Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 16561.720119/2017-33

Processo nº	16561.720119/2017-33
Recurso	Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº	**9101-006.834 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de	7 de fevereiro de 2024
Recorrentes	FAZENDA NACIONAL
	AMBEV S/A

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014, 2015, 2016

RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA ENTRE OS ACÓRDÃOS COMPARADOS. NÃO CONHECIMENTO.

A ausência de similitude fático-jurídica entre as decisões comparadas (*acórdão recorrido* x *paradigmas*) impede a caracterização do dissídio, prejudicando o conhecimento recursal.

DESISTÊNCIA DO RECURSO ESPECIAL PELO CONTRIBUINTE

Havendo desistência do recurso especial pela Recorrente, o apelo não deve ser conhecido, restando prejudicada a análise do mérito da matéria recorrida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em, por unanimidade de votos, não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte em face da manifestação de desistência, e não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional. Votaram pelas conclusões, quanto ao recurso da Fazenda Nacional, os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luciano Bernart e Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luciano Bernart, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Viviani Aparecida Bacchmi, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de recursos especiais (fls. 3.272/3.341 e 4.705/4.782) interpostos, respectivamente, pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN e pela contribuinte, em face do **Acórdão nº 1201-003.581** (fls. 3.205/3.270), o qual deu parcial provimento ao recurso voluntário com base na seguinte ementa:

> **ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)**
>
> Ano-calendário: 2012, 2013, 2014, 2015, 2016
>
> AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO APÓS EVENTO DE INCORPORAÇÃO. ÁGIO INDEVIDAMENTE REGISTRADO COMO RENTABILIDADE FUTURA. NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA AO CRITÉRIO RESIDUAL.
>
> É indedutível o ágio amortizado após evento de incorporação que não se caracteriza como rentabilidade futura por não ter sido observada a ordem de alocação pelo critério residual.
>
> NATUREZA JURÍDICA DO ÁGIO RENTABILIDADE FUTURA AMORTIZADO APÓS EVENTO DE INCORPORAÇÃO.
>
> O ágio rentabilidade futura amortizado após incorporação tem natureza jurídica de perda de capital, posto a Lei 9.532/97 ter promovido a sua identificação com o resíduo devedor apurado pelos lançamentos contábeis próprios desta espécie de evento, regulados antes pelo art. 34 do DL 1.598/77.
>
> ASPECTO RESIDUAL DO ÁGIO RENTABILIDADE FUTURA. APLICAÇÃO PARA FATOS GERADORES ANTERIORES À LEI 12.973/2014.
>
> O ágio rentabilidade futura tem seu valor apurado de forma residual no momento do registro contábil da participação societária adquirida, sendo tal diretriz já observada pelas normas e práticas contábeis no País antes da adoção dos padrões IFRS em 01/01/2008 e, consequentemente, antes da Lei 12.973/2014.
>
> AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO RENTABILIDADE FUTURA APÓS EVENTO DE INCORPORAÇÃO. EFEITOS FISCAIS. DEPENDÊNCIA DAS REGRAS CONTÁBEIS.
>
> O Lucro Real tem no Lucro Líquido do Exercício, apurado conforme escrituração comercial regida pela Lei 6.404/1976 e princípios contábeis geralmente aceitos, o seu ponto de partida, do qual são feitas no LALUR as devidas adições, exclusões ou compensações - se, e somente se - expressamente prescritas ou autorizadas pela legislação tributária. Nesta linha, no caso de determinados registros serem condenados pelos princípios contábeis geralmente aceitos à época já vigentes - como registro do *goodwill* pelo valor global do ágio em vez de pelo residual -, tal restrição contábil não pode ser interpretada de modo a dar azo a exclusões adicionais da base de cálculo do IRPJ sob o argumento de que faltou à lei fiscal expressamente dispor sobre a ordem de registro do ágio.
>
> ÁGIO PAGO POR EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA. INCORPORAÇÃO. FALTA DE CONFUSÃO PATRIMONIAL ENTRE REAL INVESTIDOR E INVESTIDA. AMORTIZAÇÃO INDEDUTÍVEL.

Original

Não se sustenta, na determinação do IRPJ devido, a dedução de amortização de ágio a pretexto de ser classificável como expectativa de rentabilidade futura se não houver a confusão patrimonial entre reais investidora e a investida.

MULTA QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE.

Afastada a acusação de simulação, impõe-se o afastamento da multa qualificada.

ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

Nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ posteriores à Lei nº 11.488/2007, quando não justificados em balanço de suspensão ou redução, é cabível a cobrança da multa isolada, que pode e deve ser exigida, de forma cumulativa, com a multa de ofício aplicável aos casos de falta de pagamento do mesmo tributo, apurado de forma incorreta, ao final do período-base de incidência.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

O crédito tributário não pago integralmente no vencimento é acrescido de juros de mora, qualquer que seja o motivo determinante. Por ser parte integrante do crédito tributário, a multa de ofício também se submete à incidência dos juros, em caso de inadimplência. Súmula CARF nº 108.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014, 2015, 2016

AMORTIZAÇÃO INDEVIDA DE ÁGIO. LANÇAMENTO REFLEXO.

A glosa de amortização indevida de ágio, por repercutir no Lucro Líquido, deve ser também estendida à apuração da CSLL.

Vistos, discutidos e relatados os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em conhecer do recurso voluntário para, no mérito, dar-lhe parcial provimento, apenas para afastar a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a ao seu patamar ordinário de 75%. Vencido o Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa, que mantinha a qualificação da multa. Mantidas, por voto de qualidade, as glosas de dedução de ágio e a concomitância da multa isolada com a multa de ofício. Vencidos, neste quesito, os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Alexandre Evaristo Pinto, Bárbara Melo Carneiro e André Severo Chaves (Suplente convocado). Mantida, por unanimidade, a incidência dos juros sobre a multa de ofício em caso de inadimplência. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto.

Intimada da decisão, a PGFN interpôs recurso especial (fls. 3.272/3.341) contra a redução da multa qualificada (de 150% para 75%), o qual foi admitido nos seguintes termos (fls. 3.345/3.355):

(...)

Deduz-se do recurso que a Recorrente apresenta divergência de interpretação da legislação tributária em relação à **qualificação da multa de ofício em planejamento tributário envolvendo transferência de ágio utilizando-se de empresa veículo.**

Original

Em relação a essa primeira matéria, foram indicados como paradigmas (não reformados) os Acórdãos nº **9101-003.533** e nº **1101-000.899**, cujas ementas dispõem o seguinte:

Paradigma 1 - Acórdão nº 9101-003.533:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. TRANSFERÊNCIA DE ÁGIO. PLANEJAMENTO FISCAL.

O caput do artigo 7º da Lei nº 9.532/1997 remete a dedutibilidade da amortização do ágio, fundado em expectativa de rentabilidade futura, para fins de cálculo do lucro real, à exigência de que a participação societária na pessoa jurídica incorporada tenha sido adquirida com ágio pela incorporadora. Já o artigo 8º da Lei nº 9.532/1997 permite a dedução da despesa de amortização do ágio baseado em expectativa de rentabilidade futura, nos casos em que a pessoa jurídica incorporadora adquirir a participação societária na incorporada com a referida mais valia. Ademais, sobrelevase dos citados dispositivos legais que a influência do ágio no resultado tributável pelo IRPJ só tem amparo legal se houver a confusão patrimonial entre a investidora e a investida, momento em que o investimento adquirido com ágio torna-se extinto.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. EFEITOS NA BASE DE CÁLCULO DA CSLL. VEDAÇÃO.

Os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 instituíram regras específicas às hipóteses de fusão, cisão e incorporação que são exclusivas ao âmbito do IRPJ, como bem explicitam os incisos III e IV do caput do antedito artigo 7º, ao estabelecerem que as influências da amortização do ágio baseado na alínea "b" do § 2º do artigo 20 do Decretolei nº 1.598/1977 estão restritas à apuração do lucro real, uma vez ausente da redação de tais dispositivos da Lei nº 9.532/1997 qualquer referência à apuração da base de cálculo da CSLL.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

MULTA QUALIFICADA. EMPREGO DE EMPRESA VEÍCULO. AUSÊNCIA DE PROPÓSITO ECONÔMICO. O emprego de empresa veículo, despida de propósito econômico, com o fim de dar a aparência de obediência aos requisitos de dedutibilidade do ágio amortizado, previstos nos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, autoriza a aplicação da multa qualificada, prevista no artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996, para os fatos geradores ocorridos a partir do ano-calendário de 2007.

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

Paradigma 2 - Acórdão nº 1101-000.899:

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007, 2008

TRANSFERÊNCIA DE CAPITAL PARA AQUISIÇÃO DE INVESTIMENTO POR EMPRESA VEÍCULO, SEGUIDA DE SUA INCORPORAÇÃO PELA INVESTIDA. SUBSISTÊNCIA DO INVESTIMENTO NO PATRIMÔNIO DA INVESTIDORA ORIGINAL.

Original

> 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.
>
> 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 fim de demonstrar o dissídio jurisprudencial, a recorrente manejou seu recurso especial, nos seguintes termos:

(...)

ANÁLISE DA DIVERGÊNCIA

Da situação fática assemelhada

Em todos os julgados a lide se circunscreve ao cabimento da multa de ofício em 150% em que a fiscalização imputa a ocorrência de simulação com ocorrência de dolo, em hipótese considerada de artificialidade da operação de aproveitamento de ágio **mediante a utilização de empresa veículo, sem propósito negocial**, apenas com o fito de construir-se um cenário que se assemelhasse à hipótese legal que autoriza a amortização do ágio pago na aquisição de investimentos,

Também não abala essa similitude fática o fato de a empresa veículo ter sido constituída pela vendedora ou adquirente, uma vez que a matéria em consideração não é a glosa da amortização do ágio, mas a qualificação da multa em que foram considerados elementos mais gerais e abstratos para a imputação do dolo e a simulação por parte da fiscalização, como a simples existência de uma empresa de passagem para efeito de se locupletar do aproveitamento do ágio com fins apenas de economia tributária.

Da análise da divergência

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que **a recorrente obteve êxito ao demonstrar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial**.

Tanto o acórdão recorrido, quanto os 2(dois) paradigmas tratam do aproveitamento da amortização fiscal do ágio com as características em comum já acima descritas, porém com conclusões diversas.

Nos 2(dois) paradigmas, verifica-se a situação de não admissão da existência de qualquer tipo de intermediação de pessoa pessoa jurídica (empresa veículo), de forma a se aproveitar de ágio transferido de uma aquisição anterior, ou seja quando a incorporadora não pagou pela aquisição do investimento.

Neste contexto, tais paradigmas mantiveram a qualificação da multa de ofício em 150% por divisarem uma intenção dolosa de alteração das características do fato gerador, na medida em que foi construído uma sequência de operações com determinada feição (utilizando-se de empresa veículo, sem propósito negocial), mas que seu uso serviu com a "finalidade de dar uma aparência de legalidade a um fato que não o é" (paradigma 1); ou para "construir-se um cenário que se assemelhasse à hipótese legal que autoriza a amortização do ágio pago na aquisição de investimentos" (Paradigma 2).

De outro lado, no acórdão recorrido, defende-se também indedutibilidade do ágio em condições similares aos paradigmas, ou seja em face da necessidade de haver "confusão patrimonial", mediante operações de incorporação entre real investidora e real investida,

Original

e assim desconsiderou o ágio transferido através de empresa "veículo" ou de "passagem" (CND Holdings) e de vida efêmera.

Porém, segundo este julgado tais constatações seriam insuficientes para caracterizar qualquer irregularidade que desse azo ao intuito doloso ou cometimento de fraude ou simulação e, consequentemente, o cabimento da aplicação da multa qualificada, uma vez que o meio pelo qual o ágio foi gerado e deduzido **não foi oculto por nenhum ato praticado pelo contribuinte,** não cabendo imputação de dolo por meio de **"inidoneidade do meio".** Aduziu ainda que **seria uma impossibilidade tal imputação nos casos de emprego de reestruturações societária, "o que se consegue via de regra por meio de falsidade material, ideológica ou por meio de comportamento malicioso enganador"**

A fim de corroborar as conclusões acima, seguem abaixo **trechos do voto condutor do ac. recorrido** que negou provimento à transferência de ágio com empresa veículo e desqualificou a multa de 150%:

Voto condutor que negou provimento à transferência de ágio, no relevante:

> **[...] A confusão patrimonial entre as reais investidora e investida na incorporação que resulta na amortização de ágio é requisito necessário,** conforme jurisprudência da e. 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, para serem reconhecidos os efeitos fiscais desta operação
>
> [...]
>
> Em relação ao descrito no Termo de Verificação Fiscal, apenas ressalvo que **a real investida não foi a CND TENEDORA, mas a própria Cervejaria CND.** Tal ressalva, contudo, em nada prejudica a fundamentação da autuação fiscal, a qual se encontra, apesar disto, em consonância com a jurisprudência da e. Câmara Superior de Recursos Fiscais.
>
> [...]
>
> Assim, concluo que, seja por um raciocínio – **o da inexistência de confusão patrimonial entre reais investidora e investida** – seja pelo outro – o da inobservância da residualidade no registro do ágio –, ambos relatados no Termo de Verificação Fiscal, embora merecendo pequenas ressalvas –, o ágio registrado pela sucedida pela Recorrente não poderia ter sido amortizado nos termos do previsto nos art. 7º e 8º da Lei 9.532/97. Logo, corretas as adições efetuadas na autuação fiscal.
>
> [...] (Destacou-se).

Trechos do voto condutor do voto condutor do ac. recorrido que desqualificou a multa de ofício:

> 5. Do afastamento da multa qualificada
>
> [...]
>
> Diferente de planejamentos tributários artificiais e de difícil detecção – que demandam cruzamento de informações diluídas em fontes de dados diversas, sendo necessária ou uma denúncia ou a inteligência humana na atividade fiscal para serem indiciados –, **amortizações de ágio, quando sem elementos adicionais na conduta, não possuem o efeito de "esconder" a ocorrência do fato gerador – o que se consegue via de regra por meio de falsidade material, ideológica ou por meio de comportamento malicioso enganador.**
>
> **Ou seja, ainda que tivesse havido o dolo ou a má-fé na conduta dos Recorrentes em simular um registro de ágio por meio da criação de uma holding dita sem substância, tal não seria apto a produzir o resultado "atraso ou dificuldade", o qual é elementar do tipo infracional.**

Original

> Assim, semelhantemente à figura do crime impossível do direito penal, não vejo como admitir, de regra, **a qualificação da multa nas deduções irregulares de ágio apenas pelo fato das reestruturações societárias empregadas, por conta da inidoneidade do meio**. Ressalvo apenas que a comparação não tem qualquer pretensão em afastar possíveis efeitos criminais conforme o previsto na Lei 8.137/90, mas apenas tratar aqui da qualificação da multa.
>
> Assim, **afasto a qualificação da multa**. [...] (Destacou-se).

Seguem abaixo trechos **do 1ª paradigma** (Ac. nº **9101-003.533**) **em sentido diametralmente oposto, vedando o aproveitamento da transferência de ágio em condições similares e mantendo a qualificação da multa em face do uso de empresa veículo**:

> [...] Já o artigo 8º da Lei nº 9.532/1997 permite a dedução da despesa de amortização do ágio baseado em expectativa de rentabilidade futura, nos casos em que a pessoa jurídica incorporadora adquirir a participação societária na incorporada com a referida mais valia.
>
> Sobreleva-se dos preceitos normativos supracitados como já adiantado **que o verbo adquirir implica sacrifício patrimonial da incorporada ou da incorporadora**. Por conseguinte, não se sustenta a imaginada legalidade da influência de despesa com amortização de ágio, na redução do lucro tributável pelo IRPJ, **se esse mesmo ágio for obtido, pela incorporadora ou pela incorporada, mediante transferência, para aumento ou integralização de capital, de investimento adquirido por terceiro com a citada mais valia**. Vale dizer, de outra forma, que a influência no resultado tributável pelo IRPJ, ora em foco, só tem amparo legal se houver a confusão patrimonial entre a investidora e a investida.
>
> No caso em exame, coube à pessoa jurídica FORSAB suportar o sacrifício patrimonial pela aquisição da participação societária no capital da fiscalizada. Nessa aquisição, FORSAB arcou com despesa de ágio de R$ R$ 125 milhões. A vedação à influência dessa despesa no lucro real apurado por Renosa é consequência da inexistência de confusão patrimonial entre FORSAB e Renosa.
>
> A alternativa que pareceu viável ao grupo FORSAB, para o propósito de se beneficiar do ágio pago na aquisição de Renosa, **foi a de constituir, em 10/12/2004, a empresa veículo LEONVIN** com capital social de R$ 1.000,00, aumentado, em 24/01/2005, no montante expressivo de R$ 135.924.000,00. Importa considerar que as sócias no capital de LEONVIN, ao tempo da aquisição das ações de Renosa, eram as pessoas jurídicas Bebidas Latinas e Abacus, subsidiárias de FORSAB localizadas em Jersey, Ilhas do Canal, paraíso fiscal reconhecido pela IN RFB nº 1.037/2010.
>
> [...]
>
> Sem dúvida, a arquitetura societária engendrada não tinha propósito negocial. Os articuladores de todo o esquema montado **buscaram um único fim, ao tecerem tal arranjo: reduzir ilicitamente o IRPJ e a CSLL, lançando mão de um contrato de sociedade para ser utilizado com a intenção de atestar a existência jurídica da empresa veículo, malgrado despida de propósito econômico**. Esse contrato, juntamente com documentos da escrituração, foram apresentados à Fiscalização com vistas à comprovação da regularidade da dedução do ágio amortizado. Por conseguinte, assevera-se **que seu uso serviu à finalidade de dar uma aparência de legalidade a um fato que não o é**, pois a redução dos tributos registrada, nas declarações da fiscalizada, em razão da despesa de amortização desse ágio, não tem o amparo da lei.
>
> À vista do exposto, **sustenta-se que a introdução da empresa veículo, na arquitetura societária montada, configura ato de execução de uma prática juridicamente reprovável, que objetivava modificar as características dos fatos geradores de IRPJ e CSLL**, concretizando-se tal empreitada ilícita com a geração e contabilização da despesa de amortização do ágio, influenciando indevidamente os resultados tributáveis.
>
> [...] (Destacou-se).

Original

Seguem agora trechos **do 2ª paradigma** (Ac. nº 1101-000.899), na mesma linha do 1º paradigma:

> (...) A acusação fiscal limita-se à estrutura formalmente criada para que o ágio gerado na aquisição fosse passível de amortização, independentemente de a AVERDIN ter sido incorporada pela LISTEL, ou vice-versa.
>
> (...)
>
> 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. 1° e o inciso I do art. 2° da Lei n° 8.137/90; bem como o art. 72 da Lei n° 4.502/64**.
>
> Assim, a multa qualificada deve subsistir. (Destacou-se).

Portanto, a divergência jurisprudencial para esta matéria está configurada através de ambos os paradigmas apresentados.

CONCLUSÃO:

Ante ao exposto, OPINO para que seja DADO SEGUIMENTO ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

À consideração do Sr. Presidente da 2ª Câmara da 1a Seção de Julgamento do CARF.

Chamada a se manifestar, a contribuinte ofereceu contrarrazões às fls. 3.471/3.523. Também opôs embargos de declaração (fls. 3.371/3.395) contra a decisão recorrida, embargos estes que foram rejeitados em conformidade com o despacho de fls. 3.714/3.725.

Na sequência interpôs o recurso especial (fls. 4.705/4.782), tendo siso este parcialmente admitido (fls. 4.786/4.824), *in verbis*:

> (...)
>
> **IV.11 - Da Inexistência de Previsão Legal para a Adição, à Base de Cálculo da CSLL, da Despesa com a Amortização de Ágio Considerada Indedutível pela Fiscalização**
>
> Em relação a esta matéria**,** o Recorrente apresenta como paradigmas o acórdão nº 9101-002.310 (1ª Turma da CSRF) e acórdão nº 1103-00.630 (1ª Seção/1ª Câmara/3ª Turma), acessíveis mediante consulta ao sítio do CARF, não reformados até a presente data, e que receberam as seguintes ementas:
>
> **1º Paradigma – ac. nº 9101-002.310:**
>
> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Original

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

CSLL. BASE DE CÁLCULO E LIMITES À DEDUTIBILIDADE.

A amortização contábil do ágio impacta (reduz) o lucro líquido do exercício. Havendo determinação legal expressa para que ela não seja computada na determinação do lucro real, o respectivo valor deve ser adicionado no LALUR, aumentando, portanto, a base tributável. Não há, porém, previsão no mesmo sentido, no que se refere à base de cálculo da Contribuição Social, o que, a nosso sentir, torna insubsistente a adição feita de ofício pela autoridade lançadora.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO. INAPLICABILIDADE DO ART. 57, LEI N 8.981/1995.

Inexiste previsão legal para que se exija a adição à base de cálculo da CSLL da amortização do ágio pago na aquisição de investimento avaliado pela equivalência patrimonial. Inaplicabilidade, ao caso, do art. 57 da Lei n 8.981/1995, posto que tal dispositivo não determina que haja identidade com a base de cálculo do IRPJ.

IRPJ. CSLL. BASES DE CÁLCULO. IDENTIDADE. INOCORRÊNCIA.

A aplicação, à Contribuição Social sobre o Lucro, das mesmas normas de apuração e pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, por expressa disposição legal, não alcança a sua base de cálculo.

Assim, em determinadas circunstâncias, para que se possa considerar indedutível um dispêndio na apuração da base de cálculo da contribuição, não é suficiente a simples argumentação de que ele, o dispêndio, é indedutível na determinação do lucro real, sendo necessária, no caso, disposição de lei nesse sentido.

2º Paradigma – ac. nº 1103-00.630:

Exercício: 2001

Ementa: ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÕES ACIONÁRIAS. AMORTIZAÇÃO. VINCULAÇÃO A FUNDAMENTO ECONÔMICO ESPECÍFICO – RENTABILIDADE FUTURA.

A legislação (§ 3º do art. 20 do Decreto-lei nº. 1.598/77) exige do contribuinte, na hipótese de pagamento de ágio em vista de rentabilidade futura, esteja o fundamento econômico indicado em demonstração específica, arquivada na escrituração.

_ as pessoas jurídicas podem, sem qualquer restrição, procederem ao pagamento de ágio na aquisição de participações acionárias (procedimento corrente, inclusive), estando autorizadas a procederem à amortização do ágio com base na expectativa de rentabilidade futura, não se exigindo a concretização desta.

Os paradigmas acima apresentados (ac. nº 9101-002.310 e ac. nº 1103-00.630) cumprem os requisitos formais previstos no Regimento Interno deste CARF, pois foram proferidos por Colegiados distintos, não reformados até a data de interposição do recurso e não contrários a Súmula do CARF ou decisão definitiva vinculante.

Passo a verificar se o Recorrente demonstrou dissídio jurisprudencial entre a decisão recorrida e o paradigma, quanto à matéria apresentada.

Segundo o Recorrente, os paradigmas acima seriam conflitantes com aquela consignada no Acórdão recorrido.

Em relação ao primeiro paradigma (ac. nº 9101-002.310), não há interpretação divergente da legislação tributária para os acórdãos confrontados, pois as situações fáticas não são assemelhadas.

Original

Em primeiro lugar, da leitura dos paradigmas não se extrai a identificação qualquer discussão acerca da própria legitimidade do ágio, questão fática e jurídica relevante, discutida apenas no recorrido.

Tanto no voto vencido quanto no voto vencedor do primeiro paradigma (**Ac. nº 9101-002.310)** pode-se extrair essa diferenciação. Eis baixo o voto condutor do primeiro acórdão paradigma que ratifica a diferenciação fática feita pela relatora e que se aplicaria também em relação ao recorrido ora combatido:

> No entendimento da Relatora, não se trata nestes autos da hipótese de absorção da participação em controlada ou coligada em virtude de incorporação, fusão ou cisão, de que trata a Lei nº 9.532/1997 em seus arts. 7º e 8º), mas de participação mantida na investidora.
>
> A discussão, então, para Relatora, **cinge-se à possibilidade de uma pessoa jurídica que tem um investimento avaliado pelo método da equivalência patrimonial adquirido com ágio, poder deduzir da base de cálculo da CSLL**, despesas com amortização desse ágio (destacou-se)

Quanto ao 2º. Paradigma indicado (Acórdão no. 1103-003.630), constata-se não há a dissimilitude fática e jurídica aventada no âmbito do 1º. Paradigma, visto que ali também se está a tratar de ágio abrangido pelo disposto nos arts. 7º. e 8º. da Lei nº 9.532, de 1997. Assim, decidiu o Colegiado do 2º. Paradigma, de forma divergente em relação ao recorrido:

> "(...)
>
> Com relação à dedução das despesas de amortização do ágio, para fins da CSLL, registro que não há previsão legal para a indedutibilidade dessas despesas, tal como é preceituada para o lucro real, pelo art. 25 do Decreto-Lei n. 1.598/77.
>
> **A Lei n. 7.689/88 (art. 2º, *caput* e § 1º, "c", "1" a "3") não contempla essa indedutibilidade. Tanto o art. 38 da Lei n. 8.541/92 como o art. 57 da Lei n. 8.981/95, previram expressamente a manutenção da base de cálculo da CSLL, ressalvadas as alterações a ela feitas nessas leis. E nenhuma delas previu a indedutibilidade em comentário. Também as leis posteriores, como as Leis ns. 9.249/95 e 9.430/96 não instituíram essa indedutibilidade para a CSL.** (grifos não presentes no original).
>
> Não há norma legal como a do art. 22 da Medida Provisória n. 2.158/01, que estendeu à CSLL as regras da incompensabilidade das bases negativas de CSLL se, entre a data da apuração das bases negativas e a da compensação, houver, cumulativamente, mudança de controle e de ramo de atividade, bem como da impossibilidade de compensação das bases negativas de CSLL da sucedida pela sucessora por incorporação, fusão ou cisão.
>
> (...)"

Portanto, está devidamente caracterizada a divergência em relação apenas ao 2º. Paradigma apresentado para o tema (Acórdão no. 1103-00.630) e, não obstante a imprestabiliade do 1º paradigma, propõe-se que seja DADO SEGUIMENTO ao Recurso Especial quanto à matéria de "**Da Inexistência de Previsão Legal para a Adição, à Base de Cálculo da CSLL, da Despesa com a Amortização de Ágio Considerada Indedutível pela Fiscalização"**

Pelo exposto, OPINO por **ADMITIR** esta matéria, mas **apenas** através do segundo paradigma **(Ac. n° 1103-003.630).**

IV.12 - Da Impossibilidade de Exigência de Multa Isolada após o Encerramento do Ano-calendário

Em relação a esta matéria**,** o Recorrente apresenta como paradigmas o ac. nº 1301-001.680 (1ª Seção/3ª Câmara/1ª Turma) e ac. n° 1103-001.102 (1ª Seção/1ª Câmara/1ª

Original

Turma), acessíveis mediante consulta ao sítio do CARF, não reformados até a presente data, e que receberam as seguintes ementas naquilo que é pertinente:

1º Paradigma – ac. nº 1301-001.680:

> (...)
>
> MULTA ISOLADA. IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA.
>
> A jurisprudência da CSRF consolidou-se no sentido de que não cabe a aplicação da multa isolada após o encerramento do período. Ante esse entendimento, não se sustenta a decisão que mantém a exigência da multa sobre o valor total das estimativas não recolhidas.
>
> (...)

2º Paradigma – ac. nº 1103-001.102:

> (...)
>
> MULTA ISOLADA POR FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTOS DE ESTIMATIVAS DE IRPJ E CSLL. IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO APÓS O ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO E CONCOMITANTEMENTE À MULTA DE OFÍCIO. Conforme entendimento consolidado neste Conselho (v.g. acórdão CSRF/9101-001.854, de 29/01/2014), os recolhimentos por estimativa têm natureza de antecipação do IRPJ e da CSLL, cujo fato gerador ocorre no final do exercício, de modo que o dever de antecipar desaparece após o encerramento do exercício, impossibilitando a aplicação da multa isolada. Além disso, houve bis in idem no caso dos autos, o que não pode ser admitido, pois, em decorrência de uma mesma conduta (aproveitamento supostamente indevido da despesa correspondente à amortização do ágio), a Fiscalização apurou (i) valores a pagar a título de estimativas mensais, sobre os quais exigiu a multa isolada e (ii) valores a pagar a título de IRPJ e CSLL devidos no ajuste anual, sobre os quais aplicou a multa de ofício.

Os paradigmas acima apresentados (ac. nº 1301-001.680 e ac. n° 1103-001.102) cumprem os requisitos formais previstos no Regimento Interno deste CARF, pois foram proferidos por Colegiados distintos, não reformados até a data de interposição do recurso e não contrários a Súmula do CARF ou decisão definitiva vinculante.

Passo a verificar se o Recorrente demonstrou dissídio jurisprudencial entre a decisão recorrida e o paradigma, quanto à matéria apresentada.

Após transcrever as ementas, o Recorrente reproduz trechos dos paradigmas no sentido de tornar clara a divergência e demonstrar a semelhança no contexto fático. Os excertos da transcrição abaixo demonstram que **o Recorrente logrou êxito em demonstrar a divergência**:

> (...) Segundo o entendimento firmado no voto condutor do acórdão recorrido, as multas isoladas aplicadas em razão da suposta falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa poderiam ser exigidas no presente caso, mesmo após o encerramento dos anos-calendários autuados, uma vez que "inexiste norma jurídica que exonere o contribuinte após o término do ano-calendário, da multa isolada sobre estimativas" (fl. 32 do acórdão recorrido). Veja-se :
>
> (...)
>
> > **Por este exato motivo, tratar-se de descumprimento de obrigação acessória, que também não procede o argumento da impossibilidade de aplicação de multa isolada após o encerramento do ano-base. Inexiste norma jurídica que exonere o contribuinte, após o término do ano-calendário, da multa isolada sobre estimativas,** (...)

Original

(...)

> De fato, nas decisões supramencionados, entendeu-se que, após o encerramento do ano-base, a obrigação de recolhimento das estimativas, que nada mais são do que antecipações do IRPJ e da CSLL, dá lugar ao recolhimento dos tributos efetivamente devidos, de modo que não há mais que se falar em estimativas devidas e, muito menos, exigência de multa pelo seu não recolhimento.

De fato, a despeito de tratarem de situações fáticas semelhantes, os arestos cotejados possuem entendimentos distintos no que diz respeito à possibilidade de lançamento da multa isolada após o encerramento do exercício. Enquanto o ac. recorrido afirma que "Inexiste norma jurídica que exonere o contribuinte, após o término do ano-calendário, da multa isolada sobre estimativas", os paradigmas em sentido contrário afirmam que é incabível essa cobrança após o encerramento do exercício porque se trata de uma "simples antecipações do pagamento dos tributos".

Por todo o exposto, proponho que esta matéria **SEJA ADMITIDA**, em face da demonstração da existência do dissídio jurisprudencial.

IV.13 - Da Impossibilidade de Cumulação da Multa Isolada com a Multa de Ofício/IV.14 - Da Necessidade de se Observar o Princípio da Consunção: Impossibilidade de Cobrança da Multa Isolada

Como já se colocou retro, o Regimento Interno do CARF determina que cada matéria tenha sua demonstração assentada em apenas 2 (dois) paradigmas, sendo descartados os demais (art. 67, § 7o do RICARF).

Não se pode conceber que o termo "matéria" tenha seu alcance tão estendido para acomodar uma mesma matéria vista sob outro enfoque, como fez o Recorrente, abusando do "particionamento" da matéria relacionada à cobrança concomitante da multa isolada sobre estimativas não pagas e da multa de ofício.

A unicidade temática se deduz facilmente do seu recurso especial, mas sobretudo pela terminologia utilizada por meio de sinonímias. A "necessidade de observar o princípio da consunção" (Tema IV.14 nada mais é que um meio argumentativo utilizado para demonstrar "...Impossibilidade de Cumulação da Multa Isolada com a Multa de Ofício (Tema IV.13).

Portanto, seguindo a inteligência do § 7º do art. 67 do RICARF, não se conhece do Tema IV.14, sendo descartados os dois paradigmas19 a ele ligados, sendo de se analisar apenas o Tema IV.13 e os seus dois paradigmas associados: Acórdão n° 1202-001.22820 e Acórdão n° 1301-002.415, abaixo ementados:

1º Paradigma - Acórdão n° 1202-001.228:

> ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
>
> Exercício: **2006, 2007**
>
> EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO EM RELAÇÃO À ALTERAÇÃO DO ART. 44 DA LEI Nº 9.430/1996 PELA LEI Nº 11.488/2007. IMPOSSIBILIDADE DE PENALIDADE DE MULTA ISOLADA CONCOMITANTE COM MULTA DE OFÍCIO. EMBARGOS REJEITADOS.
>
> Embora as alterações do texto do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 tenham de fato distinguido as bases de cálculo das penalidades de multa isolada e de ofício, não pretendeu cumulá-las.
>
> Por essa razão, **é inaplicável a penalidade quando há concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual, ainda que após a vigência das alterações da Lei nº 11.488/2007**.

Original

> Não é possível opor Embargos para tentar reapreciar a matéria quando esta já foi devidamente examinada com base em fundamento distinto do quanto pretendido por alguma das partes, haja vista que o julgador pode formar livremente a sua convicção.

2º Paradigma - Acórdão n° 1301-002.415:

> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ
>
> Ano-calendário: **2009, 2010, 2011, 2012, 2013**
>
> (...)
>
> MULTAS ISOLADAS E MULTAS VINCULADAS AO TRIBUTO.
>
> CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE.
>
> **A multa isolada é cabível nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ, mas não pode ser exigida, de forma cumulativa, com a multa de ofício aplicável aos casos de falta de pagamento do imposto**, apurado de forma incorreta pelo contribuinte, no final do período base de incidência.
>
> (...) (Destaques e grifos do Recorrente)

Os paradigmas acima indicados (Acórdão n° 1202-001.228 e Acórdão n° 1301-002.415) cumprem os requisitos formais previstos no Regimento Interno deste CARF, na medida em que proferidos por Colegiados distintos, não reformados até a data de interposição do recurso e não contrários a Súmula do CARF ou decisão definitiva vinculante.

Esclareça-se que o caso em apreço não tem aplicação o entendimento da Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, uma vez que os períodos de apuração envolvem anos-calendário a partir de 2007, no caso, 2012, 2013, 2014, 2015, 2016.

Passo a verificar se o Recorrente demonstrou dissídio jurisprudencial.

As situações são assemelhadas, por tratar-se da verificação da legalidade da multa isolada sobre as estimativas não pagas, inclusive para anos calendários a partir de 2007, ano em que a legislação correlata foi modificada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

O Recorrente logrou demonstrar a divergência apontada por meio da seguinte passagem do seu recurso especial que se aplica a ambos os paradigmas e se confirma também à luz do que foi decidido nos respectivos julgados:

> (...) Todavia, a interpretação do acórdão recorrido não merece prosperar, uma vez que, conforme bem assentado no **acórdão paradigma n° 1202¬001.228 (Doe. 23)**, mesmo após as alterações promovidas pela Medida Provisória n° 351/2007 (posteriormente convertida na Lei n° 11.488/2007) no artigo 44 da Lei n° 9.430/96, **não há autorização para a exigência concomitante das duas multas**. Veja-se:
>
> (..) no acórdão recorrido preponderou o entendimento de que seria possível a exigência concomitante das multas de ofício e isolada, eis que não se trataria mais de cobrança em duplicidade.
>
> (...) (Destaques do Recorrente).

Portanto, proponho que a presente matéria **SEJA ADMITIDA** em face da demonstração do dissídio jurisprudencial

CONCLUSÃO

Original

Por todo o exposto, OPINO por **DAR SEGUIMENTO PARCIAL** ao Recurso Especial do sujeito passivo (art. 68, §2o, do Anexo II do RICARF) para que sejam rediscutidas apenas as seguintes matérias (e temas correlacionados):

- "IV.11 - Da Inexistência de Previsão Legal para a Adição, à Base de Cálculo da CSLL, da Despesa com a Amortização de Ágio Considerada Indedutível pela Fiscalização";

- "IV.12 - Da Impossibilidade de Exigência de Multa Isolada após o Encerramento do Ano-calendário";

- "IV.13 - Da Impossibilidade de Cumulação da Multa Isolada com a Multa de Ofício" e "IV.14 - Da Necessidade de se Observar o Princípio da Consunção: Impossibilidade de Cobrança da Multa Isolada" (**temas unificados**);

NÃO ADMITIR os seguintes temas:

- Preliminarmente – "Da Necessária Aplicação do Artigo 19-E da Lei n° 10.522/2002 (Incluído pelo Artigo 28 da Lei n° 13.988/2020) ao Presente Processo Administrativo";

- "IV.l - Da Nulidade dos Acórdãos da DRJ e do CARF: Não Apreciação de Argumentos Relevantes ao Deslinde do Caso";

- "IV.2- Da Nulidade do Acórdão Recorrido: Indevida Inovação dos Critérios Jurídicos";

- "IV.3 - Impossibilidade de Utilização pela Autoridade Fiscal de Provas Indiciárias";

- "IV.7 - Da Ausência de Previsão Legal Acerca da Necessidade de Confusão Patrimonial entre "Real Adquirente" e "Real Investida";

- "IV.8 - Da Inexistência da (Suposta) Residualidade do Ágio por Expectativa de

Rentabilidade Futura" (**falta de utilidade recursal**);

-"IV.10 - Da Impossibilidade de Lavratura de Autos de Infração Contrários à

Solução de Consulta Vinculante";

NÃO CONHECER dos seguintes temas relacionados à amortização do ágio:

- "IV.4 - Da Impossibilidade de se Aplicar a Teoria do Propósito

Negocial/Substância Econômica como Fundamento/Manutenção do Lançamento Fiscal";

- "IV.5 - Da Existência do Propósito Negocial - Possibilidade do Efeito Fiscal do Ágio; (Suposta) Empresa Veículo Constituída e Utilizada pelo Vendedor";

- 'IV.6 - Da Validade da Suposta "Empresa Veículo" ';

- "IV.9 - Da Correta Fundamentação Econômica do Ágio no Caso em Tela:

Expectativa de Rentabilidade Futura" (**matéria já englobada no tema IV.8**).

Contra as matérias não admitidas houve apresentação de Agravo (fls. 4.832/4.860), o qual restou rejeitado (fls. 4.910/4.936).

Original

A PGFN ofereceu contrarrazões ao Apelo da contribuinte às fls. 4.945/4.963.

Em momento posterior, mais precisamente após a inclusão dos recursos em pauta de julgamento e após a elaboração da minuta de voto, a contribuinte a contribuinte manifestou sua desistência do Apelo, nos seguintes termos:

> 13. Diante do exposto, demonstrada a aplicabilidade do artigo 25, parágrafo 9º-A, do Decreto nº 70.235/1972, incluído pelo artigo 2º da Lei nº 14.689/2023, ao caso concreto, requer-se a desistência total do Recurso Especial interposto pela Requerente no presente processo administrativo e, consequentemente, que seja acolhida a presente manifestação para **o imediato cancelamento das multas de ofício e isolada** ora exigidas.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator

Conhecimento

Recurso especial fazendário

O recurso especial é tempestivo.

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

> 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.
>
> (...)
>
> § 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.
>
> (...)

Original

Como se nota, compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara ou turma do CARF objetivando, assim, implementar a almejada "segurança jurídica" na aplicação da lei tributária.

O termo "especial" no recurso submetido à CSRF não foi colocado "à toa", afinal trata-se de uma espécie recursal específica, mais restrita do ponto de vista processual e dirigida a um Tribunal Superior que não deve ser confundido com uma "terceira instância" justamente porque possui função institucional de uniformizar a jurisprudência administrativa.

É exatamente em razão dessa finalidade típica que o principal pressuposto para conhecimento do recurso especial é a demonstração cabal, por parte da recorrente, da efetiva existência de *divergência de interpretação da legislação tributária entre o acórdão recorrido e o(s) paradigma(s).*

Consolidou-se, nesse contexto, que a comprovação do dissídio jurisprudencial está condicionada à existência de **similitude fática** das questões enfrentadas pelos arestos indicados e a **dissonância nas soluções jurídicas** encontrada pelos acórdão enfrentados.

É imprescindível, assim, sob pena de não conhecimento do recurso especial, que sobre uma base fática equivalente (ou seja, que seja efetivamente comparável), julgadores que compõem Colegiados distintos do CARF tenham proferido decisões conflitantes sobre uma mesma matéria.

Como, aliás, já restou assentado pelo Pleno da CSRF[1], "*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 Toffolli[2], "*a similitude fática entre os acórdãos paradigma e paragonado é essencial, posto que, inocorrente, estar-se-ia a pretender a uniformização de situações fático-jurídicas distintas, finalidade à qual, obviamente, não se presta esta modalidade recursal*".

Na prática, um bom exercício para se certificar da efetiva existência de *divergência jurisprudencial* consiste em aferir se, diante do confronto entre a decisão recorrida e o(s) paradigma(s), o Julgador consegue criar a convicção de que o racional empregado na decisão tomada como *paradigma* realmente teria o potencial de reformar o acórdão recorrido, caso a matéria fosse submetida àquele outro Colegiado.

Caso, todavia, se entenda que o alegado *paradigma* não seja apto a evidenciar uma solução jurídica distinta da que foi dada pela decisão recorrida - e isso costuma ocorrer justamente na hipótese de comparação de decisões que, embora analisando uma *mesma matéria*, apontam soluções jurídicas diversas em função de circunstâncias fáticas dessemelhantes, e não de posição hermenêutica antagônica propriamente dita -, não há que se falar em dissídio a ser dirimido nessa Instância Especial.

[1] CSRF. Pleno. Acórdão n. 9900-00.149. Sessão de 08/12/2009.
[2] EMB. DIV. NOS BEM. DECL. NO AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 915.341/DF. Sessão de 04/05/2018.

Original

Feitas essas considerações iniciais, passaremos a cotejar os acórdãos ora comparados.

Nesse caso concreto, a ementa do julgado ora recorrido, no tocante à *desqualificação* da multa de ofício, registra que *afastada a acusação de simulação, impõe-se o afastamento da multa qualificada*.

E do voto condutor extrai-se o quanto segue:

> (...)
>
> Identificam-se, a princípio, quatro razões que justificaram a glosa da amortização de ágio classificado pela Recorrente como rentabilidade futura, a saber: (i) a simulação por meio da interposição da holding nas Bahamas CND HOLDINGS; (ii) a inexistência de confusão patrimonial entre a investidora e a real investida; (iii) a inobservância da residualidade no dimensionamento do ágio rentabilidade e (iv) parte do pagamento do ágio ter sido feito com recursos de outra empresa do grupo. Sobre este último, consta petição de desistência da parte da glosa efetuada sob este fundamento às fls. 2791 a 2792 juntada antes do julgamento de primeira instância.
>
> (...)
>
> **4. Do descabimento da amortização de ágio rentabilidade futura no caso concreto**
>
> Trata-se de aquisição, pela Ambev Brasil Bebidas, de parte da Cervejaria CND, localizada na República Dominicana, em parceria com a cervejaria local ELJ.
>
> Optou-se, inicialmente, por uma estruturação societária em que a Ambev Brasil Bebidas não se tornaria investidora direta da Cervejaria CND, mas sim por meio de outras 2 holdings em sequência: a primeira, localizada nas Bahamas (CND HOLDINGS), e a segunda, na própria República Dominicana (CND TENEDORA). Após a Incorporação da CND HOLDINGS, a Ambev Brasil Bebidas passou a ser investidora na Cervejaria CND via CND TENEDORA.
>
> Depreende-se dos autos que os dois laudos apresentados pela Recorrente – tanto o dito "contábil" (*Price Purchase Alocation*), quanto o "fiscal", avaliaram a Cervejaria CND a mercado por metodologia do tipo fluxo de caixa descontado. Este valor serviu de base para a aquisição da CND HOLDINGS, a qual, por sua vez, equivalia a 41,77% de participação direta na Cevejaria CND.
>
> O valor pago pela CND HOLDINGS que excedeu o valor patrimonial destas foi registrado pela Ambev Brasil Bebidas integralmente como ágio rentabilidade futura. Após a incorporação da CND HOLDINGS pela Ambev Brasil Bebidas, esta começou a amortizar o ágio por ela classificado como rentabilidade futura.
>
> É de se destacar ter inexistido, como bem relatado no Termo de Verificação Fiscal, confusão patrimonial entre a real investidora Ambev Brasil Bebidas e a sua real investida, a qual não poderia ser a CND HOLDINGS, dado ser esta apenas uma holding sem substância interposta na operação. Logo, a incorporação da CND HOLDINGS não poderia resultar amortização de ágio para fins fiscais, como também corretamente concluiu a autoridade autuante:
>
> (...)
>
> A confusão patrimonial entre as reais investidora e investida na incorporação que resulta na amortização de ágio é requisito necessário, conforme jurisprudência da e. 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, para serem reconhecidos os efeitos fiscais desta operação, como se deduz dos julgados cuja ementa transcrevo a seguir:

Original

(...)

Em relação ao descrito no Termo de Verificação Fiscal, apenas ressalvo que a real investida não foi a CND TENEDORA, mas a própria Cervejaria CND. Tal ressalva, contudo, em nada prejudica a fundamentação da autuação fiscal, a qual se encontra, apesar disto, em consonância com a jurisprudência da e. Câmara Superior de Recursos Fiscais.

(...)

Assim, concluo que, seja por um raciocínio – o da inexistência de confusão patrimonial entre reais investidora e investida – seja pelo outro – o da inobservância da residualidade no registro do ágio –, ambos relatados no Termo de Verificação Fiscal, embora merecendo pequenas ressalvas –, o ágio registrado pela sucedida pela Recorrente não poderia ter sido amortizado nos termos do previsto nos art. 7º e 8º da Lei 9.532/97. Logo, corretas as adições efetuadas na autuação fiscal.

Julgo prejudicadas as demais alegações feitas no Recurso Voluntário quanto à dedutibilidade do ágio amortizado.

5. Do afastamento da multa qualificada

A qualificação da multa resulta da acusação de ter a sucedida da Recorrente Ambev Brasil Bebidas simulado a criação da CND HOLDINGS para ocultar o real negócio jurídico celebrado e, assim, amortizar o ágio.

Não obstante as relevantes razões expostas pela d. Procuradoria da Fazenda Nacional quanto à existência de simulação e de planejamento tributário abusivo, entendo não se aplicarem tais figuras ao caso concreto, pelo que exponho a seguir.

Com a devida vênia, no mérito, há mais razões para aceitar que a CND HOLDINGS foi criada nas Bahamas não apenas pela própria cervejaria dominicana ELJ, mas como também em seu próprio interesse, com fins de reduzir a sua tributação sobre o ganho de capital. Isto porque a República Dominicana tributa suas rendas em bases territoriais, o que remete a tributação de rendas passivas em paraísos fiscais à regra CFC (*Controlled Foreign Corporation*), sendo verossímil, portanto, a alegação de ter havido uma redução no valor dos seus tributos devidos pela ELJ, nos termos do Recurso Voluntário. Por isto, afasto a acusação de simulação.

Além disso, não vejo reestruturações societárias para amortizar ágio, em regra, como aptas a produzirem os efeitos previstos nos artigos 71, 72 ou 73 da Lei 4.502/64, isto é, impedir ou a retardar o conhecimento da real ocorrência do fato gerador pela autoridade fiscal.

Isto porque amortizações de ágio possuem linhas próprias na DIPJ, as quais, se devidamente preenchidas pelo contribuinte, permitem, por elas só, a detecção do indício de irregularidade.

Sendo comuns os equívocos cometidos pelos contribuintes nas amortizações de ágio, a simples informação em DIPJ já é fator altamente indiciante da irregularidade. Ou seja, não é possível, ao final, fraudar amortização de ágio, ou sonegar por meio dela, apenas se valendo de reestruturações societárias.

Diferente de planejamentos tributários artificiais e de difícil detecção – que demandam cruzamento de informações diluídas em fontes de dados diversas, sendo necessária ou uma denúncia ou a inteligência humana na atividade fiscal para serem indiciados –, amortizações de ágio, quando sem elementos adicionais na conduta, não possuem o efeito de "esconder" a ocorrência do fato gerador – o que se consegue via de regra por

Original

> meio de falsidade material, ideológica ou por meio de comportamento malicioso enganador.
>
> Ou seja, ainda que tivesse havido o dolo ou a má-fé na conduta dos Recorrentes em simular um registro de ágio por meio da criação de uma *holding* dita sem substância, tal não seria apto a produzir o resultado "atraso ou dificuldade", o qual é elementar do tipo infracional.
>
> Assim, semelhantemente à figura do *crime impossível* do direito penal, não vejo como admitir, de regra, a qualificação da multa nas deduções irregulares de ágio apenas pelo fato das reestruturações societárias empregadas, por conta da inidoneidade do meio. Ressalvo apenas que a comparação não tem qualquer pretensão em afastar possíveis efeitos criminais conforme o previsto na Lei 8.137/90, mas apenas tratar aqui da qualificação da multa.
>
> Assim, afasto a qualificação da multa. Julgo prejudicadas as demais questões suscitadas pela Recorrente neste tópico.

Como se percebe, o acórdão ora recorrido afastou a multa qualificada em razão da descaracterização de existência de simulação na criação de empresa veículo (CND HOLDING) pelos vendedores, que teriam interesse direto na sua utilização, evitando a tributação sobre o ganho de capital apurado na operação.

Adicionalmente, cumpre notar que o julgado ainda reconhece que reorganizações societárias capazes de gerar ágio por intermédio de *holdings* sem substância sequer se enquadrariam nas hipóteses para a qualificação da multa previstas nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64.

Do *primeiro paradigma* (Acórdão nº **9101-003.533**), por sua vez, extrai-se o quanto segue:

> **Voto vencido**
>
> (...)
>
> No caso destes autos, a *LEOVIN PARTICIPAÇÕES LTDA.* constituiu "empresa veículo" para a aquisição de participação societária na Recorrente. Analisando-se a operação em sua integralidade, devidamente descrita no Termo de Verificação Fiscal, constata-se que houve dispêndio pela aquisição da Recorrente, que posteriormente incorporou a *LEONVIN.* Não há qualquer irregularidade nestas operações.
>
> Acrescento que é legítima a transferência de ágio em operação societária, fundamentando-se a hipótese no artigos 248, da Lei n° 6.404/1976 e no artigo 20, do Decreto n° 1.598/1976.
>
> (...)
>
> A transferência de ágio efetuada pela Recorrida - em operações societárias descritas no relatório deste acórdão -, portanto, decorre da regular transferência de investimento em observância a estas normas.
>
> Ressalto que o artigo 7° e 8° da Lei n° 9.532/1997, ao tratar da confusão patrimonial como condição da amortização do ágio não tem qualquer referência ao "investidor original". A exigência legal é de investimento adquirido com ágio, que poderá ser deduzido quando houver a confusão patrimonial pela empresa que detenha o

Original

investimento adquirido, ou mesmo pela própria investida caso ocorra incorporação reversa.

Ressalvo, por fim, que não vislumbro que o ágio gerado na operação acima referida é intragrupo, como julgou a Turma *a quo*. Em que pese a capitalização da LEONVIN tenha ocorrido quando as empresas estrangeiras já eram sócias desta pessoa jurídica, o contexto desta capitalização é evidente para a aquisição de participação societária na RENOSA, ora Recorrente.

Diante disso, voto por **conhecer e dar provimento ao recurso especial do contribuinte** quanto ao ágio.

(...)

Multa Qualificada

O contribuinte pede não seja conhecido o recurso especial da Procuradoria, pois seria necessária a reavaliação de prova dos autos. Entendo que o contribuinte não tem razão, pois é possível aferir a legitimidade da imposição de multa qualificada, avaliando-se a interpretação jurídica adotada pelo acórdão recorrido amolda-se à legislação. Assim, **conheço o recurso especial da Procuradoria,** passando a analisar seu mérito.

(...)

De fato, o elemento doloso na conduta do agente é fundamental na identificação das hipóteses dos artigos 71 a 73, para justificar a qualificação da multa de ofício. No processo em análise, entendo não comprovado o intuito doloso, afinal, o contribuinte agiu por entender de forma legítima, havendo ao menos dúvida razoável (ao tempo dos fatos geradores) acerca da legalidade do ágio amortizado.

(...)

Voto vencedor

(...)

No caso em exame, coube à pessoa jurídica FORSAB suportar o sacrifício patrimonial pela aquisição da participação societária no capital da fiscalizada. Nessa aquisição, FORSAB arcou com despesa de ágio de R$ R$ 125 milhões. A vedação à influência dessa despesa no lucro real apurado por Renosa é consequência da inexistência de confusão patrimonial entre FORSAB e Renosa.

A alternativa que pareceu viável ao grupo FORSAB, para o propósito de se beneficiar do ágio pago na aquisição de Renosa, foi a de constituir, em 10/12/2004, a empresa veículo LEONVIN com capital social de R$ 1.000,00, aumentado, em 24/01/2005, no montante expressivo de R$ 135.924.000,00. Importa considerar que as sócias no capital de LEONVIN, ao tempo da aquisição das ações de Renosa, eram as pessoas jurídicas Bebidas Latinas e Abacus, subsidiárias de FORSAB localizadas em Jersey, Ilhas do Canal, paraíso fiscal reconhecido pela IN RFB n° 1.037/2010.

Nas circunstâncias comentadas, pareceu aos idealizadores do planejamento tributário que seria legítima a dedução do ágio amortizado por Renosa, depois de incorporar a empresa veículo. Nesse contexto, deve-se ressaltar a falta de propósito negocial, na constituição de LEONVIN, sociedade formada entre pessoas físicas, uma delas o Sr. Jobelino Vitoriano Locateli, que passou a administrá-la (após a transferência da totalidade das quotas a BEBIDAS LATINAS e a ABACUS), juntamente com Ricardo Torres de Melo (que já exercia a direção executiva da fiscalizada). Conforme aponta a Fiscalização, LEONVIN não desenvolveu qualquer atividade operacional, prestando-se exclusivamente ao objetivo de transportar para Renosa o ágio pago por FORSAB. Em outras palavras, LEONVIN não tinha propósito econômico, revelando-se desprovida de

Original

objeto social de fato. Sua função de mera empresa veículo é decorrência de um projeto que unicamente visava a revestir a aparência de obediência aos requisitos da Lei n° 9.532/1997, para a dedução da amortização do ágio pago por FORSAB.

Consigne-se, ainda, que, com a incorporação de LEONVIN por Renosa, manteve-se o cenário empresarial anterior ao da criação de LEONVIN, composto pelas pessoas jurídicas Noroeste, FORSAB e Renosa. Isso reforça a percepção de que LEONVIN era parte de um mecanismo exclusivamente montado para possibilitar a dedutibilidade da amortização do ágio.

Cabe enfatizar que FORSAB, pessoa jurídica estrangeira, não podia diretamente gozar da dedução do ágio, pois não se submete ao IRPJ previsto no ordenamento jurídico pátrio. No entanto, a amortização do ágio que fora pago na aquisição de Renosa poderia beneficiar o grupo investidor, sob o ponto de vista tributário, com a diminuição do IRPJ da investida, desde que se concretizasse a confusão patrimonial entre esta e a investidora, o que nunca esteve presente nos planos do investimento realizado.

(...)

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

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

O Ato de Concentração - AC n° 08012.000240/2005-08, publicado no DOU de 10/01/2005, bem como o Acordo de Acionistas e o Acordo de Joint Venture, acima citados, traduzem que a verdadeira investidora era a pessoa jurídica estrangeira FORSAB. E mais: inequivocamente demonstram, juntamente com os demais elementos fáticos aqui mencionados, que a criação e o emprego de LEONVIN, na arquitetura societária engendrada, constituíram um mecanismo concebido para forjar a aparência de

Original

> negócios reais com o fim de possibilitar a dedução do ágio amortizado, na determinação do lucro real de Renosa.
>
> Sem dúvida, a arquitetura societária engendrada não tinha propósito negocial. Os articuladores de todo o esquema montado buscaram um único fim, ao tecerem tal arranjo: reduzir ilicitamente o IRPJ e a CSLL, lançando mão de um contrato de sociedade para ser utilizado com a intenção de atestar a existência jurídica da empresa veículo, malgrado despida de propósito econômico. Esse contrato, juntamente com documentos da escrituração, foram apresentados à Fiscalização com vistas à comprovação da regularidade da dedução do ágio amortizado. Por conseguinte, assevera-se que seu uso serviu à finalidade de dar uma aparência de legalidade a um fato que não o é, pois a redução dos tributos registrada, nas declarações da fiscalizada, em razão da despesa de amortização desse ágio, não tem o amparo da lei.
>
> À vista do exposto, sustenta-se que a introdução da empresa veículo, na arquitetura societária montada, configura ato de execução de uma prática juridicamente reprovável, que objetivava modificar as características dos fatos geradores de IRPJ e CSLL, concretizando-se tal empreitada ilícita com a geração e contabilização da despesa de amortização do ágio, influenciando indevidamente os resultados tributáveis.
>
> Nessa toada, pode-se assegurar a ocorrência da prática de FRAUDE, conforme artigo 72 da Lei n° 4.502/1964, estando visível o dolo, uma vez constatada, como de fato se constata, a vontade livre de realizar a conduta típica, bem com a demonstração de que os responsáveis agiram com consciência da ação típica e do resultado juridicamente desvalorado, consistente na redução ilícita da base tributável do IRPJ e da CSLL, motivo por que se deve aplicar a multa qualificada prevista no artigo 44, § 1°, da Lei n° 9.430/1996, para os fatos geradores ocorridos a partir do ano-calendário de 2007.
>
> No mesmo rumo, também é inequívoca a prática de SONEGAÇÃO prevista no artigo 71, inciso I, da Lei n° 4.502/1964, porquanto comprovada a ação dolosa de parcialmente impedir o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, das circunstâncias materiais dos fatos geradores do IRPJ e da CSLL, já que apresentou ao Fisco declarações calcadas em circunstâncias fáticas inverídicas: a aquisição das ações de Renosa por LEOVIN (principalmente) e a transferência das quotas de LEOVIN para BEBIDAS LATINAS e ABACUS.
>
> Tanto a aquisição das ações de Renosa por LEOVIN como a transferência das quotas de LEOVIN para BEBIDAS LATINAS e ABACUS perfazem um complexo de negócios irreais, concebidos no interior de um planejamento tributário levado a cabo com a apresentação ao Fisco das declarações de tributos calculados sob a influência indevida do ágio amortizado.
>
> Diante do exposto, conheço do Recurso Especial fazendário para, no mérito, dar-lhe provimento.

Verifica-se, contudo, que nesse julgado a multa qualificada foi mantida em face de circunstância que envolveu constituição não só de *empresa veículo*, mas de *transferência de ágio* por parte dos compradores (investidores estrangeiros), tendo sido estes fatos determinantes para a manutenção da multa qualificada, mas que aqui não se fazem presente, prejudicando o conhecimento recursal.

Melhor sorte não assiste ao *segundo paradigma* (Acórdão nº **1101-000.899**), que manteve a qualificação da multa naquele caso em razão da constituição, pelos compradores, de *empresa veículo*, o que coloca tal julgado, conforme visto, em um plano fático distinto deste caso concreto. Confira-se, pois, os seguintes excertos deste precedente:

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.

(...)

Claro está que as empresas envolvidas na incorporação devem ser, necessariamente, a adquirente da participação societária com ágio e a investida adquirida. O procedimento aqui realizado não extingue, na real adquirente, a parcela do investimento correspondente ao ágio de modo que ao final dos procedimentos realizados, com a incorporação da empresa veículo pela investida, a propriedade da participação societária adquirida com ágio subsiste no patrimônio da investidora original, diversamente do que cogita a lei.

Em tais condições, a amortização do ágio que passou a existir no patrimônio da investida, LISTEL, somente poderia surtir efeitos na apuração do seu lucro real caso se verificasse a extinção da investidora original (AVERDIN), mediante incorporação, fusão ou cisão entre elas promovida, por meio da qual o ágio subsistisse evidenciado apenas no patrimônio resultante desta operação, na forma do art. 7º da Lei n° 9.532/97.

(...)

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 aq'; 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. 1° e o inciso I do art. 2° da Lei n° 8.137/90; bem como o art. 72 da Lei n° 4.502/64.* Assim, a multa qualificada deve subsistir.

Original

Recurso especial da contribuinte

O recurso especial é tempestivo.

Considerando, porém, o referido pedido de desistência manifestado pelo contribuinte, o conhecimento recursal resta prejudicado nos termos do RICARF.

Quanto ao cancelamento das multas de ofício e isolada, entendo que, nesse caso concreto, cabe à Unidade de Origem verificar o cumprimento ou não da *anistia condicionada* prevista no referido art. 25, § 9º-A, do Decreto nº 70.235/1972, incluído pelo artigo 2º da Lei nº 14.689/2023, notadamente porque o presente Julgador não tem como afirmar a não aplicação da exceção prevista no art. 15 desta mesma lei.

Conclusão

Em face do exposto, tanto o recurso especial fazendário quanto o recurso especial da contribuinte não devem ser conhecidos.

É como voto

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

Declaração de Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa

Esta Conselheira concordou com os fundamentos do I. Relator para NEGAR CONHECIMENTO ao recurso especial da PGFN.

O exame de admissibilidade concluiu que haveria divergência jurisprudencial porque:

> Tanto o acórdão recorrido, quanto os 2(dois) paradigmas tratam do aproveitamento da amortização fiscal do ágio com as características em comum já acima descritas, porém com conclusões diversas.

Original

> **Nos 2(dois) paradigmas, verifica-se a situação de** não admissão da existência de qualquer tipo de intermediação de pessoa pessoa jurídica (empresa veículo), de forma a se aproveitar de ágio transferido de uma aquisição anterior, ou seja quando a incorporadora não pagou pela aquisição do investimento.
>
> Neste contexto, tais paradigmas mantiveram a qualificação da multa de ofício em 150% por divisarem uma intenção dolosa de alteração das características do fato gerador, na medida em que foi construído uma sequência de operações com determinada feição (utilizando-se de empresa veículo, sem propósito negocial), mas que seu uso serviu com a "finalidade de dar uma aparência de legalidade a um fato que não o é" (paradigma 1); ou para "construir-se um cenário que se assemelhasse à hipótese legal que autoriza a amortização do ágio pago na aquisição de investimentos" (Paradigma 2).
>
> **De outro lado, no acórdão recorrido**, defende-se também indedutibilidade do ágio em condições similares aos paradigmas, ou seja em face da necessidade de haver "confusão patrimonial", mediante operações de incorporação entre real investidora e real investida, e assim desconsiderou o ágio transferido através de empresa "veículo" ou de "passagem" (CND Holdings) e de vida efêmera.
>
> Porém, segundo este julgado tais constatações seriam insuficientes para caracterizar qualquer irregularidade que desse azo ao intuito doloso ou cometimento de fraude ou simulação e, consequentemente, o cabimento da aplicação da multa qualificada, uma vez que o meio pelo qual o ágio foi gerado e deduzido **não foi oculto por nenhum ato praticado pelo contribuinte**, não cabendo imputação de dolo por meio de "**inidoneidade do meio**". Aduziu ainda que **seria uma impossibilidade tal imputação nos casos de emprego de reestruturações societária, "o que se consegue via de regra por meio de falsidade material, ideológica ou por meio de comportamento malicioso enganador**". *(destaques do original)*

Para caracterização de divergência jurisprudencial no âmbito da legislação que impõe qualificação da penalidade, porém, é necessário que os casos comparados se alinhem quanto às características principais das condutas que motivaram a punição e a decisão quanto ao seu cabimento, sob pena de esta instância especial se prestar a definir, apenas, a solução do caso concreto.

Nos termos do exame de admissibilidade, as operações analisadas nos três acórdãos comparados se assemelhariam por haver transferência de ágio e interposição de empresa "veículo" ou "de passagem". E, neste contexto, o acórdão recorrido, distintamente dos demais, teria invocado o fato de que *não foi oculto por nenhum ato praticado pelo contribuinte, não cabendo imputação de dolo por meio de "inidoneidade do meio",* para assim afastar a qualificação da penalidade.

Contudo, como se vê no voto condutor do acórdão recorrido, outras circunstâncias específicas da operação aqui confrontada foram determinantes para a redução da penalidade aplicada:

> 5. Do afastamento da multa qualificada
>
> A qualificação da multa resulta da acusação de ter a sucedida da Recorrente Ambev Brasil Bebidas simulado a criação da CND HOLDINGS para ocultar o real negócio jurídico celebrado e, assim, amortizar o ágio.
>
> Não obstante as relevantes razões expostas pela d. Procuradoria da Fazenda Nacional quanto à existência de simulação e de planejamento tributário abusivo, entendo não se aplicarem tais figuras ao caso concreto, pelo que exponho a seguir.

Original

> Com a devida vênia, no mérito, **há mais razões para aceitar que a CND HOLDINGS foi criada nas Bahamas não apenas pela própria cervejaria dominicana ELJ, mas como também em seu próprio interesse, com fins de reduzir a sua tributação sobre o ganho de capital. Isto porque a República Dominicana tributa suas rendas em bases territoriais, o que remete a tributação de rendas passivas em paraísos fiscais à regra CFC (*Controlled Foreign Corporation*), sendo verossímil, portanto, a alegação de ter havido uma redução no valor dos seus tributos devidos pela ELJ, nos termos do Recurso Voluntário. Por isto, afasto a acusação de simulação**.
>
> **Além disso**, não vejo reestruturações societárias para amortizar ágio, em regra, como aptas a produzirem os efeitos previstos nos artigos 71, 72 ou 73 da Lei 4.502/643, isto é, impedir ou a retardar o conhecimento da real ocorrência do fato gerador pela autoridade fiscal. Isto porque amortizações de ágio possuem linhas próprias na DIPJ, as quais, se devidamente preenchidas pelo contribuinte, permitem, por elas só, a detecção do indício de irregularidade. Sendo comuns os equívocos cometidos pelos contribuintes nas amortizações de ágio, a simples informação em DIPJ já é fator altamente indiciante da irregularidade. Ou seja, não é possível, ao final, fraudar amortização de ágio, ou sonegar por meio dela, apenas se valendo de reestruturações societárias.
>
> Diferente de planejamentos tributários artificiais e de difícil detecção – que demandam cruzamento de informações diluídas em fontes de dados diversas, sendo necessária ou uma denúncia ou a inteligência humana na atividade fiscal para serem indiciados –, amortizações de ágio, quando sem elementos adicionais na conduta, não possuem o efeito de "esconder" a ocorrência do fato gerador – o que se consegue via de regra por meio de falsidade material, ideológica ou por meio de comportamento malicioso enganador.
>
> Ou seja, ainda que tivesse havido o dolo ou a má-fé na conduta dos Recorrentes em simular um registro de ágio por meio da criação de uma *holding* dita sem substância, tal não seria apto a produzir o resultado "atraso ou dificuldade", o qual é elementar do tipo infracional.
>
> Assim, semelhantemente à figura do *crime impossível* do direito penal, não vejo como admitir, de regra, a qualificação da multa nas deduções irregulares de ágio apenas pelo fato das reestruturações societárias empregadas, por conta da inidoneidade do meio. Ressalvo apenas que a comparação não tem qualquer pretensão em afastar possíveis efeitos criminais conforme o previsto na Lei 8.137/90, mas apenas tratar aqui da qualificação da multa.
>
> Assim, afasto a qualificação da multa. Julgo prejudicadas as demais questões suscitadas pela Recorrente neste tópico. *(destacou-se)*

A PGFN, de seu lado, para alinhar os casos, se limita a referir o segundo fundamento acima apresentado para afastar a qualificação da penalidade, e nada diz acerca de os paradigmas - 9101-003.533 e 1101-000.899 – apresentarem circunstâncias que os alinhassem ao primeiro fundamento, qual seja, o interesse da alienante do investimento em interpor a pessoa jurídica entre *a investida e a real investidora originária*. De outro lado, os excertos transcritos acerca da artificialidade das pessoas jurídicas interpostas nos paradigmas indicam, apenas, o interesse dos adquirentes neste agir.

Veja-se, inclusive, que a PGFN invoca, no mérito de seu recurso especial, as circunstâncias fáticas específicas da operação em comento para desmerecer a conclusão de que a pessoa jurídica interposta seria uma imposição dos alienantes:

> Entretanto, não houve ilações, por parte da autoridade fiscal ou da DRJ, mas a análise dos fatos, dos documentos e das próprias alegações e justificativas apresentadas pela contribuinte, a respeito do negócio que originou o "Ágio CND". Com efeito, ao ler o

Original

> TVF e o acórdão proferido pela DRJ, **encontram-se diversos indícios e fundamentos para caracterizar a artificialidade na utilização da CND HOLDINGS e, consequentemente, a qualificação da referida pessoa jurídica como mera empresa veículo.** Nesse ponto, cumpre salientar que o uso de provas indiciárias é rotineiro em julgamentos, no CARF, que envolvem planejamento tributário, apesar de a contribuinte tentar desqualificar esse tipo de provas. Conforme visto anteriormente, as provas indiciárias são, sim, válidas e até mesmo indispensáveis, quando se trata de casos de planejamento tributário em que se constate a existência atos ou negócios simulados e dissimulados – como o que se verifica no presente processo administrativo.
>
> Feitas essas considerações, vejamos os demais indícios e elementos probatórios que lastrearam a acusação fiscal e a decisão recorrida.
>
> O primeiro grupo de indícios diz respeito ao interesse na criação e inserção da CND HOLDINGS na estrutura societária da ELJ, antes de efetivar a alienação para a ABB. **Segundo a tese da contribuinte, a CND HOLDINGS seria resultado de uma "imposição" da vendedora ELJ, sob a qual a ABB não teve nenhuma ingerência**. Mais precisamente, a versão da contribuinte é que sua pretensão era comprar a participação acionária na CND, mas **a ELJ impôs que o negócio fosse realizado via aquisição de ações da CND HOLDINGS**. Assim, a contribuinte teria aceitado a estrutura societária formatada pela ELJ, que, três dias antes do fechamento do negócio, transferiu as ações objeto da venda para a CND HOLDINGS e, subsequentemente, alienou as ações da CND HOLDINGS para a ABB.
>
> Conforme visto acima, havia uma cláusula contratual que determinava a entrega das ações da CND para a TENEDORA CND, após a ABB ter adquirido a participação na CND HOLDINGS, ou seja, já estava previamente definido que a CND HOLDINGS não ficaria com as ações da CND. **Isso consiste em um forte indício de que a CND HOLDINGS era totalmente desnecessária para a concretização do negócio, uma vez que o contrato definia que a estrutura final seria a TENEDORA CND controlando as ações da CND.** Nesse cenário, **fica difícil entender qual seria a motivação da ELJ para "impor" à ABB que a aquisição da CND ocorresse via CND HOLDINGS. Qual o sentido de "impor" a utilização da CND HOLDINGS, quando se sabia que o controle das ações da CND ficaria com a TENEDORA CND**? Afinal, qual seria a vantagem negocial ou o proveito em favor da ELJ, para "impor" essa formação para o negócio?
>
> Do lado da ABB, a vantagem fiscal está bastante clara. Ora, com a utilização da CND HOLDINGS, o ágio correspondente à operação foi registrado pela ABB tendo como contrapartida o investimento na CND HOLDINGS. Assim, para que houvesse o aproveitamento fiscal do ágio, bastou que a ABB incorporasse a CND HOLDINGS, uma pessoa jurídica inoperante e sem qualquer relevância, que poderia ser extinta a qualquer momento. Por outro lado, a ELJ não teve qualquer benefício direto com a utilização da CND HOLDINGS para concretizar o negócio, mas a contribuinte insiste em afirmar que a ELJ foi quem "impôs" a criação e inserção da CND HOLDINGS para efetivar a venda da CND.
>
> [...] (destacou-se)

Nestes termos, a PGFN demanda desta instância especial a avaliação de provas que desqualifiquem o primeiro fundamento do acórdão recorrido para afastamento da multa qualificada, a confirmar que não basta, aqui, decidir sobre o cabimento da majoração quando *não foi oculto por nenhum ato praticado pelo contribuinte, não cabendo imputação de dolo por meio de "inidoneidade do meio".*

Em tais circunstâncias o dissídio jurisprudencial não se estabelece.

Original

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 inexiste 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 nº 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF nº 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.

Assim, desnecessário se mostra apreciar a alegação de perda de objeto do recurso especial fazendário, apresentada pela Contribuinte na petição de 02/02/2024 porque, não restando demonstrado o dissídio jurisprudencial, já se evidencia que deve ser NEGADO CONHECIMENTO ao recurso especial da PGFN.

O recurso especial da Contribuinte, por sua vez, embora admitido parcialmente, foi objeto de desistência apresentada depois da inclusão do processo em pauta de julgamento. Na petição apresentada em 02/02/2024, a Contribuinte conclui:

> 13. Diante do exposto, demonstrada a aplicabilidade do artigo 25, parágrafo 9º-A, do Decreto nº 70.235/1972, incluído pelo artigo 2º da Lei nº 14.689/2023, ao caso concreto, requer-se a desistência total do Recurso Especial interposto pela Requerente no presente processo administrativo e, consequentemente, que seja acolhida a presente manifestação para o imediato cancelamento das multas de ofício e isolada ora exigidas.

O exame de admissibilidade havia dado seguimento à matéria *Da Inexistência de Previsão Legal para a Adição, à Base de Cálculo da CSLL, da Despesa com a Amortização de Ágio Considerada Indedutível pela Fiscalização*", a qual, como bem exposto pelo I. Relator na sessão de julgamento, apresenta contornos que este Colegiado, recorrentemente, compreende como não caracterizadores de divergência jurisprudencial[3]. O mesmo não se verifica com respeito à matéria que unificou os tópicos "*IV.12 - Da Impossibilidade de Exigência de Multa Isolada após o Encerramento do Ano-calendário" e "IV.13 - Da Impossibilidade de Cumulação da Multa Isolada com a Multa de Ofício" e "IV.14 - Da Necessidade de se Observar o Princípio da Consunção: Impossibilidade de Cobrança da Multa Isolada*", em regra admitida por este Colegiado.

[3] Neste sentido o recente Acórdão nº 9101-006.374.

Original

Ocorre que a exigência principal, a multa de 75% e as multas isoladas aplicadas em face das estimativas não recolhidas em razão da mesma infração que motivou a exigência principal, foram mantidas por voto de qualidade no recorrido, que assim dispôs:

> Acordam os membros do colegiado em conhecer do recurso voluntário para, no mérito, dar-lhe parcial provimento, apenas para afastar a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a ao seu patamar ordinário de 75%. Vencido o Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa, que mantinha a qualificação da multa. **Mantidas, por voto de qualidade, as glosas de dedução de ágio e a concomitância da multa isolada com a multa de ofício.** Vencidos, neste quesito, os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Alexandre Evaristo Pinto, Bárbara Melo Carneiro e André Severo Chaves (Suplente convocado). Mantida, por unanimidade, a incidência dos juros sobre a multa de ofício em caso de inadimplência. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto. *(negrejou-se)*

Daí porque a Contribuinte entendeu preferível firmar as condições para definitividade do acórdão recorrido quanto àqueles pontos decididos por voto de qualidade e, assim, pretender a extinção das multas de ofício e isoladas nos termos do artigo 25, parágrafo 9º-A, do Decreto nº 70.235/72, incluído pelo artigo 2º da Lei nº 14.689/2023.

Primeiramente observe-se que apenas as multas isoladas foram submetidas à apreciação desta instância especial. E, mesmo quanto a estas, a desistência manifestada pela Contribuinte desconstitui a competência de julgamento pretendida com o recurso especial interposto, ainda que eventualmente atendidos os requisitos para seu conhecimento. Neste sentido é o disposto no atual Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023:

> Art. 133. O recorrente poderá, em qualquer fase processual, desistir do recurso em tramitação.
>
> § 1º A desistência será manifestada em petição ou a termo nos autos do processo.
>
> § 2º O pedido de parcelamento, a confissão irretratável de dívida, a extinção sem ressalva do débito, por qualquer de suas modalidades, ou a propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda Nacional, de ação judicial com o mesmo objeto, importa a desistência do recurso.
>
> § 3º No caso de desistência, pedido de parcelamento, confissão irretratável de dívida e de extinção sem ressalva de débito, estará configurada renúncia ao direito sobre o qual se funda o recurso interposto pelo sujeito passivo, inclusive na hipótese de já ter ocorrido decisão favorável ao recorrente.
>
> § 4º Quando houver decisão desfavorável ao sujeito passivo, total ou parcial, sem recurso da Fazenda Nacional pendente de julgamento:
>
> I - se a desistência for parcial, os autos serão encaminhados à unidade de origem para que, depois de apartados, retornem ao CARF para seguimento quanto à parcela da decisão que não foi objeto de desistência; e
>
> II - se a desistência for total, os autos serão encaminhados à unidade de origem para as providências de sua alçada, sem retorno ao CARF.
>
> § 5º Quando houver decisão favorável ao sujeito passivo, total ou parcial, com recurso da Fazenda Nacional pendente de julgamento, e a desistência for total, o Presidente de

Original

> Câmara declarará a definitividade do crédito tributário, tornando-se insubsistentes todas as decisões que lhe forem favoráveis.
>
> § 6º Após iniciado o julgamento, a definitividade do crédito tributário, e a insubsistência de eventuais decisões favoráveis ao sujeito passivo, serão declaradas pelo Colegiado.

Nestes termos, diante da hipótese de desistência total do crédito tributário em litígio nesta instância especial, *sem recurso da Fazenda Nacional pendente de julgamento*, - ou seja, desistência em face de recurso do sujeito passivo - cumpre a este Colegiado apenas encaminhar os autos *à unidade de origem para as providências de sua alçada, sem retorno ao CARF*.

Frente à desistência manifestada, portanto, este Colegiado deixa de ter competência para se pronunciar acerca do pedido de *que seja acolhida a presente manifestação para o imediato cancelamento das multas de ofício e isolada ora exigidas*. A interessada deve dirigir seu pedido à autoridade competente da *unidade de origem* para a qual os autos devem ser encaminhados, com vistas às *providências de sua alçada, sem retorno ao CARF*.

Anote-se, ainda, a circunstância de a definitividade do acórdão recorrido, condição expressa no § 9º-A inserido no art. 25 do Decreto nº 70.235/72 pelo art. 2º da Lei nº 14.689/2023 somente se verificar a partir da deliberação deste Colegiado em negar conhecimento ao recurso especial da Contribuinte em face da desistência manifestada. Antes disso, a decisão favorável à Fazenda Nacional, por voto de qualidade, estava pendente de recurso e não havia se tornado definitiva. Logo, enquanto este Colegiado tinha a possibilidade de deliberar acerca das multas isoladas em questão, não estava presente a definitividade que permitiria cogitar da exclusão da penalidade que passou a estar prevista em lei. Somente com a desistência, que impõe a este Colegiado negar conhecimento ao recurso especial, constitui-se a definitividade – caso este acórdão não seja embargado - que a Contribuinte invoca para *o imediato cancelamento das multas isolada ora exigidas*. Daí a incompatibilidade entre a desistência manifestada e a pretensão de que este Colegiado se manifeste sobre tal pedido.

Estas as razões para, apenas, NEGAR CONHECIMENTO ao recurso especial da Contribuinte em face da desistência manifestada.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa

Original