



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16561.720070/2011-23
ACÓRDÃO	1302-007.861 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	EMPRESA FOLHA DA MANHÃ S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CUMPRIMENTO DE ORDEM JUDICIAL. TUTELA PROVISÓRIA POSTERIORMENTE REVOGADA. PERDA DE EFICÁCIA. PROVA APRESENTADA EM EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. PRECLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIAÇÃO.

A revogação de tutela provisória que determinava a apreciação de prova em sede de Embargos de Declaração implica a cessação de seus efeitos, restabelecendo-se a situação jurídica anterior. Não subsiste fundamento jurídico para análise de documentos apresentados extemporaneamente no processo administrativo fiscal, diante da preclusão prevista no artigo 16, §4º, do Decreto nº 70.235/72.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso voluntário, nos termos do relatório e voto da relatora.

Assinado Digitalmente

Miriam Costa Faccin – Relatora

Assinado Digitalmente

Sérgio Magalhães Lima – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Marcelo Izaguirre da Silva, Henrique Nímer Chamas, Ailton Neves da Silva (substituto integral), Miriam Costa Faccin, Natália Uchôa Brandão e Sérgio Magalhães Lima (Presidente).

RELATÓRIO

1. Tratam-se, na origem, de Autos de Infração por meio dos quais foram constituídos créditos tributários de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – **IRPJ** (e-fls. 93/117) e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – **CSLL** (e-fls. 118/141), relativos aos anos-calendário de **2006, 2007, 2008, 2009 e 2010** e cujos débitos correlatos restaram formalizados no montante total de **R\$ 178.817.961,11**, os quais, a rigor, abrangem a cobrança dos respectivos tributos (principal), a incidência de juros de mora e a aplicação de multas de ofício, a seguir discriminados:

	TRIBUTO (principal)	JUROS DE MORA	MULTA	TOTAL
IRPJ	57.534.548,92	18.453.696,50	56.761.283,70	132.749.529,12
CSLL	20.032.837,71	6.437.184,05	19.598.410,23	46.068.431,99
TOTAL				178.817.961,11

2. Conforme se verifica da “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal” que compõem os respectivos Autos de Infração, a Autoridade Fiscal apurou as infrações descritas abaixo:

IRPJ:

0001 CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS
DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS

Despesas de amortização de ágio indedutíveis apuradas conforme Termo de Verificação de Infração Fiscal.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2006	46.855.400,04	150,00
31/12/2007	46.855.400,04	150,00
31/12/2008	46.855.400,04	150,00

31/12/2009	15.618.466,68	150,00
31/12/2010	46.855.400,04	150,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2006 e 31/12/2010:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247, 248, 249, inciso I, 251, 277, 278, 299 e 300 do RIR/99

0002 EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL

EXCLUSÕES INDEVIDAS

Valor excluído indevidamente do Lucro Líquido do período, na determinação do Lucro Real, conforme Termo de Verificação de Infração Fiscal.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2006	120.989.038,03	75,00
31/12/2007	30.924.564,00	75,00
31/12/2008	30.924.564,00	75,00
31/12/2009	10.308.188,04	75,00
31/12/2010	30.924.564,00	75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2006 e 31/12/2010:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247 e 250 do RIR/99

CSLL:

0001 CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS

CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS NÃO DEDUTÍVEIS

Despesas de amortização de ágio indedutíveis apuradas conforme Termo de Verificação de Infração Fiscal.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%/0)
31/12/2006	46.855.400,04	150,00
31/12/2007	46.855.400,04	150,00
31/12/2008	46.855.400,04	150,00
31/12/2009	15.618.466,68	150,00
31/12/2010	46.855.400,04	150,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2006 e 31/12/2007:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90

Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95

Art. 2º e 19 da Lei nº 9.249/95

Art. 1º da Lei nº 9.316/96;

art. 28 da Lei nº 9.430/96

Art. 37 da Lei nº 10.637/02

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2008 e 31/12/2008:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90

Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 10 da Lei nº 9.065/95

Art. 2º e 19 da Lei nº 9.249/95 Art. 1º da Lei nº 9.316/96; art. 28 da Lei nº 9.430/96 Art. 37 da Lei nº 10.637/02

Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 31/12/2010:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90

Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95

Art. 2º e 19 da Lei nº 9.249/95

Art. 1º da Lei nº 9.316/96;

art. 28 da Lei nº 9.430/96

Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08

0002 EXCLUSÕES INDEVIDAS DA BASE DE CÁLCULO AJUSTADA DA CSLL EXCLUSÕES INDEVIDAS

Valor excluído indevidamente do Lucro Líquido do período, na determinação do Lucro Real, conforme Termo de Verificação de Infração Fiscal.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2006	120.989.038,03	75,00
31/12/2007	30.924.564,00	75,00
31/12/2008	30.924.564,00	75,00
31/12/2009	10.308.188,04	75,00
31/12/2010	30.924.564,00	75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2006 e 31/12/2007:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90

Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95

Art. 2º da Lei nº 9.249/95

Art. 1º da Lei nº 9.316/96;

art. 28 da Lei nº 9.430/96

Art. 37 da Lei nº 10.637/02

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2008 e 31/12/2008:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90

Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95

Art. 2º da Lei nº 9.249/95

Art. 1º da Lei nº 9.316/96;
art. 28 da Lei nº 9.430/96
Art. 37 da Lei nº 10.637/02
Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 31/12/2010:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90
Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95
Art. 2º da Lei nº 9.249/95
Art. 1º da Lei nº 9.316/96;
art. 28 da Lei nº 9.430/96
Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08

3. Conforme consignado no “Termo de Verificação de Infração Fiscal” (e-fls. 148/223), a fiscalização teve início a partir da análise de informações fiscais que indicaram a criação das empresas LARIMUS PARTICIPAÇÕES LTDA. e SARDINELLE PARTICIPAÇÕES LTDA., ambas constituídas em setembro de 2005, com estrutura societária idêntica e composta pelos mesmos sócios e administradores, conforme se verifica dos seguintes trechos:

“3. Fl. 149 Através de análises efetuadas internamente, observamos que dentro do Grupo Folha, foi criada uma suposta "empresa veículo", Sardinelle Participações Ltda, cuja incorporação gerou um ágio no valor de R\$ 234.277.000,00.

4. Esse valor foi integralmente lançado na DIPJ da fiscalizada, do período referente a 10/11/2005 a 31/12/2005, na ficha 36A, linha 27, supondo-se o lançamento da amortização de um ágio intragrupo nos anos seguintes, o que motivou a seleção da contribuinte para auditoria fiscal”.

4. No desenvolvimento das operações, verificou-se que, em 3 de novembro de 2005, a LARIMUS passou a ser controlada pela FOLHAPAR, sociedade do grupo, alterando-se seu objeto social para permitir a participação em outras sociedades. Em seguida, a LARIMUS adquiriu a totalidade das quotas da SARDINELLE, passando a controlá-la integralmente. Na sequência, a SARDINELLE teve seu capital social substancialmente aumentado mediante integralização com ações da própria FOLHA DA MANHÃ S/A, avaliadas por laudo econômico-financeiro elaborado pela empresa Gallo Engenharia e Consultoria Empresarial, com data-base de 31 de dezembro de 2005. Confira-se:

“8. Em 13/03/2002 a fiscalizada é transformada de sociedade por quotas de responsabilidade limitada em sociedade por ações, mantendo o mesmo capital social de R\$ 30.951.200,00 (trinta milhões, novecentos e cinquenta e um mil e duzentos reais), o qual foi dividido em 1.563.000 (um milhão e quinhentos e sessenta e três) ações, sendo 781.500 (setecentos e oitenta e um mil e quinhentas) ordinárias e 781.500 (setecentos e oitenta e um mil e quinhentas)

ações preferenciais, todas nominativas e sem valor nominal, distribuídas da seguinte forma (Doc.4):

NOME	ORDINÁRIAS	PREFERENCIAIS	TOTAL DE AÇÕES
Octavio Frias de Oliveira	781.500	624.500	1.406.000
Luiz Frias de Oliveira		41.000	41.000
Octavio Frias de Oliveira Filho		41.000	41.000
Antonio Manuel Teixeira Mendes		40.000	40.000
Eduardo Alcalay		22.000	22.000
Maria Judith de Brito		13.000	13.000
TOTAIS	781.500	781.500	1.563.000

11. No dia 06/09/2005 é constituída a empresa **Sardinelle Participações Ltda**, (Doc. 6) cujos sócios eram **S&A Serviços Empresariais Ltda** (99,9%) e **Diva Maria Batista Martins Ramalho** (0,01%), com capital social de R\$ 1.000,00 (mil reais), cujo endereço era o mesmo do sócio da S&A, Camillo Stefano Maria Sicherle, Rua Dr. Renato Paes de Barros, n° 778 — 5° andar, e com o seguinte objeto:

[...]

12. No dia 15/09/2005 foi criada a empresa **Larimus Participações Ltda** (Doc. 23, fl. 7), através dos sócios **S&A Serviços Empresariais Ltda** (99,9%) e **Diva Maria Batista Martins Ramalho** (0,01%), com capital social de R\$ 1.000,00 (mil reais), cujo endereço era o mesmo do sócio da S&A, Camillo Stefano Maria Sicherle, Rua Dr. Renato Paes de Barros, n° 778 — 50 andar, e com o seguinte objeto:

[...]

13. O fato de serem constituídas de forma idêntica não é coincidência. O papel da empresa S&A, seus sócios e Diva Maria é o de abrirem empresas e colocarem-nas à espera de um interessado.

14. Os passos seguintes do processo de reorganização societária do Grupo Folha serão descritos a seguir, passo a passo, ilustrando-os com os organogramas da situação. No entanto **devemos estar atentos que os fatos se passaram entre os dias 03/11/2005 e 09/11/2005, mais especificamente no dia 3 (5ª feira), dia 4 (6ª feira), dia 7 (2ª feira) e dia 9 (4ª feira)**”.

[...]

15. No dia 03/11/2005, a LARIMUS, conforme "Instrumento Particular de 1ª Alteração Contratual" (Doc.23, fl. 28), passa a ser controlada pela Folhapar, retirando-se da sociedade a empresa S&A e a senhora Diva Maria. O objeto social é modificado, passando a ser "*a participação, como sócia ou acionista em outras sociedades, simples ou empresárias, e em empreendimentos comerciais de qualquer natureza*". O capital social é mantido em R\$ 1.000,00 (mil reais),

referente a 1.000 quotas com valor nominal de R\$ 1,00 (um real). A senhora Diva Maria foi destituída da administração da Sociedade que passou a ser exercida por Maria Judith de Brito e Antonio Manuel Teixeira Mendes. Ambos diretores da Folha, como visto acima.

16. No dia seguinte, 04/11/2005, a Folhapar cede uma quota do capital social da LARIMUS para Octavio Frias de Oliveira Filho e uma quota para Luis Frias (Doc. 23, fl. 19). O capital social passa de R\$ 1.000,00 (mil reais) para R\$ 12.558.000,00 (doze milhões e quinhentos e cinqüenta e oito mil reais). O aumento foi totalmente subscrito e integralizado pela Folhapar, conferindo-se à Sociedade 781.501 (setecentos e oitenta e um mil e quinhentos e uma) ações ordinárias e 781.498 (setecentos e oitenta e um mil e quatrocentos e noventa e oito) ações preferenciais de emissão da fiscalizada (Empresa Folha da Manhã S/A). Tais ativos foram avaliados pelo critério contábil. Os administradores eleitos passam a ser Luis Frias e Octavio Frias de Oliveira Filho. Passamos a ter a situação abaixo:

[...]

17. No dia 03/11/2005, a SARDINELLE, conforme "Instrumento Particular de 1ª Alteração Contratual" (Doc.6, fl.13), passa a ser controlada pela LARIMUS (99,9%) e Maria Judith de Brito (0,01%), retirando-se da sociedade a empresa S&A e a senhora Diva Maria. O objeto social é modificado, passando a ser "*a participação, como sócia ou acionista em outras sociedades, simples ou empresárias, e em empreendimentos comerciais de qualquer natureza*". O capital social é mantido em R\$ 1.000,00 (mil reais), referente a 1.000 quotas com valor nominal de R\$ 1,00 (um real). A senhora Diva Maria foi destituída da administração da Sociedade que passou a ser exercida por Maria Judith de Brito e Antonio Manuel Teixeira Mendes. Ambos diretores da Folha, como visto acima. São modificações (excetuando-se o controle) idênticas às realizadas no caso da Larimus.

18. No dia 07/11/2005 a empresa Gallo Engenharia e Consultoria Empresarial entrega o Relatório de Avaliação Econômico Financeira da Empresa Folha da Manhã S/A para a data base de 31/12/2005 (Doc.7). Em sua conclusão (fl.12) encontra-se o seguinte:

"Dessa forma, com base na revisão e análise que efetuamos nas informações obtidas junto à Administração da Empresa Folha da Manhã S.A, e posteriormente nas projeções do fluxo de caixa descontado, preparadas e detalhadas neste relatório, concluímos que, para a data-base de 31 de dezembro de 2005, o valor econômico estimado da empresa é de R\$ 246.835 mil no Cenário I e R\$243.372 mil no Cenário II,...". (Destques no original)

5. De acordo com a Autoridade Fiscal, o referido laudo atribuiu às ações da FOLHA valor econômico superior ao seu valor patrimonial, estimando o patrimônio da companhia em montante significativamente mais elevado do que aquele refletido em sua contabilidade. Com base nessa diferença, foi reconhecido, no ativo da SARDINELLE, um ágio decorrente da

integralização das ações. Poucos dias depois, em 9 de novembro de 2005, foi aprovada a incorporação da SARDINELLE pela própria FOLHA DA MANHÃ S/A, operação justificada, segundo a Contribuinte, por razões de reorganização administrativa, concentração de atividades e otimização da estrutura societária do grupo.

6. Em decorrência da incorporação, a FOLHA DA MANHÃ S/A registrou contabilmente ágio interno no valor aproximado de R\$ 234.277.000,00, na conta intitulada “Ágio na Incorporação de Controladas”, iniciando sua amortização mensal a partir de dezembro de 2005, à razão de 1/60 avos, conforme previsto na legislação então vigente. As despesas decorrentes da amortização foram lançadas na escrituração contábil e refletidas nas Declarações de Informações Econômico-Fiscais (DIPJ), com impacto direto na apuração do lucro real e na redução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL nos exercícios subsequentes.

7. A Fiscalização, contudo, concluiu que o ágio registrado decorreu exclusivamente de operações realizadas entre sociedades integrantes do mesmo grupo econômico, sem ingresso de capital novo, sem efetiva alteração do controle societário e mediante utilização de sociedades interpostas, caracterizadas no relatório como empresas-veículo. Destacou-se, ainda, que a reorganização ocorreu em curto espaço de tempo e foi estruturada de modo a permitir a geração e posterior amortização do ágio, sem correspondência com modificações relevantes na atividade operacional da Contribuinte.

8. Sob o enfoque contábil, a Autoridade Fiscal consignou que a teoria contábil não admite o reconhecimento de ágio gerado internamente, uma vez que tal rubrica pressupõe transação onerosa entre partes independentes, com efetivo pagamento de sobrepreço em relação ao valor patrimonial. Assim, entendeu-se que o ágio registrado não atenderia aos critérios de reconhecimento contábil e, por consequência, não poderia produzir efeitos válidos para fins tributários, conforme se verifica dos seguintes trechos:

33. A Fiscalização constatou que o ágio apurado quando da integralização de capital na Sardinelle pela Larimus não resulta de atos societários materialmente verdadeiros, revelando-se não autênticos em sua essência. E para essa conclusão fiscal foi fundamental para a conclusão fiscal a constatação de que o ágio foi gerado de forma interna, ou seja, dentro do mesmo grupo econômico, sem alteração do controle das sociedades envolvidas. Além disso, há clara referência à utilização de "empresa veículo", sociedade através da qual o ágio foi "transportado" para a sociedade beneficiária da amortização contestada. Restou demonstrado, também, que a operação não importou no ingresso de recursos novos, porquanto o ágio não teve origem em qualquer pagamento. Houve a utilização de um artifício contábil sem suporte econômico para a geração de riqueza e que visou unicamente o posterior aproveitamento do ágio, ou seja, essas operações societárias foram engendradas formalmente sem conexão com o mundo fático.

34. Para comprovarmos que o que o contribuinte fez foi ineficaz perante o Fisco, e porque desconsideraremos os efeitos da reorganização societária promovida pela

Folha por se tratar de mero instrumento para redução de tributos, sem fundamentação econômica, argumentaremos abaixo sob 2 (dois) pontos de vista, quais sejam:

35. A inaceitabilidade, no arcabouço contábil, do ágio intragrupo, pois a teoria contábil suporta apenas o ágio pago numa negociação entre comprador e vendedor não relacionados entre si.

36. E a falta de propósito negociai da operação. Nesta etapa, analisaremos a conduta para podermos determinar a natureza do negócio praticado. Verificaremos o contexto, a motivação e a execução do negócio". (Destques no original)

9. Diante dessas constatações, a Fiscalização desconsiderou os efeitos fiscais da reorganização societária, glosou as amortizações do ágio lançadas pela Contribuinte e procedeu aos lançamentos correspondentes, sob o fundamento de inexistência de propósito negocial e de utilização de artifício contábil voltado à redução indevida da carga tributária.

10. A Fiscalização concluiu que as operações societárias realizadas pelo GRUPO FOLHA tiveram como finalidade preponderante o aproveitamento do ágio intragrupo, mediante a dedução das despesas de amortização pela FOLHA. Destacou-se que os atos societários foram praticados de forma quase simultânea, com intervalos mínimos entre as decisões, de modo a fazer convergir artificialmente a vontade das partes, atendendo apenas parcialmente às formalidades legais e distorcendo o resultado que naturalmente ocorreria sem o planejamento adotado.

11. Segundo a Fiscalização, a Contribuinte estruturou uma construção artificial e excessivamente complexa, fruto de planejamento prévio, com o intuito exclusivo de dificultar a atuação fiscalizatória e ocultar o real motivo da reorganização societária. Nessa linha, entendeu-se configurado o intuito de fraude, nos termos do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, combinado com os artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964, por se tratar de conduta voltada a induzir a Autoridade Fiscal a erro quanto à legitimidade da amortização do ágio.

12. A Fiscalização apontou, ainda, que a Contribuinte buscou conferir aparência de regularidade a uma operação caracterizada por ágio interno e ausência de propósito negocial, com o objetivo de obter vantagem tributária indevida. Foram elencadas irregularidades específicas, dentre as quais: **(i)** a criação da SARDINELLE como empresa de prateleira; **(ii)** o registro societário e cadastral com informações dissociadas da realidade fática, caracterizando dolo; **(iii)** inconsistências na única DCTF apresentada em nome da SARDINELLE; e **(iv)** ausência de comprovação do efetivo pagamento pela aquisição das sociedades SARDINELLE e LARIMUS.

13. Além da glosa do ágio, a Fiscalização entendeu que, no ano-calendário de 2006, a FOLHA excluiu indevidamente o valor de R\$ 90.064.474,03, referente à provisão para suspensão de IR, sem que houvesse encerramento das ações judiciais que justificassem sua realização. Do mesmo modo, constatou-se a indevida exclusão das baixas da provisão para garantia de dividendos, uma vez que a despesa que originou tal provisão não foi adicionada ao lucro real quando de sua constituição.

14. Em razão disso, a Fiscalização considerou indevidas todas as exclusões realizadas entre 2006 e 2010 relativas a essa provisão, por terem reduzido a base de cálculo do IRPJ e da CSLL. A base de cálculo dos lançamentos correspondeu, em 2006, à soma das exclusões relativas à provisão para suspensão de IR e à provisão para garantia de dividendos, e, nos exercícios subsequentes, às baixas mensais desta última.

15. A Contribuinte foi cientificada dos lançamentos e apresentou Impugnação (e-fls. 831/940), por meio da qual suscitou, em síntese, as seguintes alegações:

- (i) Sustenta que a reorganização teve propósitos empresariais legítimos, consistentes em: (a) diversificação e segregação de negócios (jornalismo impresso e outras mídias), com criação/estruturação de unidades como Publifolha e Datafolha; (b) reavaliação de negócios e ativos; (c) preparação do grupo para entrada de investidores estratégicos; e (d) eventual abertura de capital. Afirma que os atos societários devem ser interpretados nesse contexto, e não como mera “empresa-veículo” criada para economia tributária.
- (ii) Argumenta que, embora a amortização tenha ocorrido em 2006–2010, o Fisco não poderia mais questionar a legalidade/eficácia tributária do ato de 07.11.2005 que teria gerado o ágio (integralização de capital na SARDINELLE com ações da Impugnante), pois já teria transcorrido o prazo de cinco anos.
- (iii) Caso afastada a tese anterior, a Impugnante afirma que houve propósito negocial, ligado à estratégia do grupo de expansão, consolidação e atração de investidores. Alega que, mesmo não concretizadas tratativas com investidores, parte do plano foi implementada (aquisições/controle de empresas e expansão de atividades) e que, posteriormente, a incorporação da SARDINELLE decorreu de necessidade de simplificação societária e sinergias. Sustenta que a Fiscalização analisou “fotografia isolada” (empresa veículo) e não o “filme” (estratégia).
- (iv) Defende que a Fiscalização errou ao afirmar que, se a ciência contábil não aceita um registro, automaticamente ele é inválido para efeitos societários e fiscais. Sustenta que o Direito Contábil Fiscal tem autonomia e pode atribuir efeitos a registros mesmo que discutíveis sob a ótica da ciência contábil. Alega também inadequação do uso, pela fiscalização, de entendimentos da CVM (ofícios/resoluções) e, especialmente, inaplicabilidade retroativa de normas e orientações editadas após 2005.
- (v) Sustenta que a integralização de capital com bens avaliáveis em dinheiro (ações) é juridicamente possível e que a avaliação a valor de mercado seria

regular e justificável, inclusive para fins negociais e de preparação para investidores.

- (vi) Rebate a ideia de que haveria necessidade de “pagamento” ou “operação de mercado” para reconhecimento do ágio. Afirma que a aquisição/obtenção de participação pode ocorrer por várias formas jurídicas (ex.: conferência de bens para integralização de capital, permuta, dação etc.) e que a legislação não condicionaria o tratamento fiscal do ágio ao desembolso financeiro.
- (vii) Alega que, se o Fisco admite tributação/amortização de deságio em operações intragrupo, deve aplicar tratamento isonômico ao ágio, não podendo negar efeitos apenas quando o resultado favorece o contribuinte.
- (viii) Sustenta que a Fiscalização não poderia fundamentar a glosa no artigo 299 do RIR/99 (despesa necessária), pois existiria norma específica disciplinando a dedutibilidade/amortização do ágio (regra especial prevalece sobre a geral).
- (ix) Afirma que não houve demonstração de conduta dolosa ou fraudulenta e que a multa qualificada exigiria prova direta, não presunções. Alega, ainda, que os atos foram públicos, registrados e refletidos em obrigações acessórias e demonstrações contábeis auditadas.
- (x) Contesta as supostas irregularidades (SARDINELLE “empresa de prateleira”, DCTF/diário, pagamento de R\$ 1.000,00), sustentando: (a) incompetência do Fisco para desconsiderar atos arquivados na Junta Comercial; (b) que alterações de representante foram registradas e comunicadas, havendo atraso de processamento pela RFB; e (c) que o pagamento estaria comprovado em alteração contratual com fé pública.
- (xi) Alega que buscou pareceres jurídicos antes da operação, o que evidenciaria cautela e boa-fé, afastando intenção de fraude.
- (xii) Sustenta que, ainda que houvesse ajuste no IRPJ, não poderia haver adição na CSLL por ausência de previsão legal específica, defendendo que a lei define exhaustivamente os ajustes admitidos.
- (xiii) Alega que a glosa de provisões decorreu de análise superficial e feita para evitar decadência. Quanto à “Provisão Tributária – Suspensão (IR)”, afirma que a baixa/exclusão não decorreu de encerramento de ações, mas de mudança de critério contábil, com reclassificação de parte dos valores como obrigações legais/passivos (dedutíveis), inclusive com suporte de orientação técnica (auditoria).

- (xiv) Quanto à “provisão para garantia de dividendos”, sustenta que: (a) não foi a Impugnante quem a constituiu, mas a SARDINELLE; (b) a provisão teria fundamento em normativos da CVM para proteção de minoritários e teria sido registrada de forma a neutralizar o efeito do ágio sobre dividendos; (c) por não afetar o resultado da Impugnante, não haveria coerência em exigir adição ao lucro real; e (d) haveria óbice temporal para o Fisco questionar, em 2011, efeitos de suposta falta de adição em 2005.
- (xv) Defende que, mesmo na hipótese de manutenção da glosa ligada à SARDINELLE, a sucessão por incorporação permitiria cobrar apenas tributos, e não multas relacionadas a fatos anteriores à incorporação, sobretudo se imputadas posteriormente.
- (xvi) Sustenta ausência de previsão legal para cobrança de juros (Selic) sobre a multa de ofício, ainda que se admita Selic sobre o tributo.

16. Os autos foram encaminhados à Autoridade Julgadora de 1ª instância para que a Impugnação apresentada fosse apreciada. E, em 25 de outubro de 2012, a 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo I (“DRJ/SP1”), em Acórdão de nº 16-41.645 (e-fls. 1.243/1.295), entendeu por bem **julga-la improcedente**, ao fundamento de que:

- (i) Não há preclusão para questionar os atos societários geradores do ágio, aplicando-se o artigo 173, I, do Código Tributário Nacional (por inexistir pagamento parcial). Como a ciência do lançamento ocorreu em 19.11.2011, teria sido observada a decadência, cujo termo final seria 31.12.2011.
- (ii) Inaceitável a versão da Impugnante diante do curtíssimo intervalo entre os atos (03.11.2005 a 09.11.2005), destacando-se que a SARDINELLE teria sido criada e rapidamente incorporada, gerando ágio de R\$ 234.277.000,00 posteriormente amortizado. Afirma-se que o ágio não foi pago, mas criado internamente no grupo, e que as operações tiveram única finalidade: redução indevida de tributos.
- (iii) A legislação tributária impõe a apuração do lucro líquido conforme a lei societária, a qual remete à observância dos preceitos da Ciência Contábil. Assim, se a contabilidade não aceita determinado registro (como o ágio intragrupo), ele tende a ser rejeitado também na esfera societária e tributária, por impactar o lucro líquido e seus ajustes. Afirma-se que a Fiscalização não confundiu ciência contábil e direito contábil, mas aplicou corretamente o direito positivo ao verificar: (a) a regularidade da apuração do lucro líquido, e (b) a conformidade dos ajustes extracontábeis do lucro real com a legislação tributária.

- (iv) Não há respaldo contábil para reconhecer mais-valia em transação entre partes relacionadas com controle coincidente. Invoca-se, ainda, posicionamento da CVM (Ofício-Circular 01/2007) no sentido de que formalidades societárias não bastam: seriam necessários requisitos materiais como independência das partes, pagamento e ambiente concorrencial. Conclui-se que, se o ágio não é reconhecido contábil/societariamente, também não o seria tributariamente (RIR/1999 e Lei 6.404/1976).
- (v) A Impugnante não tem direito à dedução da amortização do ágio. A dedução seria restrita às hipóteses do artigo 386, III, do RIR/1999 (art. 7º, III, da Lei 9.532/1997), isto é, reorganizações (incorporação/fusão/cisão) envolvendo participação adquirida com ágio fundamentado em rentabilidade, amortizável em até 1/60 ao mês. Porém, sustenta-se que tal dedução só seria admissível se a mais-valia tivesse sido efetivamente paga em transação com terceiros independentes e que, no caso, houve apenas estruturação artificial para “encaixar” na norma e reduzir o lucro tributável.
- (vi) A multa qualificada por existência de fraude, inferida da “engenharia societária” com empresas-veículo (Larimus e Sardinelle), criadas sem finalidade real além de gerar e transferir ágio “fictício” à FOLHA DA MANHÃ. Reforça-se que as próprias ações da Impugnante teriam sido reavaliadas para gerar o ágio, que ela mesma passou a amortizar após incorporar a controladora, em operação rápida e artificial.
- (vii) Sustenta-se que se trata de tributos com exigibilidade suspensa, cuja natureza fiscal seria de provisão, não de despesa incorrida, sendo vedada a dedução para IRPJ/CSLL. A exclusão só seria cabível quando do encerramento das ações e se as decisões fossem contrárias à Contribuinte. Quanto à provisão para garantia de dividendos, afirma-se que as reversões foram excluídas indevidamente (2006-2010), pois, quando constituída na SARDINELLE (09.11.2005), não teria havido a correspondente adição ao lucro líquido para apuração do lucro real daquela empresa.
- (viii) Rebate-se a tese de impossibilidade de sucessão da multa, afirmando-se que a multa seria relativa à operação da sucessora, não à sucedida; e que, sendo empresas do mesmo grupo, não se aplicaria a lógica invocada pela Impugnante. Quanto aos juros sobre a multa, sustenta-se inexistir controvérsia, pois não teriam sido lançados juros Selic sobre a multa na autuação, tornando o tema estranho ao litígio.

17. Confira-se, a propósito, a ementa da decisão:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

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

FATOS PASSADOS. DECADÊNCIA TRIBUTÁRIA. REPERCUSSÃO EM EXERCÍCIOS FUTUROS.

A fiscalização pode analisar fatos ocorridos em períodos passados, ainda que não seja possível realizar exigência tributária, em decorrência de decadência, quando eles repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros. A empresa deve conservar os documentos de sua escrituração, até que se opere a decadência do direito de a Receita Federal do Brasil constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.

INCORPORAÇÃO DE EMPRESA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTRAGRUPO. NECESSIDADE DE PROPÓSITO NEGOCIAL. UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO.

Não produz o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo a incorporação de pessoa jurídica, constituída sem finalidade comercial, em cujo patrimônio constava registro de ágio em decorrência de participação na incorporadora com fundamento em expectativa de rentabilidade futura.

PROVISÃO DE TRIBUTO COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. REALIZAÇÃO ANTES DO TÉRMINO DA DEMANDA JUDICIAL. NÃO DEDUTÍVEL.

A reclassificação contábil de provisão de tributo com exigibilidade suspensa para obrigação passiva, para efeitos contábeis, não possibilita a realização da provisão, ou seja, dedução para apuração do lucro real, antes do encerramento das ações judiciais.

Os tributos que estejam com exigibilidade suspensa, nos termos do art. 151, inciso III do CTN, não têm natureza de despesas incorridas, independente do entendimento da teoria contábil, estando vedada sua dedução, para apuração da base de cálculo dos tributos, conforme regra do art. 13, inciso I, da Lei 9.249/95.

PROVISÃO PARA GARANTIA DE DIVIDENDOS. REVERSÃO NÃO DEDUTÍVEL.

A reversão da provisão não poderá ser excluída na apuração do lucro real, se quando da sua constituição não foi adicionada para apuração do lucro real do exercício correspondente.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

Aplica-se a multa de ofício qualificada no percentual de 150%, quando o procedimento fiscal evidenciou que o contribuinte agiu com intuito de fraude com as operações societárias realizadas visando à criação de ágio intragrupo e sua amortização para redução indevida da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

AUTO REFLEXO. CSLL.

O decidido no mérito do IRPJ repercute na tributação reflexa.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

18. Em 27.12.2012 a Contribuinte tomou conhecimento do resultado do julgamento do Acórdão nº 1641.645, através de Carta com Aviso de Recebimento – AR (e-fl. 1.304) e, na sequência, entendeu por apresentar Recurso Voluntário (e-fls. 1.305/1.468), por meio do qual ratificou as alegações levantadas em sede de Impugnação.

19. Por meio do Despacho de Encaminhamento (e-fl. 4.561), os autos foram remetidos à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN, para ciência da interposição do Recurso Voluntário. Em resposta, a PGFN apresentou Contrarrazões (e-fls. 4.562/4.611), nas quais pugnou pelo desprovimento do recurso, aduzindo, em síntese, as razões a seguir resumidas:

- (i) A PGFN sustenta que não corre prazo decadencial para o Fisco questionar a criação do ágio em si, pois o pagamento do ágio não constitui fato gerador de tributo, mas mera expectativa de ganho futuro. Assim, apenas quando o contribuinte deduz a amortização do ágio na apuração do lucro real é que surge matéria sujeita à homologação, razão pela qual o prazo decadencial deve ser contado a partir dos exercícios em que houve a dedução (2006 a 2010), e não da operação societária originária.
- (ii) Defende-se que o ágio somente pode existir quando decorrente de aquisição efetiva de investimento, com substrato econômico real e propósito negocial, não sendo suficiente a mera escrituração contábil. No caso concreto, afirma-se que não houve aquisição de investimento nem circulação de riquezas novas, pois a integralização do capital da SARDINELLE ocorreu com bens pertencentes ao próprio GRUPO FOLHA, que já controlava integralmente a empresa.
- (iii) A PGFN sustenta que o ágio foi criado artificialmente intragrupo, sem pagamento a terceiros independentes, sem variação patrimonial real e fora de ambiente concorrencial, configurando simples “cobrança de ágio de si mesmo”. Por essa razão, ainda que existam laudos econômicos, a operação não se enquadraria nos requisitos do artigo 386 do RIR/1999, tornando indedutível a despesa de amortização para fins de IRPJ e CSLL.
- (iv) A Procuradoria afirma que, mesmo que se admitisse a dedutibilidade do ágio para fins de IRPJ (o que se admite apenas por argumentar), não há previsão legal que autorize sua dedução na base de cálculo da CSLL, razão pela qual a glosa deve ser mantida também em relação a essa contribuição.
- (v) Sustenta-se que provisões relativas a tributos com exigibilidade suspensa não podem ser excluídas da apuração do lucro real, por expressa vedação legal. Alega-se que a tentativa da Contribuinte de reclassificar tais valores como “obrigações legais” constitui mera discordância com a norma tributária, sendo admissível apenas para fins contábeis, mas não fiscais, entendimento que estaria em consonância com a jurisprudência do CARF.

- (vi) Quanto à provisão para garantia de dividendos, a PGFN defende que as receitas de reversão não poderiam ser excluídas do lucro real, pois a provisão que lhes deu origem nunca foi adicionada ao lucro real em momento anterior. Afirma-se que a exclusão da reversão somente é admitida para neutralizar o efeito de uma adição prévia, inexistente no caso concreto, razão pela qual correta a glosa efetuada.
- (vii) A PGFN sustenta a manutenção da multa qualificada de 150%, afirmando que a sucessão de atos societários simulados evidencia planejamento tributário abusivo, com intenção deliberada de reduzir a carga tributária por meio da amortização indevida do ágio. Aponta-se que a criação e incorporação rápida das empresas envolvidas demonstra ação consciente e coordenada para ludibriar o Fisco.
- (viii) Por fim, defende-se a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, com base na taxa Selic, sob o argumento de que tal incidência decorre de interpretação sistemática do CTN, sendo incompatível com o ordenamento jurídico a exclusão dos juros sobre a penalidade aplicada.

20. Conforme se verifica do “Despacho de Encaminhamento” (e-fl. 4.560), os autos foram encaminhados a este Egrégio CARF. Em sessão realizada em 06 de maio de 2014, a 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento proferiu o Acórdão nº 1101-001.097 (e-fls. 4.613/4.685), por meio do qual o colegiado deu **parcial provimento ao Recurso Voluntário**, para: **(i)** cancelar a glosa da exclusão vinculada à provisão para garantia de dividendos; **(ii)** cancelar a glosa da exclusão de provisões tributárias; e **(iii)** afastar a qualificação da multa de ofício, mantendo-a em sua forma simples, nos termos a seguir transcritos.

“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”.

21. Ao final, o Acórdão restou ementado nos seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

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

DECADÊNCIA. ELEMENTOS CONTÁBEIS COM REPERCUSSÃO FUTURA. INEXISTÊNCIA. DESPROVIMENTO. Apesar de o surgimento do ágio em questão efetivamente ter ocorrido mais de 5 (cinco) anos antes da ciência das autuações em destaque, tem-se que os lançamentos aqui discutidos reportam-se apenas às despesas lançadas em contrapartida da amortização do ágio atinentes aos anos-calendários 2006, 2007, 2008, 2009 e 2010, razão pela qual não há de ser reconhecida a decadência do direito de o Fisco contestar esses registros que minoraram a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. Inadmissível a formação de ágio por meio de operações internas, sem a intervenção de partes independentes e sem o pagamento de preço.

QUALIFICAÇÃO DA MULTA. ATUAÇÃO DO CONTRIBUINTE CONDIZENTE COM A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERO EQUÍVOCO INTERPRETATIVO. IMPOSSIBILIDADE DE MANUTENÇÃO DA MULTA QUALIFICADA. PROVIMENTO. 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. Outrossim, a questão (julgada favoravelmente ao Fisco) decorre de equívoco na interpretação dispensada à legislação fiscal e societária, o que não justifica a majoração da penalidade de ofício.

GLOSA DAS PROVISÕES PARA PAGAMENTO DE DIVIDENDOS. NEUTRALIDADE FISCAL. PROVIMENTO. In casu, a constituição da provisão para pagamento de dividendos foi fiscalmente neutra, de modo que não há que se falar que a receita que vem à balha com a reversão da provisão devesse impactar o resultado para que referida neutralização fosse atingida razão pela qual se revela correto o procedimento do sujeito passivo no sentido de excluir esses lançamentos a crédito em conta de resultado.

GLOSA DA EXCLUSÃO DE PROVISÕES TRIBUTÁRIAS. RAZOABILIDADE. POSSIBILIDADE DE RECONHECIMENTO COMO ANTECIPAÇÃO DE DESPESA A PARTIR DA COMPROVAÇÃO DE QUITAÇÃO DO TRIBUTO. PROVIMENTO PARCIAL. Naqueles processos em que o litígio acerca dos tributos provisionados já transitaram em julgado em desfavor do sujeito passivo, é razoável entender que o procedimento adotado pelo sujeito passivo foi mero reconhecimento antecipado de despesa, se e somente comprovar a quitação do tributo - tendo em vista que, na esteira de precedentes da CSRF, o fato de o tributo ter tido, em um dado momento, a sua exigibilidade suspensa faz com que o reconhecimento da

correlata despesa seja realizado pelo regime de caixa. De outro lado, nos casos em que o sujeito passivo sagrou-se vencedor nos litígios em que estava envolvido, a glosa das despesas controvertidas apenas não poderia subsistir nas hipóteses em que a reversão da respectiva 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.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa SELIC.

22. Cientificada da referida decisão, conforme Despacho de Encaminhamento (e-fl. 4.686), a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN interpôs Recurso Especial (e-fls. 4.687/4.700), o qual foi admitido pelo Presidente da 1ª Câmara da 1ª Seção do CARF, nos termos a seguir transcritos:

“Trata-se de Recurso Especial interposto à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), com fulcro no art. 64, inciso II (Anexo II), do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RI/CARF), aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, em face do Acórdão nº 1101-001.097, proferido pela Primeira Turma Ordinária desta Câmara, na sessão de julgamento de 6 de maio de 2014.

Aludido Recurso Especial, interposto tempestivamente pela Fazenda Nacional, está manejado em relação à matéria “qualificação da multa de ofício aplicada”, assim ementada e decidida no Acórdão recorrido:

QUALIFICAÇÃO DA MULTA. ATUAÇÃO DO CONTRIBUINTE CONDIZENTE COM A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERO EQUÍVOCO INTERPRETATIVO. IMPOSSIBILIDADE DE MANUTENÇÃO DA MULTA QUALIFICADA. PROVIMENTO. 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. Outrossim, a questão (julgada favoravelmente ao Fisco) decorre de equívoco na interpretação dispensada à legislação fiscal e societária, o que não justifica a majoração da penalidade de ofício.

[...].

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: [...]; 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;

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”. (destaques no original)

23. A Recorrente, por sua vez, apresentou Contrarrazões ao Recurso Especial (e-fls. 5.235/5.304), questionando o conhecimento recursal e requerendo a manutenção da

desqualificação da multa de ofício. Paralelamente, opôs Embargos de Declaração (e-fls. 4.735/4.955), apontando omissões no Acórdão recorrido tanto em relação às glosas de provisões tributárias - especialmente quanto a débitos pagos, revertidos ou com decisões judiciais definitivas - quanto às matérias relativas à amortização do ágio, incluindo a alegada inovação legislativa introduzida pela Medida Provisória nº 627/2013 e a ausência de enfrentamento de teses subsidiárias deduzidas no Recurso Voluntário. Os Embargos foram admitidos, para exame das provas e das alegações indicadas, nos seguintes termos:

“[...]”

Cientificada do acórdão, a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs recurso especial ao qual foi dado seguimento conforme fls. 4687/4705. Em 17/09/2015 a contribuinte tomou conhecimento do acórdão e da admissibilidade do recurso especial, apresentando as contrarrazões de fls. 5235/5304, mas antes opondo embargos de declaração, tempestivamente, em 21/09/2015, apontando omissões e contradições a serem enfrentadas pelo Colegiado embargado. Considerando o disposto no art. 49, §6º, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, a análise acerca da admissibilidade dos embargos foi atribuída a esta Conselheira, redatora do acórdão embargado e atualmente Presidente da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara desta 1ª Seção de Julgamento.

Omissão Quanto à Glosa de Outros Débitos já Pagos ou Revertidos.

(Suposta Infração 2.2)

A embargante aduz que 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), (x), (xi), (xii), (xiv), (xviii), (xxiii), (xxv), (xxvii) e (xxviii). Assevera que, conforme parecer técnico anexo, as glosas relacionadas aos itens acima mencionados também deveriam ter sido canceladas por este E. CARF, na linha do quanto decidido no acórdão embargado.

O voto condutor do julgado deu parcial razão à defesa no sentido de que a glosa não poderia ser integralmente mantida, por conta da situação de cada um dos processos à data da lavratura dos autos de infração originários do presente processo. Sob esta ótica e ante a constatação de que nos períodos subsequentes a contribuinte apurara resultados positivos, bem como frente à inexistência de qualquer acusação acerca de eventual aproveitamento em duplicidade das despesas, foram afastadas: 1) as glosas relativas a tributos discutidos em ações judiciais nas quais a contribuinte teve êxito, porque a reversão da provisão neutralizaria as apropriações promovidas no ano-calendário 2006; e 2) as glosas correspondentes a tributos objeto de ações judiciais já transitadas em julgado em desfavor do sujeito passivo, acompanhados da prova de quitação do tributo, hábil a autorizar sua dedução posterior pelo regime de caixa.

Nos pontos questionados pela embargante, o voto condutor do acórdão embargado expressa que as exigências estavam sendo mantidas por falta de comprovação dos requisitos estabelecidos para reversão da glosa. É neste sentido que as glosas abordadas nos itens (i), *de forma parcial*, (v), (xii), (xiv), (xviii), (xxv), (xxvii) e (xxviii) são mantidas por *falta de comprovação de quitação do tributo*, assim como as glosas referidas nos itens (viii), (x), (xxiii) são mantidas por falta de prova de decisão definitiva no âmbito da ação judicial correspondente. Já o item (xi), embora evidencie reconhecimento do débito pelo sujeito passivo em parcelamento, teve a glosa correspondente integralmente mantida por falta de apresentação dos documentos hábeis a precisar o valor dedutível.

Embora a embargante não faça referência a prova que, presente nos autos à época do julgamento de seu recurso voluntário, tenha sido desconsiderada pelo Conselheiro Relator, reporta-se a provas demonstradas em parecer anexado aos embargos, que demandam exame de seu conteúdo e confrontação com os elementos que, antes juntados aos autos, determinaram o voto condutor do acórdão embargado. Assim, é necessária uma análise mais aprofundada das provas referidas pela embargante, impondo a admissibilidade dos embargos neste ponto.

A embargante ainda consigna que *considerando-se não existir decisão judicial definitiva até o momento, os itens (iv), (xxiv) e (xxix) deveriam ser analisados a fim de se determinar a adoção dos mesmos procedimentos já definitivos pelo acórdão embargado*, aspecto que também demanda a confrontação dos elementos trazidos em embargos com os presentes nos autos, reforçando a admissibilidade dos embargos.

Omissão Quanto à Análise de Questão de Ordem Pública - Inovação Trazida pela Medida Provisória n° 627/13

(Suposta Infração 1)

A embargante argumenta que *na época dos fatos, inexistia qualquer vedação ao aproveitamento fiscal desse ágio fundamentado em expectativa de rentabilidade futura da sociedade do mesmo grupo econômico, para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, e ressalta que a distinção de tratamento fiscal do "ágio interno" frente ao "ágio externo" apenas foi promovida por meio da Medida Provisória n° 627/2013, aspecto que corrobora a afirmação de que a legislação tributária anterior à edição de tal norma acolhia a presença do ágio interno para fins de amortização do ágio.*

Citando o Acórdão nº 1302-001.145 que acolheu tal entendimento, a embargante entende que, por se tratar de *inovação jurídica posterior ao protocolo do Recurso Voluntário da Embargante e anterior ao seu julgamento, trazida por meio de dispositivo legal que, claramente, representa questão de ordem pública que afeta o cerne da presente discussão, não poderia a c. Turma Julgadora furta-se à análise do mencionado dispositivo, que expressa reconhecimento por parte do Legislador positivo de que não havia qualquer vedação ao aproveitamento do ágio*

em casos como o em tela. A embargante também defende que os princípios da razoabilidade, da estrita legalidade tributária, do dever do CARF de controlar a legalidade do lançamento, e da economia processual também imporiam o dever de a autoridade julgadora abordar a inovação antes referida.

A embargante, portanto, caracteriza como questão de ordem pública a edição de lei que, em seu entendimento, conduziria à interpretação, a *contrario sensu*, de que inexistiria vedação legal semelhante à vislumbrada no voto condutor do julgado para afirmar a validade das glosas promovidas pela autoridade lançadora. Demonstrada objetivamente a omissão, cumpre submeter ao Colegiado a análise de sua efetiva ocorrência, razão pela qual os embargos devem ser admitidos também neste ponto.

Omissão do Acórdão Embargado Quanto ao Julgamento dos Itens II.8 e 11.10 do Recurso Voluntário (Suposta Infração 1)

A embargante assevera que *o acórdão embargado encontra-se omissivo, também, quanto às seguintes alegações desenvolvidas em seu recurso voluntário:*

II.8 - Do Equívoco Cometido pela Fiscalização com Relação às Normas Aplicáveis à Dedutibilidade de Despesas - p. 90

II.8.1 - Da Sobreposição da Norma Específica Sobre a Norma Geral - Princípio da Especialidade - p. 91

II.8.2 - Regra Geral de Dedutibilidade das Despesas (artigo 299 do RIR/99) X Regra Específica para a Dedutibilidade da Despesa com Amortização do Ágio (artigo 386, inciso III, §2º do RIR/99) - p.92

II.10 - Ad Argumentandum - Da Inexistência de Previsão Legal para a Adição, à Base de Cálculo da CSLL, da Despesa com Amortização de Ágio Considerada Indedutível pela Fiscalização. - p. 118

No primeiro grupo de alegações (II.8), a recorrente questionara a fundamentação da exigência no art. 299 do RIR/99, defendendo que as autuações se submeteriam à regra específica prevista no art. 386, III, §2º do RIR/99. No segundo grupo (II.10), argumentara que não foi apontada legislação que fundamentasse a necessidade de adição da despesa com ágio à base de cálculo da CSLL, e que esta exigência não está presente na legislação tributária, na medida em que o ágio sempre foi amortizado na contabilidade societária, e a restrição a seus efeitos fiscais foi imposto pelo Decreto-lei nº 1.598/77, sem ser cogitada na Lei nº 7.689/88, ou mesmo na Lei nº 9.532/97.

A omissão está validamente demonstrada. O voto condutor do acórdão recorrido limitou-se a refutar os argumentos apresentados no voto vencido do Conselheiro Relator para dar provimento ao recurso voluntário, e não abordou os argumentos acima referidos, subsidiariamente apresentados pela recorrente.

Conclusão

A embargante, portanto, demonstrar omissões nos três tópicos abordados, razão pela qual, neste juízo de cognição sumária, com fundamento no art. 65, §2º, e no art. 49, §6º, ambos do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, são ADMITIDOS os embargos de declaração opostos pela recorrente, com sua consequente distribuição para relatoria por esta Conselheira”. (destaques no original)

24. Em 12 de abril de 2017, a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, em Acórdão de nº 1302-002.111 (e-fls. 5.317/5.340), entendeu por **conhecer parcialmente** dos Embargos de Declaração, sem atribuição de efeitos modificativos.

25. O colegiado, por unanimidade, deixou de conhecer das alegadas omissões relativas à glosa de débitos já pagos ou revertidos e à suposta questão de ordem pública decorrente da Medida Provisória nº 627/2013, bem como rejeitou as alegadas contradições referentes à necessidade de terceiro independente e ao alegado ganho auferido pela LARIMUS.

26. Por maioria de votos, os Embargos foram acolhidos apenas para suprir omissões formais, rejeitando-se, no mérito, as alegações relativas: **(i)** às normas aplicáveis à dedutibilidade da despesa com amortização do ágio; e **(ii)** à inexistência de previsão legal para adição dessa despesa à base de cálculo da CSLL, mantendo-se integralmente o entendimento anteriormente adotado, sem alteração do resultado do julgamento:

“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”.

27. O Acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

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

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO/CONTRADIÇÃO.

Os embargos interpostos que apontam omissões e contradições no acórdão recorrido devem ser conhecidos e/ou acolhidos quando configurados os vícios apontados.

ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. DEDUTIBILIDADE DA DESPESA. REQUISITOS.

As regras de dedutibilidade previstas no art. 386, inc. III, § 2º do RIR/99, que tratam especificamente da dedução da amortização do ágio não estão dissociadas dos conceitos legais as normas gerais de dedutibilidade das despesas previstos no art. 299 do RIR/1999. Quando a lei define como "necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa" está a indicar a presença de dois elementos essenciais para a dedutibilidade de qualquer despesa: 1) serem pagas ou incorridas e, 2) serem necessárias a realização das atividades da empresa. A lei pode até estabelecer a dedutibilidade de despesas que não são imprescindíveis à atividade da empresa, como ocorre, p. ex., com os juros sobre o capital próprio, mas, em nenhum caso admite que a despesa não seja paga ou ao menos incorrida para fins de sua dedutibilidade.

ÁGIO INTERNO. CSLL. ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO.

Se a base de cálculo da contribuição é determinada a partir do lucro líquido contábil e não se reconhece a despesa de ágio na composição de tal resultado, não há que se discutir a existência ou não de previsão legal de adição da provisão de amortização de ágio à base de cálculo da CSLL.

28. Na sequência, a Recorrente interpôs Recurso Especial (e-fls. 5.353/5.402), por do qual alegou 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 nº 101-97.084 e Acórdão nº 108-09.501;

2ª Tese Divergente: Validade do Ágio Gerado entre Partes Dependentes. Legislação interpretada de forma divergente: Artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97. Indica como paradigmas o Acórdão nº 1301-001.299 e Acórdão nº 1301-001.297;

3ª Tese Divergente: Opção Legal – Artigo 36 da Lei nº 10.637/02. Legislação interpretada de forma divergente: Artigo 36 da Lei nº 10.637/02. Indica como paradigmas o Acórdão nº 1301-001.299 e Acórdão nº 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 nº 8.981/95. Indica como paradigmas o Acórdão nº 107-07.315 e Acórdão nº 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 nº 70.235/72. Indica como paradigmas o e Acórdão nº 9202-01.634 e Acórdão nº 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 nº 9101-002.114 e o Acórdão nº 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.

29. Consoante se extrai do “Despacho de Admissibilidade” (e-fls. 5.790/5.811), o Recurso Especial da Contribuinte foi **parcialmente admitido**, tendo sido reconhecida a existência de dissídio jurisprudencial apenas em relação à 1ª, 2ª, 3ª e 8ª teses divergentes.

30. O despacho **não conheceu** do recurso quanto às teses relativas à **glosa do saldo das provisões de tributos com exigibilidade suspensa** (5ª e 6ª teses) e à **nulidade dos Autos de Infração por iliquidez e incerteza do crédito tributário** (7ª tese), por ausência de demonstração de interpretação divergente da legislação tributária.

31. Também foi **negado seguimento à 4ª tese divergente**, referente à inexistência de previsão legal para adição, à base de cálculo da CSLL, da despesa com amortização de ágio considerada indedutível, por não caracterizado o dissenso alegado. Confira-se:

"[...]

Tendo em vista o que foi acima exposto e examinado, e nos termos da competência que me foi atribuída pelo art. 68, § 1º, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº. 343, de 09/06/2015, e alterações posteriores, decido:

1) NÃO CONHECER DO RECURSO, em face da ausência de demonstração da legislação tributária interpretada de forma divergente, em relação aos seguintes temas:

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.

2) CONHECER e DAR SEGUIMENTO PARCIAL AO RECURSO em relação aos seguintes temas, em razão da caracterização da divergência na interpretação da legislação tributária:

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.

3) CONHECER e NEGAR SEGUIMENTO AO RECURSO 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; eis que não caracterizado o dissenso alegado.

[...]”. (destaques no original)

32. Contra as teses não admitidas no “Despacho de Admissibilidade”, a Recorrente interpôs **Agravo** (e-fls. 5.819/5.838) e, na sequência, apresentou **pedido de desistência parcial** (e-fls. 5.872/5.876), restrito às exigências relativas às **glosas das despesas com ágio**.

33. O Agravo foi **não conhecido quanto à 4ª tese divergente**, relativa à alegada inexistência de previsão legal para adição da despesa com amortização do ágio à base de cálculo da CSLL, e **rejeitado nos demais pontos**, mantendo-se o **seguimento parcial do Recurso Especial**, conforme consignado no “Despacho de Agravo do Contribuinte” (e-fls. 5.974/5.982).

34. Em razão da **desistência parcial**, foi reconhecida a **perda de objeto** do Recurso Especial da Recorrente relativamente às teses que tratavam da **preclusão do direito de o Fisco questionar os atos societários**, da **validade do ágio gerado entre partes dependentes** e da **opção legal prevista no artigo 36 da Lei nº 10.637/2002**.

35. Por fim, o despacho determinou as providências de praxe, incluindo a ciência à Unidade de Origem da Receita Federal, a intimação da PGFN para apresentação de contrarrazões e o retorno dos autos ao CARF para distribuição e julgamento, pela 1ª Turma da CSRF, dos Recursos Especiais da Contribuinte e da Fazenda Nacional:

“[...]

De acordo.

NÃO CONHEÇO do agravo, no que se refere 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" e REJEITO o agravo, nos demais pontos, confirmando o seguimento parcial do recurso especial.

Por relevante, registre-se a perda de objeto do recurso especial do sujeito passivo quanto aos seguintes temas, que haviam anteriormente obtido seguimento: "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 consequência, devem ser adotadas as seguintes providências:

1º - Encaminhamento dos autos à **Unidade de Origem da RFB** para ciência da rejeição do agravo, na forma do art. 71, §8º do Anexo II do RICARF, e demais providências de sua alçada, inclusive cobrança, se for o caso;

2º - Restituição dos autos ao **CARF** para ciência à **PGFN**: a) do Acórdão de Embargos nº 1302-002.111 (e-fls. 5317/5340); b) do recurso especial do sujeito passivo (e-fls. 5353/5402); c) do despacho de admissibilidade do recurso especial do sujeito passivo (e-fls. 5790/5811); d) da petição de desistência parcial (e-fls. 5872/5876); e) das cópias de peças de processo judicial (e-fls. 5910/5954 e 5958/5967); f) deste despacho, assegurando-lhe o prazo de quinze dias para oferecer contrarrazões, conforme o disposto no art. 70, do Anexo II, do RICARF; e

3º - Retorno dos autos ao **CARF** para distribuição e julgamento pela 1ª Turma da CSRF do recurso especial do sujeito passivo e do recurso especial da Fazenda Nacional, este último já admitido (e-fls. 4702/4705) e contrarrazoado (e-fls. 5235/5304)". (destaques no original)

36. A PGFN apresentou manifestação (e-fls. 5.991/5.992) sustentando, quanto à tese remanescente do Recurso Especial da Contribuinte (8ª tese) - relativa à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício -, o não conhecimento do apelo, em razão da aplicação da Súmula CARF nº 108¹.

37. Na sequência, a Recorrente protocolou petição (e-fls. 6.011/6.014), na qual alegou a ilegalidade do não conhecimento de parte das matérias veiculadas em seu Recurso Especial, especialmente diante da ausência de apreciação da prova técnica de natureza contábil e dos argumentos deduzidos nos Embargos de Declaração.

38. A Recorrente informou que, diante do não seguimento do Recurso Especial em relação a determinados pontos, **impetrou Mandado de Segurança**, em 11.10.2017, com pedido liminar, visando: **(i)** a prolação de novo julgamento dos Embargos de Declaração, com **apreciação do laudo técnico contábil e dos argumentos a ele relacionados**; ou, subsidiariamente, **(ii)** o processamento do Recurso Especial quanto aos itens referentes à **glosa do saldo das provisões relativas a tributos com exigibilidade suspensa**, com a consequente análise da prova técnica pela instância superior.

39. Noticiou, ainda, que em 03.09.2018 foi **proferida decisão judicial deferindo tutela de urgência**, por meio da qual foi atribuído efeito suspensivo à Apelação interposta no Mandado

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

de Segurança, bem como determinado o processamento e julgamento das **matérias atinentes à glosa das referidas provisões**. A decisão consignou a permanência dos requisitos autorizadores da tutela e reiterou os fundamentos anteriormente adotados em Agravo de Instrumento, assegurando o seguimento do Recurso Especial quanto aos pontos controvertidos e a possibilidade de produção e apreciação de prova técnica pertinente. Confira-se:

"[...]

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 peia 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. (destaques no original)

40. Com fundamento nessa decisão judicial, a Recorrente requereu que a **CSRF desse regular seguimento ao Recurso Especial** também quanto às teses relativas à **glosa do saldo das provisões de tributos com exigibilidade suspensa** (itens 5, 6 e 7 do Despacho de Admissibilidade), com a conseqüente apreciação do laudo técnico contábil, bem como o cancelamento do desmembramento do feito administrativo ou, subsidiariamente, o seu apensamento ao presente processo, para fins de suspensão da exigibilidade do crédito tributário até o julgamento definitivo do Recurso Especial:

“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) conseqüentemente, 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”.

41. Na seqüência, os autos foram encaminhados à PGFN para complementação das contrarrazões. Na oportunidade, a Procuradoria **pugnou pelo não conhecimento do recurso**, ao argumento de que os **documentos apresentados seriam extemporâneos**:

“III – RAZÕES DE MÉRITO PARA A MANUTENÇÃO DO ACÓRDÃO RECORRIDO

Da preclusão. Juntada extemporânea de documentos. Ponderação de princípios.

O contribuinte pretende seja analisado “parecer técnico contábil” juntado aos autos após a prolação de acórdão de mérito pelo CARF, por ocasião da apresentação de embargos de declaração.

[...]

Dessa forma, conclui-se que a juntada aos autos de documentos após a apresentação da impugnação não pode ser aceita em decorrência do disposto no art. 16, § 4º do Decreto n.º 70.235/72.

No presente processo, consoante já relatado anteriormente, o contribuinte se insurge contra a não apreciação de provas juntadas tão somente por ocasião dos embargos de declaração, isto é, após a decisão de mérito tomada pelo CARF.

Não se pode conceber que a alegada apresentação de documentação após a prolação de acórdão pelo CARF, sem qualquer justificativa ou comprovação da ocorrência de uma das hipóteses estabelecidas no parágrafo 4º do art. 16 do

Decreto n. 70.235/72, possa ensejar a nulidade de acórdão proferido que já havia analisado e ratificado as conclusões da DRJ de origem quanto aos elementos probatórios apresentados.

Ora, tal pretensão do Recorrente, data vênua, desafia o princípio da razoabilidade, da proporcionalidade e da eficiência.

Se se propugna que o formalismo e o princípio da preclusão não podem ser levados a extremos, também não se pode conceber que uma suposta adoção do princípio da verdade material possa aniquilar todos os demais princípios, como os princípios da economia processual, da razoabilidade, da proporcionalidade e da eficiência, e a observância de todas as formalidades estabelecidas na lei e que visam justamente assegurar a transparência e segurança de todos e não apenas da Administração Tributária.

Ademais, permitir tal pretensão do contribuinte de juntar provas extemporâneas não apenas faria letra morta ao Decreto 70.235/72, como subverteria o andamento processual adequado, ensejando em grave violação ao princípio do contraditório e da ampla defesa da União, na medida em que impossibilita a manifestação da parte contrária acerca da matéria trazida intempestivamente e inesperadamente". (Destques no original)

42. Em 06 de dezembro de 2022, a 1ª Turma da CSRF, em Acórdão de nº 9101-006.386 (e-fls. 6.065/6.102), decidiu, por unanimidade, conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, **por determinação judicial, conhecer parcialmente do Recurso Especial da Contribuinte, restrito** às teses relativas à **glosa do saldo das provisões de tributos com exigibilidade suspensa** (suposta preclusão e verdade material) e à alegada **nulidade dos Autos de Infração por iliquidez e incerteza do crédito**.

43. No mérito, também por unanimidade, o colegiado deu **provimento ao recurso da Fazenda Nacional para restabelecer a qualificação da penalidade** incidente sobre as **glosas da amortização do ágio**, declarando definitiva essa matéria. Quanto ao **recurso da Contribuinte**, na parte conhecida, deu-lhe **provimento para determinar o retorno dos autos ao colegiado de origem**, a fim de que **sejam apreciadas a prova apresentada nos Embargos de Declaração e a arguição subsidiária de nulidade**, nos estritos termos da ordem judicial. Confira-se:

"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”.

44. Ao final, o Acórdão restou ementado nos seguintes termos:

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.

45. Conforme “Despacho de Encaminhamento” (e-fl. 6.112), os autos foram encaminhados a este E. CARF, sendo que, em sessão realizada em 12 de março de 2024, a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento proferiu a Resolução nº 1302-001.209 (e-fls. 6.115/6.124) e, na oportunidade, acabou concluindo por **converter o julgamento do processo em Diligência**, visando esclarecer se ainda produz efeitos, no âmbito deste Conselho, a decisão judicial proferida no Processo nº 1013917-93.2017.4.01.3400:

“[...]”

De todo exposto, proponho ao Colegiado para conversão do presente julgamento em diligência para:

i) Baixar à origem para solicitar informações à PGFN a respeito do deslinde do processo nº 1013917-93.2017.4.01.3400, e se a decisão judicial de fls. 6020-6025 ainda produz efeitos perante este Conselho (se foi mantida por meio de decisão definitiva transitada em julgado).

Caso a resposta seja negativa, o processo deverá retornar a este Colegiado para que seja avaliado a possibilidade de análise das teses remanescentes ou se o processo deverá ser extinto.

Caso a resposta seja positiva, antes de o processo retornar a este Colegiado, deverá ser remetido à Unidade de Origem para:

i) Intimar o contribuinte para juntada de cópia legível do “Parecer Técnico de Natureza Contábil” e anexos (fls. 4852-5232), pois algumas folhas não estão legíveis, à exemplo da fl. 4872, 4873, 4874, 48-75, etc. e demais documentos que puderem infirmar o seu direito;

ii) Verificar se os documentos juntados pela Recorrente conforme intimação retro, comprovam o seu direito no que diz respeito à quais são os valores corretos das antecipações de despesas para os casos de pagamento (ocorrendo decisão judicial definitiva favorável E DESFA.), além das glosas relacionadas nos itens (i), (v), (viii), (x), (xi), (xiv), (xviii), (xxiii), (xxv), (xxvii) e (xxviii) conforme fundamentado pela Recorrente em seus Embargos de Declaração, precisamente nos argumentos de folhas 4743-4747.

iii) Considerando a informação trazida pelo patrono quais parcelas já foram quitadas por pagamento.

iv) Pela análise realizada, indicar ao final sua conclusão sobre a prova juntada aos autos e a procedência ou não do direito da Recorrente;

Ao final, a autoridade diligenciadora deverá elaborar relatório e deverá dar ciência à contribuinte para que se manifeste no prazo de 30 (trinta) dias. Em seguida, o processo deverá retornar para julgamento.

Ante o exposto, voto por converter o julgamento em diligência nos termos do voto acima”. (destaques no original)

46. Em cumprimento à Resolução do CARF que determinou a conversão do julgamento em diligência, os autos foram encaminhados à Unidade de Origem, que **intimou a Contribuinte a apresentar a documentação complementar necessária**, concedendo-lhe prazo de 30 dias, com ciência em 10.07.2024. Contudo, **transcorrido prazo superior a 40 dias sem qualquer manifestação, restou inviabilizada a análise da perícia técnica**, uma vez que partes relevantes do material permanecem ilegíveis. Diante da inércia da Contribuinte, a Autoridade Fiscal devolveu o processo ao CARF para prosseguimento do julgamento, conforme consta do “Relatório Fiscal” (e-fl. 6.149):

“Em atendimento à Resolução CARF nº 1302-001.209 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, de fls. 6115/6124, que baixou o presente processo em Diligência, intimamos o contribuinte a apresentar os documentos solicitados para prosseguimento da análise necessária.

Na citada intimação, concedemos o prazo de 30(trinta) dias para a apresentação da documentação ali descrita. A ciência se deu no dia 10/07/2024.

Passados mais de 40(quarenta) dias nenhuma manifestação do contribuinte foi efetuada.

Desta forma, ficamos impedidos de analisar a perícia técnica, visto que várias partes se encontram ilegíveis, conforme cita a própria Resolução do CARF.

Sendo assim, fazemos a devolução do presente processo para prosseguimento”.

47. A Recorrente apresentou petição (e-fls. 6.158/6.161) reconhecendo sua ausência de manifestação ao “Termo de Intimação Fiscal”, mas sustentando que a Autoridade Fiscal descumpriu a Resolução do CARF ao deixar de analisar o Parecer Técnico de Natureza Contábil já constante dos autos. Argumentou que a Resolução determinava a análise do referido parecer - em sua maior parte legível - para verificação da correção das deduções, antecipações de despesas e glosas questionadas nos Embargos de Declaração. Contudo, segundo a Recorrente, a Autoridade limitou-se a devolver o processo ao CARF sem proceder à análise do material existente e requereu o retorno dos autos à Unidade de Origem para que a documentação fosse devidamente examinada, nos seguintes termos:

“[...]”

II. DESCUMPRIMENTO DA RESOLUÇÃO CARF

7. Inicialmente, não obstante o lapso cometido pela Recorrente ao deixar de atender ao Termo de Intimação Fiscal, fato é que **a Autoridade Fiscal poderia ter analisado o Parecer Técnico de Natureza Contábil juntado aos autos do presente processo administrativo quando da apresentação dos Embargos de Declaração (fls. 4.735 a 5.200 dos autos).**

8. Ora, veja-se que a própria Resolução nº 1302-001.209, proferida por este E. CARF, determinou a intimação da Recorrente para juntada de cópia legível do

Parecer Técnico de Natureza Contábil e anexos, pois **algumas** das suas folhas não estariam legíveis.

9. Ora, fato é que, conforme se depreende da Resolução, este E. CARF determinou que a Autoridade Fiscal analisasse o Parecer Técnico de Natureza Contábil, já acostado aos autos, para comprovar o direito da Recorrente *“no que diz respeito à quais são os valores corretos das antecipações de despesas para os casos de pagamento (ocorrendo decisão judicial definitiva favorável E DESFA.), além das glosas relacionadas nos itens (i), (v), (viii), (x), (xi), (xiv), (xviii), (xxiii), (xxv), (xxvii) e (xxviii) conforme fundamentado pela Recorrente em seus Embargos de Declaração, precisamente nos argumentos de folhas 4743-4747”*.

10. Neste sentido, tendo em vista que a grande maioria das folhas relacionadas ao Parecer Técnico de Natureza Contábil já se encontrava legível, a **Autoridade Fiscal, por sua vez, deveria, de acordo com a Resolução CARF, ter ao menos analisado o documento constante nos autos** para decidir sobre a legitimidade das deduções realizadas pela Recorrente.

11. Ocorre que, da análise do Relatório Fiscal, percebe-se que a Autoridade Fiscal, em nenhum momento, se debruçou sobre o documento já acostado aos autos, determinando o retorno do presente processo administrativo ao CARF em razão do suposto descumprimento do determinado na Resolução pela Recorrente.

12. Não obstante, a fim de demonstrar sua boa-fé e que a falta de manifestação quanto ao Termo de Intimação Fiscal se deu por mero equívoco, a Recorrente vem, nesta oportunidade, juntar aos autos o Parecer Técnico de Natureza Contábil (**Doc. 01**).

13. Sendo assim, ante **(i)** a ausência de análise da Autoridade Fiscal da documentação apresentada pela Recorrente anteriormente e **(ii)** a juntada de nova cópia do Parecer Técnico de Natureza Contábil aos autos, requer-se a este E. CARF que determine o retorno dos autos à Delegacia de Origem para que se possa analisar a documentação que comprova a insubsistência da glosa ora em discussão”. (Destques no original)

48. Diante da situação noticiada, esta Relatora propôs o encaminhamento dos presentes autos à Unidade de Origem para cumprimento da Diligência outrora determinada, conforme se verifica do “Despacho de Devolução” (e-fls. 6.548/6.598).

49. E, de acordo com o “Despacho de Encaminhamento” (e-fl. 6.602), foi informado que a **tutela de urgência concedida anteriormente à Contribuinte** no Processo Judicial nº 1013917-93.2017.4.01.3400 **foi revogada**, deixando de produzir efeitos, pois o TRF da 1ª Região negou provimento à Apelação por unanimidade, **firmando o entendimento de que o Poder Judiciário não pode revisar decisões sobre admissibilidade de provas ou recursos no processo administrativo fiscal**. Confira-se:

“DESPACHO DE ENCAMINHAMENTO

Encaminhem-se os autos para análise e prosseguimento, com as informações a respeito do Processo Judicial nº 1013917 93.2017.4.01.3400. A decisão judicial que concedeu tutela de urgência ao contribuinte (referida como fls. 6.020/6.025) foi revogada e não produz mais efeitos. Isso porque a Sétima Turma do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, ao julgar o mérito da apelação, negou provimento ao recurso da empresa por unanimidade. De acordo com o TRF1, não cabe ao Poder Judiciário revisar o juízo de admissibilidade de provas ou recursos no âmbito do processo administrativo fiscal. Contudo, a decisão judicial ainda não transitou em julgado. Após o acórdão desfavorável, a parte interpôs Recurso Especial e Extraordinário, que foram inadmitidos. Contra tais decisões, foram interpostos os respectivos Agravos, os quais, até a presente data, encontram-se pendentes. Devolvo este dossiê à origem para doção das medidas que entender necessárias”.

50. Em razão das informações prestadas acima, os autos foram encaminhados para este E. CARF para análise e verificação da necessidade de providências adicionais, conforme se verifica do “Despacho de Encaminhamento” (e-fl. 6.604).

51. É o relatório.

VOTO

Conselheira **Miriam Costa Faccin**, Relatora.

I – Questão Preliminar: Impossibilidade de Apreciação das Provas em Razão da Revogação da Liminar

52. Conforme relatado, trata-se de determinação da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, **em razão de ordem judicial**, para que este Colegiado aprecie a **prova apresentada nos Embargos de Declaração** e a **arguição subsidiária de nulidade**, nos seguintes termos:

“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”.

53. Ocorre que, conforme “Despacho de Encaminhamento” (e-fl. 6.602), a **tutela de urgência concedida anteriormente à Contribuinte** no Processo Judicial nº 1013917-93.2017.4.01.3400 foi expressamente **revogada**, deixando de produzir efeitos. A Sétima Turma do Tribunal Regional Federal da 1ª Região (TRF1), ao julgar a Apelação interposta, negou-lhe provimento por unanimidade, firmando o entendimento de que **não compete ao Poder Judiciário revisar o juízo de admissibilidade de provas ou de recursos no âmbito do processo administrativo fiscal**. Confira-se:

“DESPACHO DE ENCAMINHAMENTO

Encaminhem-se os autos para análise e prosseguimento, com as informações a respeito do Processo Judicial nº 1013917 93.2017.4.01.3400. A decisão judicial que concedeu tutela de urgência ao contribuinte (referida como fls. 6.020/6.025) foi revogada e não produz mais efeitos. Isso porque a Sétima Turma do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, ao julgar o mérito da apelação, negou provimento ao recurso da empresa por unanimidade. De acordo com o TRF1, não cabe ao Poder Judiciário revisar o juízo de admissibilidade de provas ou recursos no âmbito do processo administrativo fiscal. Contudo, a decisão judicial ainda não transitou em julgado. Após o acórdão desfavorável, a parte interpôs Recurso Especial e Extraordinário, que foram inadmitidos. Contra tais decisões, foram interpostos os respectivos Agravos, os quais, até a presente data, encontram-se pendentes. Devolvo este dossiê à origem para doção das medidas que entender necessárias”.

54. Ainda que pendentes recursos excepcionais², a decisão revogatória encontra-se eficaz e apta a produzir efeitos.

55. Como ensina José Miguel Garcia Medina (in *Código de Processo Civil Comentado*. 8ª ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2022, p. 1.244): “(...) enquanto a **liminar é concedida com base em cognição sumária, a sentença de improcedência é baseada em cognição exauriente, razão pela qual a liminar, logicamente, não pode mais produzir efeito** (nesse sentido, STJ, 1ª T., REsp 739.570/MG, rel. Min. Teori Albino Zavascki, j. 16.06.2005; STJ, AgRg no Ag 1.184.864/MG, rel. Min. Benedito Gonçalves, 1ª T., j. 01.12.2009). Assim, julgado improcedente o pedido, **considera-se revogada a liminar, não podendo esta produzir efeitos ainda que a apelação interposta contra a sentença tenha efeito suspensivo ope legis**”.

² No STJ (AREsp nº 3078013/DF) aguarda-se a impugnação da PGFN ao Agravo Interno, vez que não foi conhecido o Agravo em Recurso Especial da Contribuinte.

56. Assim, a determinação de apreciação da prova apresentada nos Embargos de Declaração, bem como da arguição subsidiária de nulidade, encontrava-se fundada em decisão judicial de natureza provisória que assegurava à Recorrente o exame pretendido. Com a superveniente revogação dessa tutela, cessou o suporte jurídico que legitimava tal providência.

57. Com efeito, a tutela provisória possui natureza precária e não gera estabilização definitiva da situação jurídica quando expressamente revogada. Nesse sentido é o teor do artigo 296 do Código de Processo Civil:

Art. 296. A tutela provisória conserva sua eficácia na pendência do processo, mas pode, a qualquer tempo, ser revogada ou modificada.

58. A propósito, Luiz Guilherme Marinoni, Sérgio Cruz Arenhart e Daniel Mitidiero (in: *Código de Processo Civil Comentado*, 10ª ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Thomson Reuters, 2024, p. 296/297), explicam:

“Apenas pode ser concedido provisoriamente aquilo que pode sê-lo definitivamente. A técnica antecipatória não pode prestar uma tutela do direito que se encontra fora da moldura da tutela final. **Uma vez antecipada a tutela, essa conserva a sua eficácia na pendência do processo, só sendo oportunamente absorvida pela tutela final.** Isso quer dizer, por exemplo, que se a tutela é prestada pelo juízo de primeiro grau mediante decisão interlocutória, então essa regra conserva a sua eficácia até o advento da sentença: a cognição exauriente subjacente à sentença substitui-se à cognição sumária que suporta a decisão provisória. **Decisão – ou tutela – provisória é aquela que não dura para sempre e será necessariamente substituída por outra com objeto tendencialmente coincidente no todo ou em parte.** Como o Código prevê a possibilidade de estabilização da tutela satisfativa de urgência (arts. 303 e 304, CPC), o conceito de provisoriedade adequado ao direito brasileiro deve sofrer um acréscimo: provisória é aquela decisão que tendencialmente não dura para sempre e potencialmente será substituída por outra com objeto tendencialmente coincidente no todo ou em parte”. (g.n.)

59. Nas palavras de Hugo de Brito Machado Segundo (in *Processo Tributário*. 16ª ed., rev., atual. e ampl. Barueri: Atlas, 2024, p. 348): “**Na verdade, o desaparecimento de uma liminar – seja por reconsideração, seja por reforma – enseja o retorno das partes à situação jurídica anterior à sua concessão**”.

60. No caso concreto, a **sentença que denegou a segurança** expressamente reconheceu a ocorrência de preclusão, nos termos do § 4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72, assentando que a juntada de parecer técnico contábil em sede de Embargos de Declaração configura inovação probatória extemporânea, incompatível com a disciplina do processo administrativo fiscal, nos seguintes termos:

“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 § 5º 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.

III

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

Custas iniciais recolhidas.

Sem honorários (art. 25 da Lei n. 12.016/2009).

Envie-se cópia desta sentença ao Desembargador Federal Relator do Agravo de Instrumento 1009957-47.2017.4.01.0000, 7ª Turma (fl. 1883/1885, r.u.).

Publique-se. Registre-se. Intimem-se.

Transitada em julgado, arquivem-se com baixa na distribuição.

Brasília, 23 de maio de 2018”. (Destques no original)

60. Tal **entendimento** foi integralmente **confirmado pelo Tribunal** Regional Federal da 1ª Região (TRF1), que consignou ser indevida a intervenção do Poder Judiciário para reexaminar

juízo de admissibilidade de provas no âmbito do CARF, reconhecendo a regularidade do procedimento administrativo adotado.

61. O referido Acórdão recebeu a seguinte ementa:

“APELAÇÃO CÍVEL (198) N. 1013917-93.2017.4.01.3400

APELANTE: EMPRESA FOLHA DA MANHÃ S.A.

Advogados do APELANTE: ARIANE COSTA GUIMARAES – OAB/DF 29766-A; PAULO CAMARGO TEDESCO – OAB/SP 234916-A; GABRIELA SILVA DE LEMOS – OAB/SP 208452-A

APELADA: FAZENDA NACIONAL

EMENTAPROCESSUAL CIVIL ETRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA.PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CARF. ADMISSIBILIDADE DE PROVA. ALEGAÇÃO DE ILEGALIDADE.IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO PELO PODER JUDICIÁRIO.

1. O art. 1º da Lei nº 12.016/2009 prescreve que: “Art. 1º. Conceder-se-á mandado de segurança para proteger direito líquido e certo, não amparado por habeas corpus ou habeas data, sempre que, ilegalmente ou com abuso de poder, qualquer pessoa física ou jurídica sofrer violação ou houver justo receio de sofrê-la por parte de autoridade, seja de que categoria for e sejam quais forem as funções que exerça”.

2. Na hipótese, a impetrante alega que a decisão administrativa do CARF deveria ser revista pelo Poder Judiciário, o que não encontra respaldo, vez que a revisão de atos administrativos, como o juízo de admissibilidade de embargos declaratórios, ou a “apreciação do laudo técnico de natureza contábil”, não pode ser realizada diretamente pelo Judiciário.

3. Nesse sentido é o entendimento desta colenda Sétima Turma: “No caso dos autos, não há impugnação contra o acórdão do CARF, mas somente quanto à decisão monocrática proferida pela Presidente do CARF, quando do juízo de admissibilidade dos embargos declaratórios da apelante, conforme se verifica do seguinte trecho da sentença: ‘Nesse quadro e considerando que o ato reputado coator é a decisão proferida monocraticamente pela Presidente do CSRF, a análise do pedido mandamental deve ser limitada ao exame realizado monocraticamente pela autoridade coatora acerca dos embargos de declaração opostos no âmbito do processo administrativo fiscal nº 10314.724463/2014-94, sendo indevida qualquer incursão deste juízo sobre eventual acerto ou desacerto do acórdão n. 9303-007.679. E não pode ser diferente, inclusive porque, ao tempo da impetração deste mandado de segurança, já havia transcorrido mais de 120 dias da ciência das impetrantes acerca do acórdão embargado na esfera administrativa, tendo se consumado a decadência para a impetração de mandado de segurança contra esse ato e outros anteriores (art. 23, Lei nº 12.016/2009).’[...] Apelação a que se nega provimento” (TRF1, AC 1024077-12.2019.4.01.3400,

Relator Desembargador Federal José Amilcar Machado, Sétima Turma, DJe de 26/02/2021).

4. Assim, **não há que se falar em direito líquido e certo da impetrante de ter seus embargos de declaração conhecidos ou seu laudo técnico contábil admitido em fase processual extemporânea vez que o procedimento administrativo fiscal seguiu corretamente as disposições legais.**

5. Apelação não provida.

ACÓRDÃO Vistos e relatados estes autos, em que são partes as acima indicadas: Decide a Sétima Turma do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, por unanimidade, negar provimento à apelação, nos termos do voto do relator.

Brasília-DF, 29 de outubro de 2024 (data do julgamento). DESEMBARGADOR FEDERAL HERCULES FAJOSSES Relator". (g.n.)

62. Diante desse quadro, considerando que a decisão judicial que determinara a apreciação das provas perdeu eficácia em razão de sua revogação, não subsiste fundamento jurídico apto a autorizar a análise dos documentos apresentados em sede de Embargos de Declaração, tampouco da arguição subsidiária de nulidade deles decorrente.

63. A manutenção de efeitos decorrentes de tutela provisória expressamente revogada implicaria conferir estabilidade indevida a provimento precário, em afronta ao regime jurídico das tutelas de urgência e aos princípios da legalidade e da segurança jurídica que regem o processo administrativo fiscal.

II - Dispositivo

64. Ante o exposto, **deixo de apreciar as provas juntadas sob amparo da liminar posteriormente revogada**, bem como a arguição subsidiária de nulidade a elas vinculada, por ausência de suporte jurídico válido.

65. É como voto.

Assinado Digitalmente

Miriam Costa Faccin