



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720070/2011-23
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9101-006.386 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 06 de dezembro de 2022
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
EMPRESA FOLHA DA MANHA S/A

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

DESISTÊNCIA E RENÚNCIA DO CONTENCIOSO PELO CONTRIBUINTE. ADESÃO A PROGRAMA DE PARCELAMENTO. PROVIMENTO DO RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL.

Considerando a desistência das matérias *glosa de ágio* e *multa qualificada* pela contribuinte, que inclusive incluiu os valores exigidos em parcelamento, renunciando o presente contencioso, o recurso especial fazendário (*multa qualificada*) deve ser provido à luz do artigo 78, do Anexo II do RICARF/2015, ao passo que a matéria *glosa de ágio* objeto do Apelo da contribuinte não deve ser conhecida.

RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE. NÃO CONHECIMENTO DE MATÉRIA JULGADA DE ACORDO COM A SÚMULA CARF Nº 108.

Nos termos do parágrafo 3º do artigo 67 do Anexo II do RICARF/2015, não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência do CARF, ainda que esta tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

No caso concreto, considerando que a decisão recorrida adotou o entendimento posteriormente positivado na Súmula CARF nº 108 (“*Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício*”), o recurso especial não deve ser conhecido nessa matéria.

DECISÃO JUDICIAL QUE DETERMINA O CONHECIMENTO RECURSAL. ANÁLISE DE PROVAS NÃO APRECIADAS. NECESSIDADE DE RETORNO DOS AUTOS.

Considerando que esta C. Câmara Superior de Recursos Fiscais tem por função institucional dirimir divergência jurisprudencial em face de interpretações conflitantes da legislação tributária federal, e não inaugurar valorização de prova, a solução que melhor se adequa a ordem judicial que determinou a apreciação de Parecer juntado em embargos de declaração opostos em face da decisão de segunda instância é a de determinar o retorno dos autos ao Colegiado *a quo* para que nova decisão seja proferida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e, por ordem judicial, em conhecer parcialmente do Recurso Especial do Contribuinte somente em relação às matérias “5ª Tese Divergente: Da Glosa do Saldo das Supostas Provisões (Despesas de Tributos com Exigibilidade Suspensa) – Suposta Preclusão”, “6ª Tese Divergente: Da Glosa do Saldo das Supostas Provisões (Despesas de Tributos com Exigibilidade Suspensa) – Verdade Material” e “7ª Tese Divergente: Nulidade dos Autos de Infração – Iliquidez e Incerteza do Crédito Tributário”. No mérito, por unanimidade de votos, acordam em: (i) relativamente ao recurso da Fazenda Nacional, dar-lhe provimento para tornar insubsistente o acórdão recorrido relativamente à exoneração da qualificação da penalidade sobre as glosas de amortização de ágio, declarando-se a definitividade dessa matéria; e (ii) em relação ao recurso do Contribuinte, na parte conhecida, dar-lhe provimento, por ordem judicial, para determinar o retorno dos autos ao Colegiado *a quo* para apreciação da prova trazida em embargos de declaração, bem como da arguição subsidiária de nulidade. Votaram pelas conclusões os conselheiros Edeli Pereira Bessa e Luiz Tadeu Matosinho Machado. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Gustavo Guimaraes da Fonseca, Ana Cecilia Lustosa da Cruz e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

Relatório

Trata-se de recursos especiais (fls. 5.272/5.285 e fls. 5.353/5.402) interpostos, respectivamente, pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (“PGFN”) e pelo contribuinte Empresa Folha da Manhã S/A, em face do Acórdão nº **1101-001.097** (fls. 4.613/4.685), complementado pelo Acórdão nº **1302-002.111** (fls. 5.317/5.340), este último proferido em sede de embargos de declaração admitidos parcialmente, mas sem efeitos infringentes.

Em resumo, a presente controvérsia decorre de Autos de Infração que exigem, em relação aos anos de 2006 a 2010, IRPJ e CSSL, acrescidos de multa de ofício (ordinária e qualificada) e juros Selic, em razão da caracterização das seguintes infrações: **(i)** glosa de dedução de despesas com amortização de *ágio interno (infração 1)*; **(ii)** glosa de exclusão de reversões de provisões para garantia de dividendos (*infração 2.1*); e **(iii)** glosa da exclusão de provisões tributárias (*infração 2.2*).

Em sessão de 06 de maio de 2014, por intermédio do Acórdão nº **1101-001.097** (fls. 4.613/4.685), o Colegiado *a quo* assim decidiu:

Acordam os membros do colegiado em: 1) relativamente às glosas de amortização de ágio: 1.1) por unanimidade de votos, REJEITAR a arguição de decadência; 1.2) por voto de qualidade, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à exigência principal, vencido o Relator Conselheiro Benedicto Celso Benício Júnior, acompanhado pelos Conselheiros Antônio Lisboa Cardoso e Marcos Vinícius Barros Ottoni; e 1.3) por maioria de votos, DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à qualificação da penalidade, divergindo a Conselheira Edeli Pereira Bessa e o Presidente Marcos Aurélio Pereira Valadão; 2) relativamente à glosa de exclusão vinculada à provisão para garantia de dividendos, por unanimidade de votos, DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, votando pelas conclusões a Conselheira Edeli Pereira Bessa e o Presidente Marcos Aurélio Pereira Valadão; 3) relativamente à glosa de exclusão de provisões tributárias, por unanimidade de votos, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recuso voluntário; e 4) relativamente à aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício, por voto de qualidade, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, vencido o Relator Conselheiro Benedicto Celso Benício Júnior, acompanhado pelos Conselheiros Antônio Lisboa Cardoso e Marcos Vinícius Barros Ottoni. Foi designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

Cientificada dessa decisão, a PGFN interpôs recurso especial (fls. 5.272/5.285), que foi admitido nos seguintes termos (fls. 5.286/5.289):

Do Acórdão recorrido, transcreve-se o seguinte trecho do Voto Vencedor (grifou-se):

A autoridade lançadora glosou as amortizações de ágio escrituradas nos anos-calendário de 2006 a 2010, porque elas não resultariam de atos societários materialmente verdadeiros, na medida em que o ágio foi gerado dentro do mesmo grupo econômico, sem alteração do controle das sociedades envolvidas; com utilização de “empresa veículo” e sem importar no ingresso de recursos novos mediante pagamento do ágio. Assim, houve a utilização de um artifício contábil, sem suporte econômico, para geração de riqueza e que visou, unicamente, o posterior aproveitamento do ágio. Em síntese, sem a intervenção de terceiros, mediante operações realizadas entre 03 e 09/11/2005, surgiu no patrimônio da autuada parcela classificada como ágio, no valor de R\$ 234.277.000,00, que veio a reduzir seu lucro tributável nos períodos fiscalizados.

[...].

Mas, também relevante neste caso, é atentar para o fato de que a controladora não apenas integraliza capital em uma empresa recentemente agregada ao mesmo grupo societário, nela aportando ações de empresa controlada por valor maior que o patrimonial, fazendo surgir o que se denominou ágio, o qual passou a ser amortizado depois de a controlada incorporar a pessoa jurídica intermediária, cuja existência se prolongou por menos de uma semana.

Traz a Recorrente à colação acórdãos paradigmas (Acórdãos nºs 1202-00.753, de 2012, e 101-96.724, de 2008), cujas ementas, quanto a essa matéria, são as seguintes, respectivamente:

MULTA QUALIFICADA.

A constatação de evidente intuito de fraudar o Fisco, pela intencional prática de atos simulados, enseja a qualificação da multa de ofício.

[...].

MULTA QUALIFICADA.

A simulação justifica a aplicação da multa qualificada.

Dos acórdãos paradigmas, transcrevem-se os seguintes excertos, respectivamente (sublinhou-se):

Cabe ainda ressaltar que o sócio Sr. Severino Adolfo Oppelt, em 27/12/2004, era detentor da maior parte do capital da JOFECRED (99,5%), o que demonstra a utilização da

empresa JOFECRED como mero veículo na integralização do capital com ágio na Recorrente, visto que o sócio pessoa física passou a fazer parte da LIAISON através de empresa por ele controlada.

[...].

A sucessão dos atos, a proximidade temporal entre eles e a extinção da empresa por incorporação revelam que nunca houve a intenção real de constituir uma empresa (a ZBT, constituída em junho de 1998 e extinta em agosto de 1998) para, efetivamente, operar segundo seu objetivo social, mas, sim, de criar uma sociedade efêmera, de passagem, que possibilitasse um registro de ágio a ser amortizado por empresa do grupo.

Passo à análise dos pressupostos de admissibilidade do Recurso Especial interposto.

Destaca-se, de início, que o Recurso Especial tem por escopo uniformizar o entendimento da legislação tributária entre as câmaras e turmas que compõem o CARF, não se prestando como terceira instância recursal no reexame de material probatório. Deve, pois, o alegado dissenso jurisprudencial se dar em relação a questões de direito, tratando, todos, da mesma situação fática (Acórdão CSRF nº 9101-001.548, de 2013) e da mesma legislação aplicável (Acórdão CSRF nº 9101-00.213, de 2009).

Assim, a divergência jurisprudencial não se estabelece em matéria de prova, e sim na interpretação das normas (Acórdão CSRF/01-04.592, de 2003). Acrescente-se, também, que, se os acórdãos confrontados examinaram normas jurídicas distintas, ainda que os fatos sejam semelhantes, não há falar-se em divergência de julgados, uma vez que a discrepância a ser configurada diz respeito à interpretação da mesma norma jurídica (Acórdão CSRF/01-02.638, de 1999). Ainda, caso haja mais de um fundamento na decisão recorrida, todos devem ser enfrentados no Recurso Especial interposto.

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a Recorrente logrou êxito em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a decisão recorrida entendeu não ser cabível a qualificação da multa de ofício aplicada, não obstante se tratar de situação em que houve a utilização de “empresa veículo”, ou seja, “cuja existência se prolongou por menos de uma semana”, os acórdãos paradigmas decidiram, de modo diametralmente oposto, pelo cabimento da referida qualificação, nessa mesma situação.

Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela caracterização da divergência de interpretação suscitada.

Pelo exposto, do exame dos pressupostos de admissibilidade, PROponho seja **ADMITIDO** o Recurso Especial interposto.

Chamada a se manifestar, a contribuinte opôs embargos de declaração (fls. 4.735/4.759), dos quais merece atenção a passagem a seguir transcrita, bem como ofereceu contrarrazões (fls. 5.235/5.259) questionando o conhecimento recursal e requerendo que a desqualificação da multa de ofício seja mantida.

(...)

Não obstante, decidiu-se pelo cancelamento de glosas relativas a débitos objeto de processos nos quais foram proferidas decisões transitadas em julgado (fls. 48 a 55 do acórdão embargado).

Isso porque, em linha com o que foi subsidiariamente defendido pela Embargante, a Turma Julgadora concordou que a dedução, em 2006, de provisão relativa a débitos objeto de posterior decisão desfavorável transitada em julgado, que foram pagos, constituiria mera antecipação de despesas.

Já, com relação aos débitos objeto de processos com decisão favorável transitada em julgado, restou reconhecido no acórdão embargado que foram revertidos e oferecidos à tributação, do que decorreria a neutralidade fiscal.

Isto é o que se verifica do seguinte trecho do voto condutor do acórdão, acompanhado à unanimidade pelos II. Conselheiros da Turma:

(...)

Assim, os II. Conselheiros cancelaram (definitivamente) as glosa; relativas a supostas provisões de débitos por **(a) estar comprovado o pagamento, nos casos de decisão transitada desfavorável ao contribuinte ou (b) por ter ocorrido a reversão da provisão, com o trânsito em julgado de decisão favorável ao contribuinte, extinguindo-se, assim, totalmente os itens⁵ (ii), (iii), (vi), (vii), (ix), (xiii), (xv), (xvi), (xvii), (xix), (xx); (xxi); (xxii) e (xxvi), e parcialmente o item (i), mantendo a glosa das demais.**

Contudo, a Turma Julgadora acabou sendo **omissa** quanto à aplicação do entendimento já decidido pelo acórdão recorrido, no que diz respeito ao reconhecimento da antecipação das despesas para os casos de pagamento (ocorrendo decisão judicial definitiva desfavorável) ou reversão das despesas (ocorrendo decisão judicial definitiva favorável), quanto às glosas relacionadas nos **itens (i), de forma parcial, (v), (viii)⁶, (x)⁷, (xi), (xii), (xiv), (xviii), (xxiii)⁸, (xxv), (xxvii) e (xxviii)⁹.**

De fato, conforme anexo parecer técnico de natureza contábil elaborado a pedido da Embargante (**Doc. 03**), as glosas relacionadas aos itens acima mencionados também deveriam ter sido canceladas por este E. CARF, **na linha do quanto decidido no acórdão embargado**, como se passará a detalhar item a item:

(...)

Os embargos foram admitidos parcialmente, sem efeitos modificativos, conforme Acórdão n.º **1302-002.111** (fls. 5.317/5.340).

Em seguida a empresa interpôs recurso especial (fls. 5.353/5.402), sustentando existir divergência jurisprudencial em relação às seguintes matérias:

1ª Tese Divergente: “Preclusão” da possibilidade de o Fisco questionar a Legalidade dos Atos societários que deram origem ao Ágio (2005). Legislação interpretada de forma divergente: Artigo 150, § 4º do CTN. Indica como paradigmas o Acórdão n.º 101-97.084 e Acórdão n.º 108-09.501;

2ª Tese Divergente: Validade do Ágio Gerado entre Partes Dependentes. Legislação interpretada de forma divergente: Artigos 7º e 8º da Lei n.º 9.532/97. Indica como paradigmas o Acórdão n.º 1301-001.299 e Acórdão n.º 1301-001.297;

3ª Tese Divergente: Opção Legal – Artigo 36 da Lei n.º 10.637/02. Legislação interpretada de forma divergente: Artigo 36 da Lei n.º 10.637/02. Indica como paradigmas o Acórdão n.º 1301-001.299 e Acórdão n.º 1301-001.297;

4ª Tese Divergente: Inexistência de Previsão Legal para Adição, à Base de Cálculo da CSLL, da Despesa com a Amortização de Ágio Considerada Indedutível pela Fiscalização. Legislação interpretada de forma divergente: Artigo 57 da Lei n.º 8.981/95. Indica como paradigmas o Acórdão n.º 107-07.315 e Acórdão n.º 9101-002.310;

5ª Tese Divergente: Da Glosa do Saldo das Supostas Provisões (Despesas de Tributos com Exigibilidade Suspensa) – Suposta Preclusão. Legislação interpretada de forma divergente: Artigo 16, § 4º do Decreto n.º 70.235/72. Indica como paradigmas o e Acórdão n.º 9202-01.634 e Acórdão n.º 2201-003.309;

6ª Tese Divergente: Da Glosa do Saldo das Supostas Provisões (Despesas de Tributos com Exigibilidade Suspensa) – Verdade Material. Legislação interpretada de forma divergente: Artigo 142 do CTN. Indica como paradigmas o Acórdão n.º 9101-002.114 e o Acórdão n.º 03-04.371;

7ª Tese Divergente: Nulidade dos Autos de Infração – Iliquidez e Incerteza do Crédito Tributário. Legislação interpretada de forma divergente: Artigo 142 da Lei nº 5.172/66. Indica como paradigmas o Acórdão nº 2202-003.151 e o Acórdão nº 107-07.369;

8ª Tese Divergente: Ilegalidade da Cobrança de Juros Sobre a Multa. Legislação interpretada de forma divergente: Artigo 161 do CTN. Indica como paradigmas o Acórdão nº 9101-00.722 e o Acórdão nº 1202-001.118.

Despacho de fls. 5.790/5.811 admitiu o Apelo parcialmente, reconhecendo a existência de dissídio em relação às divergências referidas nas 1ª, 2ª, 3ª e 8ª teses.

Contra as teses não admitidas a contribuinte apresentou Agravo (fls. 5.819/5.838) e, na sequência, apresentou pedido de desistência parcial (fls. 5.882/5.885), exclusivamente no tocante às exigências relativas às glosas das despesas com o ágio.

O Agravo foi rejeitado com base no despacho de fls. 5.974/5.982.

Chamada a se manifestar, a PGFN ofereceu contrarrazões às fls. 5.991/5.992, sustentando, em relação à tese remanescente (8ª tese – *juros Selic sobre a multa*), o não conhecimento recursal ante o teor da Súmula CARF nº 108.

Em seguida a contribuinte apresentou petição e documentos (fls. 6.011/6.026), esclarecendo que:

(...)

Contudo, tendo em vista a manifesta ilegalidade do não seguimento de parte das matérias aduzidas no Recurso Especial, a Requerente impetrou, em 11/10/2017, Mandado de Segurança com Pedido Liminar, requerendo: **(i)** novo e conclusivo julgamento dos Embargos de Declaração opostos, com a consequente apreciação do laudo técnico de natureza contábil e dos argumentos deduzidos nos referidos embargos em relação à prova em questão; ou ao menos **(ii)** o seguimento do Recurso Especial interposto relativamente aos itens 5, 6 e 7, os quais dizem respeito à "Glosa do Saldo das Supostas Provisões (Despesas de Tributos com Exigibilidade Suspensa)" e consequente apreciação do laudo técnico de natureza contábil pela CSRF e dos argumentos relativos à matéria em questão.

Assim, em 03/09/2018 sobreveio decisão por meio da qual o **Desembargador Federal Hercules Fajoses deferiu o pedido de tutela atribuindo efeito suspensivo à Apelação interposta nos autos do Mandado de Segurança nº 1013917-93.2017.4.01.3400**, bem como determinando o processamento e julgamento das matérias relacionadas ao tema "Glosa do Saldo das Supostas Provisões (Despesas de Tributos com Exigibilidade Suspensa)" (**Doc. 01**). Confira-se:

"Muito embora, na sentença (superveniente) tenha sido considerado que: "[...] não há que se falar em direito líquido e certo da impetrante de ter seus documentos novos apreciados em qualquer fase do PAF" (ID 2292880), proferi decisão liminar nos autos do Agravo de Instrumento supracitado, cujos fundamentos mantenho, vez que a matéria impugnada remanesce, bem como os requisitos ensejadores da medida pleiteada, cuja análise fora levada a efeito naquele momento processual.

Transcrevo, por oportuno, a referida decisão proferida no Agravo de Instrumento nº 1009957-47.2017.4.01.0000/DF:

"Com essas considerações, defiro parcialmente o pedido de antecipação dos efeitos da tutela recursal para determinar que a agravada dê seguimento ao recurso especial interposto pela agravante quanto aos tópicos glosa do saldo das supostas provisões - despesas de tributos com exigibilidade suspensa - preclusão e verdade material, itens II.5, II.6 e II.7, permitindo a produção de prova técnica pertinente e apreciando os argumentos relativos à matéria. (ID 2292880)

Desta feita, em cognição sumária e com fundamento nos artigos 294 e 300 do novel Código de Processo Civil, para dar efeito suspensivo DEFIRO A TUTELA DE URGÊNCIA DE CARÁTER INCIDENTE, à apelação, efetivando-se os estritos termos da decisão proferida anteriormente nos autos do Agravo de Instrumento nº 1009957-47.2017.4.01.0000/DF."

Na sequencia formula o seguinte pedido:

Pelo todo exposto, requer-se o cumprimento da decisão judicial de modo que **(i)** esta E. CSRF receba e dê regular processamento ao Recurso Especial também quanto aos tópicos referentes a "Glosa do Saldo das Supostas Provisões relativas a Débitos Tributários com Exigibilidade Suspensa" (itens 5, 6 e 7 do Despacho de Admissibilidade), com a apreciação do laudo técnico de natureza contábil e respectivos argumentos; e **(ii)** consequentemente, seja cancelado o desmembramento promovido por meio da formalização do processo administrativo nº 16151.720271/2018-29 ou, ao menos, o seu apensamento ao presente processo, para que seja suspensa a exigibilidade do respectivo crédito tributário até o julgamento definitivo do Recurso Especial por esta E. CSRF.

Ato contínuo, foi proferido o despacho de fls. 6.028, *in verbis*:

Tendo em vista a necessidade de cumprimento da decisão judicial que determinou o julgamento do recurso especial interposto pelo contribuinte no processo 16561.720070/2011-23 - Empresa Folha da Manhã S/A.

Solicito o retorno dos mencionado processo administrativo à ECOB/DERAT/SP para cancelamento da transferência dos débitos para o processo de representação 16151.720271/2018-29 realizada em função da admissibilidade apenas parcial do recurso especial pelo CARF.

Cabe ressaltar que por limitação técnica do sistema Sief-Processo, o cancelamento desse desmembramento somente poderá ser realizado se os ambos os processos estiverem na carga do mesmo servidor no e-Processo.

Após encaminhamento dos autos para a PGFN, esta apresentou contrarrazões complementares (fls. 6.043/6.059).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

Conhecimento

Os recursos especiais são tempestivos.

Passa-se a análise do cumprimento dos demais requisitos para o seu conhecimento, levando em conta os pressupostos previstos no artigo 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015 (RICARF/2015).

Recurso especial fazendário – multa qualificada

Conforme relatado, a contribuinte apresentou petição (fls. 5.882/5.885), por meio da qual informa que **“optou por *quitar, tão somente, os débitos de IRPJ e CSLL relativos às glosas das despesas com o ágio (TV 001)*, aderindo ao Programa Especial de Regularização Tributária (“PERT”), instituído pela Lei nº 13.496/2017, regulamentada pela Instrução Normativa RFB nº 1.711/2017, alterada pela Instrução Normativa RFB nº 1.752/2017”**.

Na sequência, a contribuinte ainda registra que, **com relação ao Recurso Especial interposto pela PGFN, informa-se a *perda de objeto*, uma vez os cálculos para adesão ao PERT e os respectivos pagamentos realizados pela Requerente, consieraram a aplicação da multa agravada no percentual de 150%.**

Nesse contexto, cumpre observar o que dispõe o Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF 343/2015 (RICARF/2015), *in verbis*:

Art. 78. Em qualquer fase processual o recorrente poderá desistir do recurso em tramitação.

§ 1º A desistência será manifestada em petição ou a termo nos autos do processo.

§ 2º O pedido de parcelamento, a confissão irretratável de dívida, a extinção sem ressalva do débito, por qualquer de suas modalidades, ou a propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda Nacional, de ação judicial com o mesmo objeto, importa a desistência do recurso.

§ 3º No caso de desistência, pedido de parcelamento, confissão irretratável de dívida e de extinção sem ressalva de débito, estará configurada renúncia ao direito sobre o qual se funda o recurso interposto pelo sujeito passivo, inclusive na hipótese de já ter ocorrido decisão favorável ao recorrente.

§ 4º Havendo desistência parcial do sujeito passivo e, ao mesmo tempo, decisão favorável a ele, total ou parcial, com recurso pendente de julgamento, os autos deverão ser encaminhados à unidade de origem para que, depois de apartados, se for o caso, retornem ao CARF para seguimento dos trâmites processuais.

§ 5º Se a desistência do sujeito passivo for total, ainda que haja decisão favorável a ele com recurso pendente de julgamento, os autos deverão ser encaminhados à unidade de origem para procedimentos de cobrança, tornando-se insubsistentes todas as decisões que lhe forem favoráveis.

Nesses termos, e considerando a **desistência em questão**, com a consequente renúncia integral da discussão da matéria objeto do apelo fazendário, conheço e dou provimento ao recurso especial da Procuradoria nos termos do Artigo 78, §5º, do RICARF/2015.

Recurso especial da contribuinte

Considerando a desistência da contribuinte quanto à matéria *dedução do ágio*, não conheço desta matéria.

No que tange à matéria *“juros sobre a multa de ofício”*, considerando que a decisão recorrida julgou procedente a exigência de juros (Selic) sobre a multa de ofício, adotando, portanto, o mesmo entendimento posteriormente positivado na Súmula CARF nº 108¹,

¹ Súmula CARF nº 108: Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

o recurso especial da contribuinte não deve ser conhecido nos termos do art. 67, § 3º, do RICARF².

Já com relação às 5ª, 6ª e 7ª teses, cumpre reiterar que a contribuinte obteve provimento jurisdicional (fls. 6.020/6.025), nos autos do processo nº 1016874-48.2018.4.01.0000, determinando que a agravada dê seguimento ao recurso especial interposto pela agravante quanto aos tópicos glosa do saldo das supostas provisões – despesas de tributos com exigibilidade suspensa – preclusão e verdade material, itens II.5, II.6 e II.7, permitindo a produção de prova técnica pertinente e apreciando os argumentos relativos à matéria.

Diante, então, da ordem judicial em questão, o recurso especial deve ser admitido em relação às referidas matérias.

Posto isso, conheço parcialmente do recurso especial da contribuinte.

Mérito

Conforme visto, a contribuinte obteve provimento jurisdicional que assim motivou a ordem pelo seguimento recursal:

(...)

A nova linha de argumentação adotada pelo CARF no julgamento no recurso voluntário, quiçá com lastro no princípio da verdade real, beneficiou parcialmente a agravante.

Não obstante, como tal linha pressupunha o conhecimento de questões fáticas e técnicas e não se permitiu à empresa o esclarecimento prévio de tais pontos, o julgamento do recurso e dos embargos findou por importar mácula ao devido processo legal.

Vale anotar: em regra tais diligências não teriam mesmo cabimento no atual estágio do processo administrativo. Não obstante, como o próprio CARF acolheu argumentos novos no julgamento do recurso voluntário e tais argumentos demandam a prova de pontos técnicos, há necessidade de elucidação desses pontos.

À agravante deveria ter sido dada a oportunidade de demonstrar que os processos judiciais em relação aos quais houve glosa das deduções de despesas adequar-se-iam aos parâmetros erigidos pelo CARF para admitir a dedução.

Uma vez que tal não foi feito, o feito deveria retroceder para que se procedesse a novo exame dos embargos de declaração, permitindo-se a dilação probatória rogada.

Entretanto, tal importaria retrocesso na marcha processual, uma vez que o processo pende de exame do recurso especial no CARF.

Nessa toada, mais atende ao interesse das partes na rápida solução do litígio que se processe o recurso especial interposto pela agravante quanto a esses tópicos (glosa do saldo das supostas provisões – despesas de tributos com exigibilidade suspensa – preclusão e verdade material), mesmo porque houve prequestionamento do tema nos embargos de declaração opostos contra a decisão que julgou o recurso voluntário.

O risco de perecimento do direito reside na iminência do encerramento do processo administrativo.

² “Art. 67. (...)”

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

Com essas considerações, defiro parcialmente o pedido de antecipação dos efeitos da tutela recursal para determinar que a agravada dê seguimento ao recurso especial interposto pela agravante quanto aos tópicos glosa do saldo das supostas provisões – despesas de tributos com exigibilidade suspensa – preclusão e verdade material, itens II.5, II.6 e II.7, permitindo a produção de prova técnica pertinente e apreciando os argumentos relativos à matéria. (ID 2292880).

Como se vê, a referida decisão judicial, reconhecendo um risco de perecimento do direito pela busca da verdade material na hipótese de encerramento da discussão da glosa da exclusão de provisões tributárias (*infração* 2.2) na esfera administrativa, ordenou que se dê seguimento ao recurso especial interposto pela agravante quanto aos itens II.5, II.6 e II.7, permitindo a produção de prova técnica pertinente e apreciando os argumentos relativos à matéria.

Nesse contexto, sopesando essa *tutela* em prol da verdade material com os princípios da *ampla defesa* e impossibilidade de *supressão de instância*, e considerando que esta C. Câmara Superior de Recursos Fiscais tem por função institucional dirimir divergência jurisprudencial em face de interpretações conflitantes da legislação tributária federal, e não inaugurar apreciação de prova, a meu ver a solução que melhor se adequa a efetividade do comando judicial em questão diante das regras que norteiam o processo administrativo fiscal federal, ainda que possa ser taxada de *retrocesso processual*, é a de determinar o retorno dos autos ao Colegiado *a quo* para que, à luz de toda documentação que foi acostada nos embargos de declaração (fls. 4.735 e seguintes), nova decisão seja proferida.

Conclusão

Pelo exposto: **(i)** conheço do recurso especial da PGFN para dar-lhe provimento; e **(ii)** conheço parcialmente do recurso especial da contribuinte, dando-lhe parcial provimento com retorno dos autos ao Colegiado *a quo*.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

Declaração de Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa

A exigência em tela tem em conta glosa de amortizações de ágio formado internado ao grupo empresarial e deduzidas nos anos-calendário 2006 a 2010, lançadas com acréscimo de multa qualificada, bem como a glosa de exclusões de provisões por tributos que

ainda se encontravam com exigibilidade suspensa no ano-calendário 2006, e por despesas que não foram originalmente adicionadas, excluídas nos anos-calendário 2006 a 2010. A autoridade julgadora de 1ª instância manteve integralmente os lançamentos e o Colegiado *a quo* assim decidiu no Acórdão nº 1101-001.097:

Acordam os membros do colegiado em: 1) relativamente às glosas de amortização de ágio: 1.1) por unanimidade de votos, REJEITAR a arguição de decadência; 1.2) por voto de qualidade, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à exigência principal, vencido o Relator Conselheiro Benedicto Celso Benício Júnior, acompanhado pelos Conselheiros Antônio Lisboa Cardoso e Marcos Vinícius Barros Ottoni; e 1.3) por maioria de votos, DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à qualificação da penalidade, divergindo a Conselheira Edeli Pereira Bessa e o Presidente Marcos Aurélio Pereira Valadão; 2) relativamente à glosa de exclusão vinculada à provisão para garantia de dividendos, por unanimidade de votos, DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, votando pelas conclusões a Conselheira Edeli Pereira Bessa e o Presidente Marcos Aurélio Pereira Valadão; 3) relativamente à glosa de exclusão de provisões tributárias, por unanimidade de votos, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário; e 4) relativamente à aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício, por voto de qualidade NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, vencido o Relator Conselheiro Benedicto Celso Benício Júnior, acompanhado pelos Conselheiros Antônio Lisboa Cardoso e Marcos Vinícius Barros Ottoni. Foi designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

A PGFN se limitou a questionar o afastamento da qualificação da penalidade e seu recurso especial teve seguimento com base nos paradigmas nº 1202-00.753 e 101-96.724.

O voto vencedor do acórdão recorrido, de lavra desta Conselheira, atesta tratar-se, aqui, de amortização de ágio interno:

Mas, também relevante neste caso, é atentar para o fato de que a controladora não apenas integraliza capital em uma empresa recentemente agregada ao mesmo grupo societário, nela aportando ações de empresa controlada por valor maior que o patrimonial, fazendo surgir o que se denominou ágio, o qual passou a ser amortizado depois de a controlada incorporar a pessoa jurídica intermediária, cuja existência se prolongou por menos de uma semana. Mais que isso, o resultado final desta operação é que, em razão da mencionada incorporação, a controladora restabelece o controle direto sobre aquela controlada, de modo que tudo volta a ser como era antes, embora com uma “novidade”: o surgimento, no patrimônio da investida, de um item classificado como ágio, no valor de R\$ 234.277.000,00 que se presta a reduzir seu lucro tributável nos cinco anos subsequentes, tendo como fundamento, justamente, a expectativa da controladora de que este lucro fosse auferido.

A operação, nestes termos, busca atribuir à participação societária um valor futuro, que não reúne qualquer materialidade como justificativa para o incremento patrimonial. Distingue-se, assim, essencialmente do que se verifica nos verdadeiros casos de aquisição, quando um terceiro paga pela expectativa de rentabilidade futura e antecipa no patrimônio da investidora esta realidade.

[...]

Por meio desta reavaliação a pessoa jurídica atribui valor atualizado a itens de seu patrimônio que não mais se sujeitam a correção monetária de balanço, e o resultado positivo daí decorrente não tem tributação imediata, sendo diferido para o momento em que esta riqueza se materializar com a efetiva alienação daquele direito a terceiros. De outro lado, esta operação não gera o tão almejado “ágio fundamentado em rentabilidade futura”, realidade que somente pode ser antecipada no patrimônio de uma pessoa jurídica quando um terceiro, parte independente, reconhece sua viabilidade e por ela remunera o titular do investimento.

Inadmissível, portanto, a redução das bases tributáveis pelos motivos alegados pela recorrente. Nenhum óbice legal existiria, à época, em o grupo societário buscar meios

para atribuir ao patrimônio da empresa operacional seu valor real, presente. Inadmissível é antecipar resultados com base em meras projeções estatísticas, sem a chancela de um terceiro/parte independente, e ainda, no âmbito tributário, denominar esta mais-valia de ágio apenas para construir o cenário que, na presença de verdadeiro ágio, permitiria a amortização com efeitos na apuração do lucro tributável.

Estas as razões, portanto, para NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente às glosas de amortização de ágio.

A qualificação da penalidade, porém, foi afastada nos termos do voto do relator, ex-Conselheiro Benedicto Celso Benício Junior:

Também não pode prevalecer a qualificação da multa em destaque, ante a completa fragilidade da constatação fiscal quanto ao cometimento de dolo e fraude, pretensa constatação essa que repousa aos fls. 200-220, integrantes do Termo de Verificação Fiscal.

Com efeito, é certo que o sujeito passivo jamais agiu com vistas a ocultar fatos geradores de tributo ou a evitar a sua materialização, tendo atendido a todas as intimações que lhe foram dirigidas e revelando às autoridades fiscais todo o substrato da operação *ab initio*.

Assim, percebe-se que, se restar plasmada a premissa de que a minoração da base de cálculo dos tributos em testilha pela contrapartida da amortização do ágio em referência não se revela autorizada por este Colegiado, mostra-se mandatário o entendimento de que referida redução da matéria tributável decorreu de mero equívoco na interpretação dispensada à legislação fiscal e societária, o que não justifica a majoração da penalidade de ofício.

As considerações da autoridade fiscal no sentido de que a *Sardinelle* não seria uma empresa pelo fato de não ter realizado operações são completamente despropositadas: tratava-se de sociedade regularmente registrada em Junta Comercial, com o preenchimento de todos os requisitos previstos na legislação comercial para a criação dessa entidade, com capital integralizado, sócios e administrador, o que revela quão forçadas são as conclusões externadas pela autoridade fiscal para sustentar a sua acusação de fraude e dolo.

De mais a mais, as outras questões levantadas – tais como a falta de comprovação do pagamento da cifra de mil reais aos antigos sócios da Larimus e Sardinelle e o pretenso endereço equivocado da Sardinelle na DCTF que apresentara – são igualmente jocosas e foram pontual e precisamente espancadas pelas postulações do contribuinte, o que pode ser constatado a partir da leitura dos fólios n. 1410-1419.

Pelo exposto, quando menos não deve prevalecer a qualificação da multa de ofício, que deve retornar ao seu patamar de 75%.

Em circunstâncias semelhantes, esta Conselheira concordou com o conhecimento de recurso especial fazendário no Acórdão nº 9101-006.153³, nos termos do voto vencedor lá apresentado:

O I. Relator restou vencido em sua proposta de não conhecer do recurso fazendário. A maioria qualificada do Colegiado compreendeu que o dissídio jurisprudencial estava demonstrado.

Como bem relatado, o recurso especial teve seguimento em sede de exame de admissibilidade porque:

³ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Andrea Duek Simantob, Luis Henrique Marotti Toselli, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Alexandre Evaristo Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Gustavo Guimaraes da Fonseca, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Carlos Henrique de Oliveira (Presidente), e divergiram na matéria os conselheiros Alexandre Evaristo Pinto (relator), Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli, Gustavo Guimarães da Fonseca e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

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

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu ser *importante a separação dos conceitos de “simulação com fraude” e “simulação sem fraude”*, já que *somente na primeira incide a qualificação da multa*, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos nºs 1202-00.753, de 2012, e 101-96.724, de 2008), sem fazer qualquer distinção a respeito, decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que a *intencional prática de atos simulados, enseja a qualificação da multa de ofício (primeiro acórdão paradigma)* e que *a simulação justifica a aplicação da multa qualificada (segundo acórdão paradigma)*. (destaques do original)

Quanto ao paradigma nº 1202-000.753, como exposto pelo I. Relator, trata-se de precedente já analisado por este Colegiado em divergência jurisprudencial semelhante, sendo que esta Conselheira, inclusive, acompanhou o voto neste sentido, proferido pela Conselheira Lívia De Carli Germano, declarando seu voto no Acórdão nº 910-006.002 nos seguintes termos:

Assim delineado o contexto no qual foi proferido o acórdão recorrido, esta Conselheira concorda com a I. Relatora quanto à impossibilidade de formação do dissídio jurisprudencial em face do paradigma nº 1202-00.753. Referido julgado, de fato, tem em conta circunstâncias específicas do caso concreto, e embora também trate de formação de ágio internamente ao grupo empresarial, teve em conta, especialmente, a artificialidade dos valores atribuídos aos investimentos unificados na fusão, usada como sucedâneo de uma incorporação para, na equivalência dos patrimônios reunidos, ser formado um ágio decorrente de uma avaliação irreal. A síntese inicial do voto condutor do paradigma assim indica:

Como relatado, a autoridade fiscal, diante dos elementos colhidos durante o procedimento de fiscalização, concluiu que a vontade real das empresas CAIMI BRASIL e LIAISON sempre foi a fusão das duas empresas, o que poderia ter sido efetivado através de um único evento societário, mas que, ao invés disso, por vislumbrar a possibilidade de “gerar” internamente ágio e, posteriormente, utilizar a amortização deste “ágio” para reduzir o seu resultado fiscal (Lucro Real e base de cálculo da CSLL), a forma jurídica utilizada foi outra, criando-se diversos eventos societários distintos.

Analisando diversas operações societárias sequenciais, concluiu a fiscalização que o ágio de 700% formado na criação da Recorrente, cujo capital foi subscrito pela CAIMI CHILE e JOFECRED e integralizado mediante transferência das ações da CAIMI BRASIL e LIAISON, de propriedade das subscritoras, respectivamente, não estava devidamente fundamentado em rentabilidade futura, não podendo sua amortização ser utilizada pela Recorrente, que incorporou as duas empresas, para reduzir as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL devidas no período.

Veja-se, ainda, que depois da oposição à formação interna do ágio em razão de seus contornos gerais refutados pela doutrina e pela jurisprudência, o voto condutor do paradigma destaca os contornos da acusação de simulação naqueles autos:

Ademais, consoante a acusação fiscal, a situação verificada nos autos foi enquadrada como negócio jurídico simulado, nos termos do art. 167 da Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil), que dispõe:

[...]

Do exame dos elementos dos autos, verifica-se uma gama de indícios a caracterizar as hipóteses de simulação previstas na lei, corroborando a conclusão do relator a quo, como se demonstrará a seguir:

(i) indícios de que os negócios aparentaram conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, nos termos do inciso I do § 1º do art. 167 do Código Civil:

- a JOFECRED prestou-se, na operação societária como um todo, como veículo da transferência das quotas da LIAISON para a CAIMI & LIAISON, pois sem essa participação, os sócios pessoas físicas anteriores deveriam pagar IRPJ sobre o ganho de capital, tendo em vista o disposto no art. 3º, §§ 2º e 3º, da Lei nº 7.713, de 1988;

- As quotas da LIAISON foram transferidas pela JOFECRED para a CAIMI & LIAISON a título de integralização de capital, sem a incidência de IRPJ e CSLL em função da exceção prevista no art. 36 da Lei nº 10.637, de 2002.

- Tempo de permanência das quotas sob a titularidade da JOFECRED é muito exíguo (dois dias).

(ii) indícios de que os documentos contenham declarações não verdadeiras, nos termos do inciso II do § 1º do art. 167 do Código Civil:

- a simples integralização de capital ou cessão de quotas, como alega a recorrente ter sido o objetivo das operações embargadas, não precisariam passar pela transferência das quotas do capital social da LIAISON e da CAIMI DO BRASIL para, respectivamente, JOFECRED e CAIMI SA (Chile) em valores muito superiores aos que foram praticados quando da integralização do capital da CAIMI & LIAISON, sendo certo, ainda, que as operações ocorreram em momentos muito próximos, sem qualquer justificativa plausível, enquanto os demais sócios foram remunerados por valores muito inferiores.

(iii) indícios de que os instrumentos particulares foram antedatados, ou pós-datados, nos termos do inciso III do § 1º do art. 167 do Código Civil:

- informações oficiais, buscadas junto à Polícia Federal Brasileira e à Polícia de Investigaciones de Chile não acusam a presença do Sr. Renzo Caimi Solari nos dias 27/12/2004, 29/12/2004 e 30/7/2005, e a recorrente não logrou comprovar que esteve presente, como atestavam os instrumentos de integralização e cessão de quotas utilizados na reorganização societária.

- reabertura da contabilidade da JOFECRED, relativamente ao ano de 2004, com a finalidade de registrar aumento de capital de social através do qual foi adquirida a participação na LIAISON e o controvertido ágio verificado quando da constituição da CAIMI & LIAISON (fls. 407 a 415);

- pagamento relativo aos honorários dos profissionais que prepararam os laudos de avaliação que sustentam os ágios verificados quando da constituição da CAIMI & LIAISON efetuado quase um ano após a referida constituição.

Além de todos os indícios acima referidos, consta dos autos uma “Acta de intenciones” (fls. 715 a 718), ou pacto de intenções, firmado em 29 de abril de 2004, pela CAIMI SAC (Chile) e pela LIAISON, através do qual se verifica a intenção de se unirem em nova sociedade que seria dividida em partes iguais, o que poderia se dar através de uma fusão, de uma incorporação ou outra operação (fl. 717). Em sua defesa, alega a recorrente que esse documento continha previsão que se confirmou posteriormente.

Como bem observou o relator da decisão recorrida, o documento configura prova direta e cabal das conclusões acima expendidas, pois

justamente caracteriza a clara intenção de união das empresas CAIMI SAC (Chile) e LIAISON.

Como se vê, várias evidências próprias da operação ali realizada foram invocadas como indícios de simulação, os quais, por não terem sido *peremptoriamente afastados pelas alegações da recorrente*, ensejaram a manutenção da multa qualificada.

Já nestes autos, o gravame afastado foi motivado pela natureza dos valores amortizados, rechaçada no âmbito contábil e fiscal. Em essência, a fraude estaria presente ao se promover a amortização de ágio na ausência de qualquer custo, com a utilização de “SLT” como empresa de passagem. Não há apontamento específico acerca das declarações de vontade do grupo empresarial que possam assemelhar o presente caso ao analisado no paradigma nº 1202-00.753.

Já com referência ao segundo paradigma, as razões expressas no voto declarado no Acórdão nº 9101-006.002 também aqui são aplicadas mas, ao reverso, para reconhecer caracterizado o dissídio jurisprudencial:

O paradigma nº 101-96.724, por sua vez, analisa operação que ensejou a amortização de ágio interno, e as suas características gerais foram suficientes para a conclusão *que nunca houve a intenção real de constituir uma empresa, mas sim criar uma sociedade efêmera, de passagem, que possibilitasse um registro de ágio a ser amortizado por empresa do grupo*. A evidência de que tal conduta representaria simulação estava tão presente para o outro Colegiado do CARF, assim a ensejar a qualificação da penalidade, que esta afirmação foi consignada, apenas, na ementa do julgado.

Concorda-se, portanto, com a I. Relatora que este segundo paradigma caracteriza divergência jurisprudencial em face do recorrido, vez que também diante de *ágio intragrupo mediante a utilização de empresa existente apenas “no papel”*, lá a qualificação da penalidade foi mantida sem maiores digressões quanto a eventuais dúvidas acerca da legitimidade deste proceder. E isto também porque havia questionamento quanto à qualificação da penalidade, mas apenas por não se caracterizar simulação. Este é o relato do recurso voluntário lá examinado:

Quanto à glosa da amortização do ágio, ao longo de 42 páginas desenvolve arrazoado com o escopo de comprovar não ter ocorrido quer simulação, de ser inaplicável a multa de 150%, e da impossibilidade da lavratura de auto de infração em relação a fatos já fiscalizados e expressamente considerados válidos pela Secretaria da Receita Federal.

Veja-se: para o caso presente está afirmado, no acórdão recorrido, a caracterização do ágio como interno, com a utilização de empresas de passagem e constituição da despesa amortizada sem qualquer pagamento, correspondente a mera reavaliação:

E, em que pese a ausência de qualquer pagamento ou operação realizada em contexto de mercado, as modificações societárias empreendidas geraram aumento de capital social e grande valor de ágio a deduzir, por supostamente, terem envolvido a aquisição de quotas da Recorrente, em investimento feito por empresa estrangeira.

Conforme pontuado acima, a legislação que trata da constituição do ágio fala em “aquisição” e não estabelece qualquer restrição ao negócio jurídico da aquisição, bem como não exige qualquer forma de contraprestação pelo adquirente, mas este é um ponto a ser observado no caso concreto para se aferir a consistência jurídica da estruturação, que juntamente com outros aspectos corroboram para uma reinterpretação das operações realizada pelo grupo para fins fiscais.

Soma-se a este aspecto o fato de que foram utilizadas na operação, com finalidade de gerar o ágio apurado, empresas não operacionais, em exemplo típico de operação feita por meio das chamadas “empresas-veículo”. Destaco, neste ponto, que, muito embora a HALLIBURTON CIMENTAÇÃO LTDA. se trate de empresa antiga, com muitos anos de atuação no mercado, era, à época

das operações, comercialmente inativa, não tendo auferido receita alguma no exercício de 2002.

[...]

As circunstâncias das operações em que a HALLIBURTON CIMENTAÇÃO foi envolvida evidenciam muito mais uma forma de reavaliação econômica do grupo, do que uma aquisição com investimento de rentabilidade futura. Isso porque, muito embora a empresa adquirida (com ágio) estivesse já comercialmente inativa e deficitária e que, nos dizeres da própria Recorrente, e justificadamente, assim, foi levada à extinção pela incorporação reversa realizada (fls. 1359/1360), na mesma semana, antes de ser incorporada, recebeu substancial aporte de capital, feito por meio das quotas da HALLIBURTON SERVIÇOS. Há, assim, incoerência entre as operações sociais do grupo e a forma que as constitui.

Interpretando-se os fatos trazidos aos autos o que aparece é uma reavaliação econômica do grupo. Esta reavaliação, depois de operações societárias de integralização de capital de uma entidade em outra seguida de incorporação as avessas criou um ágio deduzido fiscalmente. O fato das operações serem realizadas dentro do mesmo grupo por si só não é motivo para desconsiderar o ágio, nem o fato de terem sido realizadas por meio de integralização de quotas. Mas o ágio tem que representar um efetivo acréscimo de valor nas operações referindo-se a um investimento de rentabilidade futura, o que a meu modo de ver, não se verifica na estruturação dos negócios jurídicos que gerou o ágio no caso concreto.

Verifica-se, assim, prática de atos societários carentes de consistência, realizados em desrespeito à necessária compatibilidade entre a forma adotada e prescrição jurídica da forma. Embora o sujeito passivo, bem como o grupo econômico, não tenham atuado no âmbito da ilicitude legalmente tipificada em hipóteses sancionadoras, uma reinterpretação dos fatos evidencia não haver compatibilidade entre as operações realizadas e aquelas capazes de credenciar juridicamente a existência de um ágio representativo de investimento com expectativa de rentabilidade futura. Dizendo de outra forma, numa reinterpretação dos fatos eles não se subsomem à hipótese de incidência da norma de constituição do ágio.

Trata-se, portanto, dentro das delimitações feitas nos itens acima de ato simulado, que nos termos do art. 116 do CTN, pode ser desconsiderado para fins tributários.

[...]

Assim, vislumbro no caso concreto a prática de operações em típico caso de simulação (absoluta), o que gerou uma dissimulação (simulação relativa) em relação a natureza de alguns elementos constitutivos do fato jurídico e da obrigação tributária.

Contudo, apesar de concluir pela existência de simulação, o Colegiado *a quo* decidiu pela inaplicabilidade da multa em sua forma qualificada *por não verificar a ocorrência de nenhuma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 acima transcritos, nem nas hipóteses que demarcam a ilicitude das operações, delimitadas pelos artigos 1o. da Lei 4.729/65 e da Lei 8.137/90 e, também, por não ter esse enquadramento sido feito de forma adequada pela Fiscalização, voto pelo provimento do recurso voluntário neste ponto, de modo a reduzir a multa aplicada para o percentual de 75%.*

Já no paradigma nº 101-96.724, analisando operação semelhante que resultou na formação de ágio interno amortizado – inclusive com referência à utilização de uma empresa de passagem que, embora de existência efêmera, teve a mesma utilidade de HALLIBURTON CIMENTAÇÃO LTDA que, como bem observado no acórdão recorrido, embora *se trate de empresa antiga, com muitos anos de atuação no mercado, era, à época das operações, comercialmente inativa, não tendo auferido receita alguma*

no exercício de 2002 – outro Colegiado do Primeiro Conselho de Contribuintes também concluiu pela inadmissibilidade da dedução das despesas de amortização por razões estruturadas de forma semelhante às afirmadas no acórdão recorrido:

No caso concreto, além de as operações se enquadrarem como operações preocupantes, conforme lição de Greco, o autuante imputou-lhes a qualificação de simuladas, que, no dizer do autor citado, faz com que nem possam ser consideradas como planejamento.

Assim, a controvérsia se situa entre a caracterização da sequência de operações como simulação, como quer o autuante, ou como legítima estruturação societária, como quer a Recorrente.

[...]

A reorganização societária, para ser legítima, deve decorrer de atos efetivamente existentes, e não apenas artificial e formalmente revelados em documentação ou na escrituração mercantil ou fiscal. Há que se perquirir se os atos praticados são reais, e não simulados. E essa análise não há que ser feita para cada negócio isoladamente, mas em relação ao conjunto de negócios encadeados, como um todo.

Quanto à caracterização da simulação, despicando dizer que sua prova direta é difícil, quando não impossível, razão pela qual admite-se que a simulação seja provada por todos os meios admitidos em direito, inclusive por indícios e presunções.

[...]

É de todo evidente que a operação foi articulada pelas pessoas físicas que, direta ou indiretamente, controlam o capital das empresas envolvidas, para criar, formalmente, uma situação que se enquadrasse na possibilidade de deduzir despesas de amortização de ágio, advinda com a publicação da Lei nº 9.532/97.

A sucessão dos atos, a proximidade temporal entre eles e a extinção da empresa por incorporação revelam que nunca houve a intenção real de constituir uma empresa (a ZBT, constituída em junho de 1998 e extinta em agosto de 1998) para efetivamente operar segundo seu objetivo social, mas sim de criar uma sociedade efêmera, de passagem, que possibilitasse um registro de ágio a ser amortizado por empresa do grupo.

[...]

Nada do que foi trazido no recurso sensibiliza meu espírito a ponto de produzir dúvida quanto à inexistência de fato da ZBT, que foi constituída exclusivamente para possibilitar a formação de um ágio, passível de gerar despesa de amortização.

Contudo, apesar de concluir pela existência de simulação, o Colegiado que proferiu o paradigma negou provimento ao recurso voluntário do sujeito passivo, apesar da alegação de que inexistiria, *no caso concreto, em decorrência do exposto nos itens anteriores, qualquer evidência do intuito de fraude que permitia a qualificação da multa*. Como antes já dito, o relato das razões de recurso voluntário, que assim se encerra, principia nos seguintes termos:

Quanto à glosa da amortização do ágio, ao longo de 42 páginas desenvolve arrazoado com o escopo de comprovar não ter ocorrido quer simulação, de ser inaplicável a multa de 150%, e da impossibilidade da lavratura de auto de infração em relação a fatos já fiscalizados e expressamente considerados válidos pela Secretaria da Receita Federal.

Daí porque não há outro conteúdo a ser extraído do referido paradigma: a constituição de ágio interno destinado à apropriação de amortizações para redução do lucro tributável caracteriza simulação e, como expresso em sua ementa, *a simulação justifica a aplicação da multa qualificada*. Frise-se: o outro Colegiado do CARF também foi

provocado, em recurso voluntário, a dizer se haveria simulação na operação que se destinou à constituição do ágio interno e se esta simulação ensejaria a qualificação da penalidade. E, neste mister, diversamente da conclusão do Colegiado *a quo*, negou provimento ao recurso voluntário do sujeito passivo, mantendo a penalidade em sua forma qualificada. Ainda que não haja fundamentos detalhados no paradigma para manutenção da qualificação, não há dúvida que nele está afirmado que a existência de simulação basta à aplicação de tal gravame. E a conexão direta assim estabelecida no paradigma entre simulação e qualificação da penalidade constitui decisão divergente de qualquer outra construção argumentativa que conclua, de forma distinta, pelo não cabimento da penalidade em sua forma qualificada, razão pela qual se discorda da cogitação de que o acórdão recorrido contaria com fundamento inatacadado. Se para o Colegiado que proferiu o paradigma bastou a constatação de que a simulação justificaria a qualificação da penalidade, qualquer argumento desenvolvido para afirmação de que tal gravame não caberia caracteriza decisão divergente daquele paradigma, passível de ser desafiada em sede de recurso especial.

Registre-se que esta Conselheira rejeitou estes mesmos paradigmas para caracterização do dissídio jurisprudencial acerca, também, de imposição de multa qualificada em glosa de amortização de ágio no Acórdão nº 9101-004.331, mas isto também tendo em conta as circunstâncias diferenciadas do segundo ágio formado internamente ao grupo empresarial lá referido. Em sua declaração de voto vencido explicitou que:

Os paradigmas indicados pela PGFN, por sua vez, tratam de operações diretas de ágio interno, o primeiro (Acórdão nº 1202-00.753) mediante aumentos de capital injustificados, interpostos em operação que objetivava apenas a fusão das empresas participantes, a evidenciar simulação, e o segundo (Acórdão nº 101-96.724) mediante aumento de capital injustificado por seus controladores em empresa veículo extinta na sequência mediante incorporação pela empresa interessada na amortização do ágio.

Para além disso, ao justificar a manutenção da multa qualificada no paradigma nº 1202-00.753, o voto condutor concluiu pela caracterização de fraude depois de constatar, no exame da operação, simulação evidenciada nos seguintes termos:

[...]

No presente caso, a acusação fiscal não afirmou diretamente a ocorrência de simulação. Asseverou-se que o *"passeio"* feito pelas ações da AmBev detidas pela IIBV é igualmente desprovido de propósito negocial e representa uma operação eivada de dolo, praticada com o intuito de reduzir ilicitamente o montante dos tributos devidos, produzindo-se documentos para legitimar um mero *"passeio"* de ações da AmBev, camuflados entre outros tantos atos societários e assim alcançar a amortização de ágios recente e artificialmente reconhecidos. Mencionou-se descasamento entre a formalização e a verdadeira intenção na integralização realizada pela IIBV na holding brasileira, e que a circularização das ações demonstra que as várias operações engenhadas tiveram a finalidade de criar artificialmente um intangível cuja amortização reduziria as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Neste contexto, concluiu-se, ao final, que:

[...]

Por certo o fato de a Fiscalização deixar classificar a operação expressamente como simulada não impediria que o dissídio jurisprudencial se estabelecesse em face de circunstâncias fáticas semelhantes. Aqui, porém, as circunstâncias fáticas dos acórdãos comparados são dessemelhantes e não se pretende definir se a simulação é vício que autoriza a qualificação da penalidade. Admitido o recurso especial, o cabimento da penalidade demandará avaliar se as operações se prestaram a criar artificialmente o ágio amortizado, eventualmente identificando simulação que permita tal conclusão. Sob esta ótica, não identifico nos acórdãos comparados a necessária similitude para evidenciar dissídio jurisprudencial a ser solucionado por este Colegiado.

Quanto ao segundo paradigma (Acórdão nº 101-96.724), embora traga em sua ementa que *a simulação justifica a aplicação da multa qualificada*, seu voto condutor não faz qualquer menção aos fundamentos desta conclusão. A Conselheira Relatora discorre sobre a distinção entre evasão e elisão fiscal, sobre os aspectos a serem analisados para identificação de um planejamento tributário oponível ao Fisco, e prendeu-se à análise das operações para negar a possibilidade de amortização de ágio resultante de *artificial estruturação para possibilitar* seu aparecimento, exigindo que os atos fossem *reais, e não simulados*, e então adentrando à caracterização de simulação por *existência de motivo para a simulação e a falta de execução material do contrato*, para assim concluir:

[...]

Inferre-se, daí, que sob a premissa de a simulação autorizar a qualificação da penalidade, o voto condutor do paradigma prende-se a demonstrar a existência de simulação na operação analisada. Logo, também aqui, a divergência jurisprudencial acerca do cabimento da multa qualificada não resta demonstrada se as operações analisadas nos acórdãos comparados não são semelhantes.

Em suma, no acórdão recorrido as circunstâncias específicas das operações que geraram o segundo ágio foram relevantes para distinguir o presente caso das demais operações de ágio interno. Sob esta ótica, não é possível afirmar a semelhança deste caso com os demais tratados nos paradigmas, que tratam de operações típicas de ágio interno, o primeiro deles, inclusive, agravada com indícios convergentes de simulação dos negócios jurídicos promovidos.

Estas as razões, portanto, para NÃO CONHECER do recurso especial.

Aqui, porém, a formação do ágio amortizado reúne os mesmos contornos da operação analisada no paradigma nº 101-96.724, e as características desta operação de um lado foram suficiente para afirmar a existência de simulação, mas afastar a qualificação da penalidade no recorrido, ao passo que ensejou, sem maiores digressões, a constatação de que houve simulação e que seria cabível a qualificação da penalidade, no paradigma.

Estas as razões, portanto, para CONHECER do recurso especial da PGFN.

Nestes autos, a acusação fiscal também aponta que *Sardinelle não seria uma empresa* e as glosas de amortização de ágio foram mantidas porque *a controladora não apenas integraliza capital em uma empresa recentemente agregada ao mesmo grupo societário, nela aportando ações de empresa controlada por valor maior que o patrimonial, fazendo surgir o que se denominou ágio, o qual passou a ser amortizado depois de a controlada incorporar a pessoa jurídica intermediária, cuja existência se prolongou por menos de uma semana. Mais que isso, o resultado final desta operação é que, em razão da mencionada incorporação, a controladora restabelece o controle direto sobre aquela controlada, de modo que tudo volta a ser como era antes, embora com uma “novidade”: o surgimento, no patrimônio da investida, de um item classificado como ágio, no valor de R\$ 234.277.000,00 que se presta a reduzir seu lucro tributável nos cinco anos subsequentes, tendo como fundamento, justamente, a expectativa da controladora de que este lucro fosse auferido*. Assim, também aqui, a formação do ágio amortizado reúne os mesmos contornos da operação analisada no paradigma nº 101-96.724, e as características desta operação de um lado foram suficiente para afirmar a existência de simulação, mas afastar a qualificação da penalidade no recorrido, ao passo que ensejou, sem maiores digressões, a constatação de que houve simulação e que seria cabível a qualificação da penalidade, no paradigma.

Ainda que o recorrido não debata a existência de simulação, há similitude suficiente com o paradigma nº 101-96.724, dado este também não trazer maiores digressões sobre qual seria a simulação que autorizaria a qualificação da penalidade, bastando ao outro

Colegiado do CARF os contornos da operação analisada. Assim, a divergência jurisprudencial se estabelece diante da similitude com os fatos que aqui motivam a qualificação da penalidade, para além da acusação fiscal assim referir:

O contribuinte, ao formalizar seus registros contábeis e societários de forma a dar uma aparência de correção a uma amortização em que estejam presentes o ágio interno e reestruturação sem propósito negocial, pretende induzir a fiscalização a avaliar uma operação que, nessas circunstâncias, é imponível à Fazenda. Neste caso houve a figura da fraude.

Já com respeito ao paradigma nº 1202-00.753, esta Conselheira mantém a rejeição, em linha com a percepção da Conselheira Livia De Carli Germano no Acórdão nº 9101-006.002⁴, no sentido de que *várias evidências próprias da operação ali realizada foram invocadas como indícios de simulação, os quais, por não terem sido peremptoriamente afastados pelas alegações da recorrente, ensejaram a manutenção da multa qualificada.*

Assim, esta Conselheira conheceria do recurso especial da PGFN, mas apenas em face do paradigma nº 101-96.724, não fossem as ocorrências que adiante serão expostas.

Quanto ao recurso especial da Contribuinte, antes de sua interposição houve oposição de embargos de declaração que tiveram seguimento em despacho da lavra desta Conselheira, que: i) compreendeu necessário confrontar os documentos trazidos em embargos com os demais presentes nos autos, para avaliação acerca da existência da omissão apontada quanto a determinadas provisões glosadas que poderiam se referir a tributos exigíveis à época de sua exclusão do lucro tributável; ii) entendeu objetivamente apontada omissão acerca da Medida Provisória nº 627/2013, no âmbito do tratamento fiscal ao “ágio interno”; e iii) considerou objetivamente apontadas omissões de alegações do recurso voluntário não apreciadas no acórdão recorrido. Editou-se, também, despacho de admissibilidade complementar de embargos, vez que, por lapso, antes se deixou de apreciar contradições acerca da decisão no âmbito das amortizações do “ágio interno”, as quais também foram admitidas. Apreciando-os, a 2ª Turma da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento decidiu que:

Acordam os membros do colegiado, Por unanimidade de votos, em não conhecer dos embargos quanto às omissões analisadas no item 1 (Omissão Quanto à Glosa de Outros Débitos já Pagos ou Revertidos) e 2 (Omissão Quanto à Análise de Questão de Ordem Pública Inovação Trazida pela Medida Provisória nº 627/13) do voto e, em rejeitar os embargos com relação às contradições analisadas no itens 4 (Da Contradição do Acórdão Embargado Quanto à Necessidade de um Terceiro Independente) e 5 (Da Contradição Quanto ao Ganho Auferido pela Larimus) do voto, e por maioria de votos, em acolher os embargos para suprir a omissão e, no mérito em rejeitar as alegações analisadas no subitem 3.1 (Das normas aplicáveis quanto à dedutibilidade da despesa) do voto, vencido o Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior, que votou, neste ponto, por não conhecer dos embargos; e, em acolher os embargos para suprir a omissão e, no mérito em rejeitar as alegações de omissão analisada no subitem 3.2 (Da inexistência de previsão legal para adição à Base de Cálculo da CSLL) do voto, vencido o Conselheiro Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, que votou, neste ponto, por acolher os embargos com efeitos modificativos.

Na sequência, interposto recurso especial da Contribuinte, seu seguimento foi parcial, quanto às seguintes matérias:

⁴ Participaram do julgamento os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimaraes da Fonseca e Andrea Duek Simantob (Presidente), e divergiu na matéria o Conselheiro Gustavo Guimarães Fonseca.

1ª Tese Divergente: “Preclusão” da possibilidade de o Fisco questionar a Legalidade dos Atos societários que deram origem ao Ágio (2005);

2ª Tese Divergente: Validade do Ágio Gerado entre Partes Dependentes;

3ª Tese Divergente: Opção Legal – Artigo 36 da Lei nº 10.637/02.

8ª Tese Divergente: Ilegalidade da Cobrança de Juros Sobre a Multa.

Foi negado seguimento às matérias, sendo que as três últimas por ausência de prequestionamento:

4ª Tese Divergente: Inexistência de Previsão Legal para Adição, à Base de Cálculo da CSLL, da Despesa com a Amortização de Ágio Considerada Indedutível pela Fiscalização

5ª Tese Divergente: Da Glosa do Saldo das Supostas Provisões (Despesas de Tributos com Exigibilidade Suspensa) – Suposta Preclusão.

6ª Tese Divergente: Da Glosa do Saldo das Supostas Provisões (Despesas de Tributos com Exigibilidade Suspensa) – Verdade Material.

7ª Tese Divergente: Nulidade dos Autos de Infração – Iliquidez e Incerteza do Crédito Tributário.

Contudo, depois da apresentação de agravo contra o seguimento parcial, a Contribuinte desistiu parcialmente do litígio para *adesão ao PERT*, renunciando às *alegações de direito sobre as quais se fundamentaram as discussões no presente processo administrativo, exclusivamente em relação às exigências relativas às glosas das despesas com ágio (TV 001), considerando-se o disposto nos artigos 5º da Lei nº 13.496/2017, e 8º, da Instrução Normativa RFB nº 1.711/17, com a redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.752/2017*. Adicionou, ao final das petições de e-fls. 5872/5876 e 5882/5886, quanto ao recurso fazendário, a informação de *perda de objeto, uma vez que os cálculos para adesão ao PERT e os respectivos pagamentos realizados pela Requerente, consideraram a aplicação da multa agravada no percentual de 150%*.

Não é possível confirmar nas planilhas de cálculo, despachos e demonstrativos de transferência de débitos às e-fls. 5968/5972 e 5984 se os créditos tributários correspondentes às glosas de amortização de ágio foram consolidados no parcelamento com o acréscimo da multa qualificada. Contudo, a renúncia da Contribuinte está manifestada de forma inconteste.

Assim, evidenciada a desistência acerca da matéria sobre a qual recai o recurso fazendário, o Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015 – RICARF permite, em seu Anexo II, que

Art. 78. Em qualquer fase processual o recorrente poderá desistir do recurso em tramitação.

§ 1º A desistência será manifestada em petição ou a termo nos autos do processo.

§ 2º O pedido de parcelamento, a confissão irretratável de dívida, a extinção sem ressalva do débito, por qualquer de suas modalidades, ou a propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda Nacional, de ação judicial com o mesmo objeto, importa a desistência do recurso.

§ 3º No caso de desistência, pedido de parcelamento, confissão irretratável de dívida e de extinção sem ressalva de débito, estará configurada renúncia ao direito sobre o qual se funda o recurso interposto pelo sujeito passivo, inclusive na hipótese de já ter ocorrido decisão favorável ao recorrente.

§ 4º Havendo desistência parcial do sujeito passivo e, ao mesmo tempo, decisão favorável a ele, total ou parcial, com recurso pendente de julgamento, os autos

deverão ser encaminhados à unidade de origem para que, depois de apartados, se for o caso, retornem ao CARF para seguimento dos trâmites processuais.

§ 5º Se a desistência do sujeito passivo for total, ainda que haja decisão favorável a ele com recurso pendente de julgamento, os autos deverão ser encaminhados à unidade de origem para procedimentos de cobrança, tornando-se insubsistentes todas as decisões que lhe forem favoráveis. (negrejou-se)

Sob a ótica dos §§ 4º e 5º, do artigo 78, acima reproduzidos, há que se reconhecer, relativamente à matéria tratada no recurso fazendário, a renúncia da Contribuinte ao debate em recursos julgados anteriormente pela Turma *a quo*, "*tornando-se insubsistentes todas as decisões que lhe forem favoráveis*".

Assim, sendo incontroversa a renúncia da Contribuinte, o recurso especial da PGFN deve ser CONHECIDO, independentemente das digressões antes postas acerca dos paradigmas indicados, e PROVIDO, para tornar insubsistente o acórdão recorrido relativamente à exoneração da qualificação da penalidade sobre as glosas de amortização de ágio, declarando-se a definitividade da discussão estabelecida nestes autos acerca deste ponto.

A definitividade da discussão também alcança parte das matérias que tiveram seguimento no exame de admissibilidade do recurso especial da Contribuinte, com exceção da matéria *8ª Tese Divergente: Ilegalidade da Cobrança de Juros Sobre a Multa*, quais sejam:

1ª Tese Divergente: "Preclusão" da possibilidade de o Fisco questionar a Legalidade dos Atos societários que deram origem ao Ágio (2005);

2ª Tese Divergente: Validade do Ágio Gerado entre Partes Dependentes;

3ª Tese Divergente: Opção Legal – Artigo 36 da Lei nº 10.637/02.

No exame do agravo apresentado contra este seguimento parcial, apreciado depois da desistência parcial, já foi negado seguimento em relação à *4ª Tese Divergente: Inexistência de Previsão Legal para Adição, à Base de Cálculo da CSLL, da Despesa com a Amortização de Ágio Considerada Indedutível pela Fiscalização*.

Neste ponto, portanto, considerando o seguimento parcial das matérias antes mencionadas, cabe NEGAR CONHECIMENTO ao recurso especial da Contribuinte com referência à *1ª Tese Divergente: "Preclusão" da possibilidade de o Fisco questionar a Legalidade dos Atos societários que deram origem ao Ágio (2005)*, à *2ª Tese Divergente: Validade do Ágio Gerado entre Partes Dependentes*, e à *3ª Tese Divergente: Opção Legal – Artigo 36 da Lei nº 10.637/02*, em face da desistência parcial, bem como em relação à *8ª Tese Divergente: Ilegalidade da Cobrança de Juros Sobre a Multa*, por força da aprovação da Súmula CARF nº 108⁵, mesma providência que seria aplicável à *1ª Tese Divergente: "Preclusão" da possibilidade de o Fisco questionar a Legalidade dos Atos societários que deram origem ao Ágio (2005)*, por força da Súmula CARF nº 116⁶, dado o acórdão recorrido estar em conformidade com os entendimentos posteriormente sumulados, consoante prevê o art. 67, §3º do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015.

Assim, a negativa de conhecimento, na compreensão desta Conselheira, deve alcançar, também, as matérias que, tendo obtido seguimento em exame de admissibilidade, foram objeto de renúncia parcial posterior.

⁵ Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

⁶ Para fins de contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo a glosa de amortização de ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, deve-se levar em conta o período de sua repercussão na apuração do tributo em cobrança.

Por fim, o exame de admissibilidade do recurso especial da Contribuinte negou seguimento, por ausência de prequestionamento, às matérias:

5ª Tese Divergente: Da Glosa do Saldo das Supostas Provisões (Despesas de Tributos com Exigibilidade Suspensa) – Suposta Preclusão.

6ª Tese Divergente: Da Glosa do Saldo das Supostas Provisões (Despesas de Tributos com Exigibilidade Suspensa) – Verdade Material.

7ª Tese Divergente: Nulidade dos Autos de Infração – Iliquidez e Incerteza do Crédito Tributário.

Em suma, compreendeu-se que em tais matérias a Contribuinte apenas manifestava seu inconformismo com a não apreciação de seus argumentos e provas, consignando-se no exame de admissibilidade que:

Como se vê, a Recorrente não aponta uma divergência de interpretação da legislação tributária. Demonstra, apenas, seu inconformismo com a decisão do colegiado que proferiu o acórdão em embargos, que entendeu que a Recorrente não havia logrado apontar qualquer omissão do acórdão recorrido, pretendendo, em verdade, que a turma apreciasse argumentos e provas não oferecidas no curso do contencioso. À vista disso, intenta, a Recorrente, que essas provas sejam conhecidas e apreciadas pelo colegiado superior, via Recurso Especial de Divergência.

Ocorre que o colegiado a quo sequer conheceu dos Embargos de Declaração nessa matéria por considerar que a Recorrente não apontou qualquer omissão, contradição ou obscuridade, demonstrando apenas sua irrisignação com a decisão proferida colegiado.

Sob esse aspecto é de se observar a Súmula nº 211, do STJ, que assim dispõe:

"Inadmissível recurso especial quanto à questão que, a despeito da oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pelo Tribunal a quo."

Como os Embargos não foram conhecidos nessa matéria, a tese divergente não se encontra prequestionada.

Em face do exposto, nesta matéria, o Recurso Especial não deve ser conhecido, em razão do que dispõe o § 5º, do art. 67, do Anexo II, do RICARF.

[...]

Mais uma vez a Recorrente demonstra sua irrisignação com a decisão do colegiado a quo, a respeito das provas apresentadas pela defesa em sede de embargos de declaração e não demonstra qualquer divergência de interpretação de legislação tributária, salientando-se, uma vez mais, que o colegiado a quo sequer conheceu dos Embargos nessa questão.

Pelas razões já expostas, da mesma forma não se considera prequestionada a matéria, razão pela qual o Recurso Especial deve ser não conhecido.

[...]

Tratando-se novamente irrisignação da Recorrente em relação à decisão do colegiado a quo, a respeito das provas apresentadas em sede de embargos de declaração e, não havendo demonstração de qualquer divergência de interpretação de legislação tributária, e diante da falta de prequestionamento, como já consignado, nesta mesma matéria o Recurso Especial deve ser não conhecido.

A Contribuinte apresentou agravo contra esta decisão e também impetrou o Mandado de Segurança nº 1013917-93.2017.4.01.3400. O despacho que rejeita o agravo assim descreve as circunstâncias até ali verificadas:

Nos termos do §2º do art. 71 do Anexo II do RICARF, alterado pela Portaria MF nº 129, publicada em 07 de julho de 2017, não cabe agravo se a negativa de seguimento decorrer de *falta de pré-questionamento da matéria, no caso de recurso interposto pelo sujeito passivo* (inciso V).

Por sua vez, consoante expresso no despacho recorrido, foi negado seguimento ao recurso especial relativamente a "**5ª Tese Divergente: Da Glosa do Saldo das Supostas Provisões (Despesas de Tributos com Exigibilidade Suspensa) – Suposta Preclusão**"; "**6ª Tese Divergente: Da Glosa do Saldo das Supostas Provisões (Despesas de Tributos com Exigibilidade Suspensa) – Verdade Material**"; e "**7ª Tese Divergente: Nulidade dos Autos de Infração – Iliquidez e Incerteza do Crédito Tributário**" precisamente por lhes faltar o indispensável requisito regimental do prequestionamento. Assim, evidenciada a hipótese prevista no art. 71, §2º, inciso V, do Anexo II do RICARF, o agravo deve ser REJEITADO *liminarmente e de forma definitiva*, conforme determina o §3º do citado art. 71.

A questão foi submetida pelo sujeito passivo ao crivo do Poder Judiciário, nos autos do Mandado de Segurança nº 1013917-93.2017.4.01.3400, junto à 7ª Vara Federal Cível da SJDF. Cópias de algumas das peças processuais se encontram acostadas ao presente processo administrativo às e-fls. 5910/5954 e 5958/5967. Por relevante, são a seguir transcritos excertos da sentença de e-fls. 5963 e segs.:

Trata-se de mandado de segurança impetrado por Empresa Folha da Manhã S/A, contra ato praticado pelo Presidente da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamentos do CARF e pelo Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, com pedido de liminar objetivando que se determine às autoridades impetradas que "(i) *devolvam os autos do Processo Administrativo nº 16561.720070/2011-23 à segunda instância administrativa para novo e conclusivo julgamento dos Embargos de Declaração opostos, com a consequente apreciação do laudo técnico de natureza contábil e dos argumentos deduzidos nos referidos Embargos em relação à prova em questão; ou (ii) ao menos, deem seguimento ao Recurso Especial interposto pela Impetrante relativamente aos itens II.5, II.6 e II.7 da insurgência, os quais dizem respeito à "Glosa do Saldo das Supostas Provisões (Despesas de Tributos com Exigibilidade Suspensa)" e consequente apreciação do laudo técnico de natureza contábil pela Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF e dos argumentos relativos à matéria em questão. Em qualquer das hipóteses acima, requer seja determinado às Autoridades Coatoras que se abstenham da exigência do crédito tributário objeto do Processo Administrativo nº 16561.720070/2011-23, tendo em vista que a retomada do processo administrativo implica a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do artigo 151, III, do Código Tributário Nacional. Outrossim, requer-se seja determinado à parte adversa que se abstenha da prática de quaisquer atos tendentes à exigência ainda que indireta do débito, tais como (i) a negativa de certidão de regularidade fiscal em razão do débito ora controvertido; (ii) o apontamento dos referidos débitos no CADIN; e (iii) a inscrição do débito em dívida ativa e o ajuizamento de execução fiscal"* (Sic., fl. 26 da rolagem única — r.u). No mérito, reitera os pedidos liminares.

Relata a impetrante que pretende que o Poder Judiciário garanta seu direito a apreciação de prova de natureza técnica (parecer contábil) cujo conhecimento foi indevidamente indeferido pelo Órgão Colegiado da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamentos do CARF nos autos do processo administrativo 16561.720070/2011-23, sob a justificativa de suposta preclusão. Impugnada a questão via recurso especial, o trânsito da insurgência foi negado sob a justificativa de ausência de prequestionamento.

Afirma que tais ônus processuais não têm lugar no processo administrativo fiscal por absoluta falta de amparo legal, além de impertinentes no caso concreto, pois não houve preclusão e a matéria foi prequestionada.

Alega que a preclusão não está prevista na legislação relativa ao processo administrativo fiscal federal e, por isso, não pode ser imposta em desfavor do particular, bem como que a exigência de prequestionamento é imposta apenas aos recursos especiais interpostos pelos contribuintes, não havendo semelhante exigência para os recursos interpostos pelo Fisco.

O pedido liminar foi indeferido (fls 1665/1667 r.u.), ao que a requerente interpôs agravo de instrumento (fls. 184/1876, r.u.), no qual foi deferida parcialmente a antecipação dos efeitos da tutela recursal para determinar o prosseguimento do recurso especial, permitindo a produção de prova técnica e apreciando-se os argumentos relativo à matéria (fls. 1884/1887, r.u.).

A autoridade apontada como coatora apresentou informações (fls. 1684/1838, r.u.).

O Ministério Público Federal absteve-se de apresentar parecer.

É o breve relato. Decido.

[...]

Do mérito

Tenho que o mérito da ação foi virtualmente esgotado, ainda que de forma sucinta, por ocasião da análise do pleito liminar, não havendo surgido, a partir daí, fato novo que tenha alterado os fundamentos da decisão de fls. 1665/1667 da r.u., que indeferiu a liminar, razão pela qual a confirmo, transcrevendo os seguintes trechos, que ficam fazendo parte integrante desta sentença:

"Primeiramente, destaco que questões contábeis são essencialmente técnicas.

Logo, considerando os limites do mandado de segurança, que não admite dilação probatória, os argumentos trazidos com a petição inicial não demonstram, de plano, que o julgamento proferido em segunda instância pelo CARF no recurso voluntário interposto pelo impetrante baseou-se em fundamento novo. Se o foi, deu-se com base em questões contábeis e, portanto, técnicas.

Na sequência, observo que a "prova nova" que a parte assim a qualifica e alega não ter sido admitida, sob o argumento de preclusão, quando do julgamento dos embargos de declaração interpostos em face de acórdão de segunda instância do CARF é um "parecer técnico contábil", juntado com os referidos embargos. Todavia, parecer técnico não é documento novo, mas tão-somente a opinião de expert sobre documentos.

Sendo assim, ainda que se cogite em preclusão, a situação acima descrita não encontra amparo no princípio da verdade material.

Melhor sorte não encontra o argumento de que seria incabível a aplicação do prequestionamento, o qual está expressamente previsto no § 50 do art. 67 do RICARF, uma vez que tal instituto também visa dar maior segurança e efetividade ao processo, não havendo que se falar, ainda, em afronta ao princípio da isonomia, uma vez que é assente que a Fazenda Pública possui prerrogativas processuais em todo o ordenamento jurídico".

Vale destacar que nas informações trazidas pelas autoridades impetradas restou esclarecido que:

"Com a devida vênia, entendo que os novos documentos apresentados pela recorrente (Parecer Técnico de Natureza Contábil e seus Anexos - fls. 4852/4954), junto com os embargos, com vistas a comprovar situações não reconhecidas no acórdão embargado, não podem ser conhecidos nesta etapa processual.

Com efeito, o acórdão embargado não padece de qualquer omissão, uma vez que o voto proferido tomou por base os elementos trazidos aos autos até aquela fase recursal.

A embargante demonstra plena consciência de que tais elementos e argumentos estão sendo trazidos aos autos extemporaneamente, quando apela para seu acolhimento à luz do princípio da economia processual, pois seriam meros complementos ao quanto já teria sido decidido pelo acórdão embargado.

*Ora, embora o processo possua característica dialética, **não se pode admitir nova análise dos fatos, em sede de embargos, a partir de novas informações e elementos apresentados pela recorrente.** Tal prática tornaria os processos infundáveis e não encontra abrigo nas normas que regem o processo administrativo fiscal. De se observar, ainda, que o parecer e seus anexos não poderiam ser aceitos sem uma **verificação da autenticidade e fidedignidade dos dados e elementos apresentados**, o que demandaria a realização de diligências, algo impensável nesta etapa processual." (fl. 1697, r.u., destaquei)*

Dessa forma, volto a insistir, incidiu na espécie o instituto da preclusão, previsto no § 4º do artigo 16 do Decreto 70.235/72, a saber:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, **precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual**, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos." (destaquei)

Assim, não há que se falar em direito líquido e certo da impetrante de ter seus documentos novos apreciados em qualquer fase do PAF. As autoridades impetradas agiram dentro do que determina a lei, não praticaram abuso de poder.

Ante o exposto, no mérito, **denego a segurança** e extingo o processo, na forma do art. 487, inciso I, do NCPC.

A Agravante insiste (e-fls. 5830 e 5832/5833) em que a matéria teria, sim, sido prequestionada, mas verifica-se de suas razões que se reportam sempre ao *Parecer Técnico* trazido em sede de embargos e não conhecido pelo Colegiado. Tal como constatou o despacho agravado, trata-se de "inconformismo com a decisão do colegiado que proferiu o acórdão em embargos, que entendeu que a Recorrente não havia logrado apontar qualquer omissão do acórdão recorrido, pretendendo, em verdade, que a turma apreciasse argumentos e provas não oferecidas no curso do contencioso".

E, desde que o Poder Judiciário negou a existência de abuso de Poder ou outro vício nas decisões administrativas por ele examinadas, permanece incólume a conclusão do despacho agravado, no sentido de que "como os Embargos não foram conhecidos nessa matéria, a tese divergente não se encontra prequestionada".

No que se refere à "7ª Tese Divergente: Nulidade dos Autos de Infração – Iliquidez e Incerteza do Crédito Tributário", a Agravante aponta (e-fls. 5836/5837) que a arguição de nulidade do lançamento, por falta de liquidez e certeza, teria surgido nos embargos declaratórios à fl. 13 (correspondente à e-fl. 4747 do processo administrativo). De seu exame, constata-se que tal menção se deu no escopo de alegadas omissões do acórdão recorrido quanto à aplicação do mesmo critério empregado para o cancelamento de parte das exigências, tudo com fulcro no *Parecer Técnico* trazido em sede de embargos. E, não tendo sido conhecido tal Parecer pelo Colegiado, não houve qualquer deliberação acerca de suposta iliquidez ou incerteza do crédito tributário

remanescente. Por conseguinte, também aqui incólume a conclusão do despacho agravado acerca de falta de prequestionamento da matéria.

Registre-se, ainda, que a agravante também pleiteia seja reconhecida a possibilidade de apreciação, pelo Colegiado, de todas as matérias objeto do Recurso Especial interposto, nos termos da Súmula nº 528 do Supremo Tribunal Federal e do artigo 1.034 do Novo Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/15), cuja aplicação subsidiária defende. Por sua ótica, a CSRF teria a prerrogativa de analisar todas as matérias recorridas, inclusive aquelas para as quais não foi admitido o recurso.

Neste ponto cabe apenas esclarecer que, distintamente do Supremo Tribunal Federal - STF, a CSRF tem por função a solução de dissídios jurisprudenciais, de modo que, se não restar demonstrada a existência de divergência relativamente a matérias suscitadas pela recorrente, sobre elas as Turmas da CSRF não se manifestarão. Impróprio, assim, defender que o litígio acerca da matéria subsistirá apesar de confirmada a negativa de seguimento ao recurso especial nesta parte.

De toda a sorte, anote-se que a Súmula STF nº 528 está assim enunciada: "*Se a decisão contiver partes autônomas, a admissão parcial, pelo presidente do tribunal a quo, de recurso extraordinário que, sobre qualquer delas se manifestar, não limitará a apreciação de todas pelo Supremo Tribunal Federal, independentemente de interposição de agravo de instrumento*". Por sua vez, o paradigma que sustenta sua edição (AI nº 31.489 ED-EDv, DJ de 11/10/1968) apresentou a seguinte ementa:

Recurso extraordinário. Sua interposição sobre várias questões federais. Sua interposição sobre uma só questão federal por vários fundamentos. O Presidente do Tribunal local pode apreciar o recurso, nos vários pedidos ou questões ou fundamentos, não podendo, porém, cindir o recurso. Admitido por uma questão que seja, deve o recurso subir e o Supremo Tribunal, sem necessidade de agravo, manifestar-se-á sobre todos os pedidos do recorrente, nas várias questões e sob quaisquer dos fundamentos, letras a, b, c ou d do permissivo constitucional, ainda que o Presidente do Tribunal local o tenha indeferido, em parte, ou o tenha restringido a uma das alíneas. Embargos recebidos

Extraí-se do assim exposto que, inexistindo vinculação do STF ao juízo de admissibilidade realizado pelo Tribunal de origem, seria inexigível a apresentação de agravo caso o recurso fosse admitido com base, apenas, em um dos fundamentos aventados pelo recorrente, ou mesmo em relação a parte das questões, porque ainda assim o processo deveria subir ao STF para avaliação. Evidente, portanto, a dessemelhança de ritos, na medida em que o RICARF prevê o agravo, e antes o reexame, como meios de revisão da negativa de seguimento ao recurso especial.

Para além disso, a Súmula em referência tem se prestado à dispensa de retorno dos autos para apreciação de matéria omitida no exame de admissibilidade do recurso extraordinário, na forma da jurisprudência posterior ao referido enunciado:

Dessa forma, esta Corte, ao examinar o agravo previsto no art. 544 do CPC, afere, desde logo, todos os pressupostos para o conhecimento do recurso extraordinário, ainda que não examinados pelo Juízo a quo. Não há que se falar, portanto, em retorno dos autos à instância de origem para que ela se pronuncie sobre argumento desenvolvido pelo recorrente em favor da admissibilidade do apelo extremo não analisado na decisão agravada. A este Tribunal caberá o exame dessa alegação, haja vista não estar vinculado ao juízo de admissibilidade realizado pela instância de origem. Aplicam-se no caso, mutatis mutandis, as razões que deram ensejo à edição da Súmula 528 desta Corte, (...). (ARE 721123 AgR, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, Segunda Turma, julgamento em 18.6.2013, DJe de 1.7.2013)

Ou seja, o STF pode apreciar matérias que não tenham sido objeto de exame de admissibilidade, sem necessidade de prévio retorno dos autos ao Tribunal *a quo*, mas isto não significa dizer que serão apreciadas aquelas para as quais foi negado seguimento. E, ainda que assim fosse, importa recordar que o recurso extraordinário não

tem, em regra, efeito suspensivo, diversamente do previsto no art. 151 do CTN relativamente aos recursos administrativos previstos no Decreto nº 70.235/72.

Quanto ao art. 1034 do Novo Código de Processo Civil, seu parágrafo único apenas permite o conhecimento dos demais fundamentos acerca do "capítulo impugnado", ou seja, de outros fundamentos relativos à matéria para a qual foi demonstrada a divergência, sem limitar a manifestação do Colegiado ao fundamento no qual reside a divergência. Como a contribuinte não logrou caracterizar divergência acerca de nenhum dos fundamentos relativos às matérias em que foi derrotada, o referido dispositivo é inaplicável. *(destaques do original)*

A Contribuinte, assim, impetrara mandado segurança buscando, alternativamente, a apreciação dos embargos de declaração pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento ou, ao menos, o seguimento do recurso especial nas matérias que não tiveram seguimento por ausência de prequestionamento. Contudo, a liminar fora indeferida e, embora obtendo tutela antecipada em sede de agravo para seguimento do recurso especial, a segurança veio a ser denegada. Neste contexto, o agravo foi rejeitado liminarmente, confirmando a ausência de prequestionamento que determinou a negativa de seguimento daquelas matérias.

Diante da rejeição do agravo e da desistência parcial da Contribuinte, a PGFN apresentou contrarrazões, apenas, em face da matéria concernente à aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício.

Contudo, a Contribuinte dirigiu ao TRF/1ª Região *pedido de tutela de urgência de caráter antecedente ao recurso de apelação*, deferido sob os mesmos fundamentos da cautela liminar antes concedida parcialmente em sede de agravo de instrumento interposto contra o indeferimento da liminar no Mandado de Segurança referido. Veja-se o que antes deferido:

A agravante deduz sua pretensão recursal em torno da tese central de que se adotou fundamento novo no julgamento do recurso voluntário sem que se lhe haja sido dada a oportunidade de manifestação prévia, o que configurou violação aos princípios do devido processo decisão surpresa.

A bem da verdade, a tese deveria ter sido deduzida pela União, uma vez que o CARF adotou fundamento novo em seu prejuízo, e em benefício do contribuinte, para anular parcialmente o crédito tributário.

O contribuinte poderia ter deduzido esse fundamento em sua defesa e em seu recurso, mas não o fez, por isso teria havido preclusão da oportunidade de lançar mão de novos argumentos para impugnar o auto de infração.

A esse despeito, como o CARF optou por prestigiar a verdade real ao acolher fundamento novo, de natureza técnica, deveria ter permitido que as partes, tanto a agravante, quanto a agravada, sobre ele falassem e eventualmente produzissem prova.

A leitura das peças do recurso demonstra que efetivamente houve acolhimento de argumento novo na decisão do CARF que julgou o recurso voluntário e que as partes não tiveram oportunidade de se manifestar e de produzir provas antes da adoção desse argumento novo.

Explico.

A leitura da impugnação aos lançamentos demonstra que a agravante deduziu desde o início a tese de que a provisão denominada 'tributária-suspensão (IR)' deveria ter sido considerada dedutível em razão da mudança do critério de contabilização:

“Analisando-se o trecho acima transcrito, verifica-se que a Fiscalização considerou indedutível a provisão denominada 'tributária-suspensão (IR)' pelo simples fato de não ter ocorrido o encerramento das ações judiciais que compunham esse saldo de provisão, sem, no entanto, buscar investigar a natureza dos valores excluídos pela Impugnante, o que demandaria tempo do qual a Fiscalização não dispunha, em razão do porvir da decadência em 31/12/2011.

De fato, caso tivesse analisado a documentação acostada aos autos pela Impugnante, o Sr. Agente Fiscal teria constatado que a ‘baixa’ da provisão ‘tributária-suspensão (IR)’ ocorreu não em razão do encerramento das ações judiciais que a compuseram, mas sim em razão da mudança de critério de contabilização (sobre o que se falará a seguir) da referida provisão.”

A decisão que rejeitou a impugnação averbou expressamente que é vedada a dedução, na base de cálculo do IRPJ, de tributos cuja exigibilidade esteja suspensa, haja vista sua natureza de provisão.

No recurso voluntário, a agravante repisou os argumentos deduzidos na impugnação, enfatizou a inobservância do princípio da verdade material e indicou a situação de cada um dos processos na data da lavratura dos autos de infração, com vistas a demonstrar que as despesas eram dedutíveis.

O voto condutor da decisão que apreciou o recurso assim se pronunciou:

“No entanto, no caso concreto, a despeito de a ora Recorrente ter lançado mão de despesas indedutíveis para fins da apuração do seu resultado no ano-calendário 2006, verifico que muitas dessas ações já tiveram trânsito em julgado, ocasião em que

- i) em caso de êxito na demanda, deveria ocorrer a reversão dos valores da provisão;
- ii) em caso de julgamento desfavorável ao contribuinte, estaria então definitivamente reconhecida a obrigação legal da empresa de recolher o tributo discutido.

Nesse sentido, parece-me razoável entender que, naqueles processos em que o litígio acerca dos tributos provisionados já transitaram em julgado em desfavor do sujeito passivo, o procedimento adotado pelo sujeito passivo deve ser entendido como mero reconhecimento antecipado de despesa, se e somente comprovar a quitação do tributo – tendo em vista que, na esteira do precedente acima colacionado, o fato de o tributo em testilha ter tido, em um dado momento, a sua exigibilidade suspensa faz com que o reconhecimento da correlata despesa seja realizada pelo regime de caixa.

Para a configuração da postergação acima citada, é ainda essencial a comprovação de que o sujeito passivo (i) apurou resultados positivos nos anos-calendários subsequentes; e (ii) não lançou mão das referidas ‘despesas’ em duplicidade.

Diversamente, nos casos em que o sujeito passivo sagrou-se vencedor nos litígios em que estava envolvido, tem-se que a glosa das despesas aqui controvertidas apenas não poderia subsistir nas hipóteses em que a reversão da referida provisão engendrou lançamentos a crédito em conta de resultado que foram oferecidos à tributação, do que decorre a neutralidade fiscal das vestibulares apropriações de despesas havidas no ano-calendário de 2006.

Tratando da primeira das situações delineadas acima – feitos em que o sujeito passivo não se sagrou vencedor – entendo, em primeiro lugar, que não há dúvidas quanto à apuração de resultados positivos nos anos subsequentes, o que se depreende a partir da rasa leitura das DIPJs pertinentes.

Em segundo lugar, penso que não é autorizada conclusão no sentido de que o sujeito passivo teria que comprovar a não utilização do lançamento contábil que minorou os resultados tributáveis em duplicidade, tendo em vista que tanto consubstanciaria descabida distribuição do ônus probatório, eis que se trata de exigir prova negativa, diabólica. Nessa senda, uma vez que jamais houve qualquer acusação fiscal no sentido de que o contribuinte tomou despesa por ocasião da constituição das provisões e também no átimo em que os tributos questionados passaram a materializar efetivas obrigações, parece-me

inquestionável que não poderia levar em conta tal premissa, razão pela qual entendo que não há se falar na discutida duplicidade de aproveitamento.

Assim sendo, passemos à análise específica das ações judiciais, com vistas a verificar se são procedentes as razões que motivaram o entendimento das autoridades fiscais quanto à ilegitimidade do respectivo impacto no lucro real do sujeito passivo, sendo de rigor trazer a lume que foram mantidas as glosas nos casos em que as ações judiciais ainda estão em curso. Frise-se.”

Veja-se que se reafirmou a tese de que as provisões relativas a processos judiciais relativos a créditos tributários com exigibilidade suspensa em teoria não eram dedutíveis e deduziu-se nova linha de argumentação no sentido de que, a esse despeito, seria razoável admitir a dedução nas hipóteses de débitos objeto de processos judiciais transitados em julgado após 2006 e que tenham recebido o tratamento fiscal correto.

A agravante opôs embargos de declaração contra a decisão, em que alegou a existência de omissão em relação ao:

“...reconhecimento de antecipação das despesas para os casos de pagamento (ocorrendo decisão judicial definitiva desfavorável), quanto às glosas relacionadas nos itens (i), de forma parcial, (v), (viii), (x), (xi), (xii), (xiv), (xviii), (xxv), (xxvii) e (xxviii).

De fato, conforme anexo parecer técnico de natureza contábil elaborado a pedido da Embargante (Doc. 03), as glosas relacionadas aos itens acima mencionados também deveriam ter sido canceladas por este E. CARF, na linha do quanto decidido no acórdão embargado, como se passará a detalhar item a item:

Os embargos foram rejeitados sob o argumento de que o parecer técnico não poderia ser conhecido porque o voto “tomou por base os elementos trazidos aos autos até aquela fase recursal.”

Acrescentaram-se os seguintes fundamentos:

“A embargante demonstra plena consciência de que tais elementos e argumentos estão sendo trazidos aos autos extemporaneamente, quando apela para seu acolhimento à luz do princípio da economia processual, pois seriam meros complementos ao quanto já teria sido decidido pelo acórdão embargado. Ora, embora o processo possua característica dialética, não se pode admitir nova análise dos fatos, em sede de embargos, a partir de novas informações e elementos apresentados pela recorrente. Tal prática tornaria os processos infundáveis e não encontra abrigo das normas que regem o processo administrativo fiscal. De se observar, ainda, que o parecer e seus anexos não poderiam ser aceitos sem uma verificação da autenticidade e fidedignidade dos dados e elementos apresentados, o que demandaria a realização de diligências, algo impensável nessa etapa processual.”

A nova linha de argumentação adotada pelo CARF no julgamento no recurso voluntário, quiçá com lastro no princípio da verdade real, beneficiou parcialmente a agravante.

Não obstante, como tal linha pressupunha o conhecimento de questões fáticas e técnicas e não se permitiu à empresa o esclarecimento prévio de tais pontos, o julgamento do recurso e dos embargos findou por importar mácula ao devido processo legal.

Vale anotar: em regra tais diligências não teriam mesmo cabimento no atual estágio do processo administrativo. Não obstante, como o próprio CARF acolheu argumentos novos no julgamento do recurso voluntário e tais argumentos demandam a prova de pontos técnicos, há necessidade de elucidação desses pontos.

À agravante deveria ter sido dada a oportunidade de demonstrar que os processos judiciais em relação aos quais houve glosa das deduções de despesas adequar-se-iam aos parâmetros erigidos pelo CARF para admitir a dedução.

Uma vez que tal não foi feito, o feito deveria retroceder para que se procedesse a novo exame dos embargos de declaração, permitindo-se a dilação probatória rogada. Entretanto, tal importaria retrocesso na marcha processual, uma vez que o processo pende de exame do recurso especial no CARF.

Nessa toada, mais atende ao interesse das partes na rápida solução do litígio que se processe o recurso especial interposto pela agravante quanto a esses tópicos (glosa do saldo das supostas provisões – despesas de tributos com exigibilidade suspensa – preclusão e verdade material), mesmo porque houve prequestionamento do tema nos embargos de declaração opostos contra a decisão que julgou o recurso voluntário.

O risco de perecimento do direito reside na iminência do encerramento do processo administrativo.

Com essas considerações, defiro parcialmente o pedido de antecipação dos efeitos da tutela recursal para determinar que a agravada dê seguimento ao recurso especial interposto pela agravante quanto aos tópicos glosa do saldo das supostas provisões – despesas de tributos com exigibilidade suspensa – preclusão e verdade material, itens II.5, II.6 e II.7, permitindo a produção de prova técnica pertinente e apreciando os argumentos relativos à matéria. (ID 2292880)

Ao final da reiteração desta decisão, o MM. Desembargador Federal Hércules Fajoses apenas arremata que:

Desta feita, em cognição sumária e com fundamento nos artigos 294 e 300 do novel Código de Processo Civil, para dar efeito suspensivo DEFIRO A TUTELA DE URGÊNCIA DE CARÁTER INCIDENTE, à apelação, efetivando-se os estritos termos da decisão proferida anteriormente nos autos do Agravo de Instrumento nº 1009957-47.2017.4.01.0000/DF.

Ao MM. Juízo "a quo" para cumprimento imediato.

Publique-se e intimem-se.

Apensem-se aos autos originários.

Após, à conclusão

Compreende-se, do exposto na decisão transcrita, que o vício presente nestes autos seria a rejeição dos embargos de declaração, que negou conhecimento ao parecer técnico então apresentado, e isto porque, embora referida prova tenha sido produzida depois do julgamento do recurso voluntário, prestava-se a demonstrar que a *nova linha de argumentação* adotada nesse julgamento, quanto à admissibilidade da *dedução nas hipóteses de débitos objeto de processos judiciais transitados em julgado após 2006 e que tenham recebido o tratamento fiscal correto*, autorizaria a dedutibilidade de outras parcelas glosadas. Em suma, no entendimento judicial, *como o próprio CARF acolheu argumentos novos no julgamento do recurso voluntário e tais argumentos demandam a prova de pontos técnicos, há necessidade de elucidação desses pontos*. Em tais circunstâncias, firmou-se que deveria ter sido oportunizado à Contribuinte *demonstrar que os processos judiciais em relação aos quais houve glosa das deduções de despesas adequar-se-iam aos parâmetros erigidos pelo CARF para admitir a dedução*.

Embora reconhecendo que deveria ser procedido *novo exame dos embargos de declaração, permitindo-se a dilação probatória rogada*, a decisão judicial traz ressalva de que, para não haver *retrocesso na marcha processual*, deveria ser dado *seguimento ao recurso especial interposto pela agravante quanto aos tópicos glosa do saldo das supostas provisões – despesas de tributos com exigibilidade suspensa – preclusão e verdade material, itens II.5, II.6 e II.7, permitindo a produção de prova técnica pertinente e apreciando os argumentos relativos à*

matéria. Observou-se, antes, que houve prequestionamento do tema nos embargos de declaração opostos contra a decisão que julgou o recurso voluntário.

O I. Relator compreendeu que haveria ordem judicial determinando o conhecimento do recurso especial em relação às três matérias referidas e, em decisão de mérito, votou por dar parcial provimento ao recurso, com retorno dos autos ao Colegiado *a quo* para nova decisão dos embargos de declaração.

A solução mostra-se adequada, mas a concordância desta Conselheira se dá com alguns esclarecimentos.

Não há dúvida que o Poder Judiciário discordou da rejeição dos embargos de declaração, por entender que não houve preclusão para apresentação da prova juntada naquele momento, vez que se prestava a dilação probatória cujo direito passou a ser titulado pela Contribuinte a partir do momento que a 1ª Turma da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento julgou seu recurso voluntário sob nova linha argumentativa, distinta da antes adotada e, com base na qual, a defesa da interessada fora produzida.

Contudo, a decisão judicial vislumbrou *retrocesso na marcha processual* restituir os autos à 2ª Turma da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento para a apreciação da prova apresentada em embargos de declaração, e concluiu ser mais eficaz manter o processo em fase de recurso especial, inclusive destacando que era possível o *seguimento ao recurso especial interposto pela agravante quanto aos tópicos glosa do saldo das supostas provisões – despesas de tributos com exigibilidade suspensa – preclusão e verdade material, itens II.5, II.6 e II.7*, vez que *houve prequestionamento do tema nos embargos de declaração opostos contra a decisão que julgou o recurso voluntário.*

Se apenas assim houvesse sido consignado, compreender-se-ia que a decisão judicial determinou a análise do conhecimento do recurso especial, superando-se a ausência de prequestionamento apontada no exame de admissibilidade, o que demandaria a confirmação da capacidade dos paradigmas indicados evidenciarem divergência jurisprudencial na possibilidade de apreciação das provas trazidas em embargos de declaração. Neste sentido, aliás, note-se que a PGFN, em contrarrazões adicionais, trazidas depois da decisão judicial, defende o não conhecimento do recurso especial, na medida em que os *paradigmas os acórdãos nº 9202-01.634, 2201-003.309, 9101-002.114 e 03-04371* seria *inservíveis par demonstrar a alegada divergência jurisprudencial acerca da obrigatoriedade de aceitação de qualquer prova apresentada após a interposição do recurso voluntário.*

Ocorre que a decisão judicial traz, entre aquelas duas frases antes transcritas, o comando: *“permitindo a produção de prova técnica pertinente e apreciando os argumentos relativos à matéria.”*

Este conjunto de termos decisórios faz cogitar que o comando judicial seria no sentido de que esta instância especial apreciasse a prova e os argumentos *relativos à matéria*, e não apenas as divergências jurisprudenciais trazidas em recurso especial. Sob ordem judicial isto poderia, por certo, ser realizado, na medida em que os Conselheiros deste colegiado detêm conhecimento técnico para tanto. A questão que se coloca, porém, é, como bem referido pelo I. Relator, a supressão de instância que resultará de tal proceder.

De fato, se os embargos de declaração fossem examinados pela 2ª Turma da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, sob a diretriz vislumbrada pela decisão judicial, desta decisão caberia a interposição de recurso especial por quaisquer das partes prejudicadas que vislumbresse divergência jurisprudencial em algum ponto da decisão. Já a apreciação nesta

última instância administrativa sujeitar-se-ia, apenas, a eventuais embargos de declaração por omissão, contradição ou obscuridade no julgado, sem a possibilidade de reforma das premissas jurídicas de decisão por arguição de divergência jurisprudencial.

Assim contextualizado o litúgio, necessário se faz decidir se o cumprimento da decisão judicial se dá mediante: i) apreciação, por esta instância especial, dos documentos trazidos em embargos de declaração ao julgamento do recurso voluntário; ou ii) apreciação do recurso especial nas três matérias que antes não tiveram seguimento por ausência de prequestionamento e, nesta segunda vertente, se: ii.i) devem ser verificados os requisitos de seguimento do recurso especial, superada apenas a exigência de prequestionamento; ou ii.ii) deve ser examinado o mérito das três matérias, independentemente da confirmação da divergência jurisprudencial a partir dos paradigmas indicados.

Assim estruturada a dúvida, a primeira alternativa, embora sem *retrocesso da marcha processual*, efetiva o prejuízo à defesa dos interessados, em razão da supressão de instância, como antes exposto.

Já a primeira vertente da segunda alternativa (ii.i) deve ser afastada de plano por poder resultar, por via transversa, em descumprimento da ordem judicial; De fato, caso constatado que os paradigmas indicados não se prestam a caracterizar os dissídios jurisprudenciais suscitados, o recurso especial não seria conhecido e, em consequência, não seriam apreciados os documentos apresentados em embargos de declaração ao julgamento do recurso voluntário, e isto em um contexto no qual o Poder Judiciário afirmou a existência de vício no julgamento dos embargos de declaração e somente não determinou o encaminhamento à 2ª Turma da 3ª Câmara da 1ª Seção Julgamento por vislumbrar *retrocesso da marcha processual* em tais circunstâncias.

Na segunda vertente da segunda alternativa (ii.ii), o que se constata é que há concomitância clara entre dois dos pedidos administrativos veiculado no recurso especial e a matéria submetida ao Poder Judiciário, pois:

- Na 5ª Tese Divergente: *Da Glosa do Saldo das Supostas Provisões (Despesas de Tributos com Exigibilidade Suspensa) – Suposta Preclusão*, a divergência jurisprudencial está suscitada em face de paradigmas que afastariam a preclusão na apresentação de documentos, e a Contribuinte conclui em seu recurso especial *que o entendimento da Turma Julgadora, ao negar a apreciação do Parecer-Técnico Contábil (destaque-se: suficiente ao correto deslinde da controvérsia) diverge frontalmente da pacífica jurisprudência da E. CSRF e do STJ que tem afastado a preclusão na apreciação de provas apresentadas aos autos*; e
- Na 6ª Tese Divergente: *Da Glosa do Saldo das Supostas Provisões (Despesas de Tributos com Exigibilidade Suspensa) – Verdade Material*, a divergência jurisprudencial está suscitada em face de paradigmas que fizeram prevalecer a verdade material para acolhimento de provas, a infirmar a tese do voto vencedor do acórdão recorrido, o qual também estaria na contramão da modernização do sistema processual brasileiro, a ser aplicado de forma subsidiária e supletiva aos processos administrativos em geral.

Ou seja, nestas matérias a Contribuinte espera, em sede de recurso especial, que seja afastada a preclusão e determinada a apreciação das provas trazidas em embargos de

declaração. Por sua vez, a decisão judicial favorável à apreciação das provas traz como pressuposto o reconhecimento destas teses defendidas pela Contribuinte quando assim estabelece:

A nova linha de argumentação adotada pelo CARF no julgamento no recurso voluntário, quicá com lastro no princípio da verdade real, beneficiou parcialmente a agravante.

Não obstante, como tal linha pressupunha o conhecimento de questões fáticas e técnicas e não se permitiu à empresa o esclarecimento prévio de tais pontos, o julgamento do recurso e dos embargos findou por importar mácula ao devido processo legal.

Vale anotar: em regra tais diligências não teriam mesmo cabimento no atual estágio do processo administrativo. Não obstante, como o próprio CARF acolheu argumentos novos no julgamento do recurso voluntário e tais argumentos demandam a prova de pontos técnicos, há necessidade de elucidação desses pontos.

À agravante deveria ter sido dada a oportunidade de demonstrar que os processos judiciais em relação aos quais houve glosa das deduções de despesas adequar-se-iam aos parâmetros erigidos pelo CARF para admitir a dedução.

Uma vez que tal não foi feito, o feito deveria retroceder para que se procedesse a novo exame dos embargos de declaração, permitindo-se a dilação probatória rogada.

Entretanto, tal importaria retrocesso na marcha processual, uma vez que o processo pende de exame do recurso especial no CARF.

A concomitância das duas primeira matérias com a demanda judicial, além de indicada na decisão judicial antes transcrita, também se evidencia na petição do agravo da qual ela resulta e que a Contribuinte assim principia:

Trata-se de Mandado de Segurança impetrado com o objetivo de garantir à Agravante seu direito a apreciação de prova de natureza técnica (parecer contábil) cujo conhecimento foi indevidamente indeferido pelo Órgão Colegiado da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamentos do CARF nos autos do processo administrativo nº 16561.720070/2011-23, sob a justificativa de suposta preclusão. Impugnada a questão via recurso especial, o trânsito da insurgência foi negado sob a justificativa de ausência de prequestionamento.

A violação ao direito líquido e certo da Agravante ocorre na medida em que, como demonstrado na petição inicial, tais ônus processuais não têm lugar no processo administrativo fiscal por absoluta falta de amparo legal, além de serem impertinentes no caso concreto, pois não houve preclusão e a matéria foi prequestionada.

Depois de demonstrar o prequestionamento assim afirmado e deduzir os argumentos que importaria a *reforma da decisão agravada*, em especial pela inexistência de preclusão, dada a *existência de argumento novo no acórdão do recurso voluntário*, bem como porque *não existe previsão de preclusão no processo administrativo fiscal federal*, a Contribuinte pleiteia a antecipação dos efeitos da tutela nos seguintes termos:

Em face do exposto, requer-se a antecipação da pretensão recursal para determinar-se às Autoridades Coatoras vinculadas à Agravada que:

(i) devolvam os autos do Processo Administrativo nº 16561.720070/2011-23 à segunda instância administrativa para novo e conclusivo julgamento dos Embargos de Declaração opostos, com a consequente apreciação do laudo técnico de natureza contábil e dos argumentos deduzidos nos referidos Embargos em relação à prova em questão; ou

(ii) ao menos, deem seguimento ao Recurso Especial interposto pela Agravante relativamente aos itens II.5, II.6 e II.7 da insurgência, os quais dizem respeito à “Glosa

do Saldo das Supostas Provisões (Despesas de Tributos com Exigibilidade Suspensa)” e consequente apreciação do laudo técnico de natureza contábil pela Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF e dos argumentos relativos à matéria em questão.

Assim é que o Poder Judiciário, acolhendo os argumentos da Contribuinte, acaba por decidir o mérito da 5ª *Tese Divergente: Da Glosa do Saldo das Supostas Provisões (Despesas de Tributos com Exigibilidade Suspensa) – Suposta Preclusão* e da 6ª *Tese Divergente: Da Glosa do Saldo das Supostas Provisões (Despesas de Tributos com Exigibilidade Suspensa) – Verdade Material*, mas determina que se dê seguimento ao recurso especial interposto nas três matérias referidas, permitindo a produção de prova técnica pertinente e apreciando os argumentos relativos à matéria.

Daí porque também não há como apreciar a 5ª e a 6ª Teses Divergentes na segunda vertente da segunda alternativa, porque esta questão foi submetida ao Poder Judiciário e já conta com decisão favorável à Contribuinte.

Note-se que a Contribuinte, ao peticionar nestes autos para comunicar o deferimento da tutela antecipada concedida pelo MM. Desembargador Federal Hercules Fajoses (e-fls. 6011/6014), assim requer:

Pelo todo exposto, requer-se o cumprimento da decisão judicial de modo que (i) esta E. CSRF receba e dê regular processamento ao Recurso Especial também quanto aos tópicos referentes a “Glosa do Saldo das Supostas Provisões relativas a Débitos Tributários com Exigibilidade Suspensa” (itens 5, 6 e 7 do Despacho de Admissibilidade), com a apreciação do laudo técnico de natureza contábil e respectivos argumentos; e ii) consequentemente, seja cancelado o desmembramento promovido por meio da formalização do processo administrativo nº 16151.720271/2018-29 ou, ao menos, o seu apensamento ao presente processo, para que seja suspensa a exigibilidade do respectivo crédito tributário até o julgamento definitivo do Recurso Especial por esta E. CSRF.

O requerimento, como se vê, é ambíguo, porque pede o *regular processamento do Recurso Especial* nos tópicos em que suscitam divergência jurisprudenciais quanto à não apreciação de documentos no exame de embargos de declaração, mas indica a necessidade de *apreciação do laudo técnico de natureza contábil e respectivos argumentos*, sem dizer quem deveria apreciar esta prova.

Por todo o exposto, considerando as ressalvas bem postas pelo I. Relator acerca da primeira alternativa de apreciação, esta Conselheira concorda com sua conclusão nestes dois primeiros pontos, no sentido de que o recurso especial fosse conhecido e provido por ordem judicial, com o retorno dos autos ao Colegiado *a quo* para apreciação da prova trazida em embargos de declaração, porque ainda que se vislumbre, neste proceder, algum *retrocessos processual*, tal se dá em prol da ampla defesa e para se evitar supressão de instância em face de ambos os interessados no crédito tributário em litígio.

Quanto à terceira matéria, outros esclarecimentos se fazem necessários.

Isto porque, distintamente das demais matérias, que referem vícios no exame dos embargos de declaração, na 7ª *Tese Divergente: Nulidade dos Autos de Infração – Iliquidez e Incerteza do Crédito Tributário*, a Contribuinte aduz que sua alegação em favor do cancelamento do lançamento foi desconsiderada no acórdão que apreciou os embargos de declaração e que o proceder da 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento evidenciaria *vício material insanável* no lançamento, como expresse nos paradigmas nº 2202-003.151 e 107-07.369. Contudo, neste contexto, não requer o retorno à Turma Ordinária para apreciação

daquele argumento, mas sim *que esta C. Câmara Superior reconheça a nulidade dos autos de infração que deram origem a esta lide, conforme restou decidido nos acórdãos paradigmas.*

A decisão judicial afasta a ausência de prequestionamento apontada para as três matérias nos seguintes termos:

Nessa toada, mais atende ao interesse das partes na rápida solução do litígio que se processe o recurso especial interposto pela agravante quanto a esses tópicos (glosa do saldo das supostas provisões — despesas de tributos com exigibilidade suspensa — preclusão e verdade material), **mesmo porque houve prequestionamento do tema nos embargos de declaração opostos contra a decisão que julgou o recurso voluntário.**

O risco de perecimento do direito reside na iminência do encerramento do processo administrativo.

Com essas considerações, defiro parcialmente o pedido de antecipação dos efeitos da tutela recursal para determinar que a agravada de seguimento ao recurso especial interposto pela agravante quanto aos tópicos glosa do saldo das supostas provisões — despesas de tributos com exigibilidade suspensa — preclusão e verdade material, itens II.5, II.6 e II.7, permitindo a produção de prova técnica pertinente e apreciando os argumentos relativos à matéria. *(negrejou-se)*

Note-se que apesar de determinar o seguimento do recurso especial também no item II.7, os tópicos descritos no ponto referente ao prequestionamento seriam, apenas, aqueles referentes aos itens II.5 e II.6, referentes à *glosa dos saldo das supostas provisões – despesas de tributos com exigibilidade suspensa – preclusão e verdade material.*

De toda a sorte, para se evitar arguição de descumprimento de ordem judicial, ainda que se admita o prequestionamento pela oposição de embargos de declaração também no item II.7 - sob a premissa geral de que *houve prequestionamento do tema nos embargos de declaração opostos contra a decisão que julgou o recurso voluntário* -, inexistiria concomitância neste ponto, vez que não foi pleiteada, nem decidida judicialmente, a pretensa nulidade arguida.

Mas há uma razão para assim se proceder: a arguição de nulidade foi deduzida em embargos de declaração como consequência da análise das provas lá pretendida.

De fato, em recurso especial, a divergência jurisprudencial, neste ponto, foi arguída em face dos paradigmas nº 2202-003.151 e 107-07.369, e refere como prequestionamento as fls. 13 e 14 dos embargos de declaração, bem como as fls. 9 a 16 do Acórdão nº 1302-002.111. A Contribuinte argumenta no recurso especial que:

Além dos argumentos expostos acima, atinentes ao item “provisões tributárias”, como se depreende do acórdão recorrido, a Turma Ordinária julgou parcialmente procedente o Recurso Voluntário recompondo os valores originalmente lançados pela Autoridade Fiscal relativos a esta suposta infração.

Em decorrência, restou evidenciado que as bases de cálculo originalmente eleitas pelo Sr. Agente Fiscal eram totalmente ilíquidas e incertas, uma vez que resultaram da aplicação de um critério jurídico incorreto, que foi devidamente afastado pelo CARF.

Não obstante, ao invés de determinar o cancelamento integral dos autos de infração, em razão da iliquidez e incerteza do crédito tributário, a Turma Ordinária entendeu por refazer o auto de infração, recalculando as bases de cálculo apuradas pelo Sr. Agente Fiscal para considerar legítima parte das glosas das supostas provisões tributárias.

Deste modo, a Recorrente defendeu em seus Embargos de Declaração que, tendo a própria Turma Ordinária afastado a base originalmente eleita pelo Sr. Agente Fiscal para lavrar os autos de infração, deveriam ser estes cancelados em razão da ausência de liquidez e certeza do crédito tributário, vício este que jamais poderia ter sido retificado pelo acórdão recorrido.

Todavia, o acórdão integrativo desconsiderou essa questão e manteve o cancelamento parcial dos autos de infração.

No entanto, não se pode admitir tal entendimento, uma vez que o lançamento fiscal que não identifica de forma correta a base de cálculo e o tributo devido é nulo, por estar em desconformidade com artigo 142 do Código Tributário Nacional.

Como se vê, o prequestionamento está afirmado porque o *acórdão integrativo desconsiderou esta questão e manteve o cancelamento parcial dos autos de infração*. Em verdade, não há, nos embargos opostos, a arguição específica deste tema como omissão, contradição ou obscuridade. As alegações acerca das glosas de provisões pretendem a aplicação do entendimento do acórdão embargado às glosas mantidas, com base na equivalência demonstrada no parecer juntado, e a arguição de nulidade vem posta como conclusão necessária em face da *aplicação do mesmo entendimento já definido na decisão recorrida* aos demais itens suscitados em embargos. Veja-se o que consta da petição da Contribuinte:

Pelo acima exposto, evidente que o acórdão embargado foi omisso quanto à necessidade de aplicação do mesmo entendimento já definido pela decisão recorrida aos itens (i – parte mantida), (iv), (v), (viii), (x), (xi), (xii), (xiv), (xviii), (xxii), (xxiv), (xxv), (xxvii), (xxviii) e (xxix), o que levará à necessidade cancelamento do auto de infração como um todo, uma vez que o crédito tributário se mostra ilíquido e incerto, maculando o lançamento de nulidade.

Com efeito, para ser válido o lançamento, devem ser cumpridos os requisitos de liquidez e certeza, em conformidade com o artigo 142 do CTN, sem os quais fica constatada a nulidade do lançamento:

[...]

Assim, o não cumprimento das formalidades essenciais (intrínsecas) aos atos de lançamento, tais como a liquidez e certeza do montante exigido, como ocorreu no presente caso, torna-os nulos, gerando a obrigação para a Autoridade Julgadora de cancelá-los de ofício. Esse entendimento já foi manifestado, reiteradas vezes, pelo antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, verbis:

[...]

Daí porque a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, por discordar da apreciação das provas juntada aos embargos de declaração, nada ter dito acerca da nulidade que poderia se evidenciar, apenas, caso examinadas aquelas provas. Daí também porque o prequestionamento admitido judicialmente não constitui decisão que permita a caracterização de dissídio jurisprudencial autônomo.

Neste contexto, a 7ª Tese Divergente: *Nulidade dos Autos de Infração – Iliquidez e Incerteza do Crédito Tributário* guarda dependência em relação à apreciação da 5ª e a 6ª Teses Divergentes, cabendo ao Colegiado *a quo* apreciá-la, caso não conclua pelo cancelamento integral das glosas em face das provas apresentadas, ou mesmo se entendê-la suficiente para dispensar a apreciação de tais provas. Na medida em que o prequestionamento está evidenciado pela arguição subsidiária posta em embargos de declaração, não é possível dar seguimento à análise da matéria de forma autônoma em sede de recurso especial. Conclui-se, assim, que a mesma providência adotada em relação à 5ª e a 6ª Teses Divergentes, também deve ser adotada em face da 7ª Tese Divergente.

Estas as razões, portanto, para acompanhar o I. Relator em sua conclusão, e CONHECER E PROVER, por ordem judicial, o recurso especial da Contribuinte nas matérias 5ª Tese Divergente: *Da Glosa do Saldo das Supostas Provisões (Despesas de Tributos com Exigibilidade Suspensa)* – *Suposta Preclusão*, 6ª Tese Divergente: *Da Glosa do Saldo das Supostas Provisões (Despesas de Tributos com Exigibilidade Suspensa)* – *Verdade Material* e 7ª

Tese Divergente: Nulidade dos Autos de Infração – Iliquidez e Incerteza do Crédito Tributário, determinando o retorno dos autos ao Colegiado *a quo* para apreciação da prova trazida em embargos de declaração, bem como da arguição subsidiária de nulidade.

Adicione-se, por fim, que na situação específica destes autos, nos quais o recurso fazendário e as demais matérias arguidas no recurso especial da Contribuinte não merecem conhecimento, estando o crédito tributário correspondente às glosas de amortização de ágio interno definitivamente constituído em razão da desistência parcial da Contribuinte, bem como o crédito tributário correspondente às glosas de exclusão vinculada à provisão para garantia de dividendos definitivamente afastado no julgamento de recurso voluntário sem interposição de recurso especial pela PGFN, o crédito tributário subsistente corresponde, apenas, ao litígio alcançado pelos embargos de declaração opostos acerca da prova existente para invalidar as glosas de exclusões de provisões tributárias parcialmente mantidas no julgamento do recurso voluntário, e da subsidiária arguição de nulidade do lançamento neste ponto. Assim, na *marcha processual* destes autos, a pendência existente, depois das decisões de conhecimento dos recursos antes expressas, diz respeito, apenas, aos efeitos da apreciação da prova trazida em embargos de declaração.

O presente voto, assim, é no sentido de:

- CONHECER e PROVER o recurso especial da PGFN, para tornar insubsistente o acórdão recorrido relativamente à exoneração da qualificação da penalidade sobre as glosas de amortização de ágio, declarando-se a definitividade da discussão estabelecida nestes autos acerca deste ponto;
- NEGAR CONHECIMENTO ao recurso especial da Contribuinte nas matérias *1ª Tese Divergente: “Preclusão” da possibilidade de o Fisco questionar a Legalidade dos Atos societários que deram origem ao Ágio (2005)*, *2ª Tese Divergente: Validade do Ágio Gerado entre Partes Dependentes*, e *3ª Tese Divergente: Opção Legal – Artigo 36 da Lei nº 10.637/02*, em face da desistência parcial por ela manifestada;
- NEGAR CONHECIMENTO ao recurso especial da Contribuinte na matéria *8ª Tese Divergente: Ilegalidade da Cobrança de Juros Sobre a Multa*, por força da aprovação da Súmula CARF nº 108; e
- CONHECER E PROVER, por ordem judicial, o recurso especial da Contribuinte nas matérias *5ª Tese Divergente: Da Glosa do Saldo das Supostas Provisões (Despesas de Tributos com Exigibilidade Suspensa) – Suposta Preclusão*, *6ª Tese Divergente: Da Glosa do Saldo das Supostas Provisões (Despesas de Tributos com Exigibilidade Suspensa) – Verdade Material* e *7ª Tese Divergente: Nulidade dos Autos de Infração – Iliquidez e Incerteza do Crédito Tributário*, determinando o retorno dos autos ao Colegiado *a quo* para apreciação da prova trazida em embargos de declaração, bem como da arguição subsidiária de nulidade.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa