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2011 ÁGIO. AMORTIZAÇÃO FISCAL. EMPRESA VEÍCULO. REAL ADQUIRENTE. A simples acusação de que se interpôs uma “empresa-veículo” na operação, divorciada da imputação de atos que caracterizem fraude ou prática de atos não verdadeiros, não é suficiente para dar ensejo à requalificação dos atos para fins tributários.

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas em relação à matéria “utilização de empresa veículo, vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli (relator) e Alexandre Evaristo Pinto que conheciam parcialmente em maior extensão, também em relação à matéria “amortização de “amortização de ágio na base de cálculo da CSLL”. Votaram pelas conclusões, quanto à matéria “impossibilidade de o fisco desconsiderar os negócios jurídicos praticados pelo contribuinte – inaplicabilidade do art. 116, § único, do CTN”, os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Andréa Duek Simantob. Votou pelas conclusões quanto à matéria “utilização de empresa veículo” a conselheira Livia De Carli Germano. No mérito, na parte conhecida, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Andréa Duek Simantob que votaram por negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Livia De Carli Germano, Gustavo Guimarães da Fonseca e Luiz Tadeu Matosinho Machado. Designada para redigir o voto vencedor, quanto ao conhecimento, a conselheira Edeli Pereira Bessa. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto as conselheiras Edeli Pereira Bessa e Livia De Carli Germano.

Destarte, a presença de empresa veículo no rearranjo empresarial elaborado pela Recorrente não torna as operações inaptas para a amortização de ágio.

Em face do exposto, entendo que existe propósito negocial na utilização *holdings* nas operações ora sob análise, razão pela qual as operações realizadas devem ser aceitas para fins tributários.

Diante o exposto, voto por DAR provimento total ao Recurso Voluntário, cancelando totalmente o Auto de Infração, negando provimento ao Recurso de Ofício.

Uma vez vencido no entendimento acima, passo a discorrer abaixo no respectivo voto alternativo.

DA MULTA ISOLADA

A DRJ manteve a exigência da multa isolada por ter a Recorrente supostamente deixado de recolher valores devidos a títulos de estimativas mensais de IRPJ e CSLL no período fiscalizado.

Ocorre que a Recorrente recolheu valores conforme se constata da documentação comprobatória anexada não impugnação (declarações de compensação DIPJ Darf etc).

Ademais, independente de os recolhimentos entendo que não é possível a exigência da multa isolada em razão do não recolhimento de estimativas findo o ano calendário. De fato, até o advento da lei 8383 de 1991 o IRPJ e a CSLL eram apurados em sistema de base anual.

Ou seja, os fatos econômicos integrantes do fato gerador desses tributos ocorriam ao longo do ano base somente 31 de dezembro eram quantificados de maneira a propiciar aferição da base de cálculo sobre a qual incidia a exação. Após a edição de referida norma o IRPJ e CSLL passaram a ser apurados em sistemas de base concorrentes, ou seja, na medida em que os fatos econômicos integrantes do fato gerador ocorrem quantifica se as bases de cálculo naquele mesmo mês e o contribuinte realiza mensalmente o pagamento desses tributos. São exatamente esses os chamados recolhimentos por estimativa. Contudo, mesmo nesta sistemática ao final do ano base contribuinte deve elaborar sua declaração de ajuste anual com a finalidade verificar se o montante que foi pago ao longo do ano excede ou fica abaixo do que realmente é devido.

Assim, somente ao final do ano base é que o contribuinte verifica o valor realmente devido de IRPJ e CSLL a pagar confrontando se os valores devidos com os valores pagos por estimativa pelo que independentemente do sistema de apoio são o fato jurídico tributário de IRPJ e da CSLL permaneceu sendo anual pois somente 31 de dezembro cada ano calendário é que tem a base de cálculo definitiva para apuração desses tributos.

A multa isolada prevista no inciso 2 alínea “b” do artigo 44 da lei 9430 de 1996 somente pode ser exigida caso o fisco verifique a falta de recolhimento dos tributos ou recolhimento insuficiente com base em estimativas mensais, antes do término do ano base.

Ocorre que os autos de infração objeto do presente processo foram lavrados após o encerramento dos anos base de 2011 a 2013. Com isso as eventuais insuficiências do recolhimento do IRPJ e da CSLL não mais poderiam ser punidas pela exigência da multa isolada.

Ademais, ainda que fosse possível lançar após o encerramento do ano base multa isolada em razão do não recolhimento décima ativa não poderia haver sobre a mesma base de cálculo acumulação de uma isolado com qualquer outra penalidade.

No presente caso a cobrança cumulativa de multa isolada com a multa de ofício o que entendo que não pode ocorrer conforme Súmula CARF 105 a qual dispõe:

“A multa isolada por falta de pagamento de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no artigo 44 parágrafo primeiro inciso 4 da lei 9430 de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IPJECSL apurado na justiça anual, devendo subsistir a multa de ofício”.

Nesse sentido voto para que seja cancelada a cobrança das multas isoladas cobradas nos autos deste processo.

DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA – RECURSO DE OFÍCIO

A DRJ afastou a qualificação da multa de ofício.

A Recorrente contestou a aplicação da multa qualificada, alegando falta de comprovação da conduta dolosa nas operações.

Entendeu a DRJ NÃO ter sido comprovado dolo ou simulação nas práticas dos atos que conduziram à reorganização societária. Portanto, a DRJ concordou com a qualificação da multa.

Entendo que a decisão da DRJ NÃO merece reparos. A decisão da DJ entendeu que não houve no presente caso fraude nem conluio nas operações que culminaram na amortização do ágio pela recorrente nos seguintes termos:

*No que tange a **aplicação da multa qualificada**, no presente caso, ao contrário do ágio Mestra, entendo que não cabe razão ao Fisco. Isso porque, a meu ver, afora a patente intenção de ganho com economia tributária, nada foi feito, ou deixado de fazer, dolosamente pelas partes envolvidas para ocultar a ocorrência (art. 71 da Lei 4.502/1964) ou modificar a obrigação tributária (art. 72 da Lei 4.502/1964), tampouco restou caracterizado o conluio (art. 73 do mesmo diploma legal).*

Reitero que, no caso presente, não há registros de documentos inidôneos, empresas fictas, fraudes em registros contábeis ou de qualquer natureza. Noutro diapasão todos os atos societários foram registrados nos órgãos competentes, assim como na escrituração contábil e fiscal da Contribuinte.

Nos dispositivos legais concernentes à contabilização e amortização do ágio, aplicáveis a situação versada nos autos, inexistente vedação expressa aos procedimentos adotados pelo contribuinte. Logo, não há que se falar em fraude à lei, que aliás não pode ser confundido com erro de interpretação da lei. Na fraude a lei, o ato em si é ilícito tendo em vista que o ordenamento jurídico proíbe sua prática.

*O art. 136 do CTN estabelece que "salvo disposição de lei em contrário, **a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente** ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato" (Grifei).*

A multa qualificada pressupõe inequívoca ciência da ilicitude pelo agente e o intuito de fraudar a lei através de ato que sabe ser ilícito.

Repito: não há dúvidas quanto a intenção da contribuinte em reduzir os tributos devidos, tendo ele praticado todos os atos que entendeu válidos e amparados na lei. Se obteve êxito é outro aspecto a ser analisado, mas daí a se afirmar que estaria presente o dolo e configurada a fraude, data vênia, não comungo desse entendimento.

Desde o primeiro atendimento à Fiscalização, durante a auditoria, o contribuinte foi transparente e coerente em seus esclarecimentos, sobretudo no que diz respeito a seu entendimento quanto ao amparo legal para aproveitar o ágio.

A criação de empresa veículo para esse fim era prática normal à época, tanto que foi objeto de normatização pela CVM (Instrução CVM 349/2001). Por seu turno, a própria Lei 9.732/1997, art. 8º., versou sobre aspectos relativos a incorporação da controlada pela controladora.

Outrossim, peço vênia também para adotar as razões de decidir do Acórdão 1101-001.113, de 03/06/2014 da lavra da ilustre conselheira Edeli Pereira Bessa, que ratificou ou fundamentos do Acórdão 1402-000.802, em decisão assim ementada:

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. FRAUDE. INOCORRÊNCIA. Existindo ágio pago em aquisição de investimento por terceiros, a interpretação equivocada do sujeito passivo acerca da possibilidade de sua amortização não é suficiente para a qualificação da penalidade aplicável aos tributos que deixaram de ser recolhidos em razão da amortização daquele valor.

Em face do exposto, até mesmo diante do detalhamento e clareza do Termo de Verificação Fiscal, formei convencimento de que a qualificação da multa de ofício foi exacerbada, devendo ser excluída.

Realmente, não constam nos autos provas capazes de comprovar o dolo específico do contribuinte, traduzido pela vontade consciente e deliberada de praticar atos em prejuízo do Estado. Também não identifique a existência de fraude.

De fato, quem age com intuito de fraude realiza operações proibidas, não escritura em seus registros comerciais e fiscais e quando fiscalizado não entrega a documentação solicitada procurando ocultar essas operações. E ainda quem age com intuito de fraude adultera documentos, utiliza-se de documentos calçados e paralelos e de pessoas inexistentes e documentos falsos inidôneos.

Se for considerado pela maioria que a escolha e os procedimentos de reorganização societária adotados não ensejam a dedutibilidade do ágio, isso não implica, necessariamente, que houve qualquer fraude ou simulação, pois os documentos, registros e informações foram apresentados à autoridade fiscal e se basearam em informações de conhecimento público.

No presente caso nenhuma destas condutas foi praticada pela Recorrente tendo em vista que prestou informações e forneceu documentos a fiscalização sem retardar, impedir, atrapalhar, nem confundir o trabalho fiscal. A Recorrente também registrou e arquivou todos os etários nas respectivas juntas comerciais e diligenciou para conferir a maior transparência nas informações referentes à operação.

E ainda, a Recorrente não agiu em conluio. Na verdade, as diferentes pessoas e empresas participantes da operação somente a legítima porque demonstra que são partes independentes que atuaram de acordo com as regras de mercado e não em conluio.

Ademais, caso não se concorde com as operações acima apontadas entendo que seria o caso reconhecer que se trata de interpretação diversa da lei pelas partes e não um ato ilícito. A interpretação equivocada da legislação tributária não é suficiente para que seja atribuído

ao contribuinte a conduta dolosa ou fraudulenta. É ônus do fisco fazer prova de conduta dolosa o que não ocorreu no caso sob exame visto que que foi apresentado refere-se a uma sequência de operações societárias as quais resultaram em um ágio.

A eleição de forma indevida para o aproveitamento de vantagens tributárias, por si só, não é condição suficiente para a qualificação da multa, embora constitua ilícito, tributário, já punido com a multa de ofício.

Portanto, correta a decisão da DRJ ao não afastar a multa qualificada porque de fato não fora demonstrada a intenção de fraudar, até mesmo porque toda a operação foi apresentada à fiscalização de maneira transparente, ficando evidenciado que se trata de uma interpretação do direito e não um abuso de direito.

DA MULTA DE OFÍCIO

A Recorrente alega que a multa de ofício teria caráter de Confisco.

Todavia, a aplicação de multa de ofício (regulamentar, qualificada ou agravada) é prevista em lei, não cabendo ao CARF debater sobre sua constitucionalidade, nos termos da Súmula CARF 02.

A Recorrente alegou também que, caso houvesse decisão pela manutenção dos lançamentos por voto de qualidade, não poderia ser aplicada qualquer penalidade por haver dúvida quanto à ocorrência de infração, devendo ser aplicado, em seu entendimento, o 112 do CTN.

Todavia, a existência de teses diferentes, porém, não é suficiente para dar ensejo à aplicação do art. 112 do CTN, tampouco para conduzir à exoneração da multa de ofício aplicada.

A Recorrente contesta também a **incidência de juros de mora à taxa Selic sobre a multa de ofício**. Sem razão. A incidência de juros sobre a multa de ofício está amparada nas disposições do art. 61 da Lei nº 9.430/96.

Por derradeiro, a **aplicação da multa de ofício na empresa sucessora**, está correta, isso porque a tanto a Novo Rumo quanto a Cosan já estavam no controle da Teaçu ao tempo da amortização do ágio. Nesse sentido a sumula nº 47 do CARF elucida:

Súmula CARF nº 47: *Cabível a imputação da multa de ofício à sucessora, por infração cometida pela sucedida, quando provado que as sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico.*

Se vencido no voto principal, voto por dar provimento parcial ao recurso para afastar a multa qualificada.

DA SOLIDARIEDADE – RECURSO DE OFÍCIO

Quanto a **atribuição de responsabilidade tributária solidária entendo que ainda que ver não restou comprovado o interesse comum (art. 124, inciso I) do CTN, por parte da**

empresa VRBG Advogados haja vista que não teve qualquer poder decisório nas operações, tendo sido remunerada unicamente pelos serviços prestados.

Quanto a GÁVEA, a qualificação da multa não prosperou. Para ambas, empresas GÁVEA INVESTIMENTOS LTDA e VIEIRA, REZENDE, BARBOSA E GUERREIRO ADV. S/C (VRBG), o afastamento da qualificação da multa de ofício, reconhecendo a inexistência de dolo, seja por fraude, seja por conluio, implica também no cancelamento dessas sujeições passivas.

PRECLUSÃO / DECADÊNCIA DA POSSIBILIDADE DE O FISCO QUESTIONAR A LEGALIDADE DOS ATOS SOCIETÁRIOS QUE DERAM ORIGEM AO ÁGIO AMORTIZADO

No que tange a alegação "**Preclusão / Decadência da Possibilidade de o Fisco Questionar a Legalidade dos Atos Societários que deram Origem ao Ágio Amortizado**", entendo que descabe razão a Recorrente. Isso porque, embora os fatos tenham originado em 2010, somente o crédito tributário submete-se ao prazo decadencial. *Entendo que é legítimo o exame de fatos ocorridos há mais de cinco anos do procedimento fiscal, para deles extrair a repercussão tributária em períodos ainda não atingidos pela caducidade. A restrição decadencial diz respeito à impossibilidade de lançamento de crédito tributário no período em que ocorreu o fato gerador.*

Diante o exposto, alternativamente, voto por conhecer os recursos e dar parcial provimento do Recurso Voluntário em relação à dedutibilidade da amortização de ágio das operações TPG e GIF a fim de afastar a multa por estimativa e negar provimento ao Recurso de Ofício a fim de afastar a Responsabilidade Solidária e a multa qualificada.

Assinado Digitalmente

Ricardo Piza Di Giovanni

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Alexandre Iabrudi Catunda**, Relator

Em que pese a brilhante fundamentação do Ilustre Relator, discordo de seu posicionamento com relação à glosa de amortização do ágio das operações relativos às empresas TPG e GIF, às multas isoladas por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativas mensais, à exclusão do polo passivo, como responsável solidária, a pessoa jurídica Gávea Investimentos Ltda e ao afastamento da multa de ofício qualificada.

Tendo em vista que meu posicionamento com relação às duas primeiras matérias foi acatado pelo colegiado por voto de qualidade, passo a redigir o voto vencedor sobre estes pontos.

Ágio das operações relativos às empresas TPG e GIF A autuação em litígio refere-se à amortização de ágio com fundamento em rentabilidade futura decorrente de participação societária adquirida por preço superior ao do Patrimônio Líquido da investida.

Neste sentido, faz-se necessário, primeiramente, uma análise da legislação que rege a matéria. Nos termos do art. 25 combinado com o art. 20 do Decreto-lei nº 1598, de 1977, que dão suporte aos artigos 385 e 391 do RIR/99, respectivamente, vigente a época dos fatos, a regra geral é a indedutibilidade das contrapartidas da amortização de ágio:

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

I – valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo seguinte, e

II – ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o inciso anterior.

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

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

a) valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;

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

c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

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

(...)

Art. 25 As contrapartidas da amortização do ágio ou deságio de que trata o artigo 20 não serão computadas na determinação do lucro real, ressalvado o disposto no artigo 33. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)

Contudo, o inciso III do art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, que passou a produzir efeitos em 01/01/1998, autoriza o contribuinte que incorporou sociedade na qual detinha participação societária adquirida com ágio apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-lei 1.598/77, cujo fundamento econômico seja o da expectativa de rentabilidade futura da investida, a amortizar referido ágio nos balanços correspondentes à apuração do lucro real levantados posteriormente à incorporação.

O artigo 7º da Lei nº 9.532, de 1997, fundamento legal do art. 386 do RIR/99, assim dispõe:

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

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

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

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

Destarte, as condições de dedutibilidade do ágio devem, portanto, ser observadas, quais sejam: absorção do patrimônio de pessoa jurídica na qual detenha participação societária adquirida com ágio, cujo fundamento seja expectativa de rentabilidade futura.

Ou seja, o aproveitamento do ágio decorre de regras especiais e o respectivo cumprimento.

Assim, a regra geral é que o ágio é indedutível - não implementadas tais regras, não é possível a dedução. No caso concreto temos que houve duas operações que geraram ágio na aquisição de ações da Rumo Logística e que foram amortizados pela recorrente após a incorporação das investidoras.

As operações ocorreram, resumidamente e sem as ilustrações gráficas, pois já foram amplamente demonstradas pelo I. Relator, da seguinte maneira:

- Inicialmente houve o interesse de dois grupos (TPG e Gávea) em adquirir participação na empresa Rumo Logística, da empresa COSAN.

- Os grupos TGP e Gávea decidiram alocar tal investimento em fundos de investimentos em participação "FIP's" (FIP TGP e FIP GIF).

- Os mesmos grupos decidiram realizar a aquisição das ações da Rumo Logística por meio de holdings, quais sejam: TGP PAR (pertencente ao grupo TGP e GIF PAR (Pertencente ao grupo Gávea).

- Em setembro de 2010, após terem sido cumpridas todas as condições previstas no acordo investimento, ocorreu o fechamento momento em que TGP PAR subscreveu e integralizou por R\$ 200 milhões, 42.450.509 ações emitidas pela Rumo Logística e a GIF PAR subscreveu e integralizou o mesmo número de ações pelo mesmo preço.

- O custo de aquisição da TGP PAR e da GIF PAR foi desdobrado em valor de patrimônio líquido e ágio pago em razão da rentabilidade Futura esperada (R\$ 111.5 Milhões – “ÁGIO 1 e Ágio 2”

- Respalado em laudo elaborado por empresa especializada).

- Em 30/06/2011, deliberou-se e aprovou-se nas competentes assembleias gerais extraordinárias a incorporação da TGP PAR e da GIF PAR pela Rumo Logística, bem como a incorporação desta última pela recorrente.

- Com isso, os grupos reuniram-se em uma única estrutura, as adquirentes TGP PAR e GIF PAR) e adquirida (Ruma Logística).

- A partir de então, a recorrente entendeu como legítima a amortização do ágio.

Antes de adentrarmos na análise da matéria, cumpre discutir as alegadas necessidade de criação das holdings TGP PAR e da GIF PAR. A recorrente afirma que as FIPs, inicialmente criadas para realização do investimento, estariam impedidas de realizar captação de recursos de terceiros, possuem regras mais rígidas que uma holding com relação as possibilidades de investimentos, impossibilidade de se realizar investimentos em outras empresas, como por exemplo as sociedades limitadas.

Analisando as justificativas da recorrente para a criação das holdings TGP PAR e GIF PAR, verifica-se que todas elas estão relacionadas aos impedimentos dos Fundos de Investimentos (FIP TGP e FIP GIF), no entanto, não apresentou qualquer justificativa para a criação deles, exceto que o investimento seria efetuado por esses fundos dado que “o seu know how, identificavam nesta estrutura de investimento a forma mais apropriada para administrar o seu negócio”. Observa-se que em poucas linhas a recorrente justificou a criação das FIP’s, no entanto, escreveu um longo arrazoado para criação das holdings TGP PAR e da GIF PAR, todas elas em razão da existência das FIP’s. Neste sentido, não ficou claro no que facilitaria o negócio a existência das FIP’s, uma vez que trouxe, segundo a própria recorrente, uma série de dificuldades para o negócio sem que fosse apontada sequer uma vantagem direta na sua realização.

Cabe destacar, também, que não foi demonstrada nenhuma das situações que a recorrente justificaria a criação das holdings TGP PAR e da GIF PAR. Isto porque a interessada não identificou se houve a efetiva captação de recursos de terceiros ou a realização de investimentos em outras empresas, em especial as de sociedades limitadas, por exemplo.

Assim, analisando as operações que precederam à aquisição de ações da investida, somente podemos entender que sua motivação foi unicamente a possibilidade de amortização do ágio. Analisando os elementos trazidos aos autos pela recorrente, há uma demonstração que não foi as holdings TGP PAR e da GIF PAR que suportaram toda a operação, e sim, os grupos TPG e Gávea. Interpretando-se o conteúdo do art. 386 do RIR/1999 sob a perspectiva da hipótese de incidência tributária, verifica-se que não restaram observados, no caso concreto, os aspectos pessoal e material necessários à subsunção da situação fática à previsão normativa.

A amortização operada pela autuada não teve amparo dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 ou dos arts. 385 e 386 do RIR/1999. Conforme se viu, a possibilidade de aproveitamento fiscal do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999, só tem sentido em situações em que a investidora de fato, responsável por arcar com o dispêndio que faz nascer o ágio, incorpora a pessoa jurídica em que possua participação societária (investimento) ou é por ela incorporada.

A operação, portanto, não passa sequer na primeira verificação necessária para referendar a amortização do ágio, de modo que, tal fato, por si só, respalda a manutenção da exigência fiscal. Neste sentido, cabe aqui um excerto sobre o tema, ao qual recorro ao acórdão nº 9101-002.301 (sessão de 06/04/2016), proferido pela 1ª CSRF, da relatoria do i. Conselheiro André Mendes de Moura:

Percebe-se claramente, no caso, que o suporte fático delineado pela norma predica, de fato, que investidora e investida tenham que integrar uma mesma universalidade: A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio.

A conclusão é ratificada analisando-se a norma em debate sob a perspectiva da hipótese de incidência tributária delineada pela melhor doutrina de GERALDO ATALIBA¹ Esclarece o doutrinador que a hipótese de incidência se apresenta sob variados aspectos, cuja reunião lhe dá entidade. Ao se apreciar o aspecto pessoal, merecem relevo as palavras da doutrina, ao determinar que se trata da qualidade que determina os sujeitos da obrigação tributária. E a norma em análise se dirige à pessoa jurídica investidora originária, aquela que efetivamente acreditou na mais valia do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura e desembolsou os recursos para a aquisição, e à pessoa jurídica investida.

Ocorre que, em se tratando do ágio, as reorganizações societárias empreendidas apresentaram novas pessoas ao processo. Como exemplo, podemos citar situação no qual a pessoa jurídica A adquire com ágio participação societária da pessoa jurídica B. Em seguida, utiliza-se de uma outra pessoa jurídica, C, e integraliza o capital social dessa pessoa jurídica C com a participação societária que adquiriu da pessoa jurídica B. Resta consolidada situação no qual a pessoa jurídica A controla a pessoa jurídica C, e a pessoa jurídica C controla a pessoa jurídica B. Em seguida, sucede-se evento de transformação societária, no qual a pessoa jurídica B absorve patrimônio da pessoa jurídica C, ou vice versa.

Ocorre que os sujeitos eleitos pela norma são precisamente a pessoa jurídica A (investidora) e a pessoa jurídica B (investida), cuja participação societária foi adquirida com ágio. Para fins fiscais, não há nenhuma previsão para que o ágio contabilizado na pessoa jurídica A (investidora), em razão de reorganizações societárias empreendidas por grupo empresarial, possa ser considerado "transferido" para a pessoa jurídica C, e a pessoa jurídica C, ao absorver ou ser 1 Cf. ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010. p. 51 e segs. absorvida pela pessoa jurídica B, possa aproveitar o ágio cuja origem deu-se pela aquisição da pessoa jurídica A da pessoa jurídica B. Da mesma maneira, encontram-se situações no qual a pessoa jurídica A realiza aportes financeiros na pessoa jurídica C e, de plano, a pessoa jurídica C adquire participação societária da pessoa jurídica B com ágio.

Em seguida, a pessoa jurídica C absorve patrimônio da pessoa jurídica B, ou vice versa, a passa a fazer a amortização do ágio. Mais uma vez, não é o que prevê o aspecto pessoal da hipótese de incidência da norma em questão. A pessoa jurídica que adquiriu o investimento, que acreditou na mais valia e que desembolsou os recursos para a aquisição foi, de fato, a pessoa jurídica A (investidora). No outro pólo da relação, a pessoa jurídica adquirida com ágio foi a pessoa jurídica B. Ou seja, o aspecto pessoal da hipótese de incidência, no caso, autoriza o aproveitamento do ágio a partir do momento em que a pessoa jurídica A (investidora) e a pessoa jurídica B (investida) passem a integrar a mesma universalidade. São as situações mais elementares.

Contudo, há reorganizações envolvendo inúmeras empresas (pessoa jurídica D, E, F, G, H e assim por diante). Vale registrar que goza a pessoa jurídica de liberdade negocial, podendo dispor de suas operações buscando otimizar seu funcionamento, com desdobramentos econômicos, sociais e tributários.

Contudo, não necessariamente todos os fatos são recepcionados pela norma tributária. A partir do momento em que, em razão das reorganizações societárias, passam a ser utilizadas novas pessoas jurídicas (C, D, E, F, G, e assim sucessivamente), pessoas jurídicas distintas da investidora originária (pessoa jurídica A) e da investida (pessoa jurídica B), e o evento de absorção não envolve mais a pessoa jurídica A e a pessoa jurídica B, mas sim pessoa jurídica distinta (como, por exemplo, pessoa jurídica F e pessoa jurídica B), a subsunção ao art. 386 do RIR/99 torna-se impossível, vez que o fato impositivo (suporte fático, situado no plano concreto) deixa de ser amoldar à hipótese de incidência da norma (plano abstrato), por incompatibilidade do aspecto pessoal.

Em relação ao aspecto material, há que se consumir a confusão de patrimônio entre investidora e investida, a que faz alusão o caput do art. 386 do RIR (A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio...).

Com a confusão patrimonial, aperfeiçoa-se o encontro de contas entre investidor e investida, e a amortização do ágio passa a ser autorizada, com repercussão direta na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Na realidade, o requisito expresso de que investidor e investida passam a compor o mesmo patrimônio, mediante evento de transformação societária, no qual a investidora absorve a investida, ou vice versa, encontra fundamento no fato de que, com a confusão de patrimônios, o lucro auferido pela investida passa a integrar a mesma universalidade da investidora. SCHOUERI, com muita clareza, discorre que, antes da absorção, investidor e investida são entidades autônomas.

O lucro auferido pela investida (que foi a motivação para que a investidora adquirisse a investida com o sobrepreço), é tributado pela própria investida. E, por meio do MEP, eventual acréscimo no patrimônio líquido da investida seria refletido na investidora, sem, contudo, haver tributação na investidora.

A lógica do sistema mostra-se clara, na medida em que não caberia uma dupla tributação dos lucros auferidos pela investida.

Por sua vez, a partir do momento em que se consuma a confusão patrimonial, os lucros auferidos pela então investida passam a integrar a mesma universalidade da investidora. Reside, precisamente nesse ponto, o permissivo para que o ágio, pago pela investidora exatamente em razão dos lucros a serem auferidos pela investida, possa ser aproveitado, vez que passam a se comunicar, diretamente, a despesa de amortização do ágio e as receitas auferidas pela investida.

Ou seja, compartilhando o mesmo patrimônio investidora e investida, consolida-se cenário no qual a mesma pessoa jurídica que adquiriu o investimento com mais valia (ágio) baseado na expectativa de rentabilidade futura, passa a ser tributada pelos lucros percebidos nesse investimento.

Verifica-se, mais uma vez, que a norma em debate, ao predicar, expressamente, que, para se consumir o aproveitamento da despesa de amortização do ágio, os sujeitos da relação jurídica seriam a pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, ou seja, investidor e investida, não o fez por acaso.

Trata-se precisamente do encontro de contas da investidora originária, que incorreu na despesa e adquiriu o investimento, e a investida, potencial geradora dos lucros que motivou o esforço incorrido. Prosseguindo a análise da hipótese de incidência da norma em questão, no que concerne ao aspecto temporal, cabe verificar o momento em que o contribuinte aproveita-se da amortização do ágio, mediante ajustes na escrituração contábil e no LALUR, evento que provoca impacto direto na apuração da base de cálculo tributável.

Considerando-se o regime de tributação adotado pelo sujeito passivo, aperfeiçoa-se o lançamento fiscal e o termo inicial para contagem do prazo decadencial.

Ou seja, conclui-se, portanto, que o art. 386 do RIR/1999, sob o aspecto pessoal, se dirige à investidora que vier a incorporar a investida (ou por ela ser incorporada). Igualmente, como bem conclui em excerto do acórdão 9101-003.366 (sessão de 18/01/2018), pelo i. relator do voto vencedor, o Conselheiro Rafael Vidal de Araújo:

Em síntese, a subsunção aos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, assim como aos artigos 385 e 386 do RIR/1999, exige a satisfação dos aspectos temporal, pessoal e material das hipóteses ali previstas. Na atual redação destes dispositivos, exclusivamente no caso em que houver o efetivo desembolso de valores (ou sacrifício de outros ativos) a título de investimento da investidora (futura incorporadora ou, no caso da incorporação reversa, incorporada) na investida (futura incorporada ou, no caso da incorporação reversa, incorporadora), é que haverá o atendimento aos aspectos pessoal e material. Se o ágio não foi de fato arcado por nenhuma das pessoas participantes da "confusão patrimonial", não há sentido em clamar-se pela dedutibilidade das despesas decorrentes de amortização de ágio instituída pelo art. 386 do RIR/1999.

Caso analisemos a amortização do ágio sob a ótica de despesa, podemos concluir que, in casu, houve a construção artificial do suporte fático de modo a conferir a aparência de uma operação abrangida pelo dispositivo legal que permite a amortização do ágio pago.

Aos contribuintes há toda a liberdade negocial própria das suas atividades, mas deve ser verificado os seus efeitos fiscais, e se for o caso extrapolar as normas tributárias pertinentes, anulando-os. O que não se admite é criar situações artificiais que visam à economia tributária primordialmente, tentando trazer, como traz na sua peça recursal, justificativas negociais para agir assim.

As eventuais necessidades negociais peculiares, que não estão previstas no ordenamento tributário, não podem ter repercussão na esfera fiscal.

Portanto, não assiste razão à recorrente com relação à dedutibilidade da amortização do ágio nas operações realizadas pela TGP PAR e GIF PAR.

Multas isoladas por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativas mensais

Por divergir também do Ilustre Relator sobre a possibilidade da concomitância da aplicação da multa de ofício e a multa isolada pelo não pagamento das estimativas, passo a redigir o seguinte voto, adotando o mesmo que a Relatora do Acórdão nº 9101-002.750 – CSRF / 1ª Turma, Adriana Gomes Rêgo, por possuir o mesmo entendimento:

No mérito, a questão a ser dirimida no presente recurso diz respeito à possibilidade de serem aplicadas, simultaneamente, a multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas mensais, e a multa de ofício pela falta de recolhimento do tributo devido no ajuste anual. A lei determina que as pessoas jurídicas sujeitas à apuração do lucro real, apurem seus resultados trimestralmente. Como alternativa, facultou, o legislador, a possibilidade de a pessoa jurídica, obrigada ao lucro real, apurar seus resultados anualmente, desde que antecipe pagamentos mensais, a título de estimativa, que devem ser calculados com base na receita bruta mensal, ou com base em balanço/balancete de suspensão e/ou redução

Observe-se:

Lei nº 9.430, de 1996 (redação original):

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

§1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

§ 2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§ 3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.

§ 4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

I - dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

II - dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;

III - do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

IV - do imposto de renda pago na forma deste artigo.

[...]

Vê-se, então, que a pessoa jurídica, obrigada a apurar seus resultados de acordo com as regras do lucro real trimestral, tem a opção de fazê-lo com a periodicidade anual, desde que, efetue pagamentos mensais a título de estimativa. Essa é a regra do sistema.

No presente caso, a pessoa jurídica fez a opção por apurar o lucro real anualmente, sujeitando-se, assim, e de forma obrigatória, aos recolhimentos mensais a título de estimativas.

Como se vê nos autos de infração de IRPJ e CSLL (e-fls. 955 e ss), a multa isolada aplicada pela falta de recolhimento das estimativas mensais desses tributos teve fulcro no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, mais precisamente em seu inciso II, alínea "b", com as modificações introduzidas pela Lei nº 11.488, de 2007.

A exigência da multa isolada foi mantida pela autoridade julgadora de 1ª Instância, mas, no julgamento do Recurso Voluntário, o colegiado a quo, por maioria de votos, acatou as alegações da autuada e exonerou a multa isolada exigida nestes autos por entender que (i) "em razão de uma mesma conduta (recolhimento a menor do IRPJ e da CSLL no ano calendário de 2008 em razão de dedução indevida), foram aplicadas duas penalidades distintas contra a recorrente (multa isolada e multa de ofício)"; (ii) "o dever de antecipar apenas existe enquanto houver uma obrigação a ser antecipada (isto é, enquanto ainda não tiver ocorrido o fato gerador do IRPJ e da CSLL), é forçoso concluir que a base impositiva da multa isolada desaparece após o final do exercício (momento da ocorrência do fato gerador), deixando de ser possível, portanto, a aplicação dessa penalidade".

Todavia, discordo de tal entendimento porque vislumbro que as penalidades exigidas são autônomas e incidem sobre infrações distintas.

A exemplo do que argumenta a Contribuinte em suas contrarrazões, há aqueles que alegam que as alterações promovidas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Medida Provisória nº 351, de 2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488, de 2007, não teriam afetado, substancialmente, a infração sujeita à aplicação da multa isolada, apenas reduzindo o seu percentual de cálculo e mantendo a vinculação da base impositiva ao tributo devido no ajuste anual. Nesse sentido invocam que a própria Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 351, de 2007, limitou-se a esclarecer que a alteração do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, efetuada pelo art. 14 do Projeto, tem o objetivo de

reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa, bem como retira a hipótese de incidência da multa de ofício no caso de pagamento do tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa de mora. E, ainda que se entenda que a identidade de bases de cálculo foi superada pela nova redação do dispositivo legal, para essas pessoas subsistiria o fato de as duas penalidades decorrerem de falta de recolhimento de tributo, o que importaria o afastamento da penalidade menos gravosa.

Ora, a vinculação entre os recolhimentos antecipados e a apuração do ajuste anual é inconteste, até porque a antecipação só é devida porque o sujeito passivo opta por postergar para o final do ano calendário a apuração dos tributos incidentes sobre o lucro.

Contudo, a sistemática de apuração anual demanda uma punição diferenciada em face de infrações das quais resulta falta de recolhimento de tributo pois, na apuração anual, o fluxo de arrecadação da União está prejudicado desde o momento em que a estimativa é devida, e se a exigência do tributo com encargos ficar limitada ao devido por ocasião do ajuste anual, além de não se conseguir reparar todo o prejuízo experimentado à União, há um desestímulo à opção pela apuração trimestral do lucro tributável, hipótese na qual o sujeito passivo responderia pela infração com encargos desde o trimestre de sua ocorrência. Na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, esta penalidade foi prevista nos mesmos termos daquela aplicável ao tributo não recolhido no ajuste anual, ou seja, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição, inclusive no mesmo percentual de 75%, e passível de agravamento ou qualificação se presentes as circunstâncias indicadas naquele dispositivo legal. Veja-se:

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

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido 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. (Vide Lei nº 10.892, de 2004)

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos; [...]

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

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

V - isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado, que não houver sido pago ou recolhido. (Revogado pela Medida Provisória nº 1.725, de 1998) (Revogado pela Lei nº 9.716, de 1998) [...]

A redação original do dispositivo legal resultou, assim, em punições equivalentes para a falta de recolhimento de estimativas e do ajuste anual. E, decidindo sobre este conflito, a jurisprudência administrativa posicionou-se majoritariamente contra a subsistência da multa isolada, porque calculada a partir da mesma base de cálculo punida com a multa proporcional, e ainda no mesmo percentual desta.

Frente a tais circunstâncias, o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, foi alterado pela Medida Provisória nº 351, de 2007, para prever duas penalidades distintas: a primeira de 75% calculada sobre o imposto ou contribuição que deixasse de ser recolhido e declarado, e exigida conjuntamente com o principal (inciso I do art. 44), e a segunda de 50% calculada sobre o pagamento mensal que deixasse de ser efetuado, ainda que apurado prejuízo fiscal ou base negativa ao final do ano-calendário, e exigida isoladamente (inciso II do art. 44).

Além disso, as hipóteses de qualificação (§1º do art. 44) e agravamento (2º do art. 44) ficaram restritas à penalidade aplicável à falta de pagamento e declaração do imposto ou contribuição. Observe-se:

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

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

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. I (revogado); II (revogado); III (revogado); IV - (revogado); V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998).

As consequências desta alteração foram apropriadamente expostas pelo Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão no voto condutor do Acórdão nº 101-002.251:

Logo, tendo sido alterada a base de cálculo eleita pelo legislador para a multa isolada de totalidade ou diferença de tributo ou contribuição para valor do pagamento mensal, não há mais qualquer vínculo, ou dependência, da multa isolada com a apuração de tributo devido.

Perfilhando o entendimento de que não se confunde a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição com o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, é vasta a jurisprudência desta CSRF, valendo mencionar dos últimos cinco anos, entre outros, os acórdãos nºs 9101-00577, de 18 de maio de 2010, 9101-00.685, de 31 de agosto de 2010, 9101-00.879, de 23 de fevereiro de 2011, nº 9101-001.265, de 23 de novembro de 2011, nº 9101-001.336, de 26 de abril de 2012, nº 9101-001.547, de 22 de janeiro de 2013,

nº 9101-001.771, de 16 de outubro de 2013, e nº 9101-002.126, de 26 de fevereiro de 2015, todos assim ementados (destaquei):

O artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. Daí porque despropositada a decisão recorrida que, após reconhecer expressamente a modificação da redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 pela Lei nº 11.488, de 2007, e transcrever os mesmos dispositivos legais acima, abruptamente conclui no sentido de que (e-fls. 236):

Portanto, cabe excluir a exigência da multa de ofício isolada concomitante à multa proporcional. Em despacho de admissibilidade de embargos de declaração por omissão, interpostos pela Fazenda Nacional contra aquela decisão, e rejeitados, foi dito o seguinte (e-fls. 247):

Por fim, reafirmo a impossibilidade da aplicação cumulativa dessas multas. Isso porque é sabido que um dos fatores que levou à mudança da redação do citado art. 44 da Lei 9.430/1996 foram os julgados deste Conselho, sendo que à época da edição da Lei 11.488/2007 já predominava esse entendimento.

Vejamos novamente a redação de parte [das] disposições do art. 44 da Lei 9.430/1996 alteradas/incluídas pela Lei 11.488/2007:

[...].

Ora, o legislador tinha conhecimento da jurisprudência deste Conselho quanto à impossibilidade de aplicação cumulativa da multa isolada com a multa de ofício, além de outros entendimentos no sentido de que não poderia ser exigida se apurado prejuízo fiscal no encerramento do ano-calendário, ou se o tributo tivesse sido integralmente pago no ajuste anual.

Todavia, tratou apenas das duas últimas hipóteses na nova redação, ou seja, deixou de prever a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas. E não se diga que seria esquecimento, pois, logo a seguir, no parágrafo § 1º, excetuou a cumulatividade de penalidades quando a ensejar a aplicação dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

Bastava ter acrescentado mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 9.430/1996, estabelecendo expressamente essa hipótese, que aliás é a questão de maior incidência. Ao deixar de fazer isso, uma das conclusões factíveis é que essa cumulatividade é mesmo indevida.

Ora, o legislador, no caso, fez mais do que faria se apenas acrescentasse “mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 9.430/1996”.

Na realidade, o que, na redação primeira, era apenas um inciso subordinado a um parágrafo do artigo (art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996), tornou-se um inciso vinculado ao próprio caput do artigo (art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996), no mesmo patamar, portanto, do inciso então preexistente, que previa a multa de ofício. Veja-se a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, dada pela Lei nº 11.488, de 2007 (sublinhei):

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: [...]; Dessa forma, a norma legal, ao estatuir que “nos casos de

lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas”, está a se referir, iniludivelmente, às duas multas em conjunto, e não mais em separado, como dava a entender a antiga redação do dispositivo. Nessas condições, não seria necessário que a norma previsse “a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas”.

Pelo contrário: seria necessário, sim se fosse esse o caso, que a norma excetuasse essa possibilidade, o que nela não foi feito. Por conseguinte, não há que se falar como pretendeu o sujeito passivo, por ocasião de seu recurso voluntário em “identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias”. Se é verdade que as duas normas sancionatórias, pelo critério pessoal, alcançam o mesmo contribuinte (sujeito passivo), não é verdade que o critério material (verbo + complemento) de uma e de outra se centre “no descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido”.

O complemento do critério material de ambas é, agora, distinto: o da multa de ofício é a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição; já o da multa isolada é o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, cuja materialidade, como visto anteriormente, não se confunde com aquela. (grifos do original)

Destaque-se, ainda, que a penalidade agora prevista no art. 44, inciso II da Lei nº 9.430, de 1996, é exigida isoladamente e mesmo se não apurado lucro tributável ao final do ano-calendário. A conduta reprimida, portanto, é a inobservância do dever de antecipar, mora que prejudica a União durante o período verificado entre a data em que a estimativa deveria ser paga e o encerramento do ano-calendário. A falta de recolhimento do tributo em si, que se perfaz a partir da ocorrência do fato gerador ao final do ano-calendário, sujeita-se a outra penalidade e a juros de mora incorridos apenas a partir de 1º de fevereiro do ano subsequente. Diferentes, portanto, são os bens jurídicos tutelados, e limitar a penalidade àquela aplicada em razão da falta de recolhimento do ajuste anual é um incentivo ao descumprimento do dever de antecipação ao qual o sujeito passivo voluntariamente se vinculou, ao optar pelas vantagens decorrentes da apuração do lucro tributável apenas ao final do ano-calendário.

E foi, justamente, a alteração legislativa acima que motivou a edição da referida Súmula CARF nº 105.

Explico.

O enunciado de súmula em referência foi aprovado pela 1ª Turma da CSRF em 08 de dezembro de 2014. Antes, enunciado semelhante foi, por sucessivas vezes, rejeitado pelo Pleno da CSRF, e mesmo pela 1ª Turma da CSRF. Veja-se, abaixo, os verbetes submetidos a votação de 2009 a 2014:

PORTARIA Nº 97, DE 24 DE NOVEMBRO DE 20092

[...]

ANEXO I

I - ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DO PLENO:

[...]

12. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA nº :

Até a vigência da Medida Provisória nº 351/2007, a multa isolada decorrente da falta ou insuficiência de antecipações não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício incidente sobre o tributo apurado no ajuste anual.

[...]

PORTARIA Nº 27, DE 19 DE NOVEMBRO DE 2012

[...]

ANEXO ÚNICO

[...]

II- ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DA 1ª TURMA DA CSRF:

[...]

17. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA nº:

Até 21 de janeiro de 2007, descabe o lançamento de multa isolada em razão do não recolhimento do imposto de renda devido em carnê-leão aplicada em concomitância com a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

Acórdãos precedentes: 10422036, de 09/06/2006; 3401 00078, de 01/06/2009; 340100047, de 06/05/2009; 10423338, de 26/06/2008; 9202-00.699, de 13/04/2010; 920201.833, de 25/ 10/ 2011.

[...]

III- ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DA 2ª TURMA DA CSRF:

[...]

22. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA nº:

Até 21 de janeiro de 2007, descabe o lançamento de multa isolada em razão do não recolhimento do imposto de renda devido em carnê-leão aplicada em concomitância com a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

Acórdãos precedentes: 10422036, de 09/06/2006; 3401 00078, de 01/06/2009; 340100047, de 06/05/2009; 10423338, de 26/06/2008; 9202-00.699, de 13/04/2010; 9202-01.833, de 25/ 10/ 2011.

[...]

PORTARIA Nº- 18, DE 20 DE NOVEMBRO DE 20134

[...]

ANEXO I

I - Enunciados a serem submetidos ao Pleno da CSRF:

[...]

9ª. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA

Até a vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007, incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Acórdãos Precedentes: 9101001261, de 22/11/11; 9101001203, de 22/11/11; 9101001238, de 21/11/11; 9101001307, de 24/04/12; 1402-001.217, de 04/10/12; 110200748, de 09/05/12; 1803001263, de 10/04/12.

[...]

PORTARIA Nº 23, DE 21 DE NOVEMBRO DE 20145

[...]

ANEXO I

[...]

II - Enunciados a serem submetidos à 1ª Turma da CSRF:

[...]

13ª. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA

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.

Acórdãos Precedentes: 9101001.261, de 22/11/2011; 9101001.203, de 17/10/2011; 9101001.238, de 21/11/2011; 9101001.307, de 24/04/2012; 1402001.217, de 04/10/2012; 110200.748, de 09/05/2012; 1803-001.263, de 10/04/2012.

[...]

É de se destacar que os enunciados assim propostos de 2009 a 2013 exsurgem da jurisprudência firme, contrária à aplicação concomitante das penalidades antes da alteração promovida no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Medida Provisória nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007. Jurisprudência esta, aliás, que motivou a alteração legislativa.

De outro lado, a discussão acerca dos lançamentos formalizados em razão de infrações cometidas a partir do novo contexto legislativo ainda não apresentava densidade suficiente para indicar qual entendimento deveria ser sumulado.

Considerando tais circunstâncias, o Pleno da CSRF, e também a 1ª Turma da CSRF, rejeitou, por três vezes, nos anos de 2009, 2012 e 2013, o enunciado contrário à concomitância das penalidades até a vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007. As discussões nestas votações motivaram alterações posteriores com o objetivo de alcançar redação que fosse acolhida pela maioria qualificada, na forma regimental.

Com a rejeição do enunciado de 2009, a primeira alteração consistiu na supressão da vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007, substituindo-a, como marco temporal, pela referência à data de sua publicação. Também foram separadas as hipóteses pertinentes ao IRPJ/CSLL e ao IRPF, submetendo-se à 1ª Turma e à 2ª Turma da CSRF os enunciados correspondentes.

Seguindo-se nova rejeição em 2012, o enunciado de 2009 foi reiterado em 2013 e, mais uma vez, rejeitado.

Este cenário deixou patente a imprestabilidade de enunciado distinguindo as ocorrências alcançadas a partir da expressão "até a vigência da Medida Provisória nº 351", de 2007, ou até a data de sua publicação. E isto porque a partir da redação proposta havia o risco de a súmula ser invocada para declarar o cabimento da exigência concomitante das penalidades a partir das alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, apesar de a jurisprudência ainda não estar consolidada neste sentido.

Para afastar esta interpretação, o enunciado aprovado pela 1ª Turma da CSRF em 2014 foi redigido de forma direta, de modo a abarcar, apenas, a jurisprudência firme daquele Colegiado: a impossibilidade de cumulação, com a multa de ofício proporcional aplicada sobre os tributos devidos no ajuste anual, das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas exigidas com fundamento na legislação antes de sua alteração pela Medida Provisória nº 351, de 2007. Omitiu-se, intencionalmente, qualquer referência às situações verificadas depois da alteração legislativa em tela, em razão da qual a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas passou a estar prevista no art. 44, inciso II, alínea "b", e não mais no art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, sempre com vistas a atribuir os efeitos sumulares à parcela do litígio já pacificada. Assim, a Súmula CARF nº 105 tem aplicação, apenas, em face de multas lançadas com fundamento na redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, ou seja, tendo por referência infrações cometidas antes da alteração promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, publicada em 22 de janeiro de 2007, e ainda que a exigência tenha sido formalizada já com o percentual reduzido de 50%, dado que tal providência não decorre de nova fundamentação do lançamento, mas sim da retroatividade benigna prevista pelo art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN.

Neste sentido, vale observar que os precedentes indicados para aprovação da súmula reportam-se, todos, a infrações cometidas antes de 2007: Acórdão nº 9101-001.261:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano calendário: 2001

Ementa: 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.

Acórdão nº 9101-001.203: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Exercício: 2000, 2001 Ementa: MULTA ISOLADA. ANOS-CALENDÁRIO DE 1999 e 2000. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, visto que ambas as penalidades tiveram como base o valor das glosas efetivadas pela Fiscalização.

Acórdão nº 9101-001.238: Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF Exercício: 2001 [...] MULTA ISOLADA. ANO-CALENDÁRIO DE 2000. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, visto que ambas as penalidades tiveram como base o valor da receita omitida apurado em procedimento fiscal.

Acórdão nº 9101-001.307: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ Ano-calendário: 1998 [...] MULTA ISOLADA APLICAÇÃO CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO — 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.

Acórdão nº 1402-001.217: ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2003 [...] MULTA DE OFÍCIO ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO. INAPLICABILIDADE. É inaplicável a penalidade quando

existir concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual (mesma base). [...]

Acórdão nº 1102-000.748: ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ Ano-calendário: 2000, 2001 Ementa: [...] LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PENALIDADE. MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. Devem ser exoneradas as multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas, uma vez que, cumulativamente foram exigidos os tributos com multa de ofício, e a base de cálculo das multas isoladas está inserida na base de cálculo das multas de ofício, sendo descabido, nesse caso, o lançamento concomitante de ambas. [...]

Acórdão nº 1803-001.263: ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ Ano-calendário: 2002 [...] 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.

Frente a tais circunstâncias, ainda que precedentes da súmula veiculem fundamentos autorizadores do cancelamento de exigências formalizadas a partir da alteração promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, não são eles, propriamente, que vinculam o julgador administrativo, mas sim o enunciado da súmula, no qual está sintetizada a questão pacificada.

Digo isso porque esses precedentes têm sido utilizados para se tentar aplicar outra tese no sentido de afastar a multa, qual seja a do princípio da consunção. Ora se o princípio da consunção fosse fundamento suficiente para inexigibilidade concomitante das multas em debate, o enunciado seria genérico, sem qualquer referência ao fundamento legal dos lançamentos alcançados. A citação expressa do texto legal presta-se a firmar esta circunstância como razão de decidir relevante extraída dos paradigmas, cuja presença é essencial para aplicação das consequências do entendimento sumulado.

Da mesma forma que faz a Contribuinte em suas contrarrazões, há quem argumente que o princípio da consunção veda a cumulação das penalidades. Sustentam os adeptos dessa tese que o não recolhimento da estimativa mensal seria etapa preparatória da infração cometida no ajuste anual e, em tais circunstâncias o princípio da consunção autorizaria a subsistência, apenas, da penalidade aplicada sobre o tributo devido ao final do ano-calendário, prestigiando o bem jurídico mais relevante, no caso, a

arrecadação tributária, em confronto com a antecipação de fluxo de caixa assegurada pelas estimativas.

Ademais, como a base fática para imposição das penalidades seria a mesma, a exigência concomitante das multas representaria bis in idem, até porque, embora a lei tenha previsto ambas as penalidades, não determinou a sua aplicação simultânea. E acrescentam que, em se tratando de matéria de penalidades, seria aplicável o art. 112 do CTN. Entretanto, com a devida vênia, discordo desse entendimento. Para tanto, aproveito-me, inicialmente do voto proferido pela Conselheira Kareem Jureidini Dias na condução do Acórdão nº 9101-001.135, para trazer sua abordagem conceitual acerca das sanções em matéria tributária:

[...]

A sanção de natureza tributária decorre do descumprimento de obrigação tributária – qual seja, obrigação de pagar tributo. A sanção de natureza tributária pode sofrer agravamento ou qualificação, esta última em razão de o ilícito também possuir natureza penal, como nos casos de existência de dolo, fraude ou simulação. O mesmo auto de infração pode veicular, também, norma impositiva de multa em razão de descumprimento de uma obrigação acessória obrigação de fazer – pois, ainda que a obrigação acessória sempre se relacione a uma obrigação tributária principal, reveste-se de natureza administrativa. Sobre as obrigações acessórias e principais em matéria tributária, vale destacar o que dispõe o artigo 113 do Código Tributário Nacional: “Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. § 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. § 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. § 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.” Fica evidente da leitura do dispositivo em comento que a obrigação principal, em direito tributário, é pagar tributo, e a obrigação acessória é aquela que possui características administrativas, na medida em que as respectivas normas comportamentais servem ao interesse da administração tributária, em especial, quando do exercício da atividade fiscalizatória. O dispositivo transcrito determina, ainda, que em relação à obrigação acessória, ocorrendo seu descumprimento pelo contribuinte e imposta multa, o valor devido converte-se em obrigação principal. Vale destacar que, mesmo ocorrendo tal conversão, a natureza da sanção aplicada permanece sendo administrativa, já que não há cobrança de tributo envolvida, mas sim a aplicação de uma penalidade em razão da inobservância de uma norma que visava proteger os interesses fiscalizatórios da administração tributária. Assim, as sanções em matéria tributária podem ter natureza (i) tributária principal quando se referem a descumprimento da obrigação principal, ou seja, falta de recolhimento de tributo; (ii) administrativa – quando se referem à mero descumprimento de obrigação

acessória que, em verdade, tem por objetivo auxiliar os agentes públicos que se encarregam da fiscalização; ou, ainda (iii) penal – quando qualquer dos ilícitos antes mencionados representar, também, ilícito penal. Significa dizer que, para definir a natureza da sanção aplicada, necessário se faz verificar o antecedente da norma sancionatória, identificando a relação jurídica desobedecida. Aplicam-se às sanções o princípio da proporcionalidade, que deve ser observado quando da aplicação do critério quantitativo. Neste ponto destacamos a lição de Helenilson Cunha Pontes a respeito do princípio da proporcionalidade em matéria de sanções tributárias, verbis: “As sanções tributárias são instrumentos de que se vale o legislador para buscar o atingimento de uma finalidade desejada pelo ordenamento jurídico. A análise da constitucionalidade de uma sanção deve sempre ser realizada considerando o objetivo visado com sua criação legislativa. De forma geral, como lembra Régis Fernandes de Oliveira, “a sanção deve guardar proporção com o objetivo de sua imposição”. O princípio da proporcionalidade constitui um instrumento normativoconstitucional através do qual pode-se concretizar o controle dos excessos do legislador e das autoridades estatais em geral na definição abstrata e concreta das sanções”. O primeiro passo para o controle da constitucionalidade de uma sanção, através do princípio da proporcionalidade, consiste na perquirição dos objetivos imediatos visados com a previsão abstrata e/ou com a imposição concreta da sanção. Vale dizer, na perquirição do interesse público que valida a previsão e a imposição de sanção”. (in “O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário”, ed. Dialética, São Paulo, 2000, pg.135) Assim, em respeito a referido princípio, é possível afirmar que: se a multa é de natureza tributária, terá por base apropriada, via de regra, o montante do tributo não recolhido. Se a multa é de natureza administrativa, a base de cálculo terá por grandeza montante proporcional ao ilícito que se pretende proibir. Em ambos os casos as sanções podem ser agravadas ou qualificadas. Agravada, se além do descumprimento de obrigação acessória ou principal, houver embaraço à fiscalização, e, qualificada se ao ilícito somar-se outro de cunho penal – existência de dolo, fraude ou simulação. A MULTA ISOLADA POR NÃO RECOLHIMENTO DAS ANTECIPAÇÕES A multa isolada, aplicada por ausência de recolhimento de antecipações, é regulada pelo artigo 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, verbis: – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA PROCESSO 16561.720067/2016-14 64 [...] A norma prevê, portanto, a imposição da referida penalidade quando o contribuinte do IRPJ e da CSLL, sujeito ao Lucro Real Anual, deixar de promover as antecipações devidas em razão da disposição contida no artigo 2º da Lei nº 9.430/96, verbis: [...] A natureza das antecipações, por sua vez, já foi objeto de análise do Superior Tribunal de Justiça, que manifestou entendimento no sentido de considerar que as antecipações se referem ao pagamento de tributo, conforme se depreende dos seguintes julgados: “TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA. CSLL. RECOLHIMENTO ANTECIPADO. ESTIMATIVA. TAXA SELIC. INAPLICABILIDADE. 1. “É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade

prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96" (AgRg no REsp 694278-RJ, relator Ministro Humberto Martins, DJ de 3/8/2006). 2. A antecipação do pagamento dos tributos não configura pagamento indevido à Fazenda Pública que justifique a incidência da taxa Selic. 3. Recurso especial improvido." (Recurso Especial 529570 / SC Relator Ministro João Otávio de Noronha - Segunda Turma - Data do Julgamento 19/09/2006 - DJ 26.10.2006 p. 277) "AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO CSSL APURAÇÃO POR ESTIMATIVA PAGAMENTO ANTECIPADO OPÇÃO DO CONTRIBUINTE LEI N. 9430/96. É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96. Precedentes: REsp 492.865/RS, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ25.4.2005 e REsp 574347/SC, Rel. Min. José Delgado, DJ 27.9.2004. Agravo regimental improvido." (Agravo Regimental No Recurso Especial 2004/01397180 - Relator Ministro Humberto Martins - Segunda Turma - DJ 17.08.2006 p. 341) Do exposto, infere-se que a multa em questão tem natureza tributária, pois aplicada em razão do descumprimento de obrigação principal, qual seja, falta de pagamento de tributo, ainda que por antecipação prevista em lei. Debates instalaram-se no âmbito desse Conselho Administrativo sobre a natureza da multa isolada. Inicialmente me filiei à corrente que entendia que a multa isolada não poderia prosperar porque penalizava conduta que não se configurava obrigação principal, tampouco obrigação acessória. Ou seja, mantinha o entendimento de que a multa em questão não se referia a qualquer obrigação prevista no artigo 113 do Código Tributário Nacional, na medida em que penalizava conduta que, a meu ver à época, não podia ser considerada obrigação principal, já que o tributo não estava definitivamente apurado, tampouco poderia ser considerada obrigação acessória, pois evidentemente não configura uma obrigação de caráter meramente administrativo, uma vez que a relação jurídica prevista na norma primária dispositiva é o "pagamento" de antecipação. Nada obstante, modifiquei meu entendimento, mormente por concluir que trata-se, em verdade, de multa pelo não pagamento do tributo que deve ser antecipado. Ainda que tenha o contribuinte declarado e recolhido o montante devido de IRPJ e CSSL ao final do exercício, fato é que caberá multa isolada quando o contribuinte não efetua a antecipação deste tributo. Tanto assim que, até a alteração promovida pela Lei nº 11.488/07, o caput do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, previa que o cálculo das multas ali estabelecidas seria realizado "sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição".

Frente a estas considerações, releva destacar que a penalidade em debate é exigida isoladamente, sem qualquer hipótese de agravamento ou qualificação e, embora seu cálculo tenha por referência a antecipação não realizada, sua exigência não se dá por falta de "pagamento de tributo", dado o fato gerador do tributo sequer ter ocorrido.

De forma semelhante, outras penalidades reconhecidas como decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias são calculadas em razão do valor dos tributos devidos e exigidas de forma isolada.

Sob esta ótica, o recolhimento de estimativas melhor se alinha ao conceito de obrigação acessória que à definição de obrigação principal, até porque a antecipação do recolhimento é, em verdade, um ônus imposto aos que voluntariamente optam pela apuração anual do lucro tributável, e a obrigação acessória, nos termos do art. 113, §2º do CTN, é medida prevista não só no interesse da fiscalização, mas também da arrecadação dos tributos.

Veja-se, aliás, que as manifestações do Superior Tribunal de Justiça acima citadas expressamente reconhecem este ônus como decorrente de uma opção, e distinguem a antecipação do pagamento do pagamento em si, isto para negar a aplicação de juros a partir de seu recolhimento no confronto com o tributo efetivamente devido ao final do ano-calendário. É certo que a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça já consolidou seu entendimento contrariamente à aplicação concomitante das penalidades em razão do princípio da consunção, conforme evidencia a ementa de julgado recente proferido no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.576.289/RS:

TRIBUTÁRIO. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ART. 44, I E II, DA LEI 9.430/1996 (REDAÇÃO DADA PELA LEI 11.488/2007). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. PRECEDENTES. 1. A Segunda Turma do STJ tem posição firmada pela impossibilidade de aplicação concomitante das multas isolada e de ofício previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei 9.430/1996 (AgRg no REsp 1.499.389/PB, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/9/2015; REsp 1.496.354/PR, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 24/3/2015). 2. Agravo Regimental não provido.

As contrarrazões oferecidas pela Contribuinte, aliás, fazem referência ao REsp 1.496.354/PR, mencionado na ementa acima. Todavia, referidos julgados não são de observância obrigatória na forma do art. 62, §1º, inciso II, alínea "b" do Anexo II do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015.

Além disso, a interpretação de que a falta de recolhimento da antecipação mensal é infração abrangida pela falta de recolhimento do ajuste anual, sob o pressuposto da existência de dependência entre elas, sendo a primeira infração preparatória da segunda, desconsidera o prejuízo experimentado pela União com a mora subsistente em razão de o tributo devido no ajuste anual sofrer encargos somente a partir do encerramento do ano-calendário. Favorece, assim, o sujeito passivo que se obrigou às antecipações para apurar o lucro tributável apenas ao final do ano-calendário, conferindo-lhe significativa vantagem econômica em relação a outro sujeito passivo que, cometendo a mesma infração, mas optando pela regra geral de apuração

trimestral dos lucros, suportaria, além do ônus da escrituração trimestral dos resultados, os encargos pela falta de recolhimento do tributo calculados desde o encerramento do período trimestral. Quanto à transposição do princípio da consunção para o Direito Tributário, vale a transcrição da oposição manifestada pelo Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior no voto condutor do Acórdão nº 1302-001.823:

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

Oportuna, também, a citação da abordagem exposta em artigo publicado por Heraldo Garcia Vitta:

O Direito Penal é especial, contém princípios, critérios, fundamentos e normas particulares, próprios desse ramo jurídico; por isso, a rigor, as regras dele não podem ser estendidas além dos casos para os quais foram instituídas. De fato, não se aplica norma jurídica senão à ordem de coisas para a qual foi estabelecida; não se pode pôr de lado a natureza da lei, nem o ramo do Direito a que pertence a regra tomada por base do processo analógico.[15 Carlos Maximiliano, Hermenêutica e aplicação do direito, p.212] Na hipótese de concurso de crimes, o legislador escolheu critérios específicos, próprios desse ramo de Direito. Logo, não se justifica a analogia das normas do Direito Penal no tema concurso real de infrações administrativas. A 'forma de sancionar' é instituída pelo legislador, segundo critérios de conveniência/oportunidade, isto é, discricionariedade. Compete-lhe elaborar, ou não, regras a respeito da concorrência de infrações administrativas. No silêncio, ocorre cúmulo material. Aliás, no Direito Administrativo brasileiro, o legislador tem procurado determinar o cúmulo material de infrações, conforme se observa, por exemplo, no artigo 266, da Lei nº 9.503, de 23.12.1997 (Código de

Trânsito Brasileiro), segundo o qual “quando o infrator cometer, simultaneamente, duas ou mais infrações, ser-lhe-ão aplicadas, cumulativamente, as respectivas penalidades”. Igualmente o artigo 72, §1º, da Lei 9.605, de 12.2.1998, que dispõe sobre sanções penais e administrativas derivadas de condutas lesivas ao meio ambiente: “Se o infrator cometer, simultaneamente, duas ou mais infrações [administrativas, pois o disposto está inserido no Capítulo VI – Da Infração Administrativa] ser-lhe-ão aplicadas, cumulativamente, as sanções a elas cominadas”. E também o parágrafo único, do artigo 56, da Lei nº 8.078, de 11.9.1990, que regula a proteção do consumidor: “As sanções [administrativas] previstas neste artigo serão aplicadas pela autoridade administrativa, no âmbito de sua atribuição, podendo ser aplicadas cumulativamente, inclusive por medida cautelar antecedente ou incidente de procedimento administrativo”. [16 Evidentemente, se ocorrer, devido ao acúmulo de sanções, perante a hipótese concreta, pena exacerbada, mesmo quando observada imposição do mínimo legal, isto é, quando a autoridade administrativa tenha imposto cominação mínima, estabelecida na lei, ocorrerá invalidação do ato administrativo, devido ao princípio da proporcionalidade.]

No Direito Penal são exemplos de aplicação do princípio da consunção a absorção da tentativa pela consumação, da lesão corporal pelo homicídio e da violação de domicílio pelo furto em residência. Característica destas ocorrências é a sua previsão em normas diferentes, ou seja, a punição concebida de forma autônoma, dada a possibilidade fática de o agente ter a intenção, apenas, de cometer o crime que figura como delito-meio ou delito fim.

Já no caso em debate, a norma tributária prevê expressamente a aplicação das duas penalidades em face da conduta de sujeito passivo que motive lançamento de ofício, como bem observado pelo Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão no já citado voto condutor do Acórdão nº 9101-002.251:

[...] Ora, o legislador, no caso, fez mais do que faria se apenas acrescentasse “mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 9.430/1996”. Na realidade, o que, na redação primeira, era apenas um inciso subordinado a um parágrafo do artigo (art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996), tornou-se um inciso vinculado ao próprio caput do artigo (art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996), no mesmo patamar, portanto, do inciso então preexistente, que previa a multa de ofício. Veja-se a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, dada pela Lei nº 11.488, de 2007 (sublinhei): 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: [...]; Dessa forma, a norma legal, ao estatuir que “nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas”, está a se referir, iniludivelmente, às duas multas em conjunto, e não mais em separado, como dava a entender a antiga redação do dispositivo. Nessas condições, não seria necessário que a norma previsse

“a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas”. Pelo contrário: seria necessário, sim se fosse esse o caso, que a norma excetuasse essa possibilidade, o que nela não foi feito. Por conseguinte, não há que se falar como pretendeu o sujeito passivo, por ocasião de seu recurso voluntário em “identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias”. Se é verdade que as duas normas sancionatórias, pelo critério pessoal, alcançam o mesmo contribuinte (sujeito passivo), não é verdade que o critério material (verbo + complemento) de uma e de outra se centre “no descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido”. O complemento do critério material de ambas é, agora, distinto: o da multa de ofício é a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição; já o da multa isolada é o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, cuja materialidade, como visto anteriormente, não se confunde com aquela. (grifos do original)

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, portanto, claramente fixou a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável.

Somente desconsiderando-se todo o histórico de aplicação das penalidades previstas na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, seria possível interpretar que a redação alterada não determinou a aplicação simultânea das penalidades. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que “serão aplicadas as seguintes multas”. Ademais, quando o legislador estipula na alínea “b” do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, claramente afirma a aplicação da penalidade mesmo se apurado lucro tributável e, por consequência, tributo devido sujeito à multa prevista no inciso I do seu art. 44.

Acrescente-se que não se pode falar, no caso, de bis in idem sob o pressuposto de que a imposição das penalidades teria a mesma base fática. Basta observar que as infrações ocorrem em diferentes momentos, o primeiro correspondente à apuração da estimativa com a finalidade de cumprir o requisito de antecipação do recolhimento imposto aos optantes pela apuração anual do lucro, e o segundo apenas na apuração do lucro tributável ao final do ano-calendário. A análise, assim, não pode ficar limitada, por exemplo, à omissão de receitas ou ao registro de despesas indedutíveis, especialmente porque, para fins tributários, estas ocorrências devem, necessariamente, repercutir no cumprimento da obrigação acessória de antecipar ou na constituição, pelo sujeito passivo, da obrigação tributária principal. A base fática, portanto, é constituída pelo registro contábil ou fiscal, ou mesmo sua supressão, e pela repercussão conferida pelo sujeito passivo àquela ocorrência no cumprimento das obrigações

tributárias. Como esta conduta se dá em momentos distintos e com finalidades distintas, duas penalidades são aplicáveis, sem se cogitar de bis in idem. Neste sentido, aliás, são as considerações do Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior no voto condutor do Acórdão nº 1302-001.823:

Ainda que aplicável fosse o princípio da consunção para solucionar conflitos aparentes de norma tributárias, não há no caso em tela qualquer conflito que justificasse a sua aplicação. Conforme já asseverado, o conflito aparente de normas ocorre quando duas ou mais normas podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato, o que não ocorre in casu, já que temos duas situações fáticas diferentes: a primeira, o não recolhimento do tributo devido; a segunda, a não observância das normas do regime de recolhimento sobre bases estimadas. Ressalte-se que o simples fato de alguém, optante pelo lucro real anual, deixar de recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada não enseja per se a aplicação da multa isolada, pois esta multa só é aplicável quando, além de não recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada, o contribuinte deixar de levantar balanço de suspensão, conforme dispõe o art. 35 da Lei no 8.981/95. Assim, a multa isolada não decorre unicamente da falta de recolhimento do IRPJ mensal, mas da inobservância das normas que regem o recolhimento sobre bases estimadas, ou seja, do regime. [...] Assim, demonstrado que temos duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas diferentes, resta irrefutável que não há unidade de conduta, logo não existe qualquer conflito aparente entre as normas dos incisos I e IV do § 1º do art. 44 e, conseqüentemente, indevida a aplicação do princípio da consunção no caso em tela. Noutro ponto, refuto os argumentos de que a falta de recolhimento da estimativa mensal seria uma conduta menos grave, por atingir um bem jurídico secundário – que seria a antecipação do fluxo de caixa do governo. Conforme já demonstrado, a multa isolada é aplicável pela não observância do regime de recolhimento pela estimativa e a conduta que ofende tal regime jamais poderia ser tida como menos grave, já que põe em risco todo o sistema de recolhimento do IRPJ sobre o lucro real anual – pelo menos no formato desenhado pelo legislador. Em verdade, a sistemática de antecipação dos impostos ocorre por diversos meios previstos na legislação tributária, sendo exemplos disto, além dos recolhimentos por estimativa, as retenções feitas pelas fontes pagadoras e o recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), feitos pelos contribuintes pessoas físicas. O que se tem, na verdade são diferentes formas e momentos de exigência da obrigação tributária. Todos esses instrumentos visam ao mesmo tempo assegurar a efetividade da arrecadação tributária e o fluxo de caixa para a execução do orçamento fiscal pelo governo, impondo-se igualmente a sua proteção (como bens jurídicos). Portanto, não há um bem menor, nem uma conduta menos grave que possa ser englobada pela outra, neste caso. Ademais, é um equívoco dizer que o não recolhimento do IRPJ estimada é uma ação preparatória para a realização da “conduta mais grave” – não recolhimento do tributo efetivamente devido no ajuste. O não pagamento de todo o tributo devido ao final do exercício pode ocorrer independente do fato de terem sido recolhidas as estimativas, pois o resultado final apurado não guarda necessariamente

proporção com os valores devidos por estimativa. Ainda que o contribuinte recolha as antecipações, ao final pode ser apurado um saldo de tributo a pagar, com base no resultado do exercício. As infrações tributárias que ensejam a multa isolada e a multa de ofício nos casos em tela são autônomas. A ocorrência de uma delas não pressupõe necessariamente a existência da outra, logo inaplicável o princípio da consunção, já que não existe conflito aparente de normas.

Tais circunstâncias são totalmente distintas das que ensejam a aplicação de multa moratória ou multa de ofício sobre tributo não recolhido. Nesta segunda hipótese, sim, a base fática é idêntica, porque a infração de não recolher o tributo no vencimento foi praticada e, para compensar a União o sujeito passivo poderá, caso não demande a atuação de um agente fiscal para constituição do crédito tributário por lançamento de ofício, sujeitar-se a uma penalidade menor. Se o recolhimento não for promovido depois do vencimento e o lançamento de ofício se fizer necessário, a multa de ofício fixada em maior percentual incorpora, por certo, a reparação que antes poderia ser promovida pelo sujeito passivo sem a atuação de um Auditor Fiscal. Imprópria, portanto, a ampliação do conteúdo expresso no enunciado da súmula a partir do que consignado no voto condutor de alguns dos paradigmas.

É importante repisar, assim, que as decisões acerca das infrações cometidas depois das alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, não devem observância à Súmula CARF nº 105 e os Conselheiros têm plena liberdade de convicção.

Somente a essência extraída dos paradigmas, integrada ao enunciado - no caso, mediante expressa referência ao fundamento legal aplicável antes da edição da Medida Provisória nº 351, de 2007 (art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996) - , representa o entendimento acolhido pela 1ª Turma da CSRF a ser observado, obrigatoriamente, pelos integrantes da 1ª Seção de Julgamento. Nada além disso.

De outro lado, releva ainda destacar que a aprovação de um enunciado não impõe ao julgador a sua aplicação cega. As circunstâncias do caso concreto devem ser analisadas e, caso identificado algum aspecto antes desconsiderado, é possível afastar a aplicação da súmula.

Veja-se, por exemplo, que o enunciado da Súmula CARF nº 105 é omissivo acerca de outro ponto que permite interpretação favorável à manutenção parcial de exigências formalizadas ainda que com fundamento no art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996. Neste sentido é a declaração de voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa no Acórdão nº 1302-001.753:

A multa isolada teve em conta falta de recolhimento de estimativa de CSLL no valor de R\$ 94.130,67, ao passo que a multa de ofício foi aplicada sobre a CSLL apurada no ajuste anual no valor de R\$ 31.595,78. Discute-se, no caso, a aplicação da Súmula CARF nº 105 de seguinte teor: 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. Os períodos de apuração autuados estariam alcançados pelo dispositivo legal apontado na Súmula CARF nº 105. Todavia, como evidenciam as bases de cálculo das penalidades, a concomitância se verificou apenas sobre parte da multa isolada exigida por falta de recolhimento da estimativa de CSLL devida em dezembro/2002. Importa, assim, avaliar se o entendimento sumulado determinaria a exoneração de toda a multa isolada aqui aplicada. A referência à exigência ao mesmo tempo das duas penalidades não possui uma única interpretação. É possível concluir, a partir do disposto, que não subsiste a multa isolada aplicada no mesmo lançamento em que formalizada a exigência do ajuste anual com acréscimo da multa de ofício proporcional, ou então que a multa isolada deve ser exonerada quando exigida em face de antecipação contida no ajuste anual que ensejou a exigência do principal e correspondente multa de ofício. Além disso, pode-se interpretar que deve subsistir apenas uma penalidade quando a causa de sua aplicação é a mesma. Os precedentes que orientaram a edição da Súmula CARF nº 105 auxiliam nesta interpretação. São eles: [...] Observa-se nas ementas dos Acórdãos nº 9101-001.261, 9101-001.307 e 1803-001.263 a abordagem genérica da infração de falta de recolhimento de estimativas como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano, e que por esta razão é absorvida pela segunda infração, devendo subsistir apenas a punição aplicada sobre esta. Sob esta vertente interpretativa, qualquer multa isolada aplicada por falta de recolhimento de estimativas sucumbiria frente à exigência do ajuste anual com acréscimo de multa de ofício. Porém, os Acórdãos nº 9101-001.203 e 9101-001.238, reportam-se à identidade entre a infração que, constatada pela Fiscalização, enseja a apuração da falta de recolhimento de estimativas e da falta de recolhimento do ajuste anual, assim como os Acórdãos nº 1402-001.217 e 1102-000.748 fazem referência a aplicação de penalidades sobre a mesma base, ou ao fato de a base de cálculo das multas isoladas estar contida na base de cálculo da multa de ofício. Tais referências permitem concluir que, para identificação da concomitância, deve ser avaliada a causa da aplicação da penalidade ou, ao menos, o seu reflexo na apuração do ajuste anual e nas bases estimativas. A adoção de tais referenciais para edição da Súmula CARF nº 105 evidencia que não se pretendeu atribuir um conteúdo único à concomitância, permitindo-se a livre interpretação acerca de seu alcance. Considerando que, no presente caso, as infrações foram apuradas de forma independente - estimativa não recolhida em razão de seu parcelamento parcial e ajuste anual não recolhido em razão da compensação de bases negativas acima do limite legal - e assim resultaram em distintas bases para aplicação das penalidades, é válido concluir que não há concomitância em relação à multa isolada aplicada sobre a parcela de R\$ 62.534,89 (= R\$ 94.130,67 - R\$ 31.595,78), correspondente à estimativa de CSLL em dezembro/2002 que excede a falta de recolhimento apurada no ajuste anual.

Divergência neste sentido, aliás, já estava consubstanciada antes da aprovação da súmula, nos termos do voto condutor do Acórdão nº 1201-00.235, de lavra do Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes:

[...]

O valor tributável é o mesmo (R\$ 15.470.000,00). Isso, contudo, não implica necessariamente numa perfeita coincidência delitiva, pois pode ocorrer também que uma omissão de receita resulte num delito quantitativamente mais intenso. Foi o que ocorreu. Em razão de prejuízos posteriores ao mês do fato gerador, o impacto da omissão sobre a tributação anual foi menor que o sofrido na antecipação mensal. Desse modo, a absorção deve é apenas parcial. Conforme o demonstrativo de fls. 21, a omissão resultou numa base tributável anual do IR no valor de R\$ 5.076.300,39, mas numa base estimada de R\$ 8.902.754,18. Assim, deve ser mantida a multa isolada relativa à estimativa de imposto de renda que deixou de ser recolhida sobre R\$ 3.826.453,79 (R\$ 8.902.754,18 – R\$ 5.076.300,39), parcela essa que não foi absorvida pelo delito de não recolhimento definitivo, sobre o qual foi aplicada a multa proporcional. Abaixo, segue a discriminação dos valores: Base estimada remanescente: R\$ 3.826.453,79 Estimativa remanescente (R\$ 3.826.453,79 x 25%): R\$ 956.613,45 Multa isolada mantida (R\$ 956.613,45 x 50%): R\$ 478.306,72 Multa isolada excluída (R\$ 1.109.844,27 – R\$ 478.306,72): R\$ 631.537,55 [...]

A observância do entendimento sumulado, portanto, pressupõe a identificação dos requisitos expressos no enunciado e a análise das circunstâncias do caso concreto, a fim de conferir eficácia à súmula, mas não aplicá-la a casos distintos. Assim, a referência expressa ao fundamento legal das exigências às quais se aplica o entendimento sumulado limita a sua abrangência, mas a adoção de expressões cujo significado não pode ser identificado a partir dos paradigmas da súmula confere liberdade interpretativa ao julgador.

Como visto, no caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida para fatos ocorridos após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, sendo ambas as multas devidas.

Entendeu o Colegiado a quo, ainda, que "a base impositiva da multa isolada desaparece após o final do exercício (momento da ocorrência do fato gerador), deixando de ser possível, portanto, a aplicação dessa penalidade".

Dirijo, no entanto, de tal entendimento, uma vez que evidência suficiente de que a multa isolada pode ser aplicada depois do encerramento do ano-calendário permanece constando na redação atual do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, no sentido do cabimento da multa ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente. Nestes

termos, a lei afirma a aplicação da multa ainda que a apuração final revele a inexistência de tributo devido sobre o lucro apurado. Ademais, a utilização da expressão "ainda que" deixa patente o cabimento da multa isolada mesmo se houver tributo devido ao final do ano-calendário, hipótese na qual seria devida, também, a multa proporcional estipulada na nova redação do inciso I do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996.

Consoante antes observado, o tributo apurado ao final do ano-calendário somente se sujeita a encargos a partir de seu vencimento. Logo, para desconstituir a infração de falta de recolhimento de estimativas, o sujeito passivo deve recolher as antecipações em atraso com os encargos pertinentes desde seu vencimento mensal. O recolhimento do tributo devido no ajuste anual, mesmo acrescido dos correspondentes encargos, não repara o prejuízo causado ao fluxo de caixa da União que, na regra geral de tributação, receberia trimestralmente o ingresso dos tributos incidentes sobre o lucro.

Assim, irrelevante o argumento da recorrida de que "durante o ano calendário de 2008, apurou o IRPJ e CSLL devidos estimativamente, e os recolheu" ou de que não teria infringido ao art. 2º da Lei nº 9.430/96. Ao deduzir despesa considerada não necessária, comum ou usual, fez o recolhimento a menor das estimativas mensais, implicando no descumprimento da obrigação acessória.

Assinale-se, por fim, que a conjugação dos argumentos contrário à aplicação da multa isolada depois do encerramento do ano-calendário e favorável à adoção do princípio da consunção resultaria em cenário no qual a falta de recolhimento de estimativas somente seria punida se a infração fosse constatada antes do encerramento do ano-calendário, interpretação que praticamente nega eficácia ao dispositivo legal¹¹ e confere significativa vantagem à opção pelo lucro real anual em detrimento à regra geral de apuração trimestral do lucro tributável.

Deve, portanto, o recurso fazendário ser acolhido, reformando-se o acórdão recorrido para reconhecer a possibilidade de aplicação simultânea (ou concomitante) da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurados ao final do ano-calendário e das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas mensais desses tributos.

Desta maneira, por todo exposto acima, entendo que é completamente possível a concomitância das multas de ofício e de estimativas não pagas lançadas após a vigência da MP 351/2007.

Sendo assim, voto por não dar provimento ao recurso voluntário com relação à dedutibilidade da amortização do ágio nas operações realizadas pela TGP PAR e GIF PAR, bem como com relação à concomitância das multas de ofício e de estimativas não pagas.

ACÓRDÃO 1402-007.107 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 16561.720067/2016-14

Assinado Digitalmente

Alexandre Iabrudi Catunda – Redator Designado

DOCUMENTO VALIDADO