



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 16561.720087/2014-23  
**Recurso** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9101-006.833 – CSRF / 1ª Turma  
**Sessão de** 7 de fevereiro de 2024  
**Recorrentes** FAZENDA NACIONAL E  
MARFRIG GLOBAL FOODS S.A.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2010

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

MULTA QUALIFICADA. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES.  
DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA.

Não se conhece de recurso especial cujos acórdãos apresentados para demonstrar a divergência evidenciam decisão em contextos fáticos distintos, que não contemplam a circunstância, presente no recorrido, de a empresa-veículo interposta substituir os alienantes da participação societária adquirida com ágio.

PRECLUSÃO. PRETENSÃO DE CONHECIMENTO DE OFÍCIO DE VÍCIO MATERIAL NO LANÇAMENTO. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES.  
DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA.

Não se conhece de recurso especial cujo acórdão apresentado para demonstrar a divergência evidencia decisão em contexto fático distinto, concernente a conhecimento de ofício de penalidade afirmada ilegal, e não de cogitada ilegalidade na incidência tributária autuada.

LUCROS NO EXTERIOR. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES.  
DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA.

Não se conhece de recurso especial cujo acórdão apresentado para demonstrar a divergência evidencia decisão em contexto fático distinto, concernente a lançamento apenas de CSLL sobre lucros auferidos no exterior, com reconhecimento de não incidência de IRPJ sobre esta materialidade, aspecto determinante para o cancelamento da exigência de CSLL por outro Colegiado do CARF. O presente caso trata de tributação de lucros auferidos no exterior em razão de investimentos mantidos pelo mesmo sujeito passivo autuado no paradigma, mas aqui submetidos a lançamento de IRPJ e CSLL, sem reconhecimento do tratado internacional como norma de bloqueio para quaisquer das incidências.

NÃO CONHECIMENTO DE MATÉRIAS JULGADAS 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, no tocante à incidência de juros com base na taxa SELIC sobre a multa de ofício lançada, tal decism está alinhado à Súmula CARF nº108 (“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 em relação a essas matérias.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: (i) relativamente ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, por maioria de votos, não conhecer do recurso, vencidos os conselheiros Alexandre Evaristo Pinto (relator original) e Livia De Carli Germano que votaram pelo conhecimento; e (ii) quanto ao Recurso Especial do Contribuinte: (a) por unanimidade de votos, não conhecer do recurso em relação à matéria “juros sobre multa”; (b) por maioria de votos, não conhecer da matéria “possibilidade de conhecimento ex officio de vício material de lançamento pela autoridade julgadora”, vencido o conselheiro Alexandre Evaristo Pinto (relator) que votou pelo conhecimento; e (c) por voto de qualidade, não conhecer da matéria “Lucros auferidos no exterior - empresa controlada - aplicação de tratado internacional para evitar a dupla tributação da renda”, vencidos os conselheiros Alexandre Evaristo Pinto (relator original), Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli e Luciano Bernart que votaram pelo conhecimento. Designada redatora ad hoc a conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa. Não participaram do julgamento as conselheiras Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic e Viviani Aparecida Bacchmi, prevalecendo os votos proferidos, respectivamente, pelos conselheiros Alexandre Evaristo Pinto (relator original) e Livia De Carli Germano.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic- Redatora *ad hoc*

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luciano Bernart, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto (relator original), Livia De Carli Germano e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

## Relatório

(Na condição de redatora *ad hoc*, reproduzo o relatório apresentado na sessão de julgamento 12.07.2022 pelo Relator original, Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, dispensado do encargo de Vice-Presidente da Segunda Câmara da Primeira Seção de Julgamento deste Colegiado por meio da Portaria ME/SE n.º 713, publicada no Diário Oficial da União de 22 de setembro de 2023).

“Trata-se de recursos especiais interpostos pela Fazenda Nacional e pelo sujeito passivo em face do acórdão 1301-002.158, de 05 de outubro de 2016, da 1ª Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Seção, que restou assim ementado:

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Exercício: 2010*

*MULTA QUALIFICADA. PROVA DA CONDOTA DOLOSA. IMPROCEDÊNCIA.*

*A interpretação equivocada da legislação tributária não é suficiente para que seja atribuída ao contribuinte a conduta dolosa ou fraudulenta. É ônus do Fisco fazer prova da conduta dolosa, o que não ocorreu no caso sob exame.*

*JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC.*

*A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.*

*JUROS MORATÓRIOS. TERMO INICIAL DE INCIDÊNCIA.*

*Afastada a causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário, o termo inicial para a incidência dos juros moratórios sobre a multa de ofício é a data da constituição do crédito tributário, a saber, a data do lançamento.*

*LANÇAMENTO DE OFÍCIO. VALOR INFERIOR AO CORRETO. AGRAVAMENTO EM SEDE DE JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. IMPROCEDÊNCIA.*

*Mesmo constatando que o lançamento foi feito em valor inferior àquele que seria o correto, não cabe ao julgador administrativo agravar o lançamento de ofício. A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional.*

*O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.*

**JUROS MORATÓRIOS. TERMO INICIAL DE INCIDÊNCIA.**

*Afastada a causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário, o termo inicial para a incidência dos juros moratórios sobre a multa de ofício é a data da constituição do crédito tributário, a saber, a data do lançamento.*

**LANÇAMENTO DE OFÍCIO. VALOR INFERIOR AO CORRETO. AGRAVAMENTO EM SEDE DE JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. IMPROCEDÊNCIA.**

*Mesmo constatando que o lançamento foi feito em valor inferior àquele que seria o correto, não cabe ao julgador administrativo agravar o lançamento de ofício.*

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

*Exercício: 2010*

**LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR POR CONTROLADA. ART. 74 DA MP Nº 2.15835/2001. TRATADO CONTRA DUPLA TRIBUTAÇÃO BRASIL-HOLANDA. TRATADO CONTRA DUPLA TRIBUTAÇÃO BRASIL-ARGENTINA. COMPATIBILIDADE.**

*O art. 7º do TDT Brasil-Holanda não impede a aplicação do art. 74 da MP nº 2.15835/2001 pois este dispositivo não frustra o objetivo do referido art. 7º que é assegurar que cada país tribute seu próprio residente, impedindo que os lucros de uma mesma pessoa fiquem sujeitos à tributação por dois países diferentes. O mesmo se pode afirmar acerca do TDT Brasil-Argentina.*

**ART. 74 DA MP Nº 2.158-35/2001. NORMA ANTIELISIVA. CONVENÇÃO OCDE.**

*O art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 destina-se a anular ou impedir os efeitos de procedimentos elisivos, o que está em conformidade com os objetivos dos tratados elaborados conforme o modelo OCDE.*

**BASES DE CÁLCULO DO IRPJ e CSLL. LUCROS OBTIDOS POR CONTROLADAS NO EXTERIOR.**

*Os valores adicionados pela fiscalização às bases de cálculo do IRPJ e CSLL correspondem ao lucro contábil das controladas no exterior, proporcionalizados segundo o percentual de participação da interessada em cada sociedade controlada. Não se trata, em absoluto, de tributação do resultado positivo da equivalência patrimonial.*

**IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. COMPENSAÇÃO.**

*A compensação do imposto pago no exterior pode ser feita nos moldes do artigo 395 do RIR/99. O contribuinte deve ter apurado imposto a pagar e comprovado imposto efetivamente pago no exterior. Ademais, os*

*documentos relativos aos recolhimentos devem ser reconhecidos pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto.*

**SOCIEDADES CONTROLADAS NO EXTERIOR. EXERCÍCIO FISCAL. ERRO NA APURAÇÃO DA BASE TRIBUTÁVEL**

*Ao se comprovar a alegação da interessada de que a sociedade controlada no exterior possui exercício fiscal diverso daquele previsto pela legislação brasileira, e que a incorreta consideração desse fato conduziu a erro na apuração da base de cálculo pelo Fisco, deve ser afastada a tributação da parcela indevidamente exigida.*

**GLOSA DE DESPESAS DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. EMPRESA VEÍCULO. IRREGULARIDADES NO LAUDO. LANÇAMENTO MANTIDO.**

*Verificado que o contribuinte utilizou empresa veículo com o único intuito de reduzir o lucro tributável, além de irregularidades no laudo apresentado, deve o lançamento de ofício ser mantido.*

**JUROS SOBRE EMPRÉSTIMOS A EMPRESAS CONTROLADAS.**

*Deve o lançamento de ofício ser mantido, caso o contribuinte não traga aos autos quaisquer documentos que comprovem a alegação de transformação dos mútuos em adiantamento para futuro aumento de capital, conclusão extensiva aos reflexos de CSLL, PIS e COFINS.*

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

*Exercício: 2011*

**RECURSO DE OFÍCIO. CORREÇÃO DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. RECURSO NEGADO.**

*Ao se verificar a correção da decisão de primeira instância, no que se refere às exigências parcialmente afastadas, deve ser negado provimento ao recurso de ofício.*

**ARGUMENTO SUSCITADO DE OFÍCIO PELO RELATOR. MATÉRIA PRECLUSA. NÃO CONHECIMENTO**

*Questões não provocadas a debate em primeira instância, quando se instaura a fase litigiosa do procedimento administrativo, com a apresentação da petição impugnativa inicial, e nem mesmo vêm a ser demandadas na petição de recurso, e que não consistem em matéria de Ordem Pública, constituem matérias preclusas das quais não se toma conhecimento, por afrontar as regras do Processo Administrativo Fiscal. Não cabe ao julgador administrativo suscitar, de ofício, argumento que sequer foi ventilado pela parte interessada.*

*Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.*

*Acordam os membros do colegiado: Recurso de Ofício: por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso. Recurso Voluntário: (i) No que se refere à matéria lucros auferidos no exterior pelas controladas na Argentina e na Holanda: por maioria de votos, DAR provimento*

*PARCIAL para afastar apenas a incidência tributária no segundo semestre de 2009 da controlada na Argentina, vencidos os Conselheiros Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, José Eduardo Dornelas Souza e José Roberto Adelino da Silva, que davam provimento integral. (ii) No que se refere à matéria lucros auferidos no exterior pelas controladas no Uruguai: por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL apenas para afastar o agravamento do lançamento sobre a controlada Tacuarembó. (iii) No que se refere à matéria ágio: por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso. Os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza e Waldir Veiga Rocha acompanharam o Relator apenas pelo segundo fundamento (irregularidades nos laudos). (iv) no que se refere à multa qualificada: por maioria de votos, DAR provimento para reduzir a multa para 75%, vencidos os Conselheiros Flávio Franco Corrêa e Milene de Araújo Macedo, que negavam provimento. (v) No que se refere à matéria juros e variações cambiais de empréstimos: por voto de qualidade, NEGAR provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, José Eduardo Dornelas Souza e Roberto Silva Júnior, que davam provimento parcial para afastar as exigências de PIS e COFINS. (vi) No que se refere à matéria juros sobre multa: por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro e José Eduardo Dornelas Souza, que davam provimento. (vii) No que se refere ao pedido subsidiário sobre a data de início da incidência dos juros sobre a multa: por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso.*

Cientificada, a PFN manejou Recurso Especial (e-fls. 3.407/3.431) alegando que o Acórdão n.º 1301-002.158 apresenta interpretação divergente daquela dada por outros julgados do CARF ao tema **QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO**. Indica como paradigmas o Acórdão n.º 1101-000.899 e o Acórdão n.º 1103-000.960.

O r. despacho de admissibilidade deu seguimento ao Recurso Especial nos seguintes termos:

Passo ao exame da divergência.

**Divergência: QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO.**

No acórdão recorrido a matéria foi assim tratada na ementa:

**IMPROCEDÊNCIA.**

*A interpretação equivocada da legislação tributária não é suficiente para que seja atribuída ao contribuinte a conduta dolosa ou fraudulenta. É ônus do Fisco fazer prova da conduta dolosa, o que não ocorreu no caso sob exame.*

O primeiro paradigma indicado recebeu, na mesma questão, a seguinte ementa:

Acórdão n.º 1101-000.899

**MULTA QUALIFICADA.** *Sujeita-se a multa qualificada a exigência tributária decorrente da prática de negócio jurídico fictício, que se*

*presta, apenas, a construir um cenário semelhante à hipótese legal que autoriza a amortização do ágio pago na aquisição de investimentos.*

A comparação entre as decisões demonstra que os colegiados apreciaram fatos muito semelhantes.

Relativamente à glosa de despesas com amortização de ágio, o relatório que antecede o voto descreve a seguinte situação:

Pelo contrato de compra e venda celebrado em Buenos Aires/Argentina em 13 de novembro de 2007, os cidadãos argentinos Luis Miguel Bameule, Carlos Bameule e Adrian Bameule venderam à Marfrig Alimentos S/A 100% das ações ordinárias da empresa Blue Horizon Trading Co, LLC, sediada no Estado de Delaware, JSA, correspondendo a 70,51% de participação na empresa argentina Quickfood, pelo valor de USD 140.875.000,00.

[...]

Ao ler o contrato de compra e venda, concluiu a Autoridade Fiscal “que o verdadeiro interesse do comprador (fiscalizada) era na Quickfood já que a Blue Horizon tinha apenas e tão somente investimento na empresa argentina e capital no mesmo montante constituído no mesmo dia em que as pessoas físicas venderam suas ações para a fiscalizada, precisamente 13 de novembro de 2007”.

Destaca:

É importantíssimo registrar que o contrato de compra e venda foi celebrado em 13 de novembro de 2007, mesma data em que os sócios pessoas físicas cederam suas ações na empresa Quickfood para a Blue Horizon, indicando, claramente um planejamento tributário visando a amortização de ágio pela compradora brasileira a partir da incorporação da Blue Horizon ocorrida em 01 de dezembro de 2008. A informação da transferência das ações das pessoas físicas para a Blue Horizon foi retirada do relatório de auditoria datado de 31/12/2007 e 31/12/2008, pois embora intimado a apresentar livros societários e atas correspondentes, o fiscalizado não o fez

[...]

O laudo de avaliação elaborado pela empresa Privh Contabilidade Ltda, foi feito com base no balanço de 30 de setembro de 2008 da Blue Horizon, tendo o acervo líquido valorizado em R\$ 72.650.712,22. Neste relatório de avaliação está registrado que a avaliação foi efetuada na Blue Horizon, e simplesmente, levou em conta a avaliação feita na Quickfood pela auditoria executada na Argentina, sem qualquer crítica.

É necessário informar que o laudo de avaliação da Quickfood não foi fornecido pelo contribuinte.

[...]

Também é importante registrar que o Sr. Luis Miguel Bameule passou de sócio vendedor da empresa para diretor da empresa vendida e até ocupando a presidência.

[...]

Idêntica situação teria se dado em relação às empresas Colonia / Zanzibar. No caso a auditoria fiscal aplicou a multa qualificada por entender que, no tocante à indevida amortização do ágio teria ficado inequívoca a intenção da contribuinte em se aproveitar de um planejamento que propiciasse economia tributária, por meio de atos societários diversos, desprovidos de substância econômica, de forma a demonstrar a intenção inequívoca do agente em reduzir a carga tributária.

O colegiado *a quo* entendeu que, apesar de devidamente demonstrada a utilização de empresa veículo, a falta de substrato econômico do negócio e a indedutibilidade do ágio por conta dessas características, a multa qualificada seria indevida por não ter sido comprovada a simulação, fraude ou conluio. Observe-se:

Ademais, o contribuinte não trouxe aos autos qualquer prova capaz de demonstrar a existência de propósito negocial na transferência das ações às holdings americanas ou quaisquer documentos que indiquem que o emprego das empresas norte-americanas era condição para a realização do negócio.

O laudo também não traz fundamentação para o ágio, vez que utilizou informações constantes em resultado de auditoria sem qualquer crítica. Além disso, o laudo não serve para efeito de comprovação da rentabilidade futura, posto que, inobstante haja a referência a um laudo, o mesmo não foi acostado aos autos.

Entendo que a utilização das citadas empresas veículo é motivo suficiente para manter o lançamento de ofício, pois em momento algum ficou comprovado nos autos a razão econômica/negocial para que elas existissem, razão pela qual mantenho o quanto decidido pela DRJ a fim de manter a glosa de despesas de amortização do ágio e negar provimento ao recurso voluntário nesta questão.

Discordo, contudo, da aplicação da multa qualificada, nos termos do § 1º, do artigo 44, da Lei nº 9.430/96.

A qualificação da multa, na forma prevista pelo § 1º, do artigo 44, da Lei nº 9.430/96, 4 pode ser aplicada tão-somente aos casos em que o contribuinte incorra em uma das hipóteses descritas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Não pode ser presumida pela autoridade fiscalizadora a atividade de sonegação, fraude ou conluio, devendo o lançamento da multa qualificada de 150% ser minuciosamente descrito e comprovado pelo agente fiscal.

É certo que o contribuinte buscou deduzir do lucro real as parcelas de amortização do ágio, utilizando-se de empresa veículo para realizar uma incorporação que não gera união do patrimônio da empresa investida na investidora. Contudo, é preciso asseverar que o ágio decorre de operações entre empresas não relacionadas e que, em momento algum, foi questionada o seu efetivo pagamento pela empresa investidora.

Entendo, portanto, que a interpretação equivocada da legislação tributária não é suficiente para que seja atribuída ao contribuinte a conduta dolosa ou fraudulenta.

No paradigma apresentado os fatos que levaram a indedutibilidade do ágio foram muito semelhantes, no entanto, a penalidade qualificada foi mantida. Note-se:

Interpreto a acusação fiscal de forma distinta do I. Relator, pois observo que a autoridade lançadora fez referência à Nota Explicativa à Instrução CVM nº 349, de 06/03/2001, destacando que operações desta espécie acabam por ensejar *o reconhecimento de um acréscimo patrimonial se a efetiva substância econômica*, mediante a criação de uma sociedade veículo que transfere da controladora original para a controlada o ágio pago na sua aquisição, e ao final do processo de incorporação, *o investimento e, conseqüentemente, o ágio permanecem inalterados na controladora original*.

E, ao longo de todo seu arrazoado, a autoridade lançadora destacou que a AVERDIN criou nas empresas veículo APENINA e MKV o patrimônio necessário para que estas adquirissem a LISTEL e nelas restasse registrado o ágio pago nesta operação.

Nas palavras da Fiscalização, *em 01/06/1999 a AVERDIN detinha, direta ou indiretamente, controle de 100% do capital da LISTEL*.

Assim, com os recursos aportados por AVERDIN, as empresas veículo APENINA e MKV realizam a operação que gera o ágio aqui amortizado, após a extinção, apenas, de APENINA e MKV, incorporadas pela autuada. A investidora original, AVERDIN, que efetivamente adquiriu a LISTEL, subsistiu ativa e, inclusive, mantendo em seu patrimônio o investimento feito na LISTEL, por seu valor majorado pelo ágio pago.

Esta a razão, portanto, para a Fiscalização concluir que a operação entre LISTEL, APENINA e MKV *ocorreu em circuito fechado*. O adquirente, terceiro estranho à investida, nesta operação, é a AVERDIN, representante no Brasil do Grupo BellSouth, como demonstrado no organograma societário de fl. 1256, citado pelo I. Relator.

[...]

Observo, ainda, que a autoridade lançadora aplicou multa qualificada, por entender que o negócio jurídico praticado foi fictício, *montado apenas para gerar uma vultosa exclusão do Lucro Real*. E, embora a oposição feita ao laudo não mereça prosperar, os fatos descritos demonstram que a APENINA e a MKV foram criadas apenas para receber em 01/06/99 o capital aplicado na aquisição da LISTEL, a qual migrou do controle indireto exercido pela AVERDIN para o controle direto desta após as incorporações que deram ensejo à amortização do ágio aqui em debate. Nas palavras da Fiscalização, *a incorporação da ALIENA e da APENINA pela LISTEL não alterou a composição do capital social da incorporadora, já que as participações daquelas duas no capital da LISTEL eram seus únicos ativos*.

Conclui-se, daí, que a criação da APENINA e da MKV teve por objetivo, apenas, construir um cenário que se assemelhasse à hipótese legal que autoriza a amortização do ágio pago na aquisição de investimentos, circunstância que, *infringe os incisos II e IV do art. 1º e o inciso I do art. 2º da Lei n.º 8.137/90; bem como o art. 72 da Lei n.º 4.502/64*. Assim, a multa qualificada deve subsistir.

Vê-se, portanto, que as situações fáticas que levaram os colegiados a manter a glosa de amortização de ágio em ambas as situações foram muito semelhantes, mas as conclusões a respeito da incidência da multa qualificada sobre esses fatos recebeu conclusões divergentes, justamente no que diz respeito às características dos processos de reorganização societária. Enquanto que para o recorrido a utilização de empresa veículo, a falta de propósito negocial e a ausência de fundamentação econômica do ágio não foram suficientes para justificar a qualificação da penalidade, no paradigma, esses mesmos motivos levaram a turma a manter a qualificação.

O segundo paradigma colacionado pela Recorrente encontra-se assim ementado, no que se refere à divergência invocada:

Acórdão n.º 1103-000.960.

***AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO. SIMULAÇÃO. MULTA QUALIFICADA.***

*A sucessão de eventos modificativos de controle societário em um mesmo grupo empresarial sem qualquer finalidade negocial que resulte em incorporação de pessoa jurídica em cuja contabilidade constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, com utilização de empresa veículo, unicamente para criar de modo artificial as condições para aproveitamento da amortização do ágio como dedução na apuração do lucro real, caracteriza simulação montada para o fim exclusivo de economia tributária, o que autoriza o lançamento de ofício com imposição de multa qualificada em razão do intuito de fraude demonstrado.*

O caso apreciado neste paradigma também envolveu amortização indevida de ágio diante da utilização de empresa veículo de existência efêmera, com a apresentação de laudo de avaliação desprovido de fundamento, e acusação de ausência de propósito negocial. E, neste caso, o colegiado manteve a qualificação da multa por entender que todas essas circunstâncias, mormente a utilização de empresa veículo, caracterizariam simulação, tipo que reclama a aplicação da penalidade qualificada.

Verifica-se, assim, que os casos em tudo se assemelham, mas as conclusões a que chegaram as Turmas de Julgamento foram totalmente opostas, o que caracteriza o dissenso jurisprudencial.

No mérito sustenta que a **ausência de propósito negocial e de substrato econômico**, da mesma forma que impede a dedutibilidade do ágio registrado, **atesta o evidente intuito de fraude do contribuinte**. Deixa-se claro que o único intuito dessa empresa fora criar um modo de redução dos impostos a serem pagos após incorporação que seria realizada. Nos termos do artigo 167, parágrafo 1º, inciso II, do Código Civil Brasileiro, “in fine”, as operações que deram ensejo aos ágios aqui discutidos se caracterizam como negócios simulados, **haja vista que o conteúdo delas não era verdadeiro**.

Como já ressaltado, em que pese o grupo empresarial ter elaborado um laudo econômico a fim de atestar o fundamento do ágio registrado, de acordo com os elementos constantes do processo, verifica-se que esses laudos não são contemporâneos aos fatos. O **evidente intuito doloso** do recorrente nos ilícitos tributários cometidos resta caracterizado pela sua tentativa de fazer a Fazenda Nacional incorrer em erro. Para tanto, o recorrente lança mão de documentos que atestam operações que nunca aconteceram na realidade.

Intimada, a contribuinte alega que ao longo de suas razões de recurso especial, que a **Procuradoria da Fazenda em nenhum momento comprovou o suposto dolo realizado pela Recorrida**, tecendo argumentações genéricas acerca das operações da empresa. A Recorrente limitou-se a dizer que a Recorrida tinha **intenção** fraudulenta, sem comprovar, por meio de provas, a conduta tida como dolosa. A PGFN não pode supor e alegar de maneira genérica o suposto dolo e fraude praticados pela empresa.

Acrescenta que não há que se falar em qualquer intuito fraudulento da ora Recorrida, ao contrário do que assevera a Procuradoria da Fazenda Nacional (Recorrente), sendo certo que, quando menos, se cuida de mero erro de interpretação da legislação de regência. De fato, não há que se falar em qualquer ato que tenha sido praticado com simulação, além de ser estreme de dúvidas que as mais valias aqui discutidas efetivamente foram pagas a terceiros com os quais a Recorrente não mantinha qualquer vinculação até o momento das aquisições das participações societárias, conforme demonstrado ao longo do presente processo administrativo.

Apesar de aludir aos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, a I. Autoridade Fiscal **não se desincumbiu do ônus de demonstrar em qual desses dispositivos a conduta do sujeito passivo se enquadraria**, o que vicia os lançamentos nessa parte, tendo em vista que a falta dessa indicação específica acaba por cercear o direito à ampla defesa do sujeito passivo – que é obrigado a adivinhar o porquê da qualificação da penalidade em causa.

De outro lado, a contribuinte apresentou Recurso Especial em que suscitou divergência em relação aos seguintes temas: a) Lucros auferidos no exterior - empresa controlada - aplicação de tratado internacional para evitar a dupla tributação da renda; b) Juntada de documentos após prazo para recurso voluntário – princípio da verdade material;. c) Ágio - utilização de empresa veículo e fundamentação do laudo; d) Possibilidade de conhecimento *ex officio* de vício material de lançamento pela autoridade julgadora e e) Incidência de juros de mora sobre multa de ofício.

Em 22 de agosto de 2018, a Presidente da 3ª Câmara de 1ª Seção deu seguimento parcial ao recurso, apenas com relação às matérias referidas nos itens “a” e “e” acima referidos, nos seguintes termos:

a) Lucros auferidos no exterior - empresa controlada - aplicação de tratado internacional para evitar a dupla tributação da renda

(...)

Da leitura das ementas e dos trechos transcritos se depreende que ambas as decisões examinaram a compatibilidade da norma contida no art. 74 da MP n.º 2.158-35, fundamento para as autuações apreciadas nos dois casos, com o art. 7.º de acordo internacional, que adotou o texto do art. 7.º da Convenção modelo OCDE e, em síntese, estabeleceu que os lucros de uma empresa só podem ser tributados no Estado onde ela está domiciliada.

No caso do acórdão recorrido, o colegiado apreciou lançamentos de IRPJ e CSLL decorrentes da verificação de falta de adição ao lucro líquido do lucro auferido no exterior, procedente de empresas controladas, estabelecidas na Holanda e na Argentina. Ao tratar da compatibilidade entre o art. 74 da MP n.º 2.158-35 e o art. 7.º da Convenção Brasil-Holanda, a Turma firmou o entendimento de que não houve o alegado conflito da norma interna com o tratado internacional, assim asseverando:

o artigo 7 do TDT Brasil-Holanda não impede a aplicação do art. 74 da MP n.º 2.15835, porquanto este dispositivo não frustra o objetivo do referido artigo 7, que é assegurar que cada país tribute seu próprio residente, impedindo que os lucros da mesma pessoa fiquem sujeitos à tributação por dois países diferentes. Por outro lado, o art. 74 inibe práticas elisivas, o que está em conformidade com os objetivos dos tratados elaborados segundo o modelo da OCDE.

Da contraposição dos votos condutores, verifica-se que foi diferente o entendimento expresso na decisão paradigma acerca do alcance do efeito tributário provocado pela aplicação do art. 74 da MP n.º 2.158-35. Ao apreciar a alegação de conflito entre a norma interna e o Tratado Brasil-Argentina, quando examinada a questão em relação à infração apontada no auto de infração, relativa à falta de adição ao lucro líquido dos lucros auferidos por empresa controlada, a Turma entendeu haver conflito entre as normas e, portanto, ser improcedente o lançamento. Confira-se:

uma vez claro que o objeto de tributação doméstica guarda identidade com o bloqueio normativo exercido pela Convenção firmada entre Brasil e Argentina, entende-se pela incidência de seu artigo 7.º, prevalecendo sobre as disposição do art. 74 da MP n.º 215835/01 (combinada com o art. 25 da Lei n.º 9.549/95), mostrando-se improcedente o lançamento em relação aos lucros percebidos pelas AB & P e QUICK FOODS.

À vista disso, evidencia-se que a recorrente logrou demonstrar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial em relação à primeira matéria suscitada.

(...)

Neste quinto e último ponto, da mera contraposição das ementas verifica-se demonstrada a divergência jurisprudencial, eis que o acórdão recorrido pronunciou-se pela manutenção de juros de mora sobre a multa de ofício e o acórdão paradigma, por sua vez, entendeu ser inaplicável. Vejamos trechos dos votos condutores:

## Trecho do voto do acórdão recorrido

Em que pese o bem elaborado e fundamentado voto do ilustre Relator, durante as discussões ocorridas por ocasião do julgamento do presente litígio surgiu divergência que levou a conclusão diversa, exclusivamente no que diz respeito: [...] (3) à incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício.

[...]

(3) Acerca da incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício.

[...]

A polêmica gira em torno da abrangência que se há de atribuir à expressão “débitos para com a União, decorrentes de tributos”, presente no caput do art. 61 da Lei nº 9.430/1996. Tenho que os débitos decorrentes de tributos não podem se restringir ao principal, mas igualmente devem abranger os débitos pelo descumprimento do dever de pagar, ou seja, as multas proporcionais aplicadas de ofício ao lançamento. Nesse sentido, a abrangência dos débitos para com a União deve ser a mesma atribuída ao crédito tributário de que trata o CTN. O débito do contribuinte para com a União, visto pela ótica do sujeito passivo da obrigação tributária, é o crédito tributário em favor da União, visto pela ótica do sujeito ativo da mesma obrigação. Trecho do voto do acórdão paradigma

(vi) Dos juros sobre a multa de ofício

[...]

Pela clareza do que restou lá decidido, me valho de tal voto para fundamentar a presente decisão, o que passo a fazer nos seguintes termos:

Com relação à não incidência dos juros Selic sobre a multa de ofício, entendo que assiste razão à Recorrente. Isto porque inexistente no ordenamento jurídico pátrio dispositivo legal que fundamente tal exigência.

[...]

Vê-se, assim, que a literalidade do artigo separa os débitos tributários das penalidades (multas de ofício), determinando a incidência dos juros só sobre os primeiros, e não sobre as segundas.

[...]

Com essas considerações, conclui-se que a divergência jurisprudencial foi comprovada apenas em relação às seguintes matérias: Lucros auferidos no exterior – empresa controlada - aplicação de tratado internacional para evitar a dupla tributação da renda e Incidência de juros de mora sobre multa de ofício.

Apresentado o competente agravo, foi dado seguimento ainda à matéria **Possibilidade de conhecimento *ex officio* de vício material de lançamento pela autoridade julgadora**, nos seguintes termos:

Da leitura do acórdão recorrido se extrai que a questão sobre a qual foi suscitada a presente divergência surgiu quando Turma julgadora do CARF apreciava a exigência de Contribuição para o PIS/Pasep e COFINS incidentes sobre os juros e variações cambiais de empréstimos.

Entendia o Relator que "no que tange ao PIS e à COFINS, a autuação não merece prosperar vez que, na época do lançamento tributário, estava vigente o Decreto nº 5.442/05, o qual reduzia a zero as alíquotas das referidas contribuições incidentes sobre as receitas financeiras". Prevaleceu, no entanto, o entendimento registrado no voto vencedor de que uma vez que "o Decreto em questão não foi trazido à discussão, seja no momento do lançamento, na impugnação, na decisão de primeira instância nem no recurso voluntário", "sua aplicabilidade foi suscitada de ofício", tratando-se, assim, "de matéria preclusa".

Trazendo a lume o § 3º do art. 485 do Código de Processo Civil, afirma o voto vencedor que o caso presente não se enquadra nas exceções ao princípio da preclusão previstas nesse dispositivo, referindo que "a doutrina cuida do assunto sob o nome de questões de ordem pública", sendo tais questões "aquelas em que o interesse protegido é do Estado e da sociedade e, em geral, referem-se à existência e admissibilidade da ação e do processo, refletindo-se na própria segurança jurídica". E conclui que "no caso em tela não está em discussão questão que possa ser entendida como sendo de ordem pública", de forma que "descabe ao julgador administrativo introduzir na lide discussão sobre matéria que a parte interessada sequer ventilou", decidindo-se pela preclusão e pela impossibilidade de se conhecer a matéria. Confira-se:

Acórdão Recorrido (sublinhou-se)

Diante da falta de comprovação documental da alegação da recorrente de que os contratos de mútuo analisados pela fiscalização seriam, na verdade, adiantamentos para futuro aumento de capital, o Colegiado considerou o lançamento procedente, no que tange ao IRPJ e à CSLL. Não houve divergência sobre este ponto.

No entanto, no que se refere às exigências de PIS e COFINS, o Relator consignou em seu voto:

Contudo, no que tange ao PIS e à COFINS, a autuação não merece prosperar vez que, na época do lançamento tributário, estava vigente o Decreto nº 5.442/05, o qual reduzia a zero as alíquotas das referidas contribuições incidentes sobre as receitas financeiras.

Este, pois, o cerne da divergência.

É que o Decreto em questão não foi trazido à discussão, seja no momento do lançamento, na impugnação, na decisão de primeira instância nem no recurso voluntário. Sua aplicabilidade foi suscitada de ofício, com o que não concordou a maioria dos Conselheiros, considerando tratar-se de

matéria preclusa, a teor do que dispõe o art. 17 do Decreto n.º 70.235/1972, na redação que lhe foi dada pela Lei n.º 9.532/1997.

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997)

Acerca do instituto da preclusão, assim leciona Humberto Theodoro Júnior:

(...)

Do exposto, sobressai a falta de competência da Autoridade Julgadora de segunda instância para tomar conhecimento dessa matéria em sede de recurso voluntário, ainda mais se, como foi o caso, suscitada de ofício.

É verdade que, em algumas situações, exceções são admitidas a esse princípio. A título ilustrativo, no Direito positivado encontramos o § 3º do art. 485 do Código de Processo Civil (Lei n.º 13.105/2015), aplicável subsidiariamente ao processo administrativo fiscal:

(...)

A doutrina cuida do assunto sob o nome de questões de ordem pública. Tais questões são aquelas em que o interesse protegido é do Estado e da sociedade e, em geral, referem-se à existência e admissibilidade da ação e do processo, refletindo-se na própria segurança jurídica. Os exemplos acabados a serem citados, especialmente aplicáveis ao processo administrativo fiscal, são a decadência, as condições da ação (possibilidade jurídica do pedido, interesse de agir e legitimidade de parte), além dos pressupostos processuais de existência e validade. Em tais situações, a jurisprudência administrativa tem admitido o exame em segundo grau mesmo na ausência de préquestionamento na fase impugnatória ou, ainda, que o relator ou qualquer dos julgadores suscite de ofício matéria não impugnada nem recorrida.

Bem se vê, entretanto, que no caso em tela não está em discussão questão que possa ser entendida como sendo de ordem pública. Descabe ao julgador administrativo introduzir na lide discussão sobre matéria que a parte interessada sequer ventilou.

Com esses fundamentos, o Colegiado decidiu, por voto de qualidade, não conhecer da matéria suscitada de ofício pelo Relator e, no mérito, aplicar às exigências de PIS e COFINS incidentes sobre juros e variações cambiais de empréstimos a mesma decisão já proferida por unanimidade quanto ao IRPJ e à CSLL, negando provimento ao recurso voluntário.

No caso do paradigma, por sua vez, a 2ª Turma da CSRF não acolheu o argumento do recurso especial fazendário de que a Turma lá recorrida, impropriamente, examinou de ofício questão que não foi suscitada naquele recurso, qual seja, de que não há previsão legal para “a multa de ofício aplicada em face do espólio, ou seja, após a morte do de cujus (contribuinte)”.

Entendeu a 2ª Turma da CSRF que se estava diante de “ilegalidade/irregularidade do lançamento” e que cabia “a autoridade julgadora, em qualquer instância, o dever/poder de anular, corrigir ou modificar de ofício o lançamento, independentemente de se tratar de erro de fato ou de direito, especialmente quando se referir à matéria de ordem pública (ilegalidade/irregularidade do lançamento)”, decidindo por referendar o acórdão lá recorrido, que “firmou entendimento no sentido de que, por se tratar de questão de ordem pública, aludida matéria pode ser analisada de ofício”. Confira-se:

Acórdão Paradigma (sublinhou-se)

NORMAS GERAIS DO DIREITO TRIBUTÁRIO. ESPÓLIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. MULTA DE OFÍCIO. INAPLICABILIDADE. RECONHECIMENTO DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE. OBSERVÂNCIA AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE DO LANÇAMENTO.

De conformidade com os artigos 2º e 53 da Lei nº 9.784/1999, a Administração deverá anular, corrigir ou revogar seus atos quando eivados de vícios de legalidade, o que se vislumbra na hipótese dos autos, onde a multa de ofício aplicada no lançamento não encontra sustentáculo na legislação de regência.

A atividade judicante impõe ao julgador a análise da legalidade/regularidade do lançamento em seu mérito e, bem assim, em suas formalidades legais. Tal fato, pautado no princípio da Legalidade, atribui a autoridade julgadora, em qualquer instância, o dever/poder de anular, corrigir ou modificar de ofício o lançamento, independentemente de se tratar de erro de fato ou de direito, sobretudo quando se referir à matéria de ordem pública (ilegalidade/irregularidade do lançamento), hipótese que se amolda ao caso vertente.

(...)

Conforme se depreende dos elementos que instruem o processo, a contribuinte fora autuada em razão da glosa das áreas declaradas em sua DITR/2001 como de preservação permanente e de utilização limitada, o que ensejou o aumento da área tributável e a rejeição do VTN adotado por ocasião da declaração, subavaliado, no entendimento da fiscalização, que acabou por levar a efeito o VTN arbitrado para a região com base no SIPT.

Interposta impugnação, a 1ª Turma da DRJ em Campo Grande/MS achou por bem rechaçar a pretensão do autuado, decretando a procedência do feito, nos termos do Acórdão nº 0410.432/2006, às fls. 65/76.

Ainda irresignada, o contribuinte apresentou recurso voluntário, o qual fora submetido à análise pela 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª SJ do CARF que, por unanimidade de votos, deu provimento parcial para excluir do lançamento a multa de ofício aplicada em face do espólio, ou seja, após a morte do de cujus (contribuinte), como restou devidamente assentado no Acórdão nº 220200.617, ora recorrido.

Inconformada, a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou recurso especial de divergência, sustentando que o decisório recorrido contrariou a jurisprudência administrativa traduzida no Acórdão paradigma nº 20401.199, o qual contempla a impossibilidade do CARF se pronunciar acerca de multa, não tendo tal questão sido suscitada no Recurso Voluntário pelo contribuinte, ao contrário do que restou decidido pela Turma recorrida, a qual firmou entendimento no sentido de que, por se tratar de questão de ordem pública, aludida matéria pode ser analisada de ofício.

(...)

Em que pesem os argumentos da recorrente, seu inconformismo, contudo, não tem o condão de prosperar. Da simples análise dos autos, conclui-se que o Acórdão recorrido apresenta-se incensurável, devendo ser mantido em sua plenitude, como passaremos a demonstrar.

Destarte, de início é de bom alvitre salientar que a atividade judicante impõe ao julgador a análise da legalidade/regularidade do lançamento em seu mérito, e bem assim em suas formalidades legais. Tal fato, pautado no princípio da Legalidade, atribui a autoridade julgadora, em qualquer instância, o dever/poder de anular, corrigir ou modificar de ofício o lançamento, independentemente de se tratar de erro de fato ou de direito, especialmente quando se referir à matéria de ordem pública (ilegalidade/irregularidade do lançamento), hipótese que se amolda ao caso vertente.

(...)

Partido dessas premissas, sobretudo inexistindo fundamento legal que escore a aplicabilidade da multa de ofício no presente caso, impõe-se reconhecer que sua exigência afronta o princípio da legalidade que deve amparar o ato administrativo, passível, portanto, de reconhecimento de ofício por parte da autoridade julgadora administrativa.

Mais a mais, trata-se de matéria que contempla a legitimidade passiva para suportar a multa aplicada (penalidade), podendo, dessa forma, se entender como questão de ordem, passível, portanto, de reconhecimento de ofício, fundamento determinante para aqueles Conselheiros que acompanharam o voto pelas conclusões.

O que se vê em última análise, portanto, é que em ambos os casos o lançamento (ou parte dele) careceria de base legal, fato que não foi trazido pela Contribuinte em recurso. E, enquanto a Turma julgadora do paradigma entendeu que se estava diante de matéria de ordem pública e que se impunha o exame de ofício da questão, a Turma recorrida entendeu que não se estava diante de matéria de ordem pública e que descabia o exame de ofício da questão.

Não parece, portanto, que o cenário defrontado pelas Turmas exiba diferenças que impeçam que se reconheça o dissídio jurisprudencial suscitado, como se considerou no Despacho agravado.

É de se reconhecer, dessa forma, o dissídio jurisprudencial suscitado.

No mérito alega que os lucros auferidos pela Quickfood no ano-calendário 2009 – assim como os lucros auferidos pela holandesa Marfrig Holding BV – não devem ser acrescidos ao lucro líquido para a formação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL da Impugnante, **tendo em vista que a isenção dos tributos em epígrafe é garantida pelos Tratados para Evitar a Bitributação firmados entre o Brasil e a Argentina e entre o Brasil e a Holanda.**

Alega que o art. 98 do CTN da prevalência aos tratados. A não **ser que a atividade produtora dos lucros seja realizada através de Estabelecimento Permanente** da investidora sita em outro Estado Contratante, apenas o Estado em que realizada a atividade lucrativa tem o condão de tributar tais lucros, **e é certo que as autuações em comento jamais atribuem à Quickfood e a MARFRIG BV a condição de Estabelecimentos Permanentes do sujeito passivo.**

Acresce que os comentários da OCDE não autorizam que as regras de Tributação em Bases Universais Brasileiras afastem a previsão dos tratados, por não se configurarem normas CFC.

Sustenta ainda que erros de direito como o realizado pela auditor fiscal no presente lançamento, no tocante a constituição de créditos tributários de PIS/COFINS em período que vigorava o Decreto nº 5.442/2005, não pode ser perpetuado, seja sob a luz do bom direito, seja para evitar que discussão desse calibre desague no Poder Judiciário, cujo foco de atuação deve se prestar para questões que realmente demandem sua atenção, por verdadeira impossibilidade de reversão na esfera administrativa de julgamento (poder executivo na função julgante).

Defende que a interpretação literal dos artigos 161 do CTN com o artigo 61 da Lei n. 9.430 implica na afirmação de que **os juros moratórios apenas podem incidir quando o CRÉDITO não for pago integralmente no vencimento**, aquele entendido como montante originário tão somente de tributos (impostos, taxas e contribuições), **não incluindo**, portanto, as multas de ofício.

No caso de imposição da multa de ofício (art. 44 da Lei 9.430) o **legislador não previu a possibilidade de incidência de juros moratórios** sobre essa penalidade pecuniária, diferentemente do que ocorreu na hipótese de aplicação de multa de mora, na qual o supratranscrito parágrafo terceiro expressamente trouxe essa autorização.

Intimada, a Fazenda Nacional apresenta contrarrazões em que alega preliminarmente, não preenchimento de requisitos de admissibilidade em relação ao tema “Possibilidade de conhecimento *ex officio* de vício material de lançamento pela autoridade julgadora”, pois a existência de um ato infralegal que supostamente determinaria a redução da alíquota do tributo (situação tratada na decisão recorrida) não pode ser entendida nem equiparada como semelhante à falta de embasamento legal para aplicação de penalidade ao espólio, que foi a situação verificada no paradigma indicado.

No mérito, defende que a legislação fiscal determina que os lucros auferidos através de controladas sejam adicionados ao lucro líquido da controladora, para determinação do lucro real, na proporção da participação societária (art. 25, § 2º, II, da Lei nº 9.249/95). Por sua vez, o art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 apenas define o momento em que os lucros auferidos no exterior devem ser oferecidos à tributação no país: na data do balanço no qual tiverem sido apurados,

**A lei brasileira não “alcança” um residente no exterior, mas uma sociedade estabelecida no Brasil.** Por outras palavras, a legislação nacional não determinou a tributação dos lucros das controladas diretas e indiretas, mas fixou que no lucro real da contribuinte residente no Brasil, inquestionavelmente submetida à sua jurisdição fiscal, devem ser incluídos os resultados apurados e disponibilizados por suas coligadas e controladas.

O art. 74 da MP n.º 2.158-35/2001 incide **apenas sobre os lucros do contribuinte brasileiro**, auferidos no exterior, por intermédio de empresas controladas. Desse modo, essa norma não se refere às hipóteses de dupla tributação que são objeto dos tratados internacionais para evitar a dupla tributação, quais sejam, situações em que o mesmo contribuinte está submetido a duas legislações de países diferentes, sendo necessário limitar o escopo de uma dessas normas e assim evitar a dupla tributação.

As normas “CFC” não estão em conflito com os tratados, porque está claro, no âmbito internacional, que **cada país pode dispor livremente sobre a base de cálculo do imposto de renda devido pelo residente**, que investe no exterior, desde que impeça a dupla tributação. Aliás, pode-se dizer que essa é a regra fundamental para fins de interpretação dos tratados para evitar a dupla tributação.

Essa conclusão está muito evidente no parágrafo 10.1 dos comentários ao art. 7º da convenção modelo da OCDE.

A sistemática brasileira de tributação universal não alcança nem lucros das controladas estrangeiras – o que afasta a celeuma quanto à aplicação do Artigo 7º dos tratados que seguem o Modelo OCDE –, e nem “dividendos fictos ou presumidos” – o que também afasta qualquer questionamento a respeito da aplicação do Artigo 10 combinado com o Artigo 23 do tratado entre Brasil e Argentina.

Acrescenta que o lançamento realizado com a cobrança de multa de ofício e juros de mora é plenamente cabível e condizente com a legislação tributária vigente. O art. 161 do CTN menciona a incidência dos juros sobre o “crédito não integralmente pago no vencimento”. O art. 113, § 1º do CTN preceitua que a obrigação principal tem por objeto o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária, donde se observa, conforme leciona Luciano Amaro, que o critério utilizado pelo Código Tributário Nacional para distinguir obrigação acessória de obrigação principal é o conteúdo pecuniário. A obrigação acessória consiste em um fazer ou não fazer, enquanto que a obrigação principal implica em obrigação de dar dinheiro.

A Lei n.º 9.430/96 dispôs de modo diverso do § 1º do art. 161 do CTN e expressamente mandou aplicar aos créditos tributários da União a “taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento”, que é a taxa SELIC.

Por fim, quanto à aplicação do Decreto n.º 5.442/05, sustenta que **se operou, no caso, a preclusão administrativa, na forma dos arts. 14, 16, 17 e 42 do Decreto n.º 70.235/72**”.

É o relatório.

**Voto Vencido**

Conselheira MARIA CAROLINA MALDONADO MENDONÇA KRALJEVIC,  
Redatora *ad hoc*.

Como Redatora *ad hoc*, sirvo-me da minuta de voto inserida pelo relator original, Conselheiro ALEXANDRE EVARISTO PINTO, no diretório corporativo do CARF, a seguir reproduzida. Ressalto, entretanto, que não proferirei meu voto com relação ao conhecimento, tendo em vista que substituí, neste Colegiado, a Conselheira Lívia De Carli Germano, cujo voto de conhecimento foi proferido e devidamente registrado quando do julgamento ocorrido em julho de 2022.

## I – ADMISSIBILIDADE

### “Recurso especial da Fazenda Nacional - Admissibilidade

Tempestivo o Recurso Especial.

Assim dispõe o RICARF no art. 67 de seu Anexo II acerca do Recurso Especial de divergência:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

§ 2º Para efeito da aplicação do **caput**, entende-se que todas as Turmas e Câmaras dos Conselhos de Contribuintes ou do CARF são distintas das Turmas e Câmaras instituídas a partir do presente Regimento Interno.

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

§ 4º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de 1ª (primeira) instância por vício na própria decisão, nos termos da Lei nº 9.784 de 29 de janeiro de 1999.

§ 5º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.

§ 6º Na hipótese de que trata o **caput**, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até 2 (duas) decisões divergentes por matéria.

§ 7º Na hipótese de apresentação de mais de 2 (dois) paradigmas, serão considerados apenas os 2 (dois) primeiros indicados, descartando-se os demais.

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

§ 9º O recurso deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas.

§ 10. Quando a cópia do inteiro teor do acórdão ou da ementa for extraída da Internet deve ser impressa diretamente do sítio do CARF ou do Diário Oficial da União.

§ 11. As ementas referidas no § 9º poderão, alternativamente, ser reproduzidas, na sua integralidade, no corpo do recurso, admitindo-se ainda a reprodução parcial da ementa desde que o trecho omitido não altere a interpretação ou o alcance do trecho reproduzido. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

§ 12. Não servirá como paradigma acórdão proferido pelas turmas extraordinárias de julgamento de que trata o art. 23-A, ou que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar: (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

I - Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

II - decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543- C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil; e (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

III - Súmula ou Resolução do Pleno do CARF, e

IV - decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal que declare inconstitucional tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

§ 13. As alegações e documentos apresentados depois do prazo fixado no caput do art. 68 com vistas a complementar o recurso especial de divergência não serão considerados para fins de verificação de sua admissibilidade.

§ 14. É cabível recurso especial de divergência, previsto no caput, contra decisão que der ou negar provimento a recurso de ofício.

§ 15. Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente. (Incluído pela Portaria MF nº 39, de 2016)

[...]

Como já restou assentado pelo Pleno da CSRF<sup>1</sup>, “a *divergência jurisprudencial* deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identifiquem ou assemelham os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles”.

E de acordo com as palavras do Ministro Dias Toffoli<sup>2</sup>, “a *similitude fática* entre os acórdãos paradigma e paragonado é essencial, posto que, incorrente, estar-se-ia a pretender a uniformização de situações fático-jurídicas distintas, finalidade à qual, obviamente, não se presta esta modalidade recursal”.

Trazendo essas considerações para a prática, forçoso concluir que a *divergência jurisprudencial* não se estabelece em matéria de prova, e sim em face da aplicação do Direito, mais precisamente quando os Julgadores possam, a partir do cotejo das decisões (recorrido x paradigma(s)), criar a convicção de que a interpretação dada pelo Colegiado que julgou o *paradigma* de fato reformaria o acórdão recorrido.

No caso concreto, resta evidenciada a divergência. O acórdão recorrido evidencia:

É certo que o contribuinte buscou deduzir do lucro real as parcelas de amortização do ágio, utilizando-se de empresa veículo para realizar uma incorporação que não gera união do patrimônio da empresa investida na investidora. Contudo, é preciso asseverar que o ágio decorre de operações entre empresas não relacionadas e que, em momento algum, foi questionada o seu efetivo pagamento pela empresa investidora.

Da mesma forma, o acórdão paradigma n. **1101-000.899** firmou entendimento de que para dedução fiscal da amortização de ágio fundamentado em rentabilidade futura é necessário que a incorporação se verifique entre a investida e a pessoa jurídica que adquiriu a participação societária com ágio. Não é possível a amortização se o investimento subsiste no patrimônio da investidora original.

Contudo, enquanto o recorrido reduziu a multa ao patamar de 75%, o referido paradigma manteve-a no patamar de 150%.

Assim, portanto, referido paradigma já autorizaria o conhecimento do Recurso Especial da Fazenda. Em relação ao paradigma 1103-000.960, este sempre foi aceito em conjunto com o paradigma **1101-000.899**, conforme, por exemplo, o acórdão 9101-005.987, razão pela qual deixo de tecer maiores comentários acerca deste precedente.

Ante o exposto, tomo conhecimento do Recurso da PGFN.

#### Recurso especial do Contribuinte - Admissibilidade

Conforme relatado, o recurso da Contribuinte foi admitido em relação aos seguintes temas a) Lucros auferidos no exterior - empresa controlada - aplicação de tratado internacional para evitar a dupla tributação da renda; d) Possibilidade de conhecimento ex officio de vício material de lançamento pela autoridade julgadora e e) Incidência de juros de mora sobre multa de ofício.

Quanto a este último ponto, entendo não restarem preenchidos os requisitos de admissibilidade, haja vista que a decisão recorrida vai ao encontro de entendimento sumulado pelo CARF, especificamente a Súmula n. 108:

<sup>1</sup> CSRF. Pleno. Acórdão n. 9900-00.149. Sessão de 08/12/2009.

<sup>2</sup> EMB. DIV. NOS BEM. DECL. NO AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 915.341/DF. Sessão de 04/05/2018.

## Súmula CARF nº 108

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018

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).

Acórdãos Precedentes:

CSRF/04-00.651, de 18/09/2007; 103-22.290, de 23/02/2006; 103-23.290, de 05/12/2007; 105-15.211, de 07/07/2005; 106-16.949, de 25/06/2008; 303-35.361, de 21/05/2018; 1401-00.323, de 01/09/2010; 9101-00.539, de 11/03/2010; 9101-01.191, de 17/10/2011; 9202-01.806, de 24/10/2011; 9202-01.991, de 16/02/2012; 1402-002.816, de 24/01/2018; 2202-003.644, de 09/02/2017; 2301-005.109, de 09/08/2017; 3302-001.840, de 23/08/2012; 3401-004.403, de 28/02/2018; 3402-004.899, de 01/02/2018; 9101-001.350, de 15/05/2012; 9101-001.474, de 14/08/2012; 9101-001.863, de 30/01/2014; 9101-002.209, de 03/02/2016; 9101-003.009, de 08/08/2017; 9101-003.053, de 10/08/2017; 9101-003.137 de 04/10/2017; 9101-003.199 de 07/11/2017; 9101-003.371, de 19/01/2018; 9101-003.374, de 19/01/2018; 9101-003.376, de 05/02/2018; 9202-003.150, de 27/03/2014; 9202-004.250, de 23/06/2016; 9202-004.345, de 24/08/2016; 9202-005.470, de 24/05/2017; 9202-005.577, de 28/06/2017; 9202-006.473, de 30/01/2018; 9303-002.400, de 15/08/2013; 9303-003.385, de 25/01/2016; 9303-005.293, de 22/06/2017; 9303-005.435, de 25/07/2017; 9303-005.436, de 25/07/2017; 9303-005.843, de 17/10/2017.

Assim, não conheço da referida matéria.

Quanto ao conflito entre a norma de lucros no exterior prevista no art. 74 da MP 2158 vis-à-vis tratados internacionais, entendo restar demonstrada a divergência. Tanto o acórdão paradigma quanto o recorrido tratam de empresas controladas localizadas em países com os quais o Brasil possui acordo para evitar a dupla tributação. Enquanto no paradigma entendeu-se que o tratado impediria a aplicação da legislação brasileira, o acórdão recorrido deu decisão divergente autorizando a tributação.

Por fim, em relação à possibilidade de conhecimento ex officio de vício material de lançamento pela autoridade julgadora, em que pese a i. PGFN afirmar não estar caracterizada a similitude fática, entendo de forma diversa. Em ambos os casos o lançamento foi realizado desconsiderando legislação vinculante, em ambos os casos a questão foi suscitada como matéria de ordem pública. Enquanto no paradigma foi acolhida, no recorrido foi afastada.

Nesse cenário, entendo suficientemente demonstrada a divergência.

Ante todo o exposto, conheço PARCIALMENTE do Recurso da Contribuinte em relação aos temas a) Lucros auferidos no exterior - empresa controlada - aplicação de tratado internacional para evitar a dupla tributação da renda e d) Possibilidade de conhecimento ex officio de vício material de lançamento pela autoridade julgadora”.

No mérito, deixo de transcrever a análise do Relator, nos termos do art. 114, §11 do RICARF, tendo em vista que prevaleceu no colegiado a posição pelo não conhecimento dos recursos especiais.

(documento assinado digitalmente)

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic – Redatora *ad hoc*

## Voto Vencedor

Conselheira Edeli Pereira Bessa, Redatora designada.

O I. Relator restou vencido em seu entendimento favorável ao conhecimento do recurso especial da PGFN, bem como no conhecimento do recurso especial da Contribuinte nas matérias “possibilidade de conhecimento *ex officio* de vício material de lançamento pela autoridade julgadora” e “lucros auferidos no exterior – empresa controlada – aplicação de tratado internacional para evitar a dupla tributação”.

Como bem indicado pelo I. Relator, recurso especial da PGFN já foi conhecido, em circunstâncias semelhantes, no Acórdão n.º 9101-005.987. Neste sentido foi o voto vencedor desta Conselheira exarado nos seguintes termos:

O I. Relator restou vencido na negativa de conhecimento do recurso especial da PGFN. A maioria do Colegiado compreendeu que estava caracterizado o dissídio jurisprudencial acerca da qualificação da penalidade, afastada no acórdão recorrido.

Como bem observado pelo I. Relator, a descrição inicial da atuação formalizada nestes autos fazia referência à amortização glosada como decorrente de *ágio gerado intragrupo*. Contudo, os seguintes excertos do voto vencido do acórdão recorrido já indicam que não se trata aqui, propriamente, de ágio interno, mas sim de ágio pago e transferido mediante utilização de empresa-veículo, verificando-se a artificialidade neste segundo passo da operação, em face da pessoa jurídica que recebe o investimento antes adquirido de terceiros:

Os fatos que conduzem à aplicação da multa qualificada estão bem evidenciados e sintetizados no item "123" da decisão recorrida, que também adoto como razão de decidir, vejamos:

123 A sucessão das operações; a proximidade temporal entre elas; o extraordinário e despropositado aumento de capital na empresa STA, sem desembolso financeiro; a criação artificial de ágio na integralização das ações da STA, que de fato inexistia, a não ser formalmente; a transferência do ágio para o interessado, por intermédio da incorporação da “empresa-veículo”, e, por fim, o aproveitamento pelo interessado da amortização do ágio; tudo revela, em conjunto, a ação dolosa tendente a modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária, de modo a reduzir o montante do imposto devido.

A fiscalização destaca que, a empresa STA PARTICIPAÇÕES S/A foi adquirida pelo grupo Sul América com o único propósito de servir de canal de passagem de um patrimônio, sem que tivesse efetivamente outra função dentro do contexto, com o intuito de economia tributária indevida reduzindo o pagamento de tributos, sem nenhuma fundamentação econômica.

Como se vê, nessa reorganização societária, a " STA" figura como interposta pessoa, servindo de "empresa passagem" para a autuada com propósito de geração do ágio para o subseqüente aproveitamento e como resultado reduzir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por ocasião da amortização do referido ágio.

Em suma, do exame do conjunto das diversas etapas da operação, constato que a finalidade econômica da incorporação realizada pela interessada restou desfigurada, distorcida, ainda que tenha sido observada a legislação societária.

Constata-se, com nitidez, a construção artificial do suporte fático, para que se pudesse amoldar à hipótese de incidência de despesa de amortização do ágio. Movimentações na mesma data ou em datas próximas, utilização de empresas sem nenhuma substância, com o deliberado intuito de fabricar uma despesa com repercussão na base tributável do IRPJ e da CSLL.

O voto vencedor do acórdão recorrido é mais enfático quanto à existência de efetiva aquisição anterior do investimentos. Veja-se:

Compulsando os autos, constatamos que na operação societária analisada no não obstante a acusação fiscal de utilização de uma empresa veículo para viabilizar a amortização do ágio apurado em aquisição anterior, é certo que houve uma efetiva aquisição de participação societária por parte da empresa ING INSURANSE INTERNATIONAL B.V ("ING"), mediante subscrição de capital na empresa SATMA Sul América Participações S.A. ("SATMA"), em que se apurou ágio, sendo que tal participação foi transferida no momento seguinte a outra empresa controlada da investidora, visando possibilitar a amortização do ágio, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal,

[...]

Como já referido, é no passo seguinte da operação, quando o investimento em SATMA é transferido para STA Participações S/A (STA) que a autoridade lançadora consigna não ter havido *qualquer saída de caixa (pagamento) nessa operação da qual se originou o ágio das ações transferidas da SATMA Sul América Participações S/A para STA Participações S/A*. Nada foi dito para desqualificar a subscrição anterior de ING em SATMA, e classificar como interno o ágio gerado em tal aumento de capital.

O voto vencedor do Acórdão nº 9101-002.419, proferido nestes autos, e que firmou a indedutibilidade das amortizações do ágio em referência corrobora a conclusão de que se trata, aqui, de ágio pago por terceiro que não participa da incorporação que, na forma dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, poderia autorizar a dedução fiscal daquele sobrepreço. Assim consignou o ex-Conselheiro André Mendes de Moura:

A pessoa jurídica investidora é a ING, que efetuou o aporte de R\$ 297.002.178,00 para integralizar o capital da SATMA, com pagamento de sobrepreço, por ter sido realizado em valor superior ao do patrimônio líquido. É incontestável que foi a ING a empresa que efetivamente acreditou na mais valia do investimento, coordenou e comandou os estudos de rentabilidade futura do investimento a ser adquirido e desembolsou os recursos para a aquisição (vide item 7 do voto).

Por sua vez, a pessoa jurídica investida foi a SATMA, cujo capital social foi aumentado em valor superior ao do patrimônio líquido.

Ocorre que o evento de incorporação deu-se entre a STA, SATMA e a SULAM. Ou seja, sem a presença da real investidora, a ING.

Tampouco se consumou o encontro de contas entre a investidora (ING) e a investida (SATMA), não atendido, portanto, aspecto material (vide item 7 do voto).

Nesse sentido, o aproveitamento da despesa de amortização de ágio promovido pela Contribuinte deu-se sem respaldo legal, vez que não se consumou a hipótese de incidência prevista nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997.

Firmada esta premissa, não merece reparos o despacho de admissibilidade que assim vislumbrou a similitude fática com os paradigmas indicados pela PGFN:

Ao demonstrar o dissídio jurisprudencial em relação ao primeiro acórdão paradigma (n.º 1101-000.899), a Fazenda aduz, em síntese:

Nesse sentido, analisando caso concreto similar em que restou caracterizada a utilização de empresa veículo objetivando a amortização de ágio criado intragrupo, já decidiu pela manutenção da multa qualificada imposta ao contribuinte, a colenda 1ª Turma da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, no âmbito do Acórdão n.º 1101-000.899, paradigma ora suscitado para demonstrar a divergência de interpretação dada à lei tributária.

[...]

Conforme consignado no voto condutor do acórdão ora adotado como paradigma, trata-se de ágio criado artificialmente com base na rentabilidade futura da empresa, mediante a utilização de empresa veículo para a transferência de capital.

[...]

Observe-se que a operação engendrada na hipótese do acórdão paradigma, guardando algumas peculiaridades, em tudo se amolda à situação posta nos autos sob análise. Com efeito, pode-se afirmar que, em ambos os casos, as seguintes circunstâncias estão presentes nas operações perpetradas pelos contribuintes autuados:

- o investimento NÃO foi extinto com a incorporação, fusão ou cisão patrimonial;
- inexistia substrato econômico na aquisição do investimento;
- empresas foram utilizadas, de fato, como meros veículos para alienação das empresas operacionais;
- não se configurou a confusão patrimonial necessária entre o verdadeiro investidor e o investimento;
- o propósito comercial que deu origem ao ágio era a sua própria criação, ou seja, um fim em si mesmo;
- as autuadas conseguiram converter a própria rentabilidade futura em custo para deduzir em sua base tributável; etc.

A similitude das operações analisadas no acórdão recorrido e no acórdão paradigma é mais do que patente. Apesar disso, o acórdão ora recorrido entendeu por bem desqualificar a multa de ofício aplicada, enquanto que o acórdão apontado como paradigma entendeu que a situação deve ser enquadrada como fraudulenta, mantendo a multa em seu patamar de 150%.

No que se refere ao segundo acórdão paradigma (n.º 1103-000.960), a Recorrente assim argumenta, em síntese:

Ainda sobre majoração da multa em casos de incorporação de sociedades com o único fito de amortizar ágio, o Acórdão de n.º 1103-000.960, divergindo do entendimento esposado pela Turma recorrida, entendeu pela manutenção da multa de ofício em 150%:

[...]

Também neste caso paradigmático houve glosa de despesas de amortização de ágio, mantendo-se a aplicação da multa qualificada motivada pelo "intuito doloso de excluir ou modificar as características do fato gerador da obrigação tributária mediante o uso de empresa veículo e ausência de propósito comercial em atos de reorganização societária".

Isso posto, tem-se que tanto no caso do presente processo como dos acórdãos paradigmas, foi apreciada questão relativa à qualificação da multa de ofício, em lançamento decorrente da glosa de despesa de amortização de ágio gerado de forma artificial, tendo sido identificada nas três decisões consideradas - recorrida e paradigmas - a utilização de empresa veículo.

Verificada a necessária similitude fática em relação às duas decisões indicadas como paradigmas e contrapostos os votos condutores, evidencia-se ter sido demonstrada a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial.

No caso sob exame, admitida a artificialidade da operação promovida com o fito de gerar condições para a amortização do ágio transferido, prevaleceu no colegiado o entendimento de que a operação corresponde a "uma tentativa de planejamento elisivo para diminuir o IRPJ e CSLL a pagar por meio de amortização do ágio", bem como que não há nos autos comprovação do evidente intuito de fraude, que "floresce nos casos típicos de adulteração de comprovantes, adulteração de notas fiscais, falsidade ideológica, notas calçadas, notas frias, notas paralelas, etc. Com base nessas teses é alcançada a conclusão de que "Não há, pois, neste processo o elemento subjetivo do dolo, em que o agente age com vontade de fraudar reduzir o montante do imposto devido, pela inserção de elementos que sabe serem inexatos, pelo contrário, todos os dados obtidos pela fiscalização para quantificação dos tributos aqui exigidos foram extraídos da própria contabilidade da recorrente". Concluída a análise, foi prolatada decisão que cancelou a qualificação da multa, reduzindo-a para 75%.

Já no que se refere ao primeiro paradigma (n.º 1101-000.899), diante de fatos semelhantes, o colegiado manifestou entendimento diverso em relação à qualificação da multa de ofício, que reconheceu como devida, com base na constatação de que o negócio jurídico que originou o ágio foi fictício e se prestou apenas "a construir um cenário semelhante à hipótese legal que autoriza a amortização do ágio pago na aquisição de investimentos". Veja-se trecho do voto condutor a respeito:

Observo, ainda, que a autoridade lançadora aplicou multa qualificada, por entender que o negócio jurídico praticado foi fictício, montado apenas para gerar uma vultosa exclusão do Lucro Real. E, embora a oposição feita ao laudo não mereça prosperar, os fatos descritos demonstram que a APENINA e a MKV foram criadas apenas para receber em 01/06/99 o capital aplicado na aquisição da LISTEL, a qual migrou do controle indireto exercido pela AVERDIN para o controle direto desta após as incorporações que deram ensejo à amortização do ágio aqui em debate. Nas palavras da Fiscalização, a incorporação da ALIENA e da APENINA pela LISTEL não alterou a composição do capital social da incorporadora, já que as participações daquelas duas no capital da LISTEL eram seus únicos ativos.

Conclui-se, daí, que a criação da APENINA e da MKV teve por objetivo, apenas, construir um cenário que se assemelhasse à hipótese legal que autoriza a amortização do ágio pago na aquisição de investimentos, circunstância que, infringe os incisos II e IV do art. 1º e o inciso I do art. 2º da Lei n.º 8.137/90; bem como o art. 72 da Lei n.º 4.502/64.

Assim, a multa qualificada deve subsistir.

Dessa forma, enquanto a decisão recorrida tratou a amortização de ágio gerado de forma artificial, com a utilização de empresa veículo, como "simples infração fiscal" capaz de ensejar apenas a glosa da despesa correspondente, o primeiro paradigma reconheceu como suficiente para a qualificação da multa o fato das operações apreciadas terem tido por objetivo único a construção de um cenário que se assemelhasse à hipótese legal que autoriza a amortização de ágio pago na aquisição de investimentos.

O segundo paradigma (nº 1103-000.960) trata de lançamento de ofício, decorrente de dedução indevida de despesa de amortização de ágio amparada em evento de incorporação, com aplicação da multa qualificada de 150%, motivada pelo "intuito doloso de excluir ou modificar as características do fato gerador da obrigação tributária mediante o uso de empresa veículo e ausência de propósito negocial em atos de reorganização societária".

Como já dito, também nesse caso foram apreciados a mesma questão e fatos semelhantes ao tratado na decisão recorrida, mas distintas as soluções aplicadas. Recebida a questão, o colegiado entendeu pelo cabimento da aplicação da multa qualificada "em razão da simulação suficientemente caracterizada com a utilização de empresa veículo". Transcrevo fragmentos do segundo acórdão paradigma, relevantes para demonstração dos fatos apreciados:

A Esmeralda serviu tão somente de "canal de passagem de ágio" na sucessão de eventos societários ocorridos, como bem dito pela autoridade fiscal, tratando-se de clássico caso de empresa veículo.

Constata-se, portanto, que o alegado "planejamento estratégico" foi montado visando apenas à economia tributária.

[...]

Assim, deve ser restabelecida a imposição da multa qualificada em razão da simulação suficientemente caracterizada com a utilização de empresa veículo.

Assim, neste juízo de cognição sumária, conluo pela caracterização da divergência de interpretação suscitada pela recorrente.

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

No referido precedente, havia similitude entre as estruturas constituídas pelos interessados com vistas a posterior amortização de ágio pago em investimento adquirido de terceiros.

Em primeira análise da questão, esta Conselheira concordou com o I. Relator em conhecer do recurso especial fazendário. Naquela ocasião, ponderou que embora no acórdão recorrido analisado no precedente antes citado a artificialidade fosse apontada no segundo passo da operação, quando a empresa-veículo recebeu o investimento antes adquirido de terceiros – razão pela qual o ágio, inclusive, foi referido, em algumas passagens, como interno - os paradigmas apresentavam estruturas semelhantes e até menos gravosas, vez que que a empresa-veículo foi posicionada em momento distinto, antes da aquisição. Ainda assim, nos três casos comparados a qualificação da penalidade decorreu da ação dos adquirentes que pretendiam a amortização do ágio pago em face de terceiros, sem que se operasse a confusão patrimonial entre a adquirente original e a adquirida.

Aqui, a acusação inicial indica que o *aproveitamento do ágio pela fiscalizada foi mediante a utilização de empresas sediadas em Delaware, utilizadas apenas como veículo, com realização de transações que não se revestem de substância econômica a não ser visando a economia tributária via amortização do ágio*. O intuito fraudulento foi afirmado em razão de *um planejamento que propiciasse a economia tributária, no qual as empresas, que embora criadas em data anterior à negociação de compra e venda, foi utilizada com a finalidade de recepcionar as ações das empresas efetivamente produtivas e alvos da negociação e no passo seguinte se extinguir pela incorporação da compradora (a contribuinte)*. O Colegiado a quo, por sua vez, observou ser certo que o contribuinte buscou deduzir do lucro real as parcelas de amortização do ágio, utilizando-se de empresa veículo para realizar uma incorporação que não gera união do patrimônio da empresa investida na investidora, mas teve-se em conta que o ágio decorre de

*operações entre empresas não relacionadas e que, em momento algum, foi questionada o seu efetivo pagamento pela empresa investidora.*

Ocorre que esta operação apresenta o diferencial de as empresas-veículo se prestarem a receber as participações societárias detidas pelos alienantes, antes da aquisição. Da descrição contida no Termo de Verificação Fiscal às e-fls. 2549/2591 extrai-se:

Em nosso entendimento o planejamento executado pelo contribuinte atendeu precisamente ao aspecto da economia tributária, dada a ênfase dada ao ágio.

As acionistas pessoas físicas de naturalidade argentina, qualificados como vendedores de ambas as empresas cederam suas ações tanto na Quickfood como na Colônia para as empresas Blue Horizon e Zanzibar, no mesmo dia em que houve a celebração do contrato de compra e venda com a Marfrig, precisamente em 13 de novembro de 2007. **E não há como os vendedores argentinos efetuarem o procedimento que fizeram sem que fosse orientado a assim proceder pelos compradores (representantes da fiscalizada), pois, não seria concebível que eles tivessem conhecimentos de nossa legislação sobre o aproveitamento do ágio para fins tributários no Brasil e mais ainda, a vantagem a ser obtida somente beneficiária o comprador (no caso a fiscalizada).**

As empresas Blue Horizon e a Zanzibar são empresas com características de holding, sem funcionários e estabelecidas no mesmo endereço em Estado nos Estados Unidos caracterizados como local de “paraíso fiscal” pela nossa legislação, logo **sem qualquer propósito negocial, a não ser pela utilização como ponte para objetivos de economia tributária, já que detiveram ações das empresas Quickfood e Colônia, a partir do mesmo dia em que as empresas foram vendidas para a fiscalizada (13/11/2007) até a incorporação (01/08/2008).**

Neste espaço de tempo a fiscalizada amortizou o ágio de janeiro a novembro de 2008 neutralizando o impacto no resultado da empresa via Lalur. Este valor foi incorporado nas amortizações que de fato influenciaram no resultado ao ser distribuído pelos restantes 48 meses de amortização.

O laudo de avaliação que ampara tal procedimento leva em conta apenas o valor do investimento, aliás único item do ativo das empresas de Delaware, e quando cita este fato, ou seja a participação nas empresas do Uruguai e da Argentina, cita que não foi feitos nenhuma comprovação dos números apresentados pelas auditorias feitas na Quickfood e na Colônia, e que foi considerado os números apresentados pelos auditores que lá elaboraram tal levantamento, mas não nos apresentaram estes laudos.

O propósito fundamental da negociação foi a aquisição das empresas Quickfood e Colônia, **a interposição das empresas Blue Horizon e Zanzibar (Delaware/USA) pela cessão das ações das empresas de real interesse da fiscalizada às empresas holding, foi efetivamente usá-las como veículo para o planejamento tendo em vista que somente usufruiria dos benefícios fiscais da amortização do ágio se ocorresse a incorporação, fusão ou cisão.**

A afirmação do parágrafo anterior é perfeitamente clara quando do exame mais profundo tanto do contrato de compra e venda como do laudo de avaliação, onde Documento de 42 página(s) assinado digitalmente. Pode ser consultado pelo código de localização a Quickfood e a Colônia são mencionadas inúmeras vezes em contraposição às empresas Blue Horizon e Zanzibar.

É de se registrar que o contribuinte foi inquirido a apresentar atas e outros documentos das empresas americanas, especificamente quanto a atas e outros documentos das empresas cujas ações foram transferidas, sobretudo aquelas que provassem a passagem de titularidade das pessoas físicas argentinas para as empresas americanas, como por exemplo o livro de sócios e ou acionistas, além de explicar a real intenção neste procedimento e não providenciou qualquer resposta.

Tanto a Blue Horizon como a Zanzibar foram constituídas no dia 12 de janeiro de 2007 tendo por acionistas Srs Adrian Bameule, Luis Miguel Bameule e Guillermo Carlos Bameule, pessoas físicas naturais da Argentina.

De todas as atas de diretoria que foram enviadas nenhuma delas trata da cessão das ações da Quickfood para a Blue Horizon, apenas em algumas delas apontam alguma menção, tal como:

[...]

Por tudo que foi aqui registrado fica claro a intenção da fiscalizada em se aproveitar do benefício fiscal da amortização do ágio através da utilização das duas empresas veículos localizadas em Delaware/USA **combinado com a orientação às vendedores pessoas físicas argentinas dos procedimentos de, no mesmo dia em que se celebravam o contrato de compra e venda, cederem as ações da QuickFood e da Colônia para aquelas empresas norte-americanas**, como movimento preparatório para a incorporação ocorrida cerca de 1 ano após.

**E não há como os vendedores argentinos efetuarem o procedimento que fizeram sem que fosse orientado a assim proceder pelos compradores (representantes da fiscalizada)**, pois, não seria concebível que eles tivessem conhecimentos de nossa legislação sobre o aproveitamento do ágio para fins tributários no Brasil e mais ainda, a vantagem a ser obtida somente beneficiária o comprador (no caso a fiscalizada).  
(*negrejou-se*)

Inicialmente esta Conselheira cogitou que, como a acusação fiscal refere a ação de a Contribuinte orientar os alienantes a aportarem as ações por eles detidas nas empresas-veículo, haveria similitude suficiente entre o vício aqui apontado e os enfrentados nos paradigmas, inclusive porque o fato de as empresas-veículo terem sido constituídas em Delaware não representou diferencial na decisão acerca da qualificação da penalidade, e a motivação para seu afastamento, no acórdão recorrido, teve em conta apenas a utilização *de empresa veículo para realizar uma incorporação que não gera união do patrimônio da empresa investida na investidora*.

Contudo, a interpretação da legislação tributária acerca da qualificação da penalidade não pode ser fixada a partir do cenário abstrato de a empresa-veículo não ter outra finalidade senão a amortização fiscal do ágio pago, especialmente porque a afirmação de que a empresa-veículo não tem outra finalidade é dependente da avaliação de sua figuração no planejamento tributário engendrado e, em especial, quem age para sua interposição. A confirmar que a situação diferenciada das empresas-veículo aqui apontadas, constituídas para substituírem os alienantes estrangeiros, veja-se a argumentação de mérito da PGFN em seu recurso especial:

Conforme se depreende das razões de recurso, bem como das atas da diretoria mencionadas à fl. 68 da decisão recorrida, não há dúvidas de que o objeto da negociação era de fato as empresas operacionais Quickfood e Colonia.

Deste modo, percebe-se que as holdings foram utilizadas, de fato, como meros veículos para alienação das empresas operacionais, **seja no interesse do vendedor, seja no interesse do comprador, seja no interesse de ambas (o que é mais provável)**.

O fato é que elas apenas formalmente representavam o investimento, que era, de fato, materializado no único ativo de cada uma delas: a Quickfood, no caso da Blue Horizon e a Colonia, no caso da Zanzibar.

Ora, da mesma forma que a jurisprudência deste douto Conselho vem se consolidando no sentido de que é necessário haver a confusão patrimonial do verdadeiro adquirente com o investimento adquirido para que se tenha a legítima incidência do artigo 386 do RIR/99, sobressai cristalino que há de haver a mesma correlação sob o enfoque do investimento: é necessária a incorporação do verdadeiro investimento pela adquirente.  
(*negrejou-se*)

Nota-se que nem mesmo nesta construção há acusação firme no sentido de que a interposição de empresa-veículo com artificialidade foi prática de responsabilidade do grupo adquirente, interessado na amortização do ágio. Assim é que a qualificação da penalidade passa a ser defendida sob a ótica de o verdadeiro adquirente não participar da incorporação que antecedeu a amortização fiscal do ágio, distanciando do ponto de similitude invocado para caracterização da divergência jurisprudencial.

Consequência do contexto fático específico presente nestes autos é a necessidade de adentrar ao exame de provas para aferir se o beneficiário da redução dos tributos devidos agiu para construir artificialmente o cenário que a lei cogita para permitir a amortização fiscal do ágio. Não se trata, apenas, de definir o cabimento da multa qualificada se a empresa veículo é interposta para adquirir o investimento ou para receber o investimento adquirido antes de ser extinta pela investida.

Por tais razões, esta Conselheira reformulou a manifestação inicialmente apresentada para divergir do I. Relator, e NÃO CONHECER do recurso especial da PGFN.

Com referência ao recurso especial da Contribuinte, também não merece conhecimento a discussão suscitada acerca da “possibilidade de conhecimento *ex officio* de vício material de lançamento pela autoridade julgadora”. Neste ponto, a divergência jurisprudencial foi reconhecida em sede de agravo porque:

O que se vê em última análise, portanto, é que em ambos os casos o lançamento (ou parte dele) careceria de base legal, fato que não foi trazido pela Contribuinte em recurso. E, enquanto a Turma julgadora do paradigma entendeu que se estava diante de matéria de ordem pública e que se impunha o exame de ofício da questão, a Turma recorrida entendeu que não se estava diante de matéria de ordem pública e que descabia o exame de ofício da questão.

Não parece, portanto, que o cenário defrontado pelas Turmas exiba diferenças que impeçam que se reconheça o dissídio jurisprudencial suscitado, como se considerou no Despacho agravado.

É de se reconhecer, dessa forma, o dissídio jurisprudencial suscitado.

Ocorre que a pretensão da Contribuinte, neste ponto, é reformar o acórdão recorrido no afastamento, pela maioria do Colegiado *a quo*, da invocação, feita de ofício pelo relator vencido, de regramento normativo que justificaria o cancelamento da exigência.. Já o paradigma nº 9202-002.904 analisou a apreciação, apenas em segunda instância, do cabimento de penalidade imputada ao sujeito passivo, que também não fora arguida em recurso voluntário. O outro Colegiado do CARF, assim, enfrentou expressamente a *possibilidade de as autoridades julgadoras afastar, de ofício, tal penalidade*, e inclusive validou a decisão lá objeto de recurso especial ante o *fato da multa de ofício aplicada nos autos malferir o princípio da legalidade, uma vez inexistir dispositivo legal a contemplando, nos casos de lançamento promovido em face de espólio, como se extrai do voto condutor do Acórdão recorrido*, para mais à frente fundamentar esta possibilidade nos seguintes termos:

Partido dessas premissas, sobretudo inexistindo fundamento legal que escore a **aplicabilidade da multa de ofício** no presente caso, impõe-se reconhecer que sua exigência **afronta o princípio da legalidade** que deve amparar o ato administrativo, passível, portanto, de reconhecimento de ofício por parte da autoridade julgadora administrativa.

Mais a mais, **trata-se de matéria que contempla a legitimidade passiva para suportar a multa aplicada (penalidade)**, podendo, dessa forma, se entender como questão de ordem, passível, portanto, de reconhecimento de ofício, fundamento

determinante para aqueles Conselheiros que acompanharam o voto pelas conclusões.  
(*negrejou-se*)

Constata-se, daí, que o fato de a matéria lá conhecida de ofício se referir a penalidade aplicada ao sujeito passivo foi determinante para o outro Colegiado superar a arguição de preclusão deduzida pela PGFN em recurso especial. Assim, nestes autos, correta foi a negativa de seguimento inicialmente expressa no exame de admissibilidade;

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que **a recorrente não logrou demonstrar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial** em relação à quarta matéria suscitada.

No caso do acórdão recorrido, quando apreciada exigência de PIS e COFINS incidentes sobre os juros e variações cambiais de empréstimos, se estabeleceu no Colegiado divergência em relação ao entendimento consignado pelo relator em seu voto, no sentido de que "*no que tange ao PIS e à COFINS, a autuação não merece prosperar vez que, na época do lançamento tributário, estava vigente o Decreto nº 5.442/05, o qual reduzia a zero as alíquotas das referidas contribuições incidentes sobre as receitas financeiras*". Discutida a questão, prevaleceu o entendimento de que a existência de Decreto capaz de afastar o lançamento não é matéria de ordem pública e, portanto, a Autoridade julgadora de segunda instância não tem a competência para tomar conhecimento *ex officio* dessa matéria, considerada preclusa, como se verifica da leitura do excerto do voto condutor a seguir transcrito:

É que o Decreto em questão não foi trazido à discussão, seja no momento do lançamento, na impugnação, na decisão de primeira instância nem no recurso voluntário. Sua aplicabilidade foi suscitada de ofício, com o que não concordou a maioria dos Conselheiros, considerando tratar-se de matéria preclusa, a teor do que dispõe o art. 17 do Decreto nº 70.235/1972, na redação que lhe foi dada pela Lei nº 9.532/1997.

[...]

Bem se vê, entretanto, que no caso em tela não está em discussão questão que possa ser entendida como sendo de ordem pública. Descabe ao julgador administrativo introduzir na lide discussão sobre matéria que a parte interessada sequer ventilou.

[...]

No que se refere ao tema suscitado, tem-se que na decisão paradigma foi apreciado recurso especial da Procuradoria da Fazenda, interposto contra decisão que analisou a multa de ofício sem que a questão tivesse sido suscitada pelo contribuinte. Recebida a matéria, a Turma entendeu que "*o cerne da questão posta nos autos se fixa em analisar a possibilidade de exclusão de ofício da multa aplicada no lançamento promovido em face do espólio, ou seja, após o falecimento do contribuinte - de cujus*" e decide pela manutenção da decisão atacada, baseada no entendimento de que não há dispositivo legal que autorize a exigência de multa de ofício quando a ciência do auto de infração se dá em momento posterior à morte do *de cujus*, fato que caracteriza afronta ao princípio da legalidade, e que, por se tratar de questão de ordem pública, a matéria pode ser apreciada de ofício.

Em que pese tratem ambas as decisões - recorrida e paradigma - acerca da possibilidade da autoridade julgadora afastar, de ofício, um lançamento, verifica-se serem distintos os cenários considerados pelos colegiados na construção das decisões divergentes.

Isso porque, no acórdão recorrido prevaleceu o entendimento de que a alegação de um dispositivo infralegal capaz de impedir o lançamento não é matéria de ordem pública e, portanto, estaria preclusa, enquanto no caso do acórdão paradigma, diante do vício na base legal da multa objeto do lançamento, a Turma partiu da premissa de que se tratava de matéria de ordem pública e a discussão foi sobre a possibilidade do colegiado admitir o vício de ofício.

Ante ao exposto, neste juízo de cognição sumária, concluo pela não caracterização da divergência de interpretação suscitada pelo Recorrente, quanto à **possibilidade de conhecimento ex officio de vício material de lançamento pela autoridade julgadora**.  
(destaques do original)

Por fim, quanto à matéria “lucros auferidos no exterior – empresa controlada – aplicação de tratado internacional para evitar a dupla tributação”, o recurso especial teve seguimento em face do que decidido no paradigma n.º 1402-002.388, sob a seguinte compreensão:

Da leitura das ementas e dos trechos transcritos se depreende que ambas as decisões examinaram a compatibilidade da norma contida no art. 74 da MP n.º 2.158-35, fundamento para as autuações apreciadas nos dois casos, com o art. 7º de acordo internacional, que adotou o texto do art. 7º da Convenção modelo OCDE e, em síntese, estabeleceu que os lucros de uma empresa só podem ser tributados no Estado onde ela está domiciliada.

No caso do acórdão recorrido, o colegiado apreciou lançamentos de IRPJ e CSLL decorrentes da verificação de falta de adição ao lucro líquido do lucro auferido no exterior, procedente de empresas controladas, estabelecidas na Holanda e na Argentina. Ao tratar da compatibilidade entre o art. 74 da MP n.º 2.158-35 e o art. 7º da Convenção Brasil- Holanda, a Turma firmou o entendimento de que não houve o alegado conflito da norma interna com o tratado internacional, assim asseverando:

o artigo 7 do TDT Brasil-Holanda não impede a aplicação do art. 74 da MP n.º 2.158-35, porquanto este dispositivo não frustra o objetivo do referido artigo 7, que é assegurar que cada país tribute seu próprio residente, impedindo que os lucros da mesma pessoa fiquem sujeitos à tributação por dois países diferentes. Por outro lado, o art. 74 inibe práticas elisivas, o que está em conformidade com os objetivos dos tratados elaborados segundo o modelo da OCDE.

Da contraposição dos votos condutores, verifica-se que foi diferente o entendimento expresso na decisão paradigma acerca do alcance do efeito tributário provocado pela aplicação do art. 74 da MP n.º 2.158-35. Ao apreciar a alegação de conflito entre a norma interna e o Tratado Brasil-Argentina, quando examinada a questão em relação à infração apontada no auto de infração, relativa à falta de adição ao lucro líquido dos lucros auferidos por empresa controlada, a Turma entendeu haver conflito entre as normas e, portanto, ser improcedente o lançamento. Confira-se:

uma vez claro que o objeto de tributação doméstica guarda identidade com o bloqueio normativo exercido pela Convenção firmada entre Brasil e Argentina, entende-se pela incidência de seu artigo 7º, prevalecendo sobre as disposição do art. 74 da MP n.º 2158-35/01 (combinada com o art. 25 da Lei n.º 9.549/95), mostrando-se improcedente o lançamento em relação aos lucros percebidos pelas AB & P e QUICK FOODS.

À vista disso, evidencia-se que a recorrente logrou demonstrar **a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial** em relação à primeira matéria suscitada. (destaque do original)

Referido paradigma já se prestou à caracterização de dissídios semelhantes apreciados nos Acórdãos n.º 9101-004.763<sup>3</sup> e 9101-005.809<sup>4</sup>, em ambos conhecidos de forma

<sup>3</sup> Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Lívia De Carli Germano, Edeli Pereira Bessa, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Viviane Vidal Wagner, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Andrea Duek Simantob, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado), José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

<sup>4</sup> Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Lívia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício).

unânime e com votos favoráveis desta Conselheira. Contudo, no primeiro precedente, a ex-Conselheira Viviane Vidal Wagner ressaltou que:

Quanto à outra matéria admitida ("impedimento à tributação dos lucros provenientes da Sadia GMBH, por força do Tratado Brasil-Áustria"), verifica-se que o mesmo paradigma (Acórdão n.º 1402-002.388) foi apresentado em recente acórdão da CSRF, em que o recurso de outro contribuinte foi admitido por maioria de votos (Acórdão n.º 9101-004060, de 12/03/2019). Em que pese ter sido vencida quanto ao conhecimento naquele caso, curvo-me à decisão da maioria do colegiado que considerou a similitude suficiente para conhecer do recurso a partir desse paradigma. De fato, as discussões estabelecidas para fins de divergência acerca da prevalência ou não dos acordos internacionais em detrimento da aplicação da legislação nacional pautaram-se nas respectivas análises de tratados assinados pelo Brasil com países distintos, porém ambos seguindo a redação da Convenção-Modelo da OCDE e com disposições essencialmente semelhantes.

O ex-Conselheiro Demetrius Nichele Macei também divergiu do conhecimento do recurso especial no citado Acórdão n.º 9101-004.060, declarando voto nos seguintes termos:

Com o devido respeito, a presente declaração de voto se presta a esclarecer porque, a meu entender, o recurso especial sob análise não deveria ser conhecido, também, quanto à matéria "prevalência dos tratados internacionais sobre a legislação interna".

O acórdão paradigma n.º 1402-002.388 (e-fls. 2.401 a 2.439), apresentado para caracterizar a divergência sobre este tema, não poderia ter sido admitido porque, infelizmente, o entendimento expresso em sua ementa, não traduz ou representa o real conteúdo do que restou discutido naquele julgamento.

Digo isso porque naquele julgamento – sessão de 14 de fevereiro de 2017 – eu compunha a 2ª turma ordinária, da 4ª câmara, da 1ª seção. Inclusive, naquele acórdão, fiz declaração de voto justamente para esclarecer que o cerne da discussão naquele caso não era a aplicação dos tratados internacionais na legislação tributária interna em si, mas discutia-se, na verdade, o critério e coerência da autuação.

Reproduzo abaixo, a mencionada declaração:

Trata-se de auto de infração lavrado contra a empresa MARFRIG ALIMENTOS S/A, ("MARFRIG" " autuada") através do qual foi constituído crédito tributário relativo ao IRPJ e à CSLL, relativo aos períodos de apuração de 2006 e 2007.

Mais detalhadamente, os tributos foram exigidos em razão de lucros auferidos pelas controladas diretas da autuada, as empresas TACUAREMBÓ e INALTER, com sede no Uruguai, bem como as empresas AB&P e QUICK FOODS ("QUICK"), com sede na Argentina.

Especificamente em relação às empresas na Argentina, a fiscalização entendeu aplicável o Tratado para evitar a bitributação, firmado entre o Brasil e a Argentina, para deixar de lançar créditos de IRPJ em relação à AB&P, mantendo apenas a cobrança da CSLL pois, segundo a autoridade autuante, o tratado não teria alcance sobre esta contribuição social, considerando que, ao tempo da celebração do tratado, este tributo não havia sido criado.

Partindo da premissa de que o entendimento desta turma é de que Tratados dessa natureza NÃO servem como norma de bloqueio para a cobrança, nem do IRPJ nem da CSLL, entendimento que pessoalmente não me filio a rigor, se houvesse lançamento sob este fundamento, esta turma teria mantido a cobrança.

Ocorre que, neste caso concreto, a fiscalização sequer chegou a lançar o IRPJ e este Conselho não tem competência de efetuar novo lançamento, apenas rever. Em relação à CSLL a situação é *sui generis*, pois o lançamento se deu, mas com fundamento do não alcance do tratado em relação ao tributo em si, e não com o fundamento de que o Tratado (mesmo hipoteticamente mencionada a "CSLL"

em seu texto) não seria eficaz para bloquear a cobrança em relação aos lucros provenientes do exterior e reconhecidos no Brasil.

Diante disso, este Conselho, a meu ver acertadamente, revendo o fundamento do lançamento no caso concreto, resolveu cancelar a cobrança da CSLL, pois o fato da contribuição não estar prevista expressamente no tratado se deu em virtude de que a lei que criou o tributo (Lei 7689/89) não existia ao momento da celebração do acordo internacional.

Nesta linha de entendimento, sendo a CSLL tributo incidente sobre o lucro das empresas, o tratado passa a ser eficaz também em relação ao "novo" tributo. Esta tese se reforça na medida em que todos os tratados firmados posteriormente a 1989 contemplaram expressamente a CSLL em seus termos.

Mas não é só.

Veja-se que para a outra empresa sediada na Argentina, denominada QUICK, a fiscalização não deu a mesma solução.

Diferentemente da AB&P, a QUICK tratava-se de controlada indireta da atuada, ao menos sob o aspecto formal, pois entre a atuada e aquela, havia um empresa sediada no Estado norte-americano de Delaware, denominada BLUE HORIZON LLC. ("BLUE").

Diante desse fato, ao examinar a estrutura societária dessas empresas, a fiscalização entendeu que a empresa norte-americana se tratava de entidade "translúcida", isto é, uma mera empresa de passagem, sem substância, cujo único objetivo seria de obter economia tributária.

A consequência lógica desta postura da autoridade atuante foi considerar a QUICK controlada direta da atuada, lançando os lucros auferidos com base nessa mesma lógica.

Diante desse cenário, este julgador, seguido pelo i. presidente da turma julgadora, entende que não houve a devida coerência da fiscalização ao deixar de aplicar o tratado Brasil Argentina para o caso da QUICK.

Explico: Se os fundamentos para a autuação das demais empresas foram no sentido de que o tratado internacional mencionado serve sim como norma de bloqueio, a desconsideração da empresa BLUE e a visualização da ligação direta entre a MARFRIG (atuada) e a QUICK não poderia desconsiderar o mesmo tratado.

Em outras palavras: Se a empresa norte-americana fosse considerada válida, apenas eventuais tratados ou regras brasileiras aplicáveis (compensação, por exemplo) entre o Brasil e os EUA (na relação MARFRIGBLUE) e de outro lado, entre os EUA e a Argentina (na relação BLUEQUICK) seriam aplicáveis.

A contrario sensu, desconsiderada como foi a existência, para fins tributários, da empresa BLUE, é imperioso reconhecer a eficácia do tratado Brasil-Argentina no caso concreto. Se o fisco entendeu que a relação entre a atuada e a empresa Argentina é direta, também deveria reconhecer o tratado existente entre os dois únicos países envolvidos, e não o fez.

Repita-se: o entendimento majoritário desta Turma é que o tratado Brasil-Argentina não impediria em tese, em nenhuma das hipóteses desses autos, o lançamento. Mas é preciso reiterar também que o fundamento da autuação foi diametralmente oposto.

Pois bem. Se o fundamento da autuação foi este, por uma questão de coerência e lógica, deveria ter sido reconhecido o mesmo bloqueio da tributação na relação (de fato) reconhecida e considerada pela mesma fiscalização, entre a empresa brasileira (atuada) e a Argentina, tal qual foi feito em relação à empresa AB&P no mesmo procedimento fiscalizatório.

Diante do exposto, apresento a presente declaração para justificar o voto que proferi no sentido de seguir o entendimento da maioria dos integrantes da turma no caso concreto, porém, "pelas conclusões", aqui devidamente esclarecidas.

[...]

Desta forma, registro aqui meu posicionamento no sentido de que o acórdão paradigma n.º 1402-002.388 não é apto para o conhecimento do recurso especial do contribuinte, na medida em que trata de outra matéria, e não a discutida nos presentes autos.

Tal assertiva se confirma no simples exame do Recurso Especial apresentado neste mesmo paradigma, que foi admitido não pela questão dos tratados, mas pelo critério jurídico do lançamento, e também por este motivo foi mantido.

Diante do enfático apontamento no sentido de que aquela Turma tinha o *entendimento majoritário de que o tratado Brasil-Argentina não impediria em tese, em nenhuma das hipóteses* de incidência analisadas naqueles autos, quer em relação ao IRPJ, quer em relação à CSLL, cabe observar, com mais vagar, como a decisão daquele Colegiado foi expressa no paradigma:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar a exigência da CSLL exigida sobre o resultado da empresa AB&P e a exigência do IRPJ e da CSLL exigida sobre o resultado da empresa Quick Foods. Vencidos: i) em relação ao recurso de ofício os Conselheiros Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Paulo Mateus Ciccone que votaram por dar-lhe provimento; e ii) em relação ao recurso voluntário o Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves que votou por negar-lhe provimento integralmente; e os Conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Paulo Mateus Ciccone, que votaram por dar-lhe provimento em menor extensão apenas para cancelar a exigência da CSLL sobre o resultado da empresa AB&P. Designado o Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella para redigir o voto vencedor. Os Conselheiros Demetrius Nichele Macei e Leonardo de Andrade Couto acompanharam o redator designado pelas conclusões em relação ao cancelamento da exigência IRPJ e da CSLL exigida sobre o resultado da empresa Quick Foods.

Centrando foco na decisão acerca dos lucros auferidos por intermédio de "Quick Foods" e "AB&P", tem-se, como referido na declaração de voto antes transcrita, que a primeira é controlada indireta situada na Argentina, considerada controlada direta mediante desconsideração da intermediária situada em Delaware, enquanto a segunda é controlada direta, também situada na Argentina. Os lucros auferidos por intermédio de "Quick Foods" foram tributados pelo IRPJ e pela CSLL, mas a autoridade julgadora de 1ª instância atribuiu-lhe a mesma isenção, no âmbito do IRPJ, que a autoridade lançadora havia reconhecido na tributação dos lucros auferidos por intermédio de "AB&P", em razão do Tratado firmado entre Brasil e Argentina. O recurso de ofício neste ponto foi improvido por maioria de votos, vencidos os Conselheiros Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Paulo Mateus Ciccone. Já no âmbito do recurso voluntário tem-se: i) o voto do relator Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves que mantinha integralmente as exigências de CSLL; ii) os votos dos Conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Paulo Mateus Ciccone que cancelavam a exigência de CSLL relativa à controlada direta "AB&P"; e iii) o voto do redator ex-Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella que cancelou integralmente ambas exigências em razão do reconhecimento do Tratado Brasil-Argentina como norma de bloqueio, acompanhado sem ressalvas pelos ex-Conselheiros Leonardo Luís Pagano Gonçalves e Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, e apenas em suas conclusões pelos ex-Conselheiros Leonardo de Andrade Couto (Presidente) e Demetrius Nichele Machei.

É válido concluir que a negativa de provimento ao recurso de ofício e o provimento do recurso voluntário acerca da incidência sobre os lucros auferidos por intermédio de “Quick Foods” se deram pela discordância do ex-Conselheiro Leonardo de Andrade Couto (Presidente) em relação ao voto do relator, porque se diverso fosse seu entendimento, o recurso de ofício seria provido por qualidade, e os fundamentos do voto vencedor não prevaleceriam, ainda que três fossem as adesões naquele sentido. De toda a sorte, recorde-se que no provimento do recuso voluntário a maioria foi alcançada com a adesão do voto do Presidente e do ex-Conselheiro Demetrius Nichele Macei, mas sob distintos fundamentos, expressos na declaração de voto deste último.

Em discussões semelhantes, esta Conselheira tem concluído que na análise da similitude dos casos comparados, para avaliação da existência do dissídio jurisprudencial, devem ser consideradas as circunstâncias fáticas específicas do caso apreciado e que foram determinantes para a decisão do Colegiado. E assim já fez, inclusive, com o reforço de outro julgado contemporâneo do mesmo Colegiado sobre a matéria, conforme voto declarado no Acórdão nº 9101-005.767:

Esta Conselheira acompanhou o I. Relator no conhecimento do recurso especial da Contribuinte, mas divergiu no mérito, para negar-lhe provimento.

De fato, diversamente de outros litígios apreciados na mesma reunião de julgamento, no presente caso o recurso especial deve ser CONHECIDO porque a discussão estabelecida nos acórdãos comparados, acerca da repercussão do valor de frete, seguro e tributos incidentes na importação, cujo ônus tenha sido do importador, teve em conta o mesmo referencial normativo, vez que nos períodos de apuração autuados (ano-calendário 2009, no recorrido, e ano-calendário 2007, no paradigma) já estava vigente a Instrução Normativa SRF nº 243/2002.

Interessante notar que o paradigma aqui admitido foi editado pelo mesmo Colegiado que proferiu o paradigma nº 1402-003.275, este rejeitado para caracterização da divergência suscitada em recurso especial interposto nos autos de outro processo administrativo analisado nesta mesma sessão de julgamento (16357.002064/2005-15 – Bridgestone do Brasil Indústria e Comercio Ltda<sup>5</sup>), fundando-se o não conhecimento do recurso especial na premissa de que os acórdãos comparados se debruçaram sobre cenários legislativos distintos.

De fato, embora ambos acórdãos tenham adotado posição favorável à pretensão dos sujeitos passivos no tema em referência, vê-se que no paradigma destes autos - Acórdão nº 1402-002.814 -, os Conselheiros Paulo Mateus Ciccone, Evandro Correa Dias e Leonardo Andrade Couto foram restaram vencidos em face do provimento dado pelo Conselheiro Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, cujo voto, no ponto em debate, trouxe a mesma doutrina citada naquele paradigma e também referiu a Instrução Normativa SRF nº 38/97, mas com o acréscimo de que *a mudança legislativa posterior não foi capaz de alterar a racionalidade por detrás das regras de preço de transferência*. Já no paradigma antes referido - Acórdão nº 1402-003.275 - os Conselheiros Paulo Mateus Ciccone e Evandro Correa Dias acompanharam o Conselheiro Leonardo Luis Pagano Gonçalves que, embora citando como fundamento o mesmo voto aqui apresentado pelo Conselheiro Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, dele destacou a referência específica ao tratamento facultativo do ajuste, como estabelecido na Instrução Normativa SRF nº 38/97, tendo em conta exigência pertinente ao ano-calendário 2000. A concordância dos Conselheiros Paulo Mateus Ciccone e Evandro Correa Dias, bem como o destaque à legislação específica, evidenciam que a interferência da interpretação veiculada na

<sup>5</sup> Acórdão nº 9101-005.765, no qual, por maioria de votos, foi negado conhecimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, vencidos os conselheiros Daniel Ribeiro Silva e Caio Cesar Nader Quintella, que votaram pelo conhecimento, e votando pelas conclusões a Conselheira Edeli Pereira Bessa. Os demais Conselheiros - Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Andréa Duek - acompanharam o voto do Conselheiro relator Luis Henrique Marotti Toselli

Instrução Normativa SRF n.º 38/97 foi determinante para a decisão adotada no Acórdão n.º 1402-003.275, enquanto a prevalência da Instrução Normativa SRF n.º 243/2002 resultou em votos divergentes dos mesmos Conselheiros no Acórdão n.º 1402-002.814.

Esta Conselheira, assim, tem dirigido seu entendimento em afirmar a existência de dissídios jurisprudenciais a partir da análise de **decisões** de diferentes Colegiados do CARF, e não necessariamente dos **votos** condutores dos julgados comparados. Assim, se os casos comparados apresentam dessemelhanças fáticas que afetam a **decisão** da matéria, não basta a constatação de que alguma passagem do **voto** condutor do paradigma, isoladamente, reformaria o entendimento expresso no acórdão recorrido. A **decisão** do Colegiado que proferiu o paradigma é aferida a partir do **contexto fático** analisado em conjunto com os **fundamentos do voto condutor** do julgado e com a formatação do **voto** dos demais Conselheiros que acompanharam o **voto condutor**. Ou seja, **decisão**, nos termos regimentais, não é, apenas, o voto condutor do acórdão, mas sim **o conjunto de votos da maioria que faz desse voto o condutor do acórdão**.

No paradigma n.º 1402-002.388 resta fora de dúvida que o Presidente do Colegiado e o Conselheiro que declarou seu voto somente acompanharam o Conselheiro redator do voto vencedor em suas conclusões porque estavam frente a acusação fiscal que excluía do litígio a discussão acerca de o Tratado firmado entre Brasil e Argentina impedir, ou não, a incidência sobre os lucros tributados, vez que submetido àquele Colegiado, em sede de recurso voluntário, apenas, o debate quanto à eficácia do acordo em relação à incidência da CSLL, mormente tendo em conta que a divergência do Presidente em relação ao voto do Conselheiro Relator na apreciação o recurso de ofício consolidou a interpretação da autoridade julgadora de 1ª instância de que o lançamento em questão deveria ser examinado sob o pressuposto adotado pela autoridade fiscal, ou seja, de que o Tratado firmado entre Brasil e Argentina impediria a incidência do IRPJ sobre os lucros auferidos no exterior pela empresa brasileira. A **decisão** do outro Colegiado do CARF, assim, afasta a incidência do IRPJ e da CSLL sobre os lucros auferidos por intermédio da investida de “Quick Foods” porque a própria autoridade fiscal reconheceu, em face da outra investida situada na Argentina, isenção de IRPJ com base no Tratado Brasil-Argentina, efeitos que, assim, deveriam ser estendidos a ambas investidas, inclusive em relação à CSLL.

Adicione-se que à mesma conclusão chegou este Colegiado ao apreciar recurso especial interposto contra este paradigma. A ementa do Acórdão n.º 9101-003.664 é expressa neste sentido:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007

ACORDO DE BITRIBUTAÇÃO. ART. 7º. LUCROS NO EXTERIOR. IMPOSSIBILIDADE DE INOVAÇÃO DO LANÇAMENTO.

No caso de a autoridade fiscal ter reconhecido a incidência do acordo de bitributação, a sua aplicação deve ser realizada de forma consistente. Impossibilidade de inovação de lançamento pelo afastamento do tratado.

TRIBUTAÇÃO DE LUCROS NO EXTERIOR. EXERCÍCIO FISCAL DA EMPRESA ESTRANGEIRA.

Sendo distintos os exercícios fiscais, devem ser adicionados à base de cálculo do IRPJ e CSLL, em 31/12 de um determinado exercício, os lucros apurados conforme o exercício fiscal disciplinado pela legislação estrangeira.

Referido julgado foi publicado em 27/09/2018, e o recurso especial sob exame já havia sido interposto em 27/04/2018. Contudo, como antes exposto, o ex-Conselheiro Demetrius

Nichele Macei declarou voto no paradigma n.º 1402-002.388 para consignar o contexto fático e jurídico específico lá analisado, e reiterado na revisitação do litígio nesta instância especial.

No presente caso, a **MESMA** Contribuinte pretende afastar a incidência sobre os lucros auferidos por intermédio de *Quickfood e Marfrig Holding CV*, em razão dos *tratados internacionais firmados pelo Brasil com a Argentina e a Holanda*. A acusação fiscal, porém, expressamente nega a isenção pretendida com base em tais acordos, e assevera que o art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001 estabelece a tributação de lucros no exterior adquiridos *na forma de aumento patrimonial da empresa brasileira decorrente do reconhecimento desses lucros por equivalência patrimonial*, tanto pelo IRPJ, como pela CSLL. Neste cenário, a autoridade julgadora de 1ª instância manteve integralmente tais exigências, apenas *excluindo do valor tributável o montante de R\$ 7.229.749,00 referente aos lucros auferidos pela controlada uruguaia Inaler S/A*, incidência não alcançada pelo debate agora veiculado em recurso especial. O debate no Colegiado *a quo*, por sua vez, apesar de ter em conta investimentos do mesmo sujeito passivo referido no paradigma, ficou limitado à necessidade de observância, ou não, dos tratados internacionais na tributação de lucros auferidos por intermédio de investidas situadas na Argentina e na Holanda: enquanto o voto vencido afirma que *os tratados firmados entre o Brasil e os Países Baixos e a Argentina para evitar a dupla tributação afasta o lançamento ora discutido no que tange às controladas Marfrig Holding BV.e Quickfood S.A*; o voto vencedor afirma a *inexistência de incompatibilidade* entre a incidência prevista no art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001 e os tratados em referência. Note-se que sequer foi necessário, no voto vencedor do acórdão recorrido, abordagem complementar para justificar a incidência da CSLL, discussão estabelecida no paradigma em razão de a acusação fiscal ter impossibilitado qualquer discussão acerca da repercussão do Tratado Brasil-Argentina no âmbito do IRPJ sobre lucros auferidos por intermédio de controlada situada naquele país.

Não é possível deduzir, assim, que o outro Colegiado do CARF decidiria a questão em tela de forma de diferente. A discussão lá estabelecida tinha outros parâmetros fáticos.

Conclui-se, do exposto, que nesta matéria, assim como na anterior, os acórdãos comparados se distinguem em pontos determinantes para a decisão dos Colegiados acerca da inocorrência de preclusão e da repercussão, no âmbito das incidências sobre lucros auferidos por intermédio de controlada no exterior, de acordos internacionais firmados pelo Brasil com o país de domicílio da investida. Em tais circunstâncias, o dissídio jurisprudencial não se estabelece.

De fato, nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, o recurso especial somente tem cabimento se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste Conselho. Por sua vez, para comparação de interpretações e constatação de divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexistir tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais. Neste sentido, aliás, é o entendimento firmado por todas as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como são exemplos os recentes Acórdãos n.º 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF n.º 01-0.956, de 27/11/1989:

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do

juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevrálgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.

Estas as razões, portanto, para divergir do I. Relator, e NÃO CONHECER do recurso especial da Contribuinte.

*(documento assinado digitalmente)*

EDELI PEREIRA BESSA