



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720248/2016-41
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-006.473 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 1 de fevereiro de 2023
Recorrente INTERCEMENT BRASIL S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. LAUDO. COMPROVAÇÃO DO FUNDAMENTO ECONÔMICO DE ÁGIO PAGO. 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 à existência de estudos prévios e consistentes para fundamentação do ágio pago em rentabilidade futura da investida, diversamente do acórdão recorrido que identificou deficiências probatórias nos estudos prévios apresentados.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2011

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ESTIMATIVAS. CUMULAÇÃO DAS PENALIDADES. POSSIBILIDADE.

A luz do princípio da legalidade e tendo em conta a redação atual da Lei 9.430, art. 44, incisos I e II, com a redação que lhe foi dada pela Lei 11.488/07, não cabem mais questionamentos respeitantes à aplicação concomitante das multas de ofício, pelo lançamento do imposto e da contribuição anuais, e da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais, valendo a sua exigência mesmo que após o encerramento do exercício fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, : (i) por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Especial em relação à matéria “multas isoladas”; e (ii) por maioria de votos, não conhecer do Recurso Especial em relação à matéria “amortização de ágio/laudo extemporâneo”, vencidos os conselheiros Gustavo Guimarães da Fonseca (relator) e Alexandre Evaristo Pinto que votaram pelo conhecimento. No mérito, por voto de qualidade, na parte conhecida, acordam em negar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes e Alexandre Evaristo Pinto que

votaram por dar-lhe provimento. Votou pelas conclusões o conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca - Relator

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

Relatório

Cuida-se de Recurso Especial interposto por Intercement Brasil S.A. (sucessora de CCB Cimpor Cimentos do Brasil Ltda.) em face do acórdão de n.º 1402-004.203, proferido em 11 de novembro de 2019. Por meio deste aresto, a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara desta 1ª Seção negou provimento aos recursos de ofício e voluntário então apresentados, tendo recebido a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2011

ÁGIO. LAUDO. REQUISITOS.

Não se admite como demonstração de fundamento do ágio pago laudo elaborado mais de um ano depois da aquisição do investimento, bem como rejeita-se laudo trazido em impugnação que atribui à investida valor de mercado, considerando a rentabilidade futura, inferior ao seu valor patrimonial.

RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES. SUCESSÃO DE EMPRESAS

A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão, independentemente de esse crédito ser formalizado, por meio de lançamento de ofício, antes ou depois do evento sucessório. (Súmula CARF n.º 113)

MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO, POSSIBILIDADE.

A multa isolada pune o contribuinte que não observa a obrigação legal de antecipar o tributo sobre a base estimada ou levantar o balanço de suspensão, ou seja, conduta diversa daquela punível com a multa de ofício proporcional, a qual é devida pela ofensa ao direito subjetivo de crédito da Fazenda Nacional.

JUROS SOBRE A MULTA. ADOÇÃO DA TAXA SELIC. SUMULA CARF N.º 108.

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2011

IDENTIDADE DE IMPUTAÇÃO.

Decorrendo a exigência de CSLL da mesma imputação que fundamentou o lançamento do IRPJ, deve ser adotada, no mérito, a mesma decisão, desde que não presentes arguições específicas e elementos de prova distintos. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Em apertadíssima síntese, estamos diante de autuação lavrada em desfavor da ora recorrente, por meio da qual lhe foram exigidos créditos tributários relativos ao IRPJ e a CSLL, apurados ao longo do ano de 2011, tendo sido, ainda, culminadas, multa de ofício qualificada (no percentual de 150%) e multas isoladas pela falta de recolhimento de estimativas mensais.

Demais a mais, a D. Auditoria Fiscal apontou, ainda, para a responsabilidade solidária dos gestores da autuada, com espeque nos preceitos do art. 135, III, do Código Tributário Nacional – CTN.

A ação fiscal que culminou com a autuação acima teve por objeto operações societárias ocorridas entre os anos de 1999 e 2004 que resultou na verificação de ágio e cujas amortizações ocorreram durante o período compreendido entre 2006 e 2012. O aludido sobrepreço, diga-se, teria surgido a partir da aquisição das empresas Companhia de Cimento Atol – **ATOL** – e Cia. Paraíba de Cimento Portland – **CIMEPAR**.

Pelo que consta dos autos, os dois investimentos acima teriam, em 1999, sido adquiridos por companhia estrangeira (operação entre partes independentes), ocasião em que o ágio aqui criticado teria sido apurado. Depois disso, e por conta de uma sucessão de operações societárias, inclusive com interposição de empresa veículo de curta duração (LUSO), o predito sobrepreço foi transferido de volta para o Brasil (tendo sido finalizada a citada reestruturação em 2006).

Além das críticas de praxe, atinentes ao “passeio do ágio”, a interposição de empresa veículo e a ausência de propósito negocial, foi acusado, ainda, o uso de laudo técnico para demonstração da rentabilidade futura extemporâneo (datado de 2004, momento em que a LUSO foi cindida integralmente, vertendo a totalidade de seu patrimônio para as investidas CIMEPAR e ATOL que, como já dito, foram incorporadas pela contribuinte em 2006).

Frise-se que, quando da oposição de sua impugnação, a interessada apresentou um novo laudo, distinto daquele que, originariamente, teria sido entregue à fiscalização.

Instada a se pronunciar sobre o caso, a Delegacia da Receita de Julgamentos de Belo Horizonte houve por bem julgar parcialmente procedente a defesa oposta apenas para afastar a qualificação da multa e, ainda, para cancelar a exigência em relação aos devedores solidários. Em razão disto, recorreu de ofício à este CARF.

Impende destacar, neste momento, que a DRJ afirmou que as operações teriam se dado entre partes independentes com efetivo sacrifício econômico, mediante pagamento, em espécie, da aquisição envidada. Sustentou, todavia, que outros dois requisitos necessários ao reconhecimento da validade do ágio formado ainda se encontravam em litígio, a saber: a) a

comprovação do fundamento econômico do ágio e; b) a efetiva confusão patrimonial entre investidor e investida.

Nada obstante, centrou a sua decisão apenas no problema descrito em “a”, acima, reafirmando, assim, que o laudo utilizado para dar lastro às operações teria sido elaborado 5 (cinco) anos após o evento societários que deu causa ao sobrepreço, encampando, assim, neste ponto, e apenas neste ponto, as conclusões fiscais.

Ao chegar ao CARF, o recurso do contribuinte foi improvido, precisamente por se entender que o laudo, acima tratado, seria extemporâneo, recusando-se, nesta oportunidade, o segundo laudo apresentado, mormente por consignar, lá, informações que não se refeririam à operação que de fato importa ao caso vertente.

Houve, diga-se, a oposição de embargos de declaração tanto por parte da recorrente, como da PGFN, tendo sido, ambos, rejeitados. A decisão relativa aos declaratórios manejados pela Intercement foi proferida em 19/07/2021, tendo a empresa, desta decisão, tomado ciência em 12/08/2021 (e-fl. 5.619).

A interessada interpôs, em 25/08/2021 (e-fl. 5.623), o seu recurso especial sustentando a ocorrência de divergência jurisprudencial quanto a duas matérias’, sendo elas:

- a) **“se a ‘intempestividade’ ou ‘extemporaneidade’ do laudo constitui óbice ao aproveitamento do ágio”**, trazendo como paradigmas os acórdãos de n.ºs 1201-002.247 (12/06/2018) e 1201-001.507; e
- b) **Ilegalidade da aplicação concomitante da multa ofício e das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas mensais**, invocando como acórdãos a serem comparados os de n.ºs 1301-001.349 e 9101-005.080.

O apelo da contribuinte foi admitido pela D. Presidência da 4ª Câmara por meio do despacho de e-fls. 5.845/5.863 ainda que, quanto a primeira matéria, tão só em relação ao primeiro paradigma acima descrito (12.002.247).

A D. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional também se socorreu de recurso especial o qual, entretanto, foi integralmente rejeitado.

À e-fls. 5.865 e ss, a Fazenda apresentou as suas contrarrazões em que se limita a atacar o mérito da querela, sem se reportar à admissibilidade do recurso manejado pela interessada.

Este é o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca, Relator.

I ADMISSIBILIDADE.

I.1 Requisitos extrínsecos e objetivos.

A recorrente tomou ciência da decisão acerca dos declaratórios em 12/08/2021, tendo apresentado o seu apelo no dia 25 daquele mesmo mês e ano sendo de se reconhecer a sua tempestividade.

Outrossim, o recurso apontou com exatidão os dispositivos sobre o que repousaram as divergências apontadas, tendo, noutro giro, realizado, de forma satisfatória, ao

menos do ponto de vista formal, a demonstração analítica do dissídio acusado, atendendo-se, assim, aos pressupostos contidos nos §§ 1º, 6º e 8º do art. 67 do RICARF.

Por fim, até a data da interposição do recurso em exame, nenhum dos paradigmas indicados e admitidos teriam sido objeto de reforma, atendendo-se, destarte, também ao requisito preconizado pelo aludido art. 67, § 15.

Quanto a tais pressupostos, destarte, o apelo é admissível.

I.2 Da divergência. Premissas adotadas por este Relator.

O art. 67 do RICARF estabelece como requisito intrínseco do recurso especial, a efetiva ocorrência de divergência interpretativa entre decisões de turmas deste Órgão Colegiado acerca da “*legislação tributária*”. Mas, verdade seja dita, estivéssemos, de fato, diante de visões antinômicas apenas quanto ao substrato legal, a exigência de paridade circunstancial seria, a toda evidência, despicienda. Isto porque, e não se pode negar, a interpretação da prescrição pode ser feita *in abstracto*, objetivando, todavia, apenas, compreender o sentido das expressões ali empregadas.

Todavia, o Manual de Admissibilidade do REsp é substancialmente claro ao predispor que a divergência a que a alude o predito art. 67 se estabelece quando as Turmas deste CARF, “*em face de situações fáticas similares, conferem interpretações divergentes à legislação tributária*”¹. E ao assim se propor, o recurso especial de divergência não atinge apenas a interpretação do texto legal mas, objetivamente, a própria construção da norma jurídica concreta. Isto porque o *procedimento* de edificação da norma se dá, precisamente, pela aplicação das prescrições normativas ao caso concreto, aplicação que, por sua vez, pressupõe o emprego das “*conexões axiológicas que são construídas (ou, no mínimo, coerentemente intensificadas) pelo intérprete*”², e, ainda, a dialética jurídica (pela apresentação e contra-apresentação de argumentos técnico-jurídicos).

Trazendo para esta seara, destarte, a clássica equação kelseniana, pensada para viabilizar a construção da norma, tem-se que “se A, deve ser B”³. Se, entretanto, um dado aplicador do direito, partindo das suas “*conexões axiológicas*” (preconceitos jurídicos que ele coerentemente intensifica, nas palavras de Ávila), se socorre de uma leitura própria da prescrição “A”, quando sobreposta às circunstâncias de fato, concluirá pela implementação da consequência “B” de forma distinta daquele que considera “A” sob outras concepções. Objetivamente, uma Turma pode considerar que se “A+”, deve ser “B”, ao passo que outro Colegiado poderá edificar a norma, que compreende um mesmo conjunto fático (ou, quando menos similar), a partir da equação clássica “se “A”, deve ser “B”. E é, precisamente aí, que se estabelece a divergência interpretativa que desafia o remédio excepcional em testilha.

Daí a necessidade de:

¹ Manual de Admissibilidade do Recurso Especial, Orientações Gerais para Formalização de Despachos, v. 3.1. Brasília, dezembro 2018, p. 54, disponível em http://idg.carf.fazenda.gov.br/publicacoes/arquivos-e-imagens-pasta/manual-admissibilidade-recurso-especial-v-3_1-ed_14-12-2018.pdf. Acessado em 23 de junho de 2022.

² ÁVILA, Humberto. Teoria dos Princípios - da definição à aplicação dos princípios. 18ª ed., São Paulo: Malheiros, 2018, p. 65.

³ Lembrando, aqui, que para Kelsen, esta equação ainda depende do ato do aplicador da lei, não se concretizando automaticamente pela simples implementação do fato hipotético “A” (KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito, versão condensada pelo próprio Autor. 4ª ed., tradução de J. Cretellajr. e Agnes Cretella, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 47.

- a) a construção normativa se dar sobre uma mesma prescrição (substrato) legal (ou legislativa, inclusive na acepção do art. 100 do Código Tributário Nacional);
- b) o exercício silogístico se implementar quanto a circunstâncias fáticas iguais ou, quando menos, similares, ou, de outra sorte, estaremos potencialmente, tratando de uma mesma prescrição normativa e cuja consequência se implementa de forma distinta, apenas, por conta da aludida dissimilitude fática;
- c) as turmas responsáveis pela prolação da decisão que positiva a norma serem distintas, dado que, em sendo o mesmo colegiado, não se poderá considerar que estes aplicadores colijam “*conexões axiológicas*” distintas (ao menos em tese).

Em razão da premissa descrita em “a”, os interessados devem deixar claro qual a prescrição legislativa está sendo examinada; porque só há interpretação antinômica em relação a um mesmo antecedente e conseqüente abstratamente previsto na lei. Daí porque, inclusive, não se estabelecer a divergência em relação a decisões que se debruçam acerca de preceitos legislativos que, não obstante tratem de uma mesma matéria, sejam, cronologicamente, distintos (os próprios contextos destas regras não serão os mesmos e o exercício silogístico subsequente, necessariamente, se implementará de forma distinta – paradigmas anacrônicos, como descrito pelo Manual de Admissibilidade⁴).

Outrossim, e ainda no que tange ao fundamento tratado em “a”, supra, a proposição normativa tem que ter sido objeto de decisão, ainda que implícita, pelos acórdãos a serem comparados. Sem o seu prequestionamento, não há positivação da norma e, ato contínuo, não há, propriamente, matéria a ser comparada.

Noutro giro, o pressuposto declinado em “b” impõe a identidade fática e afasta a possibilidade de se estabelecer a divergência quando a questão torna relevante a prova produzida ou não produzida (os fatos devem estar postos, já que a equação Kelseniana, sempre, será diferente para cada conjunto fático-probatório, independentemente da leitura que se faça acerca das prescrições normativas). Aliás, este mesmo entendimento se encontra divisível no Manual de Exame de Admissibilidade, citado alhures. Veja-se:

Assim, a divergência jurisprudencial não se estabelece em matéria de prova, e sim na interpretação da legislação. Com efeito, tratando-se de situações fáticas diversas, cada qual com seu conjunto probatório específico, as soluções diferentes não têm como fundamento a interpretação diversa da legislação, mas sim as diferentes situações fáticas retratadas em cada um dos julgados.

E, por fim, só se estabelece divergência quando a norma é edificada por aplicadores distintos.

Esclareço, por oportuno, que as premissas agora postas são próprias deste Relator e não representam, necessariamente, o entendimento do Colegiado acerca deste pressuposto de cabimento. Se prestam, valem a insistência, apenas para nortear o exame a ser realizado por este Conselheiro, não vinculando, em absoluto, os demais membros deste Colegiado que, por certo, adotam, ou adotarão, outros critérios que não, e necessariamente, os até aqui expostos.

⁴ Op. cit. p. 57.

Assentadas, assim, as premissas a serem assumidas por este Relator, e somente por ele, passo ao exame do cabimento do apelo ora analisado.

I.2.1 1ª matéria admitida. Laudo extemporâneo.

Sobre esta matéria, o acórdão recorrido dedicou pouquíssimas considerações, limitando-se, assim, a invocar precedente do próprio Colegiado a fim de demonstrar que aquele entendimento já havia, ali, sido pacificado. E, neste precedente, ao menos na parte transcrita (ementa) a única assertiva que se aplica a ocaso vertente é aquela, até simplória, no sentido de que *“não se admite como demonstração de fundamento do ágio pago laudo elaborado mais de um ano depois da aquisição do investimento”*.

Esta, vejam bem, é a única passagem que do voto condutor que se volta para o problema aqui discutido e, nesta esteira, a equação kelseniana se faz de forma igualmente simples: se “A”, isto é, se adquirido um investimento com sobrepreço apurado com fundamento em rentabilidade futura, mas calcado em laudo elaborado 5 anos após o evento societário que deu causa ao predito sobrepreço, deve ser “b”, ou seja, o ágio será imprestável para fins fiscais.

Já no paradigma admitido, de nº 1201-002.247, o laudo teria sido apresentado 6 meses após a aquisição da participação, com ágio. E, neste diapasão, a seguinte passagem do voto condutor deste acórdão, bem resume o entendimento que restou, ali, consignado:

Assim, cabe adentrar nas questões formais, novamente, para esclarecer que além de não haver previsão legal para a confecção de laudo técnico, inexistia à época da formação do ágio, qualquer dispositivo no pátrio ordenamento jurídico que determinasse algum prazo para apresentação deste demonstrativo.

[...]

Desta forma, falecendo qualquer possibilidade de extemporaneidade e restando demonstrado que o trabalho apresentado pela Ernst & Young se mostrou apto em termos técnicos, ou seja capaz de demonstrar a expectativa de rentabilidade futuro, restou devidamente comprovada a existência do elemento econômico que fundamentou o pagamento o ágio.

A questão, vejam bem, é eminentemente jurídica. Para o Relator da decisão comparada, não havia previsão legal, sequer, para se impor a elaboração de laudo, que se o diga quanto a eventual prazo para a sua apresentação. Neste passo, para o Colegiado responsável pela elaboração deste acórdão, se “A”, ou, se adquirido um investimento com ágio fundado em demonstrativo que, mesmo extemporâneo, não sofreu críticas materiais, deve ser “B”, i.e., admite-se a respectiva amortização.

E, vale o destaque, assim como no caso comparado, a partir da leitura do acórdão recorrido fica claro que não houve críticas quanto à aspectos técnicos do laudo extemporâneo (aliás, o próprio TVF, neste ponto, é absolutamente franciscano); tais críticas, diga-se, foram feitas em relação ao segundo laudo, trazido já por ocasião da impugnação e este, frise-se, não está sendo, aqui, discutido.

A par, apenas, do decurso de tempo transcorrido entre os eventos societários e a elaboração das respectivas demonstrações, num, e noutro caso (6 meses, no paradigma, contra 5 anos, no recorrido), não há, de fato, outras questões circunstanciais de relevo que possam, de alguma forma, afastar a necessária similitude fática entre as decisões em questão (ao menos quanto ao tema em exame).

Neste diapasão, o dissídio está suficientemente demonstrado. Nada obstante, o Colegiado entendeu pelo descabimento do apelo quanto a este tema, no que, este Relator, restou vencido.

1.2.2 Matéria admitida – concomitância das multas de ofício e isoladas.

Não me deterei, longamente, aqui... a discussão, também quanto a este tópico, revolve aspectos meramente jurídicos, sendo, *a priori* irrelevantes as nuances fáticas de cada caso.

Nada obstante, quanto ao primeiro paradigma invocado, de n.º 1301-001.349, o Redator designado se limitou a seguir a jurisprudência deste órgão que, a seu ver, era dominante sobre o tema, sem fazer maiores considerações, mormente no que tange à alteração legislativa incorrida por ocasião da edição da Lei 11.488/07.

Aliás, diga-se, as ementas reproduzidas no corpo de seu voto, destaque-se, foram retiradas de acórdãos bem antigos, sendo o mais recente um de 2011. A guisa de exemplo, considerem o acórdão de n.º 9101-000.844 adotado como fundamento do aresto acima mencionado: o ano-calendário então examinado foi o de 1998... e o mesmo se repete, v.g., em relação ao precedente de n.º 9101-000.375 (que examinou o ano-calendário de 2001).

Ou seja, talvez por um lapso, o acórdão paradigma adotou entendimento exarado em precedentes deste órgão que, por sua vez, se debruçaram sobre períodos de apuração quanto aos quais a solução perpassava pela obediência estrita ao enunciado da Sumula 105.

Já aqui, o lançamento se refere ao ano de 2011, quando, então, já havia se observado a mudança legislativa que, ao fim e ao cabo, vem servindo como *discrimen* suficiente para se justificar a não aplicação do entendimento plasmado no aludido verbete sumular.

Dito assim, entendo não haver a comprovação do dissídio quanto a este primeiro paradigma precisamente por ele **adotar fundamento** que se voltava para o afastamento da multa isolada antes do ano de 2007.

Quanto ao segundo paradigma, diga-se, há, inclusive, a apresentação da necessária argumentação tendente ao afastamento dos preceitos da citada Sumula 105, tornando, indene de dúvidas, a sua suficiência para os fins de demonstração da divergência aqui tratada.

1.2.3 Conclusão parcial.

Destarte, considero comprovadas as divergências suscitadas ainda que, em relação a 2ª matéria admitida, apenas, quanto ao paradigma de n.º 9101-000.844, impondo-se, destarte, a admissão do apelo do contribuinte.

II MÉRITO.

II.1 Da concomitância da multa de ofício com a multa isolada.

A questão relativa à cumulação de penalidades (isolada e de ofício) não é nova e já foi objeto de reiteradas decisões dos Órgãos Colegiados deste CARF. E o fato é que semelhantes alegações não encontram guarida na própria legislação que, neste particular é, e era, mesmo antes do advento da Lei 11.488/07, clara com o sol de estio.

Com efeito, e admito, no passado, me filiei ao entendimento esposado pelo D. Relator e, por isso, vinha decidindo pela impossibilidade da cobrança concomitante das multas preconizadas pelos incisos I e II do art. 44 da Lei 9.430/96, aplicando, mesmo após a edição da Lei 11.488/2007, os preceitos da Súmula 105 deste CARF.

Verdade seja dita, minha análise da tese, no passado, se pautava muito mais por um senso de justiça (numa acepção eminentemente político-moral), especialmente porque, na maioria dos casos que me foram postos para decidir, a falta de recolhimento das estimativas não se dava por opção dos contribuintes, mas, isto sim, como consequência de glosas intentadas pela fiscalização. Lembrando que a multa isolada tinha por fim a apenação da conduta negativa do contribuinte, tendente ao descumprimento de uma obrigação acessória (a antecipação do tributo não se conforma com a obrigação principal), considerava injusta tal imposição e, por isso mesmo, abarcava, também, a teoria da encampação (ou consunção).

Todavia, e mesmo antes da modificação realizada pela já citada Lei 11.488/2007, é inegável que a norma jurídica sempre contemplou explicitamente a possibilidade de imposição cumulada das duas penalidades (algo que, todavia, também se verificava na redação original da Lei 9.430). E isto, vejam bem, tornou-se ainda mais claro particularmente para este julgador quando instado a analisar a alegação de alguns autuados quanto a impossibilidade de exigência da multa isolada após o encerramento do ano-calendário... Peço vênica para transcrever, abaixo, a redação atual do art. 44, inciso II, da Lei 9.430:

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

(...)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

Notem que o artigo não se utiliza da partícula alternativa "ou" para qualificar as penalidades ali descritas, nem tampouco vincula a multa isolada à multa de ofício, algo que, hoje vejo, também se observava no § 4º da Lei 9.430 em sua redação originária. E, mais que isso, afirma textualmente a exigência da penalidade isolada, **mesmo se apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa**, do que se extrai duas conclusões:

a) a apuração de prejuízo ou base de cálculo negativa somente se faz ao fim do exercício, sendo ilógico pretender a inaplicabilidade da multa isolada após o seu encerramento (até porque, tornaria materialmente impossível a exigência desta penalidade);

b) ao asseverar que, mesmo se verificando prejuízo ou base de cálculo negativa, isto é, mesmo que não verificado tributo a pagar (que se apura apenas com o decurso do exercício), a multa será devida... por óbvio, se não houver prejuízo, e, portanto, verificar-se obrigação de se pagar a exação, com mais razão, a penalidade isolada deverá ser aplicada.

A partir da conclusão apresentada em "a", supra, afasta-se, desde logo, a correção da tese acerca da impossibilidade de aplicação da multa isolada após o término do exercício, ou, de outra sorte, a expressão "*ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal*" ecoaria no mais absoluto vazío... Vale lembrar que a letra da lei (seu sentido semântico-sintático) não dá azo à processos hermenêuticos que lhe restrinjam a aplicação. A interpretação gramatical só pode ser ultrapassada se a linguagem empregada for imprecisa ou resultar numa conclusão absurda (contrária ao próprio sistema), desafiando, pois, o uso de outros instrumentos interpretativos, como, alias, pontua Humberto Ávila:

Em segundo lugar, a classificação dos argumentos não pode ser inflexível, porque, antes da interpretação, também não se sabe qual dos argumentos será mais seguro ou mesmo qual deles será pertinente à decisão de interpretação. Em alguns casos, serão os elementos linguísticos e sistemáticos que irão decidir qual das alternativas

interpretativas deverá ser escolhida; em outros, pela vagueza desses elementos, só os argumentos históricos é que poderão resolver a questão interpretativa. E assim sucessivamente. É dizer: a pertinência dos argumentos depende do próprio problema posto à prova.⁵

Se, contudo, a interpretação gramatical (que, para alguns, como Dennis Patterson⁶, não se trata, objetivamente, de interpretação) apresenta um resultado factível, qualquer outra construção hermenêutica será tida e havida como sofisticada ou falaciosa (pois a premissa - sentido semântico das palavras - não se conformará com as conclusões).

Outrossim, e particularmente quanto ao problema da concomitância das penalidades, a conclusão declinada em “b” não deixa, e não deixava, mesmo na redação original do aludido preceptivo, margens para elucubrações adicionais. Mais uma vez, a luz do sentido eminentemente semântico-gramatical da norma, a única interpretação possível é de que a predita multa será exigida, havendo ou não tributo a pagar ao final do exercício financeiro, impondo-se, neste particular, a cumulação das aludidas penalidades que, repise-se, tem como fatos gerados, situações absolutamente díspares – a multa isolada pune o descumprimento da obrigação acessória, ao passo que a multa de ofício apena o não recolhimento do tributo, propriamente (obrigação principal).

E, ainda, com todas as vênias possíveis aos defensores de uma posição oposta, mas teoria da consunção, natural do direito penal, não encontra guarida no direito tributário (posição que, agora, assumo). Isto porque a aplicação de tal princípio pressupõe particularidades e **materialidades** que são próprias daquela primeira disciplina e que não são observadas, comumente, no direito tributário.

Mais que isso, e particularmente quanto ao problema das estimativas, diferentemente do direito penal, o descumprimento desta obrigação acessória não se dá como meio para o inadimplemento da obrigação principal, mas, e não raro, como consequência desta última. E isto conflita diretamente com o que a própria Jurisprudência toma como antecedente normativo do aludido princípio:

O princípio da consunção é aplicado para resolver o conflito aparente de normas penais quando um crime menos grave é meio necessário ou fase de preparação ou de execução do delito de alcance mais amplo, de tal sorte que o agente só será responsabilizado pelo último, desde que se constate uma relação de dependência entre as condutas praticadas” (AgRg no AREsp 1515023/GO, Rel. Ministro JORGE MUSSI, QUINTA TURMA, julgado em 24/9/2019, DJe 10/10/2019).

Até por falta de regulamentação (inocorrente no direito penal, que trata explicitamente do concurso de crimes), o traslado desta norma para o âmbito tributário é impossível e, inadvertidamente, inaplicável.

Por fim, a Lei 9.430, tanto em sua redação original, como posta atualmente, não comporta as interpretações restritivas que fundamentaram a edição da Sumula 105.

Ainda assim, vejo, hoje, que havia incorrido num erro de premissa em votos passados. E explico.

De fato, a Lei 11.488/07 não trouxe modificações materiais de relevo; a nova redação, senão pelo remanejamento dos incisos e parágrafos do art. 44, não alterou a essência (o

⁵ ÁVILA, Humberto. Argumentação Jurídica e a Imunidade do Livro Eletrônico in Revista da Faculdade de Direito da UFRGS, vol. 19, março/2001, p. 170.

⁶ PATTERSON, Dennis. Meaning, Mind and Law. Ashgate: Law Series, Tom D. Campbell, 2008, pp. 50 e ss.

aspecto material) da regra de incidência das penalidades, mantendo, inclusive, as mesmas expressões que estavam contidas no predito art. 44 antes de sua edição. O que este Conselheiro se propôs a defender é que, *venia concessa*, a própria Súmula 105 trazia em seu bojo pressupostos que, no foro próprio do processo administrativo, não podiam ser sustentados. E como este verbete não foi editado e pensado a luz das modificações supra referidas, mesmo que cosméticas, não há ali nada que vincule este Conselheiro ao seu conteúdo, de sorte a atrair para o caso a regra inserta no art. 45, VI, do Regimento Interno do CARF.

A revisão, agora intentada, tem esteio na alteração da norma em exame e mesmo que o seu conteúdo seja senão idêntico, ao menos similar àquela sobre o que se debruçou a predita Súmula, é inegável que trouxe uma nova realidade jurídico-normativa que, caso vigente antes da edição daquele verbete, poderia resultar numa análise totalmente distinta (e sua não aplicação boa parte dos Conselheiros que compõe os quadros deste órgão é prova irrefutável disso). Em outras palavras, ainda que a Lei 11.488/07 não tenha se proposto a aclarar a redação do art. 44 da Lei 9.430/97, é fato que ela introduziu um novo cenário jurídico sobre o que, quando menos, impunha-se uma revisão da própria Súmula para deixar claro a sua extensão e aplicabilidade à esta nova realidade, ou não...

O fato, e insista-se, é que, como demonstrado alhures, este Julgador já não concordava com o entendimento consolidado naquela Súmula e se via compelido à sua observância, apenas, por força do RICARF. Com a publicação da nova Lei, mesmo que desprovida de alterações substanciais (reprise-se, fazendo modificações meramente formais), a aplicação daquele enunciado deixou de ser obrigatória, precisamente por não estar compreendido, em seu verbete, a noviça redação proposta. A imposição concomitante das duas penalidades se impunha, mesmo que, sob o prisma teórico, pudesse encerrar questionamentos.

E, notem, não estou dizendo que a aludida concomitância não mereça críticas! Não abandonei o sentimento visceral que guiou minhas decisões no passado e continuo a considerar "injusta" a imposição de duas penalidades que, não raro, decorrem de um mesmo grupo de eventos conectados, sem que se observe a efetiva intenção do agente em descumprir, por exemplo, a obrigação acessória. E, mais que isso, entendo que a cominação das penalidades em testilha, de forma cumulada, fere o princípio da proporcionalidade e, ato contínuo, a garantia constitucional do não-confisco (art. 150, IV, da CRF88)⁷.

Como é sabido, entretanto, a validade da norma legal, a luz do texto constitucional, não encontra, nesta seara, o foro próprio para seu questionamento.

Até que haja um definitivo e concreto posicionamento da Jurisprudência Judicial sobre o tema, o fato é que a Lei 9.430 permanece incólume e plenamente aplicável. Nesta esteira, se até o advento da Lei 11.488/07 a observância ao verbete da Súmula 105 era impositiva, com a redação atual do art. 44, I e II, não vejo como refugir à literalidade do texto legal, sendo cabível, pois, com todas as críticas morais e de validade constitucional cabíveis, a exigência cumulada das penalidades.

O recurso não merece provimento.

⁷ Que, frise-se, não pode ser interpretado a partir de uma comparação simplista entre o valor das penalidades e o montante do tributo apurado (ainda que seja possível afirmar que esta cumulação tenha o potencial de ultrapassar as importâncias atinentes ao imposto ou contribuições porventura exigidas). Este exame, e como destacado por mim, tem que ser balizado pelos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, mormente quando, insista-se, quase sempre, as exigências da multa isolada não decorram de uma intenção deliberada do contribuinte de não recolher as respectivas estimativas.

III CONCLUSÃO.

A luz do exposto, voto por CONHECER do recurso especial do contribuinte, no que fiquei vencido quanto a primeira matéria. Na parte conhecida pelo Colegiado, voto por LHE NEGAR PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca

Voto Vencedor

Conselheira Edeli Pereira Bessa, Redatora designada.

O I. Relator restou vencido em seu entendimento favorável ao conhecimento do recurso especial da Contribuinte na matéria “amortização do ágio/laudo extemporâneo”. A maioria Colegiado compreendeu que o dissídio jurisprudencial não restou demonstrado.

A Contribuinte argumenta que:

8. Com relação ao primeiro tema (dedutibilidade de despesas de amortização de ágio), a r. decisão recorrida acertadamente ponderou que a legislação fiscal aplicável neste caso não exigia qualquer forma ou metodologia para elaboração da demonstração quanto ao fundamento econômico do ágio baseado na mais-valia de ativos ou na expectativa de rentabilidade futura.

9. Do mesmo modo, a D. Turma Julgadora considerou inaplicáveis os termos da Lei 12.973/14 ao presente caso, já que à época dos fatos não vigia a referida lei e seu artigo 119 claramente delimitou sua vigência de forma prospectiva somente a partir de 1º.1.2015.

10. Contudo, acabou-se negando provimento ao Recurso Voluntário da ora Recorrente sob um único fundamento, qual seja, de que supostamente não teriam sido apresentados elementos que demonstrassem a contemporaneidade do fundamento econômico do ágio.

E, sob esta ótica, confronta a percepção do Colegiado *a quo*, inclusive observando que *chegou a opor Embargos de Declaração demonstrando o equívoco dessa alegação – juntando, inclusive, um parecer técnico produzido por empresa independente e especializada (Deloitte Touche Tohmatsu Consultores Ltda.) confirmando que estaria correta fundamentação econômica do ágio reconhecido em 2004 pelo grupo Cimpor, quando da contribuição das ações da Atol e da Cimepar em aumento de capital da sociedade holding Luso-Brasileira, e que o fundamento econômico era o mesmo em todas as avaliações realizadas.*

Contudo, no exame de admissibilidade dos embargos de declaração consignou-se que:

O segundo vício apontado relaciona-se a suposta contradição, decorrente, na visão da interessada, de divergência entre a afirmação do voto condutor, no sentido de que não haveria na legislação formalidade para a fundamentação econômica do ágio, e a indicação de decisões que tratam da extemporaneidade da documentação apresentada.

Pois bem.

A questão é bastante simples e exige, apenas, a leitura integral dos fundamentos apresentados pelo voto condutor.

Com efeito, constata-se que a Relatora, ao analisar a questão probatória, descreve a interpretação conferida pelo Colegiado à legislação, nos seguintes termos (destacaremos):

[...]

A simples leitura dos excertos acima transcritos revela, sem margem para dúvidas, que inexistente qualquer contradição na decisão. Nota-se que a relatora, após analisar a legislação pertinente, apresentou e fundamentou o entendimento adotado pelo Colegiado.

E mais: ao verificar os documentos trazidos aos autos pela interessada o acórdão concluiu, expressamente, que estes sequer faziam menção à operação realizada, nem serviam para a identificação dos valores com expectativa de rentabilidade futura.

Portanto, não se trata, à evidência, de problema relativo à extemporaneidade, mas sim à absoluta ineficácia probatória dos documentos juntados.

A análise integral dos fundamentos veiculados pela relatora demonstra que inexistente qualquer contradição com o resultado do julgamento, de sorte que não há como acolher a pretensão deduzida.

Também não inócuos, neste instante processual, os documentos ora juntados pela interessada, visto que os embargos não se prestam, como é cediço, ao reexame de questões fáticas e de mérito, sobretudo em razão de documentos que poderiam ter sido trazidos aos autos no momento previsto pela legislação de regência.

Assim, o acórdão recorrido, integrado pelo despacho de rejeição dos embargos, evidencia que o Colegiado *a quo* se pautou na inexistência de provas de que os elementos apresentados evidenciarão o fundamento do ágio em rentabilidade futura, e não houve apreciação dos documentos juntados apenas em embargos porque não *trazidos aos autos no momento previsto pela legislação de regência*.

Em recurso especial, sem confrontar a interpretação da legislação tributária que resultou na negativa de apreciação dos documentos trazidos em embargos, a Contribuinte erigiu dissídio jurisprudencial em face da decisão exteriorizada no Acórdão n.º 1402-004.203, na qual o Colegiado *a quo* não vislumbrou evidências, nos documentos até então existentes nos autos, de que o ágio teria fundamento em rentabilidade futura.

Contudo, o contexto fático aqui presente é distinto daquele que motivou as decisões dos paradigmas n.º 1201-002.247 e 1201-001.507.

O exame de admissibilidade assim circunstancia as razões de decidir do acórdão recorrido:

A ementa do acórdão recorrido, já transcrita supra, sugere que o Colegiado *teria* decidido a questão do ágio com base em dois fundamentos independentes: a) o fato de o laudo ter sido “*elaborado mais de um ano depois da aquisição do investimento*”; e b) o fato de que o laudo “*atribui à investida valor de mercado, considerando a rentabilidade futura, inferior ao seu valor patrimonial*”. Contudo, análise do aresto revela que o item “b” é estranho ao julgamento, ou seja, não guarda relação com a decisão do Colegiado *a quo*. Ocorre que, nesse particular, a ementa do recorrido reproduz literalmente a ementa de precedente citado no voto da Relatora, condutor na matéria (precedente citado: acórdão n.º 1402-003.605), e a ementa daquele precedente referia-se a aspecto daquele outro caso, ausente neste feito (o item “b”, acima).

Cumprido, portanto, identificar os fundamentos da decisão recorrida. No que tange ao ágio, a Turma adotou, por unanimidade, o entendimento expresso no voto da Relatora. Extraem-se os trechos pertinentes para exame da divergência especificamente suscitada:

“A decisão recorrida [da DRJ], por sua vez, limitou-se a negar a amortização do ágio em razão da ausência de comprovação do fundamento econômico do ágio como sendo a rentabilidade futura do investimento, conforme se verifica pelo trecho abaixo transcrito:

Assim, temos que para a regular amortização de ágio pago na aquisição de investimentos, nos balanços correspondentes à apuração do lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, quatro premissas devem ser obedecidas: **(a) a realização das operações originais entre partes independentes; (b) o efetivo pagamento do custo total de aquisição, patrimônio líquido mais ágio; (c) a comprovação do fundamento econômico do pagamento do ágio, como sendo a rentabilidade futura do investimento; e (d) a extinção do investimento, por confusão patrimonial mediante operações de incorporação, fusão ou cisão entre investidora e investida.**

As duas primeiras premissas não foram objeto de litígio, porém a fiscalização informa sobre a inexistência de laudo que ateste a expectativa de rentabilidade futura na aquisição da ATOL e CIMEPAR pela empresa espanhola NOROESTE. A contribuinte alega que apresentou os laudos junto com a impugnação (docs. 20 e 21).

Analisando os documentos mencionados pela contribuinte, fls. 1.109 a 1.322, tem-se que os mesmos não fazem prova a favor da impugnante vez que foram elaborados em 2.004 e a aquisição dos investimentos ocorreu em 1.999, ou seja, quase cinco anos após a operação e não fazem referência à operação original de aquisição das ações, quando o ágio foi efetivamente pago. Portanto, a terceira premissa não foi obedecida, sendo tal fato inclusive reconhecido pela própria contribuinte em sua impugnação conforme trecho transcrito abaixo:

(...)Como se observa do trecho transcrito acima, a contribuinte confessa que, na época da aquisição das empresas brasileiras pelo grupo Cimpor, a adquirente possuía uma estimativa interna (ao invés de um estudo que demonstrasse sem sombras de dúvidas qual seria o fundamento econômico do investimento) que nem sequer foi apresentado. Como já informado pela autoridade fiscal, a dedutibilidade dos encargos de amortização está condicionada ao estrito cumprimento das condições impostas pela legislação de regência. Caso estas sejam descumpridas, tem-se que estas despesas com ágio são indedutíveis.

Destarte, entendo correta a glosa da amortização do ágio devido a falta de demonstração do fundamento econômico do ágio efetivamente pago pelo grupo Cimpor na aquisição das empresas ATOL e CIMEPAR.

Verifica-se, assim, que, ao contrário do trabalho fiscal, a decisão recorrida [a DRJ] não questiona a razão empresarial que justificaria a aquisição de sociedades então detidas pela família Brennand, nem a reorganização societária conduzida no ano-calendário de 2004. Além disso, a decisão recorrida entendeu suficiente a ausência de laudo contemporâneo ao lançamento não adentrando, portanto, nas questões relativas à "internalização" do ágio por meio de utilização de empresa veículo.

Delimitadas as razões utilizadas pela decisão recorrida, passa-se à análise das questões suscitadas no Recurso Voluntário.

(...)

O art. 20, § 3º, do Decreto-lei 1.598/77 (redação anterior à Lei 12.973/2014), prescreve que o ágio desdobrado por ocasião da aquisição de participação, com justificativa no valor de mercado dos bens do ativo ou na expectativa de rentabilidade futura da investida, "deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração".

Quando se investiga o Decreto lei 1.598/77, a Lei 6.404, a Lei 9.532/97 e o Decreto 3.000/99 (antes das alterações introduzidas pela Lei n. 12.973), há uma constatação comum: nenhuma dessas normas requer qualquer forma específica de demonstração do ágio apurado pela pessoa jurídica investidora, no momento da aquisição, por expectativa de rentabilidade futura da pessoa jurídica investida.

Essa conclusão é reforçada pela análise sistemática legislação.

Isso porque, em outras ocasiões, quando a legislação circunscreveu a comprovação a um laudo, ela o fez expressamente. (...)

(...)

Sendo assim, entendo não ser aplicável ao caso em análise a inovação trazida pela MP 627/2014, convertida na Lei nº 12.973/2014, no que alterou o art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598 e o art. 22 da Lei 12.973/2014:

(...)

Como se verifica, à época dos fatos, não vigia a referida lei, de sorte que não se pode estender seus efeitos.

No entanto, como visto, a decisão recorrida negou provimento à impugnação em face da extemporaneidade da documentação apresentada pela Recorrente como se verifica pelo trecho abaixo transcrito:

Analisando os documentos mencionados pela contribuinte, fls. 1.109 a 1.322, tem-se que os mesmos não fazem prova a favor da **impugnante vez que foram elaborados em 2.004** e a aquisição dos investimentos ocorreu em 1.999, ou seja, quase cinco anos após a operação e não fazem referência à operação original de aquisição das ações, quando o ágio foi efetivamente pago. Portanto, a terceira premissa não foi obedecida, sendo tal fato inclusive reconhecido pela própria contribuinte em sua impugnação conforme trecho transcrito abaixo:

A Recorrente refuta o referido argumento com base na alegação de que *"a amortização e respectiva dedução do ágio discutido nestes autos somente se aperfeiçoaram com a cisão total da Luso-Brasileira, ocorrida na data de 30/07/2004. Como os laudos da Planconsult Planejamento e Consultoria S/C Ltda ("Planconsult") foram concluídos na data de 29.6.2004 (docs. 20 e 21 da Impugnação), antes, portanto, que quaisquer eventuais efeitos fiscais pudessem ter sido verificados em relação a esse ágio, não haveria qualquer intempestividade ou ausência de fundamentação contemporânea aos fatos.*

No entanto, esta Turma, ao interpretar o disposto nos arts. 385 e 386 do RIR/99, firmou seu entendimento no sentido de que o laudo deve ser anterior operação, conforme se verifica pela decisão do Acórdão nº 1402-003.605, de relatoria da Conselheira Edeli Pereira Bessa:

TRANSFERÊNCIA DE CAPITAL PARA AQUISIÇÃO DE INVESTIMENTO POR EMPRESA VEÍCULO, SEGUIDA DE SUA INCORPORAÇÃO PELA INVESTIDA. SUBSISTÊNCIA DO INVESTIMENTO NO PATRIMÔNIO DA INVESTIDORA 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. LAUDO EXTEMPORÂNEO. Não se admite como demonstração de fundamento do ágio pago laudo elaborado mais de um ano depois da aquisição do investimento, bem como rejeita-se laudo trazido em impugnação que atribui à investida valor de mercado, considerando a rentabilidade futura, inferior ao seu valor patrimonial. (...)

(...)

Procurando solucionar a questão da extemporaneidade do laudo a Recorrente juntou o laudo de fls. 2006/2013 que, segundo ela, seria apto a fundamentar o ágio objeto do presente lançamento.

No entanto, como bem observado pela PGFN, entendo que o referido documento não é apto a produzir o efeito pretendido pela Recorrente, pois em nenhum momento faz menção à operação realizada: aquisição das empresas Companhia de Cimento Goiás, Companhia de Cimento Atol e Companhia Paraíba de Cimento Portland pelo valor de US\$ 594 milhões. O documento faz menção a uma série de informações financeiras relativas a um projeto denominado BRAZIL 500, em determinado trecho menciona a “estimativa de Calico”;

Além disso, não é possível retirar do documento o valor dos investimentos com base em sua expectativa de rentabilidade futura, bem como identificar qual a parcela do preço pago, e da correspondente rentabilidade, se refere às empresas CIMPOR e CIMEPAR, cujos ágios estão sendo ora deduzidos.”

Primeiramente, vale esclarecer que a decisão refere-se a documentos que foram apresentados pela defesa em duas oportunidades: os documentos de efls. 1109 a 1322, elaborados em 2004, os quais foram apresentados juntamente com a impugnação e apreciados pela decisão de piso; e os documentos de efls. 2006 a 2013, apresentados após o recurso voluntário.

Vê-se que a decisão recorrida foi desfavorável ao contribuinte pelos seguintes fundamentos:

- com relação aos documentos de efls. 1109 a 1322, o recorrido manteve a decisão de piso, ao fundamento de que a interpretação dos arts. 385 e 386 do RIR/99, adotada no âmbito da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, era “*no sentido de que o laudo deve ser anterior [à] operação*” (citado como exemplo o precedente nº 1402-003.605, de relatoria da Conselheira Edeli Pereira Bessa); e

- com relação ao documento de efls. 2006/2013, apresentado após o recurso voluntário, o Colegiado manifestou que “*não é apto a produzir o efeito pretendido pela Recorrente*”, porque “*em nenhum momento faz menção à operação realizada*” (origem do ágio), e “*não é possível retirar do documento o valor dos investimentos com base em sua expectativa de rentabilidade futura, bem como identificar qual a parcela do preço pago, e da correspondente rentabilidade, se refere às empresas CIMPOR e CIMEPAR, cujos ágios estão sendo ora deduzidos*”

Percebe-se que a “extemporaneidade”, foi o único óbice erigido pelo recorrido contra os documentos de efls. 1109 a 1322, com os quais o contribuinte pretendia demonstrar a fundamentação econômica do ágio desde a impugnação. (*destaques do original*)

Sob esta ótica, o exame de admissibilidade bem demonstra a dessemelhança em face do paradigma nº 1201-001.507, observando que demonstrativo do fundamento do ágio deve *respaldar-se em elementos de prova contemporâneos à operação*, e lá existiria esta demonstração, distintamente do presente caso. Contudo, foi dado seguimento ao recurso especial com base no primeiro paradigma (nº 1201-002.247) *porque o recorrido pronuncia que o demonstrativo do fundamento econômico do ágio deve ser anterior à operação, ao passo que o paradigma entende que o fato de o demonstrativo de rentabilidade futura (Relatório de Avaliação) ter sido apresentado cerca de seis meses após a aquisição da participação não obstava o aproveitamento do ágio, pois “inexistia à época da formação do ágio, qualquer dispositivo no pátrio ordenamento jurídico que determinasse algum prazo para apresentação deste demonstrativo”*.

Ocorre que em face de divergência semelhante à presente, analisada por este Colegiado no Acórdão nº 9101-005.793⁸, concluiu-se por unanimidade de votos que acórdão

⁸ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício).

aqui analisado como primeiro paradigma também apresentava dessemelhanças que impediam a caracterização do dissídio jurisprudencial, nos termos do voto desta Conselheira, a seguir reproduzido:

O primeiro paradigma (Acórdão n.º 1201-002.247) foi objeto de recurso especial recentemente apreciado no Acórdão n.º 9101-004.816 (Banco de Investimentos Credit Suisse (Brasil) S/A). A PGFN pretendeu questionar, também, a fundamentação do ágio amortizado, mas este Colegiado⁹, à unanimidade, negou conhecimento a este ponto do recurso especial fazendário, acompanhando a relatora, Conselheira Lívia De Carli Germano que, além de constatar que o entendimento defendido pela PGFN não integrava o voto condutor do paradigma indicado, assim reportou os fundamentos do acórdão ali recorrido:

Ademais, é de se considerar que o acórdão recorrido conclui pela validade do documento apresentado, considerando que (i) a legislação não determinava prazo para a apresentação do demonstrativo; (ii) o suposto atraso se resume a um mês; (iii) as premissas para a definição do preço já constavam de documento anterior à operação (acordo de acionistas); (iv) o laudo técnico apenas corroborou o preço das ações definido conforme regras já acordadas anteriormente. *In verbis*:

A Fiscalização entende ser intempestivo o laudo apresentado. Apesar da completa ausência de previsão legal na época acerca do prazo em que o laudo deveria ser apresentado ou mesmo da própria obrigatoriedade de apresentação de um laudo, vemos que o suposto atraso se resume a um mês.

Entendo que tal discussão sobre este atraso é totalmente inócua. Primeiro, porque as premissas para definição do preço das ações já estava na Cláusula 7.1.b do Acordo de Acionistas que fora celebrado e novembro de 2007.

O laudo técnico elaborado pela E&Y serviu apenas para corroborar o preço das ações conforme regras já definidas anteriormente. Não obstante, a fiscalização apontou supostas impropriedades técnicas do laudo, o que gerou a apresentação de um Parecer Técnico Extrajudicial que demonstra a inexistência de tais impropriedades.

Ressalte-se que esta é a conclusão relativa ao “segundo ágio” lá apreciado, mas também houve apreciação dos requisitos para comprovação da rentabilidade futura relativamente ao “primeiro ágio” e neste ponto, o voto condutor do referido paradigma se estende mais longamente na análise do tema, mas sem validar laudo posterior à aquisição em razão do novo prazo estipulado na Lei n.º 12.973/2014. Ao contrário, expressamente afirmou que *a lei presente não abrange e nem norteia especificamente o caso concreto que ocorreu no passado*. Mas também anotou que não havia prazo para tal apresentação ou exigência de laudo formal, bastando demonstrativo de rentabilidade futura que, no caso em tela, foi apresentado *cerca de seis meses após a aquisição da participação* e acerca do qual a Fiscalização não *questionou o conteúdo* nem apontou *falha técnica*. Afirmou, assim, *que o trabalho apresentado pela Ernst & Young se mostrou apto em termos técnicos, ou seja capaz de demonstrar a expectativa de rentabilidade futuro, restou devidamente comprovada a existência do elemento econômico que fundamentou o pagamento o ágio*. Apesar disso, prosseguiu analisando as cogitações da Fiscalização acerca dos efeitos da extemporaneidade do laudo, e fazendo prevalecer a boa-fé do recorrente em razão das provas apresentadas e da natureza da atividade exercida pelo sujeito passivo, bem como da ausência de provas de má-fé. Depois de extensa análise do conteúdo do laudo, o voto é assim finalizado na primeira parte em que analisou o tema:

⁹ 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), Caio Cesar Nader Quintella, Andréa Duek Simantob (Presidente em Exercício).

Desta forma, temos que o conjunto probatório apresentado pelo recorrente é capaz de fundamentar devidamente o ágio, através da expectativa de rentabilidade futura.

Todos os documentos trazidos apresentam validade técnica e formal a ponto de conferirem fundamentação robusta e completamente apta a ensejar o gozo do benefício fiscal, qual seja, a amortização do ágio.

Constata-se, assim, que referido paradigma está expressamente condicionado às circunstâncias fáticas específicas que ali evidenciaram a correspondência do ágio pago com a expectativa de rentabilidade futura. E, no mesmo sentido se conduziu o Colegiado *a quo*, no sentido de examinar os documentos anteriores à aquisição para tentar estabelecer sua correspondência com o laudo posterior à aquisição, mas sem identificar naqueles elementos a mesma confiabilidade identificada no paradigma.

Assim, na medida em que o Colegiado *a quo*, para além de rejeitar a avaliação posterior à aquisição para atribuição de fundamento ao ágio pago, analisou os estudos anteriores e identificou vícios em sua elaboração, a divergência jurisprudencial somente se estabeleceria validamente – ou seja, sem demandar o exame de provas e revolvimento fático – se a Contribuinte apresentasse paradigma no qual o laudo posterior à aquisição, em temporalidade semelhante à verificada nestes autos, fosse declarado suficiente para atribuir ao ágio fundamento em rentabilidade futura. Ao apresentar paradigmas nos quais os estudos anteriores à aquisição foram analisados em seu mérito, agregando-se como razão para validação do fundamento do ágio em rentabilidade futura, resta patente a dessemelhança fática que impede a caracterização do dissídio jurisprudencial.

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 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.

Por tais razões, o presente voto é no sentido de NÃO CONHECER do recurso especial da Contribuinte na matéria “amortização de ágio/laudo extemporâneo”.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa

Fl. 19 do Acórdão n.º 9101-006.473 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 16561.720248/2016-41