



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



| | |
|--------------------|------------------------------|
| PROCESSO | 16682.722458/2017-88 |
| ACÓRDÃO | 9101-007.297 – CSRF/1ª TURMA |
| SESSÃO DE | 11 de março de 2025 |
| RECURSO | ESPECIAL DO CONTRIBUINTE |
| RECORRENTE | SOUTH32 MINERALS S/A |
| INTERESSADO | FAZENDA NACIONAL |

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2012, 2013

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. INTERPOSIÇÃO DE EMPRESA-VEÍCULO. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujos acórdãos apresentados para demonstrar a divergência evidenciam decisão em contexto fático distinto, concernente à interposição de empresas-veículo cuja real existência a autoridade fiscal não logrou desconstituir, e que apresentam características distintas da pessoa jurídica interposta na operação em análise nestes autos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em não conhecer do Recurso Especial, nos seguintes termos: (i) por maioria de votos, não conhecer do recurso quanto à matéria “amortização de ágio”, vencido o Conselheiro Jandir José Dalle Lucca(relator), que votou pelo conhecimento; e (ii) por unanimidade de votos, não conhecer do recurso em relação à matéria “multas isoladas”. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa, que manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Jandir José Dalle Lucca – Relator

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa – Redatora designada

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo dos Santos Pereira Júnior, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

RELATÓRIO

1. Trata-se de Recurso Especial interposto por SOUTH32 MINERALS S/A (fls. 3307/3337) em face do Acórdão nº 1401-004.194, de 11.02.2020 (fls. 3192/3237), integrado pelo Acórdão de Embargos nº 1401-006.204, de 20.09.2022 (fls. 3273/3289), via do qual se decidiu, por unanimidade de votos, afastar a preliminar de aplicação do art. 24 da LINDB; e, por maioria de votos, negar provimento ao recurso quanto ao mérito da autuação.

2. O litígio versa sobre autos de infração de IRPJ e CSLL relativos à glosa da dedução indevida de ágio amortizado, tendo sido reduzidos os valores de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL dos anos-calendário de 2012 e 2013 e lançada a multa isolada incidente sobre as estimativas do mês de agosto de 2013. A motivação central da autuação está relacionada a uma série de operações societárias realizadas entre dezembro de 2003 e dezembro de 2005, que culminaram com a amortização de ágio considerada indevida pela fiscalização a partir da identificação de elementos que, em seu entendimento, demonstravam a artificialidade dos atos praticados. O esquema societário questionado iniciou-se com transferências sucessivas de ações da Recorrente (antiga BHP BILLITON METAIS S/A - BMSA) entre empresas do grupo, passando por um aporte de capital significativo de R\$ 1.942.335.998,00 na BHP Billiton Empreendimentos Minerais Ltda., realizado por sua controladora Broken Hill Property em 22.12.2005.

3. A DRJ houve por bem, por unanimidade de votos, julgar procedente em parte a impugnação oportunamente oferecida pela Autuada, para: a) exonerar o crédito da CSLL (multa isolada), no montante de R\$ 1.564.784,86, e restaurar as bases de cálculos negativas declaradas; b) manter integralmente o crédito do IRPJ, e confirmar a redução dos prejuízos, em face de sua compensação (parte) com o lucro apurado, em Acórdão assim ementado (fls. 2913/2929):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2012, 2013

ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

Não é dedutível a amortização de "ágio" dimanante de operações societárias levadas a efeito dentro de mesmo grupo econômico.

PLANEJAMENTO. FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. EFEITOS NÃO Oponíveis À FAZENDA PÚBLICA.

Os efeitos de operações perpetradas no âmbito de planejamento tributário, em que não existe outra motivação senão a de criação artificial de condições para auferimento de vantagens tributárias, não são oponíveis à Fazenda Pública.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2012, 2013

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA.

Uma vez efetuada a opção pela forma de tributação com base no lucro real anual, a pessoa jurídica fica sujeita a antecipações mensais do imposto, calculadas com base em estimativa. O não-recolhimento ou o recolhimento a menor do tributo sujeita a pessoa jurídica à multa de ofício isolada prevista na Lei nº 9.430, de 1996.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012, 2013

DECISÃO JUDICIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. EFICÁCIA. DEVER DE OBSERVÂNCIA. MULTA ISOLADA CSLL. NULIDADE.

Por tratar-se de ação de natureza mandamental, as decisões de mérito exaradas em sede de mandado de segurança traduzem-se em ordens de cumprimento imediato, devendo ser observadas pela Administração Tributária.

Não há contrariar sentença concessiva de segurança que declara a impossibilidade de a Autoridade Coatora constituir crédito de CSLL; tendo-se por nulo o lançamento que assim o fizer.

Impugnação Procedente em Parte Crédito

Tributário Mantido em Parte

4. Inconformado, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário (fls. 2939/2975) posteriormente apreciado pelo Acórdão nº 1401-004.194, que ostenta a seguinte ementa:

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

Ano-calendário: 2012, 2013

DECRETO-LEI 4.657/1942, LINDB, ART. 24. INAPLICABILIDADE AO CASO.

O artigo 24, do Decreto-Lei nº 4.657/1942 (LINDB), incluído pela Lei nº 13.655/2018, não se aplica, em tese, ao caso dos autos.

GLOSA DE DESPESAS. INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE INVESTIDORA (EMPRESA VEÍCULO) POR SUA INVESTIDA. AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. INDEDUTIBILIDADE.

É indedutível a amortização do ágio, quando uma sociedade controlada (atuada), sem demonstrar haver propósito comercial na operação, tendo como único objetivo a obtenção de benefício fiscal (amortização do ágio), incorpora a sociedade controladora (“empresa veículo”), em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura da própria controlada.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2012, 2013

LANÇAMENTO DECORRENTE. CSLL.

Tratando-se da mesma matéria fática e não havendo questões de direito específicas a serem apreciadas, aplica-se ao lançamento decorrente a decisão proferida no lançamento principal (IRPJ).

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012, 2013

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ/CSLL SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA MENSAL.

A multa isolada, calculada sobre a totalidade ou diferença da antecipação do IRPJ/CSLL, mensalmente devida e não recolhida, deve ser aplicada à pessoa jurídica, sujeita à tributação com base no lucro real, e optante pelo pagamento do IRPJ/CSLL em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, por descumprimento da obrigação de antecipar o IRPJ/CSLL mensalmente devido.

5. Sob o entendimento de que a decisão *a quo* padeceria de omissões, tanto no que diz respeito à composição dos grupos envolvidos na operação, quanto no tocante ao lançamento da multa isolada de IRPJ, a empresa contribuinte opôs Embargos de Declaração, acolhidos parcialmente pelo despacho de admissibilidade de fls. 3264/3271 tão somente em relação à deficiência na fundamentação relativa à manutenção da multa isolada.

6. Nos termos do Acórdão nº 1401-006.204, os aclaratórios foram acolhidos, por maioria de votos, para reconhecer a omissão apontada, **sem efeitos infringentes**, retificando-se o Acórdão embargado, notadamente para integrá-lo com a fundamentação da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas do IRPJ.

7. Cientificado da decisão, o sujeito passivo interpôs Recurso Especial em relação às matérias **1) “Ágio – Empresa Veículo – Confusão Patrimonial – Real Adquirente”** (paradigmas 9101-006.240 e 9101-006.374); **2) “ágio interno”** (paradigmas 9101-006.373 e 1402-006.078); e **3) “Impossibilidade de cobrança concomitante de multa isolada e multa de ofício”** (paradigmas 9101-005.695 e 1402-001.217), tendo o apelo sido admitido em conformidade com o despacho de fls. 3572/3585 apenas em relação às matérias “1” e “3”, sendo esta última restrita ao 1º paradigma indicado (9101-005.695), conforme denotam os seguintes excertos daquela decisão:

1) “Ágio – Empresa Veículo – Confusão Patrimonial – Real Adquirente

(...)

A recorrente logrou êxito em demonstra a similitude fática e jurídica entre os casos confrontados, bem assim o dissídio jurisprudencial entre eles, nos termos propostos em seu recurso, sendo a divergência em certa medida divisada até pelo conteúdo das próprias ementas que bem representam os seus respectivos votos condutores.

Observa-se pelas transcrições detalhadas pela Recorrente em seu recurso, que em todos os casos confrontados, a ausência de confusão patrimonial entre real investidora ou investidora original e a investida foi a temática relevante debatida, permeando todos eles também o fato de que a amortização fiscal do ágio não envolveu diretamente adquirente e adquirida, mas sim apenas uma delas e uma pessoa jurídica considerada pelas respectivas fiscalizações como interposta sem propósito comercial, classificando-a como *empresa veículo*. Em todos os caso, segundo as respectivas fiscalizações, a “real adquirente” seria a empresa que teria suportado o ônus financeiro da aquisição e a “empresa veículo” seria criada/utilizada apenas para possibilitar apenas o benefício fiscal (amortização fiscal do ágio/

Por outro lado, em situação fática e jurídica assemelhadas, nos paradigmas o requisito da “*confusão patrimonial*” exigida pelos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 foi considerada atendida sem que houvesse , a necessária confusão patrimonial entre a real adquirente e a “real” adquirida, mesmo que se tenha interposto uma denominada empresa veículo na operação.

Por todo o exposto, proponho que esta primeira arguição de divergência seja admitida por meio de ambos os paradigmas.

2) ÁGIO INTERNO

(...)

Antes de avaliar qualquer divergência, de plano verifica-se a necessidade de se averiguar se matéria foi prequestionada. Isso porque o prequestionamento, nos termos do § 3º, do art. 67, do Anexo II, da Portaria MF nº 256/2009, é um dos requisitos que precisa ser preenchido para efeito de admissibilidade.

Como se vê, a própria recorrente no início do seu recurso confessa literalmente a falta de prequestionamento e debate da matéria no acórdão recorrido. Ingressou com embargos declaratórios a esse respeito que foi rejeitado não logrando êxito em integrá-lo com tal assunto.

E de fato, o despacho de admissibilidade, que integra o acórdão recorrido, para afastar a omissão ligada à questão específica aventada pelo contribuinte quanto à inexistência de empresa ligadas na operação que deu causa ao ágio atesta que o acórdão recorrido teve sua negativa de provimento baseando-se apenas no fundamento ligado à ausência de confusão patrimonial em face da interposição de empresa veículo, deixando implícito que o colegiado não havia se debruçado sobre o tema do ágio interno mesmo que tenha mencionado de passagem a ocorrência de tal situação pela fiscalização no bojo do fundamento principal (ausência de confusão patrimonial em face de empresa veículo). Conforme colocou a recorrente, embora não seja algo determinante, sequer o tema do ágio interno também constou também da ementa.

Outrossim, tal tema (ausência de confusão patrimonial) que foi admitida no tópico anterior, por si só já abrangeria toda a temática devolvendo como um todo integrado à CSRF a matéria “amortização do ágio”.

A esse respeito o despacho de admissibilidade assim se pronunciou para afastar eventual omissão do acórdão na matéria ágio interno:

Análise dos vícios apontados

A primeira alegada omissão, segundo a embargante, consiste no fato do acórdão não ter se manifestado sobre a composição acionária de empresas envolvidas na operação que resultou no ágio objeto da autuação fiscal. **De fato, como a própria embargante reconhece, o voto condutor do julgado fundamentou-se, para confirmar a autuação fiscal, no uso de empresa veículo.** Como é cediço, **desde que devidamente fundamentada a decisão, não há que se enfrentar todos os argumentos alegados em sede de recurso voluntário**, e a decisão ora embargada está perfeitamente fundamentada no que tange à procedência da autuação, conforme as seguintes passagens, extraídas do voto condutor:

(...)

[Transcreve o fundamento autônomo ligado a ausência de confusão patrimonial/utilização de empresa veículo]

(...)

Portanto, pelo exposto, o acórdão embargado está fundamentado e claro em seu dispositivo, não havendo razão para o conhecimento dos embargos apresentados no que diz respeito à matéria até aqui discutida

E como se sabe, os fatos tem que ser colhidos na interpretação ofertada pelos próprios julgados e não pelo interessado ou de quem elabora este despacho de admissibilidade.

Portanto, forte nos esclarecimentos do despacho de admissibilidade que integram o acórdão recorrido considero que a matéria não foi prequestionada.

Por fim, mencione-se que neste caso não cabe agravo, tudo de acordo com o disposto no § 5º do art. 67 e no § 2º, V, do art. 71 do RICARF.

Portanto, proponho esta segunda matéria não seja admitida porque não foi prequestionada, e subsidiariamente por ser questão intrinsecamente ligada ao contexto da matéria já admitida no tópico anterior.

3) multa isolada por falta de recolhimento das estimativas

(...)

Análise do 1º Paradigma - Ac. nº . 9101-005.695

Há identidade jurídica² e similitude fática entre os dois julgados confrontados. Isso porque em ambos os casos os respectivos colegiados foram instados a se pronunciar sobre a concomitância de multas isoladas sobre estimativas não pagas e multa de ofício, em lançamentos efetuados após o encerramento do exercício, no que diz respeito a fatos geradores posteriores à edição da MP 351/2007 convertida na Lei 11.488/2007.

Nesse contexto, A Recorrente logrou êxito na demonstração da divergência nos termos por ela propostos em relação a este primeiro paradigma.

Examinando-se o acórdão recorrido, verifica-se que neles afastou-se a aplicação da Súmula do CARF nº 105, mantendo-se integralmente as multas isoladas em face da possibilidade da aplicação conjunta com a aplicação da multa de ofício, sem incorrer no princípio da consunção, justamente por se tratar de períodos vigentes a partir de 2007, depois das alterações promovidas pela Lei nº 14.888/2007, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Em sentido diametralmente oposto, o primeiro paradigma afastou o lançamento da das respectivas multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas, por concomitância com a multa de ofício (ocorrência da consunção), relativa a fatos geradores ocorridos também a partir de 2007, depois das alterações promovidas pela Lei nº 14.888/2007, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996

Sendo patente a divergência, que pode até ser aferida pelas próprias ementas, deixa-se de se transcrever os trechos do paradigma já destacado no corpo do recurso especial.

Por todo o exposto, proponho que se admita o primeiro paradigma (Ac. nº . 9101-005.695).

Análise do segundo paradigma – Ac. nº1402-001.217 - Do arcabouço jurídico distinto/Paradigma anacrônico

De plano, verifico que as situações não são comparáveis porque os acórdãos foram exarados à luz de arcabouços normativos diversos, implicando assim em incidências jurídicas também diversas, não se podendo assim estabelecer a divergência.

Confira-se a esse respeito trechos relevantes do voto condutor do ac. recorrido integrado pelo acórdão em embargos nº 1401-006.204, deixando bem claro que a edição da Lei nº 11.488, de 2007, para este julgado, foi relevante para a decisão contrária ao contribuinte:

(...)

Apenas acrescento que a controvérsia existente sobre a aplicabilidade, ou não, da multa isolada sobre as estimativas mensais de IRPJ e da CSLL não pagas (lembrando que, no caso dos autos, a Multa Isolada – CSLL já havia sido cancelada pela decisão de piso), se instaurou na redação hoje decaída do art. 44 da Lei nº 9.430/96, sendo que atualmente há um novo cenário normativo.

É que o legislador fez publicar a Lei nº 11.488/2007, e deu nova redação ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, como abaixo transcrito, reforçando a aplicação da multa isolada sobre as estimativas não pagas, mesmo quando o contribuinte tivesse apurado prejuízo fiscal, sem qualquer exceção:

(...)

Efetivamente, com a nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, ficou difícil sustentar a tese da inaplicabilidade da multa isolada de ofício, pois o

legislador, à luz da controvérsia que já existia, impôs novamente tal ônus, sem qualquer exceção. E, observe-se, as infrações aqui em comento vieram à luz na nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, trazida pela Lei nº 11.488/2007.

Dessa forma, deve-se manter a multa isolada mantida, sobre a estimativa não paga de IRPJ, com supedâneo no novo art. 44, II, “b”, da Lei nº 9.430/96.

Portanto, acolho os embargos admitidos para sanar a omissão entre a ementa e o voto, porém sem efeitos infringentes.

(...) (Destacou-se).

Como se verifica acima, no acórdão recorrido decidiu-se a respeito da legalidade da concomitância da multa de ofício com a multa isolada sobre as estimativas não pagas nos períodos de 2013 – **dessa feita com a nova redação dada à legislação que trata da multa isolada (redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007).**

Por seu turno, o 2º paradigma cancelou a referidas multa isolada em um contexto jurídico diferenciado, pois lidou com período de apuração muito mais remoto (2003), **bem antes, portanto, da vigência da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.** Nesse caso foi aplicado o entendimento posteriormente consagrado pela Súmula CARF nº 105, destinado àquelas exigência com fundamento na redação original do art. 44, §1º, inciso V da Lei nº 9.430/96 (períodos anteriores a 2007).

Ora, os acórdãos exarados à luz de arcabouços normativos diversos, configurados em momentos distintos não dá ensejo a dissídio jurisprudencial, caracterizando a apresentação de **paradigma anacrônico.**

Por todo exposto, proponho que a presente matéria só seja admitida em face do 1º paradigma, sendo descartado o 2º paradigma por ser anacrônico (**arcabouços jurídicos distintos**).

CONCLUSÃO

Em síntese e conclusão, pelo exposto, opino no sentido de que se deva DAR SEGUIMENTO PARCIAL ao recurso especial do sujeito passivo (art. 68 do RICARF) em relação a duas matérias (1ª e 3ª):

- 1) “Ágio – Empresa Veículo – Confusão Patrimonial – Real Adquirente”; e
- 3) “Impossibilidade de cobrança concomitante de multa isolada e multa de ofício” , mas apenas em relação ao 1º paradigma (Ac. nº . 9101-005.695).

E negar seguimento à segunda matéria:

- 2) “ágio interno”.

8.A Recorrida apresentou contrarrazões às fls. 3601/3637, combatendo exclusivamente o mérito recursal.

9.É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Jandir José Dalle Lucca**, Relator

CONHECIMENTO

10.O Recurso Especial é tempestivo, conforme atestado pelo despacho de admissibilidade de fls. 3572/3585, tendo sido admitido em relação às matérias “**Ágio – Empresa Veículo – Confusão Patrimonial – Real Adquirente**”, em face dos paradigmas 9101-006.240 e

9101-006.374; e **“Impossibilidade de cobrança concomitante de multa isolada e multa de ofício”**, em face do paradigma 9101-005.695.

ÁGIO – EMPRESA VEÍCULO – CONFUSÃO PATRIMONIAL – REAL ADQUIRENTE

11.No que concerne ao tema em apreço, o voto vencedor do Acórdão recorrido (1401-004.194), de lavra do Conselheiro Cláudio de Andrade Camerano, apresentou os seguintes fundamentos para negar provimento ao Recurso Voluntário:

(...)

Temos nos autos uma situação de pagamento (em Doc.5, encontra-se o contrato de câmbio onde BHP Billiton Empreendimentos Minerais Ltda. é o comprador e o Recebedor no exterior a empresa Billiton Aluminium Holdings BV (BAHBV), a título de custo de aquisição das ações da BMSA (antiga denominação da fiscalizada), e se houve alguma restrição ou dúvida quanto a efetividade dos pagamentos por parte da Fiscalização, não creio ser relevante engatar uma eventual discussão neste sentido, pois as razões para a glosa das despesas de amortização do ágio estão centralizadas em aspectos mais contundentes.

Considerando válido o pagamento e superior ao **valor patrimonial (VP)** das ações da BMSA (e aí pouco importa o valor apoiado em Laudo de Avaliação, ambas as empresas tem ligação societária relevante), o art.385 do RIR/99 determina o desdobramento do custo, ou seja, separe-se o que seja superior ao **VP**, no caso, o ágio.

Se estamos diante de um caso **legítimo** de ágio, ou **ilegítimo** como encarou a Fiscalização, esta questão é subsidiária, pois as operações (todas) envolveram empresas com forte ligação societária: o ágio em questão originou-se **internamente**, esta é a questão central, além da utilização de empresa **veículo** como já destacado.

A Recorrente, entre outras alegações, sustentou que somente com a publicação da Lei nº 12.973/2014, é que se determinou que um eventual ágio surgido em semelhantes operações só valeria, para fins fiscais, se as partes envolvidas fossem independentes, que antes não haveria tal limitação.

Assim não vejo.

A Lei nº 12.973/2014, que veio a regular os efeitos tributários das mudanças societárias e contábeis introduzidos na contabilidade nacional, por força dos IFRS, criou uma série de novos conceitos, como, por exemplo, **goodwill, a mais valia, menos valia e ganho por compra vantajosa**, determinando, que em situações de incorporação, fusão ou cisão, o saldo existente na contabilidade de goodwill ou de mais valia seria aquele apurado entre **partes não dependentes**.

Ora, desde que começaram a surgir os casos intitulados de **ágio interno**, era clara a leitura da legislação acerca do tema, tanto por parte da administração tributária, quanto por parte dos órgãos contábeis e CVM, sempre no mesmo sentido, de que o art.386 não contemplaria a dedução fiscal de ágio surgido entre partes relacionadas, aliado a outras situações que apareciam, como **empresa veículo** e operações entre empresas ligadas sem qualquer **propósito negocial**.

Incorreto deduzir, portanto, que antes da Lei nº 12.973/2014, não haveria qualquer restrição quanto ao surgimento de ágio **interno** e dedutibilidade de sua amortização.

A minha concordância ao lançamento tributário (glosa de despesa e/ou exclusão indevida com amortização de ágio) repousa naquelas fundamentações apontadas pela autoridade autuante e descritas linhas atrás.

Até a aquisição das ações da **BMSA**, o **ágio** daí surgido não provocava nenhum efeito tributário, uma vez que as contrapartidas da amortização do ágio não são computadas na determinação do lucro real, conforme disposto no art.391 do RIR/99,

ressalvado o disposto no art.426 (eventual alienação do investimento adquirido), dispositivos legais pertinentes à época dos fatos.

Após a incorporação da BHP Billiton Empreendimentos Minerais Ltda pela **BMSA**, é que começam as divergências entre as partes, a Fazenda e a **BMSA** (incorporadora, cuja denominação atual é South32 Minerals S/A).

Uso de empresa-veículo

No presente caso, a única função da empresa BHP Billiton Empreendimentos Minerais Ltda, no conjunto de operações realizadas, foi permitir a amortização de ágio pela BMSA, sem que sua existência tenha qualquer função econômica que não essa.

Não me esqueço que a legislação atual permite a constituição de empresas com finalidades específicas em participar do capital de outras empresas.

Não é o caso que temos aqui nos autos.

De se lembrar o que consta no **Termo Fiscal**:

BHP BILLITON EMPREEND. MINERAIS LTDA. (BHP BILLITON EMPREENDIMENTOS) – CNPJ 42.416.875/0001-19

*Empresa brasileira, aberta em 1975 e extinta em 30/12/2005, quando foi incorporada pela sua então controlada **BMSA** (SOUTH32). Antes da incorporação, pertencia a BHP BILLITON BRAZIL LTDA., CNPJ 42.156.596/0001-63 (0,01%), e à australiana BHP CO. (99,9%), ambas integrantes do grupo BHP BILLITON.*

*Exame do histórico de declarações de IRPJ revela que, de 1992 até 2003, não auferiu nenhuma receita operacional, registrando apenas receitas financeiras (de pequeno valor) e despesas operacionais elevadas. Em 2004 informou apenas receitas financeiras, reversão de provisão e “outras receitas operacionais” num total aproximado de R\$ 115.000,00, ao lado de despesas que somavam cerca de R\$ 117.000,00. Em 31/12/2004 seu capital social era de R\$ 9.000.000,00 e acumulava prejuízos de aproximadamente R\$ 9.055.000,00, com Patrimônio Líquido Negativo de R\$ 374.288,51. Tampouco detinha participações em outras sociedades. Esta era a situação declarada de BHP BILLITON EMPREENDIMENTOS meses antes de adquirir **BMSA**.*

Ao longo de 2005 BHP BILLITON EMPREENDIMENTOS também não auferiu qualquer receita operacional, registrando apenas pequenos valores de receita/despesa financeira. Contudo, em Dezembro/2005 ocorre sequência de fatos dignos de nota.

Fatos estes que já foram anunciados neste Voto.

Aliás, não se pode nem dizer que há, de fato, uma incorporação: a investida (BMSA), na realidade, não incorpora nada, posto que a investidora (BHP Billiton Empreendimentos Minerais Ltda) não tem ativo expressivo algum, a não ser o ágio a ser amortizado. Os livros contábeis e o Balanço da empresa BHP Billiton Empreendimentos Minerais Ltda vão conter o que? Ambos, certamente, refletem apenas operações com a BMSA: registros referentes ao investimento com ágio na fiscalizada e sua respectiva incorporação pela mesma.

Eventuais registros de valores imateriais de despesas e/ou de receitas revelam-se irrelevantes.

Uma empresa funcionará como **veículo** em certa operação se receber e repassar algo, em geral um ativo, sem que exista um propósito extratributário suficiente para explicar essa circulação, independentemente de sua duração, de ser uma sociedade operacional ou não, de em regra cumprir suas obrigações ou não. Vale dizer: até mesmo uma empresa longa, operacional e que costuma cumprir suas obrigações, pode ser usada como veículo em certa operação se receber e repassar recursos sem propósito extratributário. Sendo assim, para refutar a acusação de uso de empresa-veículo é inócua

comprovar que a referida empresa teve longa duração, era operacional e em regra cumpria suas obrigações, se, por outro lado, não ficar demonstrado que, em certa operação, havia um propósito extratributário para ela receber e repassar recursos.

No caso dos autos, essa empresa **veículo** (BHP Billiton Empreendimentos Minerais Ltda), por sua vez, sustentando-se nos recursos que nela foram aportados pela sua controladora no exterior, a empresa **Broken Hilton Property – BHP CO**, adquiriu as ações da BMSA, que estavam em poder da BAHBV, com pagamento/apuração de ágio e, posteriormente, foi incorporada por sua investida, a qual considerou, também assim entendendo, indevidamente, a dedutibilidade da contrapartida da amortização do ágio das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, **em uma interpretação totalmente equivocada do art.386 do RIR/99**.

A empresa **Broken Hilton Property – BHP CO**, controladora da BHP Billiton Empreendimentos Minerais Ltda, se houvesse feito a aquisição **diretamente**, não poderia ter-se beneficiado da amortização do ágio para fins tributários, a menos que fosse objeto de incorporação, o que não faria o menor sentido.

Aqui não se trata, conforme aventado pela Recorrente, de eventual ingerência pela autoridade fiscal em sua atividade, trata-se, isto sim, de desconsiderar, apenas para **fins fiscais**, a operação de incorporação efetivada pela Recorrente junto a BHP Billiton Empreendimentos Minerais Ltda..

A questão não requer muitas divagações, deve-se ter em mente que o ágio representa um custo (se o investimento for alienado) ou despesa se for objeto de amortizações.

A legislação permite que o ágio possa ser amortizado, impedindo, entretanto, sua dedução fiscal, conforme consta no art.391 do RIR/99, ressalvado o disposto no art.426 do RIR/99 (alienação do investimento).

Ainda, a possibilidade (fiscal) de deduzir o ágio na apuração do lucro restringe-se ao caso previsto no art. 386, III, do RIR/99 (art. 7º, III, da Lei nº 9.532/97), qual seja: em que a pessoa jurídica absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio fundamentado em rentabilidade da coligada ou controlada com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros, caso em que a amortização poderá ocorrer à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração.

Ao contrário do que entende a Recorrente, a utilização de empresa intermediária (ou veículo), sem qualquer função empresarial real distinta do investimento com ágio, está, sim, vedada pelo dispositivo do art.386 do RIR/99.

Não há lógica em supor que a Lei Tributária admitiria ou até incentivaria a criação de empresa **intermediária**, sem função empresarial, como se depreende das teses da Recorrente.

A Lei não autorizou expressamente (e nem poderia) que o contribuinte se beneficie de amortização de despesas originadas em negócios desta natureza. Não é possível admitir, sob pena de aceitar incompatibilidade no ordenamento jurídico, que a lei tenha autorizado a dedução fiscal de ágio mediante operações que não refletem a realidade, sem efetivo propósito, como no caso, a criação/utilização da empresa intermediária sem qualquer finalidade.

Reproduzo novamente o texto legal do caput do art.386 do RIR/99:

“Art. 7º A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-Lei nº1.598, de 26 de dezembro de 1977: (Vide Medida Provisória nº 135, de 30.10.2003)

[...]III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados

posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração; (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998).

Então, o que se persegue é o que alguns chamam de *confusão patrimonial*, que nada mais é do que a **união** dos patrimônios das empresas envolvidas, a **real** investidora (que adquiriu a participação societária com ágio) e a investida, ocasião em que a amortização do ágio passa a ser autorizada com efeitos imediatos na base de cálculo do IRPJ.

Isto porque, aquele custo maior (ágio) desembolsado pela investidora, ao se fundir com os lucros gerados pela investida, por meio da incorporação, resulta na permissibilidade de aproveitamento fiscal do ágio, pois agora há uma comunicação direta entre a despesa de amortização deste ágio e as receitas auferidas pela investida.

O procedimento realizado não extingue, **na real adquirente**, a parcela do investimento correspondente ao ágio, de modo que, ao final das operações realizadas, 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 se extrai da lei.

Nesse contexto, conforme apontado pela Fiscalização, não há como prosperar a possibilidade de dedutibilidade por uma pessoa jurídica, de ágio originado na aquisição, de quotas dela mesma, por uma empresa criada/utilizada somente para tal operação de aquisição (empresa intermediária ou empresa veículo).

Aqui se verificou a tal "confusão patrimonial", que a autoridade lançadora não admitiu ter ocorrido. Trata-se de uma expressão surgida do encontro patrimonial entre o investidor e a investida, ocasião em que a amortização do ágio passa a ser autorizada, com repercussão direta na base de cálculo do IRPJ.

Particularmente, em outro viés que me agrada mais, este encontro de contas nada mais é do que a observância ao **regime de competência**, que ilustra o **princípio da confrontação** entre receitas e despesas. Relembremos de seu conceito, conforme se extrai da obra **Contabilidade Financeira - Introdução Aos Conceitos, Métodos e Aplicações**, de Roman L.Weil, Katherine Schipper e Jennifer Francis, tradução da 14ª edição norte-americana, 2016:

Contabilidade pelo regime de competência

O regime de competência reconhece a receita quando uma empresa vende bens (empresas industriais ou comerciais) ou presta serviços (empresas de serviços). **As despesas são reconhecidas no período em que a empresa reconhece as receitas que esses custos ajudaram a produzir. Assim, a contabilidade pelo regime de competência busca confrontar despesas com receitas.** Quando o consumo dos benefícios futuros de um ativo não está correlacionado a uma receita específica, a empresa reconhece esses gastos como despesa no período em que a empresa utiliza os benefícios. *Despesas representam saída de ativos incorrida para gerar receitas.*

Enquanto o ágio pago (sacrifício de ativos) na aquisição em debate permanecer com a adquirente BHP Billiton Empreendimentos Minerais Ltda, ele (o ágio) fica, digamos, congelado, em face do regime de competência, uma vez que ainda não se materializaram os benefícios futuros desta saída de ativos com os lucros ou receitas esperados, ou seja, o custo/despesa representado pelo ágio e as receitas pertinentes (resultados futuros) que se espera obter/gerar ainda não se comunicaram, daí a sua indedutibilidade fiscal.

Agora, quando se perfectibiliza o encontro da despesa/custo (do ágio, sacrifício de ativo do investidor) com a expectativa de rentabilidade futura da investida, ou seja, as receitas esperadas e auferidas pela investida, daí a legislação tributária aceitar a dedutibilidade fiscal da despesa (amortização do ágio).

Por fim, relativamente ao Parecer contábil acostado aos autos neste ano, observo que não é necessário o julgador refutar um a um os *argumentos* apresentados pelas partes, quando encontrou motivos suficientes para decidir, sendo este também o entendimento assente no Superior Tribunal de Justiça, conforme se verifica pelos julgados abaixo transcritos:

–“O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. A prescrição trazida pelo inciso IV do § 1º do art. 489 do CPC/2015 [“§ 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que: (...) IV - não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador”] veio confirmar a jurisprudência já sedimentada pelo STJ, sendo dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão.” EDcl no MS 21.315-DF, Rel.Min. Diva Malerbi (Desembargadora convocada do TRF da 3ª Região), julgado em 8/6/2016, DJe 15/6/2016.

–“O Tribunal não está obrigado a responder questionários formulados pelas partes, tendo por finalidade os declaratórios dirimir dúvidas, obscuridades, contradições ou omissões realmente existentes, pois existindo fundamentação suficiente para a composição do litígio, dispensa-se a análise de todas as razões adstritas ao mesmo fim, uma vez que o objetivo da jurisdição é compor a lide e não discutir as teses jurídicas nos moldes expostos pelas partes.” (EDcl na Ação Rescisória nº 770 - DF (1998/0035423-9), Relatora Eliana Calmon)

De pronto, não se nega aos agentes econômicos a possibilidade de organizar seus negócios da maneira que lhe aprover. Portanto, toda a argumentação da Recorrente no sentido de demonstrar a legitimidade da operação tem repercussão apenas indireta sobre o exame do caso. E repercute apenas até o ponto que serve de contexto para as operações tributariamente relevantes dentro do panorama da organização societária do grupo.

(...)

12.Em resumo, a decisão *a quo*, para concluir que não havia como prosperar a possibilidade de dedutibilidade por uma pessoa jurídica de ágio originado na aquisição de quotas dela mesma, por uma empresa criada/utilizada somente para tal operação de aquisição, pautou-se nos seguintes aspectos essenciais:

1. Análise da Empresa Veículo

- A BHP Billiton Empreendimentos Minerais Ltda. serviu apenas para possibilitar a amortização do ágio nos termos do art. 386 do RIR/99.
- O relator destacou que na incorporação reversa, a investida (BMSA) não incorporou efetivamente nada, pois a investidora não tinha ativo expressivo além do ágio a ser amortizado.
- Os livros contábeis e balanço da empresa veículo refletiam apenas operações com a BMSA.

2. Substância da Operação

- O relator enfatizou que enquanto o ágio permaneceu com a adquirente BHP Billiton Empreendimentos, ele ficou "congelado" devido ao regime de competência.

- Isso ocorreu porque não havia ainda materialização dos benefícios futuros desta saída de ativos com os lucros ou receitas esperados.
- A comunicação entre despesa/custo do ágio e as receitas pertinentes ainda não havia ocorrido.

3. Análise da Estrutura da Operação

- A empresa Broken Hilton Property – BHP CO, controladora da BHP Billiton Empreendimentos, se tivesse feito a aquisição diretamente, não poderia ter se beneficiado da amortização do ágio para fins tributários.
- O relator destacou que não se tratava de ingerência fiscal na atividade da empresa, mas sim de desconsideração, apenas para fins fiscais, da operação de incorporação.

4. Aspectos Legais

- O relator enfatizou que o ágio representa um custo ou despesa.
- A legislação permite a amortização do ágio, mas impede sua dedução fiscal conforme art. 391 do RIR/99.
- A possibilidade de dedução fiscal do ágio na apuração do lucro restringe-se ao caso previsto no art. 386, III, do RIR/99.

5. Conclusão sobre a Empresa Veículo

- relator considerou que não há lógica em supor que a legislação tributária admitiria ou incentivaria a criação de empresa intermediária sem função empresarial.
- A lei não autorizou expressamente que o contribuinte se beneficie de amortização de despesas originadas em negócios desta natureza.

6. Aspecto do Encontro Patrimonial

- O relator discutiu o conceito de "confusão patrimonial", que seria a união dos patrimônios das empresas envolvidas.
- Destacou que o custo maior (ágio) desembolsado pela investidora, ao se fundir com os lucros gerados pela investida através da incorporação, permitiria o aproveitamento fiscal do ágio.
- Contudo, o procedimento realizado não extinguiu na real adquirente a parcela do investimento correspondente ao ágio.

13. Essa compreensão do Acórdão recorrido decorreu do próprio TVF, que concluiu que as operações constituíram planejamento tributário abusivo, visando única e exclusivamente a obtenção de benefício fiscal através da dedução de ágio gerado artificialmente em operações intragrupo, sem efetivo dispêndio financeiro para terceiros, a partir das razões assim sintetizadas:

1. Contexto das Operações:

- Em dezembro/2003: Transferências societárias envolvendo ações da BMSA (atual SOUTH32) entre empresas do grupo BHP BILLITON.
- Em dezembro/2005: Sequência de operações societárias culminando com a incorporação reversa.

2. Principais Irregularidades Identificadas:

a) Ágio Intragrupo:

- O ágio foi gerado em operações entre empresas do mesmo grupo econômico (BHP BILLITON).
- Ausência de efetivo dispêndio financeiro para terceiros independentes.
- Utilização de empresa veículo (BHP BILLITON EMPREENDIMENTOS) sem substância econômica.

b) Empresa Veículo:

- BHP BILLITON EMPREENDIMENTOS não tinha atividade operacional relevante.
- Foi utilizada apenas para receber recursos da controladora estrangeira.
- Foi incorporada pela BMSA apenas 8 dias após a aquisição das ações.

c) Laudo de Avaliação:

- Foi encomendado pela própria BMSA.
- Tinha objetivo expresso de subsidiar reorganização societária.
- Não houve auditoria dos dados fornecidos pela administração.

3. Valores Envolvidos:

- Ágio original: R\$ 1.142.917.000,00.
- Provisão para ajuste: R\$ 928.620.631,00.
- Ágio líquido: R\$ 214.297.069,00.
- Amortização anual deduzida: R\$ 114.291.806,04.

4. Consequências Fiscais:

a) Ano-calendário 2012:

- Redução do prejuízo fiscal de R\$ 310.310.390,52 para R\$ 196.018.584,48.
- Redução da base negativa de CSLL na mesma proporção.

b) Ano-calendário 2013:

- Redução do prejuízo fiscal de R\$ 161.877.982,02 para R\$ 47.586.175,98.
- Redução da base negativa de CSLL na mesma proporção.

- Multa isolada sobre estimativas não recolhidas em agosto/2013:
 - IRPJ: R\$ 4.338.624,60 (50% sobre R\$ 8.677.249,20).
 - CSLL: R\$ 1.564.784,86 (50% sobre R\$ 3.129.569,71).

5. **Fundamentos Jurídicos:**

- Violação aos pressupostos básicos do ágio (aquisição entre partes independentes).
- Ausência de propósito negocial nas operações societárias.
- Utilização indevida de benefício fiscal previsto na Lei 9.532/1997.
- Simulação caracterizada pela ausência de substância econômica.

14. Já o Acórdão paradigma nº 9101-006.240 cuidou de desprover, por maioria de votos, o Recurso Especial aviado pela PGFN em disputa cuja controvérsia central envolveu a dedutibilidade da amortização de ágio em operação societária realizada pela GOL Linhas Aéreas S/A, nos termos do voto condutor de lavra da Conselheira Livia De Carli Germano, apoiado na declaração de voto do Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, integrante do Acórdão lá recorrido (1302-003.005), onde se lê:

O mérito do presente recurso especial consiste em definir se a utilização do que se entendeu por “empresa veículo” no caso dos autos é capaz de levar à conclusão pela impossibilidade de amortização do ágio registrado na aquisição, por tal “veículo”, de participação societária de terceiros.

No caso, considero irretocáveis as seguintes passagens da declaração de voto do Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado anexada ao acórdão recorrido, as quais rebatem com brilhantismo todos os argumentos trazidos pela Fazenda Nacional em seu recurso especial quanto à matéria admitida, e por isso adoto como razões de decidir para o presente julgado (grifamos):

(...)

Com relação ao fundamento da autuação, concernente à utilização de empresa veículo como forma de viabilizar a posterior amortização do ágio pago, entendo que estando devidamente comprovado nos autos que houve o efetivo pagamento (sacrifício patrimonial) para a aquisição do investimento por parte da empresa adquirente e tendo a própria lei reguladora permitido a incorporação reversa para fins de amortização da despesa, a forma utilizada pela recorrente para a realização do negócio encontra-se dentro dos limites da liberdade de organização de seus negócios, não lhe sendo vedado utilizar aquela que lhe propicie, dentro do ordenamento legal, o menor custo tributário (maior vantagem tributária, em verdade).

É oportuno registrar que não estou entre aqueles que defendem que os contribuintes podem fazer tudo que a lei não veda.

Entendo que os negócios jurídicos realizados devem respeitar os princípios da boa-fé e a função social da empresa. Assim, não se admitem negócios puramente formais, sem qualquer substância, que visam unicamente a obtenção de benefícios fiscais, como os observados na criação de ágio em operações internas ao grupo econômico.

No presente caso, entendo que a operação se amolda à previsão legal que autoriza a amortização do ágio. Existe um valor efetivamente pago que supera o valor patrimonial, amparado na expectativa de rentabilidade

futura. Por outro lado, a adquirente foi absorvida por incorporação pela adquirida, verificando-se a confusão patrimonial exigida por lei para viabilizar a amortização da despesa.

Neste passo, com a devida vênia do entendimento fiscal e do adotado pela decisão recorrida, o meu entendimento é o de que a utilização da empresa chamada "veículo" para a aquisição do investimento encontra respaldo no ordenamento societário e fiscal e, efetivamente, encontra-se dentro da esfera de liberdade que a empresa tem para conduzir os seus negócios, inclusive de modo a lhe propiciar o menor custo ou a maior vantagem tributária.

Note-se que o negócio de compra e venda é real. O que se discute é se o contribuinte poderia adotar a estrutura societária que utilizou para a sua concretização.

Ora, ao par dos motivos apresentados pela recorrente quanto a utilização da empresa GTI, que teriam sim fundamento econômico diante da estrutura do grupo empresarial e das normas que regulam o setor aéreo, o objetivo de aproveitar o benefício fiscal do ágio, previsto nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 (arts. 385 e 386 do RIR/1999), me parece legítimo neste caso e é parte da própria estruturação do negócio realizado, levando em conta o ordenamento societário e fiscal.

De se notar ainda, que **não faz parte da acusação fiscal a existência de simulação no negócio praticado**, tanto que não se imputou multa qualificada.

Entendo que a lei fiscal deve ser interpretada, especialmente aquelas que tratam de renúncia fiscal, em consonância com seus objetivos, não se limitando à sua literalidade.

Daí meu entendimento no sentido de afastar a sua aplicação em operações internas, realizadas entre partes dependentes, sem qualquer sacrifício patrimonial e justificativa econômica.

No entanto, não se pode buscar um sentido à lei que a afaste dos institutos que ela pretende regular ou a eles se refira.

No presente caso, a possibilidade legal de aproveitamento do ágio (uma vez que este tenha ocorrido e sido demonstrado legitimamente) decorre da absorção do patrimônio de um pessoa jurídica pela outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio apurado na forma do § 2º. Inc II do art. 385 do RIR/1999, inclusive quando a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a participação.

Assim dispõe o art. 386 do RIR/1999:

Art. 386. A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no artigo anterior (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, e Lei nº 9.718, de 1998, art. 10):

I deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata o inciso I do § 2º do artigo anterior, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;

II deverá registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso III do § 2º do artigo anterior, em contrapartida a conta de ativo permanente, não sujeita a amortização;

III poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do § 2º do artigo anterior, nos balanços

correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração;

IV deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do § 2º do artigo anterior, nos balanços correspondentes à apuração do lucro real, levantados durante os cinco anos-calendário subseqüentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no mínimo, para cada mês do período de apuração.

§ 1º O valor registrado na forma do inciso I integrará o custo do bem ou direito para efeito de apuração de ganho ou perda de capital e de depreciação, amortização ou exaustão (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, § 1º).

§ 2º Se o bem que deu causa ao ágio ou deságio não houver sido transferido, na hipótese de cisão, para o patrimônio da sucessora, esta deverá registrar (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, § 2º):

I o ágio em conta de ativo diferido, para amortização na forma prevista no inciso III;

II o deságio em conta de receita diferida, para amortização na forma prevista no inciso IV.

§ 3º O valor registrado na forma do inciso II (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, § 3º):

I será considerado custo de aquisição, para efeito de apuração de ganho ou perda de capital na alienação do direito que lhe deu causa ou na sua transferência para sócio ou acionista, na hipótese de devolução de capital;

II poderá ser deduzido como perda, no encerramento das atividades da empresa, se comprovada, nessa data, a inexistência do fundo de comércio ou do intangível que lhe deu causa.

§ 4º Na hipótese do inciso II do parágrafo anterior, a posterior utilização econômica do fundo de comércio ou intangível sujeitará a pessoa física ou jurídica usuária ao pagamento dos tributos ou contribuições que deixaram de ser pagos, acrescidos de juros de mora e multa, calculados de conformidade com a legislação vigente (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, § 4º).

§ 5º O valor que servir de base de cálculo dos tributos e contribuições a que se refere o parágrafo anterior poderá ser registrado em conta do ativo, como custo do direito (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, § 5º).

§ 6º O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, quando (Lei nº 9.532, de 1997, art. 8º):

I o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor do patrimônio líquido;

II a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária.

§ 7º Sem prejuízo do disposto nos incisos III e IV, a pessoa jurídica sucessora poderá classificar, no patrimônio líquido, alternativamente ao disposto no § 2º deste artigo, a conta que registrar o ágio ou deságio nele mencionado (Lei nº 9.718, de 1998, art. 11).

Analisando o dispositivo acima, verifica-se que a confusão patrimonial decorre da absorção do patrimônio de uma pessoa jurídica pela outra. É este o requisito que, uma vez atendido, permite a utilização do benefício de amortização antecipada do ágio pago.

E, no caso, concreto, a pessoa jurídica que detinha o investimento era, indubitavelmente, a empresa GTI que foi a responsável pela aquisição da participação societária, ainda que os recursos tenham vindo, inequivocamente, da empresa GLAI.

Portanto, a detentora indireta do investimento, no caso, é, sem dúvida, empresa GLAI, mas ao contrário do que sustenta a fiscalização e acórdão recorrido, a lei não estabelece a confusão patrimonial entre investidora (de fato) e investida, mas, sim e expressamente, entre a "pessoa jurídica" que detém a participação societária na outra "pessoa jurídica" adquirida com ágio com esta última, ou vice-versa, por meio de processos de incorporação, fusão ou cisão.

A figura da companhia holding encontra-se prevista no art. 2º, § 3º da Lei nº 6.404/1976 (Lei das S/A), *verbis*:

Art. 2º Pode ser objeto da companhia qualquer empresa de fim lucrativo, não contrário à lei, à ordem pública e aos bons costumes.

§ 1º Qualquer que seja o objeto, a companhia é mercantil e se rege pelas leis e usos do comércio.

§ 2º O estatuto social definirá o objeto de modo preciso e completo.

§ 3º A companhia pode ter por objeto participar de outras sociedades; ainda que não prevista no estatuto, a participação é facultada como meio de realizar o objeto social, ou para beneficiar-se de incentivos fiscais.

Da mesma forma os institutos da incorporação, fusão e cisão, estão previstos em diversos dispositivos da Lei nº 6.404/1976, em especial os seguintes:

Art. 227. A incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações.

[...]

Art. 228. A fusão é a operação pela qual se unem duas ou mais sociedades para formar sociedade nova, que lhes sucederá em todos os direitos e obrigações.

[...]

Art. 229. A cisão é a operação pela qual a companhia transfere parcelas do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a companhia cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio, ou dividindo-se o seu capital, se parcial a versão.

Com efeito, todos estes institutos estão expressamente previstos na lei comercial, não podendo ter a sua definição, conteúdo e alcance serem interpretados de forma diversa para definição de seus efeitos tributários, nos termos dos art. 109 e 110 do CTN.

A referência às companhias e sociedades pela Lei das S/A, que detém participações em outras companhias e às operações societárias (incorporação, fusão e cisão), acima descritas, remetem à relação imediata de umas com as outras sociedades, independente do seu controle direto ou indireto por outras pessoas jurídicas.

Dito de outro modo.

A lei regula, por meio dos dispositivos citados, institutos que disciplinam o objeto das sociedades mercantis e suas transformações em caráter individual, como entidades autônomas, não importando sua condição dentro de um grupo econômico ou quem detenha o seu controle.

Ora, a lei tributária, nos casos os arts. 385 e 386 do RIR/1999 (amparados nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997), simplesmente remete a estes institutos previstos na lei comercial para fins de definição do benefício fiscal de amortização antecipada do ágio, não existindo espaço para interpretá-los de forma diversa.

(...)

Pontuo que a acusação de “empresa veículo” ora analisada é substancialmente diferente daquelas que pretendem discutir a legitimidade da amortização de ágio gerado em operação societária que envolva a participação de “empresa veículo” em que a própria existência e/ou participação desta pessoa jurídica na operação é fundamentadamente colocada em dúvida pela autoridade autuante – casos em que se discutem conceitos como artificialidade, simulação, ausência de causa, ausência de propósito negocial e que tais, e que, geralmente, a autuação é realizada com multa qualificada de 150%.

Este não é o caso dos autos, como bem se observou na declaração de voto acima transcrita.

Aqui, a operação é real, e o que se discute no presente recurso especial é apenas quem deve ser considerada a “real adquirente” quando uma sociedade de alguma forma viabiliza a outra do grupo a obtenção de recursos para a aquisição de investimento: se é a “viabilizadora” ou aquela que diretamente realiza a aquisição de terceiros.

Ora, se não há norma que estabeleça que, para fins tributários, a “real adquirente” será pessoa diferente daquela que celebra o negócio de compra e venda, assim como se a substância, a efetividade, de tal negócio, não é fundamentadamente questionada pela autoridade autuante, não há base legal para que se trate a operação, para fins tributários, diferente de como ela efetivamente foi praticada.

Observo, por fim, e apenas a título de esclarecimento, que o Termo de Verificação Fiscal até contém passagens que qualificam o ágio em questão como “artificial”, mas a análise da acusação fiscal revela que tal característica não se reporta à GTI e/ou à sua participação na aquisição da VRG. As afirmações acerca da artificialidade do ágio, na presente acusação fiscal, têm por base exclusivamente os questionamentos da autoridade autuante acerca da forma como a operação foi registrada – questionamentos esses que foram superados já pela DRJ, que decidiu pela consistência do ágio apurado em face do patrimônio líquido negativo da VRG. Assim, está claro que, no caso dos autos, não se discutiu a artificialidade da “veículo” ou de sua participação.

Portanto, no caso, o recurso especial não merece ser provido.

15. Como se vê, referido processo tratou de autuação fiscal lavrada contra a contribuinte, questionando a amortização de ágio originado na aquisição do controle acionário da VRG (atual GOL) pela empresa GTI S/A. A estrutura da operação consistiu na aquisição do controle acionário da VRG pela GTI, sendo que esta última recebeu recursos de sua controladora GLAI para viabilizar a aquisição. Posteriormente, a GTI foi incorporada pela VRG, que passou a amortizar fiscalmente o ágio registrado na operação.

16.A Fazenda Nacional argumentou que a dedutibilidade do ágio não seria admissível porque a “real adquirente” seria a GLAI (controladora), e não a GTI, considerada mera empresa veículo. Segundo o entendimento fiscal, a confusão patrimonial necessária para a amortização do ágio deveria ocorrer entre a investidora real (GLAI) e a investida (VRG), sendo que a utilização da empresa veículo (GTI) descaracterizaria a possibilidade de aproveitamento fiscal do ágio.

17. Aspecto crucial do lançamento é que a fiscalização não questionou a efetividade da operação ou a participação da GTI, nem alegou simulação ou artificialidade na operação - tanto que não foi aplicada multa qualificada. **O ágio foi efetivamente pago em operação realizada com terceiros independentes.**

18. O paradigma fundamentou-se principalmente no fato de que a legislação não estabelece que a "real adquirente" deva ser pessoa diferente daquela que efetivamente celebra o negócio. Além disso, não havendo questionamento substancial sobre a operação, deve-se respeitar a forma como foi praticada. A decisão determinou que o mero uso de empresa veículo não descaracteriza, por si só, a possibilidade de amortização do ágio **quando a operação possui substância econômica**. Este entendimento diferencia situações legítimas de reorganização societária daquelas em que há efetiva simulação ou artificialidade, contribuindo para maior segurança jurídica na análise de operações similares. Em síntese:

a) Sobre a operação em si:

- Houve efetivo pagamento e sacrifício patrimonial na aquisição do investimento.
- A operação teve substância econômica real.
- Não houve questionamento pela fiscalização sobre a efetividade da operação ou participação da empresa veículo.
- Não houve acusação de simulação (tanto que não foi aplicada multa qualificada).

b) Sobre os aspectos legais:

- A lei reguladora permitiu expressamente a incorporação reversa para fins de amortização da despesa.
- A operação se amoldou à previsão legal que autoriza a amortização do ágio.
- Os institutos previstos na Lei das S/A (incorporação, fusão e cisão) não podem ter sua definição alterada para fins tributários (arts. 109 e 110 do CTN).

c) Sobre a liberdade negocial:

- A estrutura utilizada estava dentro dos limites da liberdade de organização dos negócios.
- É legítimo buscar a alternativa menos onerosa do ponto de vista tributário dentro do ordenamento legal.
- A forma utilizada encontra respaldo no ordenamento societário e fiscal.

d) Sobre a interpretação da legislação:

- Não existe norma estabelecendo que a "real adquirente" deva ser pessoa diferente daquela que celebra o negócio.

- A lei tributária remete aos institutos da lei comercial sem espaço para interpretá-los de forma diversa.
- A lei regula as sociedades como entidades autônomas, independentemente de sua condição dentro de um grupo econômico.

e) Diferenciação. A relatora fez questão de diferenciar dois tipos de situações:

- O caso em análise: onde se discute apenas quem deve ser considerada a "real adquirente" quando uma sociedade viabiliza recursos para outra do grupo.
- Casos diversos: onde se questiona a própria legitimidade da operação, envolvendo discussões sobre simulação, artificialidade e ausência de propósito negocial (geralmente com multa qualificada).

f) Conclusão:

- Se não há norma estabelecendo tratamento diferente para fins tributários
- Se a substância da operação não é questionada
- Se não há fundamentada acusação de artificialidade Então: não há base legal para tratar a operação, para fins tributários, de forma diferente de como ela efetivamente foi praticada.
- A relatora esclareceu que, embora o Termo de Verificação Fiscal contenha menções à "artificialidade" do ágio, tais referências diziam respeito apenas à forma de registro contábil, questão já superada pela DRJ ao reconhecer a consistência do ágio em face do patrimônio líquido negativo da VRG, não havendo questionamento sobre a artificialidade da empresa veículo ou de sua participação.

19. Desse modo, exsurge evidente distinção entre os cenários fático-jurídicos apreciados pelos Acórdãos recorrido e paradigma: enquanto **o primeiro** tratou de situação em que considerou que *“a utilização de empresa intermediária (ou veículo), sem qualquer função empresarial real distinta do investimento com ágio, está, sim, vedada pelo dispositivo do art.386 do RIR/99”, o último* assentou-se na premissa de que *“a acusação de ‘empresa veículo’ ora analisada é substancialmente diferente daquelas que pretendem discutir a legitimidade da amortização de ágio gerado em operação societária que envolva a participação de ‘empresa veículo’ em que a própria existência e/ou participação desta pessoa jurídica na operação é fundamentadamente colocada em dúvida pela autoridade autuante – casos em que se discutem conceitos como artificialidade, simulação, ausência de causa, ausência de propósito negocial e que tais, e que, geralmente, a autuação é realizada com multa qualificada de 150%. Este não é o caso dos autos, como bem se observou na declaração de voto acima transcrita. Aqui, a operação é real, e o que se discute no presente recurso especial é apenas quem deve ser considerada a ‘real adquirente’ quando uma sociedade de alguma forma viabiliza a outra do grupo a obtenção de*

recursos para a aquisição de investimento: se é a 'viabilizadora' ou aquela que diretamente realiza a aquisição de terceiros."

20. Remore-se que a matéria em questão se reporta a **"Ágio – Empresa Veículo – Confusão Patrimonial – Real Adquirente"**, vale dizer, passa pelo exame da razão de existir da empresa denominada veículo, conforme argumentação contida nas próprias razões recursais, das quais se extrai o seguinte excerto:

25. A denominação **"empresa veículo"** atribuída pelo relator do voto condutor à empresa BHP Billiton Empreendimentos Minerais Ltda. está intimamente atrelada à citada tese jurídica de "confusão patrimonial", pois segundo o entendimento externado, a dita "empresa veículo" (BHP Billiton Empreendimentos) não possuiria nenhum propósito negocial extra tributário específico **"tendo como único objetivo a obtenção de benefício fiscal (amortização do ágio)"** como constou expressamente na ementa do acórdão recorrido, já anteriormente transcrita.

21. Diante de tal dessemelhança, não há como se admitir o paradigma 9101-006.240 como representativo de divergência jurisprudencial.

22. A seu turno, o paradigma 9101-006.374 cuidou de apreciar glosa de despesas relacionadas à amortização de ágio nos anos-calendário de 2013 a 2017, oriundo da aquisição do Banco Cacique em novembro de 2007, com aplicação de multa de ofício de 75%.

23. A estrutura da operação questionada envolveu o Banco Société Générale Brasil S/A, que firmou contrato para aquisição do controle do Banco Cacique. Para realizar esta aquisição, foi utilizada uma empresa intermediária denominada Trancoso Participações Ltda., que recebeu aporte de capital do Banco Société para adquirir a CACIPAR (controladora do Banco Cacique). Posteriormente, houve incorporação reversa tanto da CACIPAR quanto da Trancoso pelo Banco Cacique.

24. A autoridade fiscal lastreou a autuação principalmente no entendimento de que o Banco Société era o real adquirente do investimento, sendo a Trancoso considerada mera "empresa-veículo" sem substância econômica. Aspecto relevante da autuação foi a constatação de que não houve efetiva confusão patrimonial entre o real investidor (Banco Société) e a investida, permanecendo o ágio economicamente registrado no Banco Société, embora contabilmente estivesse no Banco Cacique.

25. A base legal da autuação apoiou-se nos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, artigo 386 do RIR/99, artigo 3º da Lei nº 9.249, de 1995 e artigos 247 e 250 do RIR/99. Segundo a fiscalização, a Trancoso não apresentou atividade operacional efetiva, tendo sido constituída e utilizada com o propósito específico de intermediar e transportar o ágio, não atendendo aos requisitos legais para sua dedutibilidade fiscal.

26. A fiscalização destacou que o verdadeiro investidor (Banco Société) permaneceu existindo separadamente da investida, e a estrutura utilizada visava apenas o aproveitamento fiscal do ágio sem a necessária substância econômica. O valor total do ágio era de R\$ 570.563.619,00, sendo as amortizações realizadas à razão de 10% ao ano.

27. Em essência, o fundamento central da autuação fiscal residiu na utilização de uma estrutura societária considerada artificial (empresa-veículo) para viabilizar a dedução fiscal de ágio sem o atendimento dos requisitos legais, especialmente a necessária confusão patrimonial entre o real investidor e a empresa investida, conforme exigido pela legislação tributária aplicável. Como consequência, foram glosadas as amortizações do ágio deduzidas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, com aplicação de multa de ofício de 75% sobre os tributos devidos.

28. Nesse contexto, constata-se a similitude da situação fático-jurídica enfrentada pelo Acórdão recorrido e pelo paradigma 9101-006.374, autorizando o trânsito do apelo.

IMPOSSIBILIDADE DE COBRANÇA CONCOMITANTE DE MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO

29. De início, importa ressaltar que, na medida em que não houve lançamento de IRPJ e de CSLL, não foi aplicada multa de ofício, tendo sido reduzidos os valores de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL dos anos-calendário de 2012 e 2013 e lançadas tão somente multas isoladas incidentes sobre as estimativas não recolhidas do mês de agosto de 2013.

30. Outrossim, considerando que no momento da lavratura dos autos de infração havia decisão judicial determinando à Receita Federal que não adotasse o procedimento em desfavor da contribuinte, a DRJ anulou o lançamento da multa isolada relativa à falta de recolhimento de estimativa da CSLL, remanescendo apenas a multa referente à falta de recolhimento de estimativa do IRPJ.

31. Compulsando-se os autos, constata-se que os argumentos concernentes à improcedência do lançamento da multa isolada contidos na impugnação oferecida pelo sujeito passivo às fls. 2255/2292 e reeditadas no seu Recurso Voluntário de fls. 2939/2975 podem ser sintetizados da seguinte forma:

- Primeiro, a empresa questiona a própria natureza da penalidade, argumentando que se trata de uma exigência sobre valores que não correspondem necessariamente ao imposto ou contribuição efetivamente devidos, mas sim sobre uma base de cálculo estimada. Este argumento destaca o caráter provisório das estimativas mensais em contraposição ao tributo definitivamente devido após o encerramento do ano-calendário.
- Em segundo lugar, sustenta que após o encerramento do período de apuração, quando já não existe mais o dever de antecipar, mas apenas de promover o ajuste pelo confronto entre o valor efetivamente devido e os valores antecipados, somente poderia incidir multa sobre o imposto ou contribuição que está sendo lançado de ofício. A cobrança de penalidade sobre estimativas após o encerramento do período não teria respaldo legal, pois resultaria na cobrança de valores sobre base fictícia.
- Por fim, argumenta que este entendimento permanece válido mesmo após as alterações promovidas pela Lei nº 11.488, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, citando como precedente o Acórdão nº 1102-001.226, que

definiu critérios específicos para a imposição da multa isolada antes e após a apuração do tributo devido no balanço do final do ano-calendário.

32.A decisão de primeira instância assim enfrentou o inconformismo da contribuinte:

37. Quanto ao questionamento do item 24, vê-se ele foi contraposto em desalinho com o que dispõe o art. 44 da lei nº 9.430, de 1996, que, expressamente, prevê (alínea b do inciso II) a aplicação de multa isolada nos casos de falta de recolhimento de estimativa, ainda que se apure prejuízo ao final do ano calendário - o que implica inexistência de óbice o lançamento se dê após o período de apuração:

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.

38. Sobre o assunto, vale ainda dar relevo à Instrução Normativa SRF nº 93, de 24 de dezembro 1997, que assim dispõe em seu art. 16:

Art. 16. Verificada a falta de pagamento do imposto por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá:

I - a multa de ofício sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos ;

II - o imposto devido com base no lucro real apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do imposto. (grifou-se)

39. Assim, voto por julgar procedente em parte a impugnação, para: a) exonerar o crédito da CSLL (multa isolada), no montante de R\$ 1.564.784,86, e restaurar as bases de cálculos negativas declaradas; e b) manter integralmente o crédito do IRPJ, e confirmar a redução dos prejuízos, em face de sua compensação (parte) com o lucro apurado.

33. Por sua vez, o Acórdão de Embargos nº 1401-006.204 veio a suprir a deficiência verificada no Acórdão nº 1401-004.194 relativamente à fundamentação da manutenção da multa isolada, conforme se apreende da leitura dos seguintes trechos do voto vencedor proferido pelo Conselheiro Cláudio de Andrade Camerano:

(...)

Apenas acrescento que a controvérsia existente sobre a aplicabilidade, ou não, da multa isolada sobre as estimativas mensais de IRPJ e da CSLL não pagas (lembrando que, no caso dos autos, a Multa Isolada – CSLL já havia sido cancelada pela decisão de piso), se instaurou na redação hoje decaída do art. 44 da Lei nº 9.430/96, sendo que atualmente há um novo cenário normativo.

É que o legislador fez publicar a Lei nº 11.488/2007, e deu nova redação ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, como abaixo transcrito, reforçando a aplicação da multa isolada sobre as estimativas não pagas, mesmo quando o contribuinte tivesse apurado prejuízo fiscal, sem qualquer exceção:

(...)

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

a) na forma do art. 8o da Lei no7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;(Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

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.(Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 1o O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

(grifou-se)

Efetivamente, com a nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, ficou difícil sustentar a tese da inaplicabilidade da multa isolada de ofício, pois o legislador, à luz da controvérsia que já existia, impôs novamente tal ônus, sem qualquer exceção. E, observe-se, as infrações aqui em comento vieram à luz na nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, trazida pela Lei nº 11.488/2007.

Dessa forma, deve-se manter a multa isolada mantida, sobre a estimativa não paga de **IRPJ**, com supedâneo no novo art. 44, II, “b”, da Lei nº 9.430/96.

Portanto, acolho os embargos admitidos para sanar a omissão entre a ementa e o voto, porém **sem** efeitos infringentes.

Assim, considerando a omissão apontada, é suficiente apenas a inclusão da **fundamentação** da Multa Isolada por falta de recolhimento do IRPJ por estimativa, no acórdão recorrido.

34.Vale dizer, o colegiado *a quo* entendeu que, com a edição da Lei nº 11.488, de 2007, que deu nova redação ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, houve expressa previsão da aplicação de multa isolada de 50% sobre o valor do pagamento mensal não efetuado, mesmo nos casos de apuração de prejuízo fiscal. O fato de as infrações discutidas no processo terem ocorrido sob a vigência desta nova sistemática legal foi determinante para a decisão.

35.Houve, contudo, divergência manifestada pelo Conselheiro André Severo Chaves, nos termos da sua declaração de voto, em que defendeu o afastamento da multa isolada com base no princípio da consunção e na vedação ao *bis in idem*, por entender inadequada a imposição simultânea de multa isolada (pelo não recolhimento das estimativas) e multa de ofício (pelo não pagamento do tributo apurado ao final do ano). Não obstante a divergência, prevaleceu o entendimento majoritário pela manutenção da multa isolada, fundamentado na clara disposição

legal trazida pela Lei nº 11.488, de 2007, que expressamente autoriza sua aplicação mesmo quando verificado prejuízo fiscal no ano-calendário correspondente.

36. Portanto, ainda que as Declarações de Voto que integraram o indigitado Acórdão de Embargos, de lavra dos Conselheiros Daniel Ribeiro Silva (que acompanhou o relator) e André Severo Chaves, tenham feito expressa referência à concomitância da multa isolada com a multa de ofício, evidencia-se que este não é o caso dos autos, visto que, além da matéria em litígio não abranger esse tema, sequer houve lançamento de multa de ofício que pudesse ensejar qualquer espécie de concomitância com a multa isolada aplicada.

37. O Recurso Especial, no ponto em questão, sustenta a impossibilidade de exigência concomitante de multas isoladas e multas de ofício, ou seja, trata de debate inédito nos autos.

38. Como é cediço, de acordo com o art. 37 do Decreto nº 70.235, de 1972, c/c art. 67 do Anexo II do RICARF aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, em vigor na época da interposição, o Recurso Especial tem cabimento específico nos casos de decisão que conferir à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, Turma de Câmara, Turma Especial ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

39. Assim, quando o Recurso Especial veicula matéria estranha à discussão dos autos, não se enquadrando nas hipóteses de divergência acima referidas, não há como dele conhecer, seja pela ausência dos pressupostos específicos de admissibilidade, seja pela vedação à inovação recursal, sob pena de ofensa ao princípio da congruência, também denominado princípio da adstrição ou da correlação, segundo o qual *“a sentença deve se limitar a enfrentar as questões suscitadas e discutidas pelas partes durante o processo”*¹.

CONCLUSÃO

40. Ante o exposto, conheço parcialmente do Recurso Especial quanto à matéria **“Ágio – Empresa Veículo – Confusão Patrimonial – Real Adquirente”**, exclusivamente em relação ao paradigma 9101-006.374.

Assinado Digitalmente

Jandir José Dalle Lucca

VOTO VENCEDOR

Conselheira **Edeli Pereira Bessa**, redatora designada

¹MONTENEGRO FILHO, Misael. Novo Código de Processo Civil Comentado. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2018, p. 148.

O I. Relator restou vencido em seu entendimento favorável ao conhecimento da matéria “amortização de ágio”. A maioria do Colegiado compreendeu que nenhum dos paradigmas admitidos se prestaria à caracterização do dissídio jurisprudencial.

O litígio subsistente nestes autos diz respeito à redução do prejuízo fiscal apurado pela Contribuinte nos anos-calendário 2012 e 2013, bem como à multa isolada aplicada em razão da falta de recolhimento de estimativa de IRPJ em agosto/2013. As acusações correlatas no âmbito da CSLL foram definitivamente afastadas na decisão de 1ª instância.

O acórdão recorrido, nº 1401-004.194, traz em seu relatório excertos da acusação fiscal, dos quais merecem destaque as seguintes conclusões firmadas pela autoridade lançadora:

Vimos como, tanto em 2012 como em 2013, a amortização do ágio integrou o Ajuste RTT, reduzindo o resultado em R\$ R\$ 114.291.806,04 em cada ano. O Sr. Sebastião Henrique Ubaldo Ribeiro ainda figura como representante de BHP BRAZIL e BMSA, além de diretor desta última. BHP BRAZIL e BMSA ainda informam o mesmo endereço nas declarações de IRPJ.

Pesquisas na internet também fornecem informações úteis à compreensão da matéria. O relatório financeiro para 2006 do grupo internacional BHP BILLITON lista BHP METAIS (antes BMSA, hoje SOUTH32) como sua subsidiária integral: [...]

O conjunto de documentos e informações reunidos nos procedimentos de diligência e fiscalização levam a algumas conclusões fundamentais:

- a) todas as empresas envolvidas nas operações societárias examinadas eram controladas, à época dos fatos, pelo grupo econômico BHP BILLITON;
- b) o ônus do ágio gerado na aquisição de BMSA foi suportado, efetivamente, pela estrangeira BROKEN HILL (real investidora), que forneceu à sua controlada BHP BILLITON EMPREENDIMENTOS (empresa veículo) os recursos utilizados na aquisição de BMSA;
- c) BHP BILLITON EMPREENDIMENTOS não teve receitas operacionais nem atividade social relevante, nem deteve participações societárias antes da compra de BMSA, funcionando de fato como empresa veículo, para receber recursos da real investidora BROKEN HILL, comprar BMSA com ágio e, dias depois, ser incorporada por BMSA, transferindo para esta última o ágio e o benefício fiscal de sua amortização;
- d) as operações societárias que transferiram o ágio para BMSA são desprovidas de fundamento econômico;
- e) o ágio em questão caracteriza-se, desde a origem, como o inadmissível ágio intragrupo, visto que a alienante BAHBV e a adquirente BHP BILLITON EMPREENDIMENTOS integravam o mesmo grupo econômico;
- f) o ágio se baseou em expectativa de rentabilidade futura aferida em laudo encomendado pela própria BMSA, já com vistas à pretendida reorganização societária (vide laudo);

g) embora intimada, a contribuinte não apresentou documentos comprobatórios do efetivo

O voto condutor do acórdão recorrido reconhece como vícios importantes referidos na acusação fiscal: i) o fato de BHP Billiton Empreendimentos Minerais Ltda constituir empresa veículo, assim denominada porque constituída/utilizada *exclusivamente para permitir o aproveitamento do benefício fiscal contido* no art. 386 do RIR/99, sendo que *na realidade, o real adquirente da BMSA (fiscalizada) foi a Broken Hilton Property – BHP CO.*; e ii) a constatação de que *as operações (todas) envolveram empresas com forte ligação societária: o ágio em questão originou-se internamente, afirmada como questão central, além da utilização de empresa veículo como já destacado*. Transcreve-se, abaixo, os excertos dos quais foram extraídas estas referências:

Em 30/12/2005, oito dias após a aquisição, a empresa BHP Billiton Empreendimentos Minerais Ltda foi incorporada pela investida, a atuada SOUTH32 Minerals (antiga BMSA) (incorporação às avessas) e aqui reside o que entendo ser a parte mais contundente de toda a estória, que dá razão e credibilidade ao lançamento tributário (glosa de despesa com amortização de ágio).

A autoridade autuante destacou uma série de fatos/situações que a levou a concluir pela **constatação de que a empresa BHP Billiton Empreendimentos Minerais Ltda serviu apenas para possibilitar a amortização do ágio nos termos do art.386 do RIR/99, ou seja, que se estaria diante de uma empresa veículo, assim denominada pela jurisprudência/doutrina como aquelas empresas que são constituídas/utilizadas exclusivamente para permitir o aproveitamento do benefício fiscal contido naquele artigo**. Tais empresas nestas condições só serviriam para conduzir o investimento adquirido com ágio, por meio de uma incorporação (no caso), o que, segundo os mentores desta operação societária, daria o devido respaldo legal para a questionada amortização do ágio.

A autoridade autuante concluiu que **a empresa BHP Billiton Empreendimentos Minerais Ltda foi apenas uma empresa veículo e que, na realidade, o real adquirente da BMSA (fiscalizada) foi a Broken Hilton Property – BHP CO.**

[...]

Temos nos autos uma situação de pagamento (em Doc.5, encontra-se o contrato de câmbio onde BHP Billiton Empreendimentos Minerais Ltda. é o comprador e o Recebedor no exterior a empresa Billiton Aluminium Holdings BV (BAHBV), a título de custo de aquisição das ações da BMSA (antiga denominação da fiscalizada), e se houve alguma restrição ou dúvida quanto a efetividade dos pagamentos por parte da Fiscalização, não creio ser relevante engatar uma eventual discussão neste sentido, pois as razões para a glosa das despesas de amortização do ágio estão centralizadas em aspectos mais contundentes.

Considerando válido o pagamento e superior ao valor patrimonial (VP) das ações da BMSA (e aí pouco importa o valor apoiado em Laudo de Avaliação, ambas as empresas tem ligação societária relevante), o art.385 do RIR/99 determina o

desdobramento do custo, ou seja, separe-se o que seja superior ao VP, no caso, o ágio.

Se estamos diante de um caso legítimo de ágio, ou ilegítimo como encarou a Fiscalização, esta questão é subsidiária, pois **as operações (todas) envolveram empresas com forte ligação societária: o ágio em questão originou-se internamente, esta é a questão central, além da utilização de empresa veículo como já destacado.** (*negrejou-se*)

Mais à frente, o voto condutor do acórdão recorrido traz expresso que:

A minha concordância ao lançamento tributário (glosa de despesa e/ou exclusão indevida com amortização de ágio) repousa naquelas fundamentações apontadas pela autoridade autuante e descritas linhas atrás.

Contudo, na abordagem seguinte é tratado, apenas, o vício no *uso de empresa veículo*, destacando-se que a existência de BHP Billiton Empreendimentos Minerais Ltda somente teve como *função econômica* permitir a *amortização de ágio pela BMSA*.

Com a negativa de provimento ao recurso voluntário, o acórdão recorrido não foi cientificado à PGFN. A Contribuinte, por sua vez, opôs embargos de declaração apontando omissão quanto à ocorrência de *diferentes acionistas dos Grupos envolvidos*, com vistas a ver afirmada a *inexistência de ágio interno*, mas seguiu-se a rejeição neste ponto, sob o seguinte fundamento:

A primeira alegada omissão, segundo a embargante, consiste no fato do acórdão não ter se manifestado sobre a composição acionária de empresas envolvidas na operação que resultou no ágio objeto da autuação fiscal. De fato, como a própria embargante reconhece, o voto condutor do julgado fundamentou-se, para confirmar a autuação fiscal, no uso de empresa veículo. Como é cediço, desde que devidamente fundamentada a decisão, não há que se enfrentar todos os argumentos alegados em sede de recurso voluntário, e a decisão ora embargada está perfeitamente fundamentada no que tange à procedência da autuação, conforme as seguintes passagens, extraídas do voto condutor:

[...]

Portanto, pelo exposto, o acórdão embargado está fundamentado e claro em seu dispositivo, não havendo razão para o conhecimento dos embargos apresentados no que diz respeito à matéria até aqui discutida.

O exame de admissibilidade deu seguimento parcial ao recurso especial na matéria 1) “*Ágio – Empresa Veículo Confusão Patrimonial – Real Adquirente*” (paradigmas nº 9101-006.240 e 9101-006.374), mas negou seguimento na matéria 2) *Ágio Interno*, sob os seguintes fundamentos:

Como se vê, a própria recorrente no início do seu recurso confessa literalmente a falta de prequestionamento e debate da matéria no acórdão recorrido. Ingressou

com embargos declaratórios a esse respeito que foi rejeitado não logrando êxito em integrá-lo com tal assunto.

E de fato, o despacho de admissibilidade, que integra o acórdão recorrido, para afastar a omissão ligada à questão específica aventada pelo contribuinte quanto à inexistência de empresa ligadas na operação que deu causa ao ágio atesta que o acórdão recorrido teve sua negativa de provimento baseando-se apenas no fundamento ligado à ausência de confusão patrimonial em face da interposição de empresa veículo, deixando implícito que o colegiado não havia se debruçado sobre o tema do ágio interno mesmo que tenha mencionado de passagem a ocorrência de tal situação pela fiscalização no bojo do fundamento principal (ausência de confusão patrimonial em face de empresa veículo). Conforme colocou a recorrente, embora não seja algo determinante, sequer o tema do ágio interno também constou também da ementa.

Outrossim, tal tema (ausência de confusão patrimonial) que foi admitida no tópico anterior, por si só já abrangeria toda a temática devolvendo como um todo integrado à CSRF a matéria “amortização do ágio”.

[...]

E como se sabe, os fatos tem que ser colhidos na interpretação ofertada pelos próprios julgados e não pelo interessado ou de quem elabora este despacho de admissibilidade.

Portanto, forte nos esclarecimentos do despacho de admissibilidade que integram o acórdão recorrido considero que a matéria não foi prequestionada.

Com respeito à matéria “*Ágio – Empresa Veículo Confusão Patrimonial – Real Adquirente*” tem-se: i) no julgamento do recurso voluntário, a manifestação do relator de que concordaria com todos os fundamentos da acusação fiscal, mas a abordagem específica, somente, do vício pela interposição de BHP Billiton Empreendimentos Minerais Ltda, apenas com a *função econômica permitir a amortização de ágio pela BMSA*; ii) na rejeição dos embargos, a compreensão de que o acórdão embargado *fundamentou-se, para confirmar a autuação fiscal, no uso de empresa veículo*; e iii) no exame de admissibilidade, a anotação de que, embora ausente prequestionamento acerca da caracterização do ágio como interno, esta discussão integraria os fatos a serem apreciados na matéria com seguimento. Ainda, em sustentação oral, a PGFN questionou os efeitos da rejeição parcial dos embargos de declaração e a cogitação, daí decorrente, de que estivesse superado o fundamento fiscal calcado no surgimento do ágio internamente ao grupo econômico.

As decisões referidas, porém, evidenciam que a manutenção das glosas do ágio amortizado está calcada, neste momento, somente no vício pela interposição de BHP Billiton Empreendimentos Minerais Ltda, que apenas teria como *função econômica permitir a amortização de ágio pela BMSA*. Já a caracterização do ágio como interno não foi apreciada pelo Colegiado *a quo*, e assim poderia impor que tal complementação se verificasse caso afastado o fundamento considerado suficiente pelo Colegiado *a quo* para negar provimento ao recurso

voluntário. Assim, não tem razão a PGFN quando cogita indevidamente superada a acusação acerca do surgimento do ágio internamente ao grupo econômico, mas também é imprópria a indicação, no exame de admissibilidade, de que tal matéria integraria aquela com seguimento.

O I. Relator bem demonstra, quanto a esta matéria, a dessemelhança fática entre o recorrido e o paradigma nº 9101-006.240. Embora o caso presente reporte, apenas, redução de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL, sem exigência de crédito tributário submetido a multa de ofício eventualmente passível de qualificação, nota-se que o paradigma não traz qualquer consideração acerca da efetiva existência da pessoa jurídica considerada “empresa-veículo” na operação ali analisada, e destaca não fazer *parte da acusação fiscal a existência de simulação no negócio praticado*. Já no recorrido, como antes demonstrado, a decisão está calcada nos contornos fáticos da empresa-veículo que, segundo a acusação fiscal:

c) BHP BILLITON EMPREENDIMENTOS não teve receitas operacionais nem atividade social relevante, nem deteve participações societárias antes da compra de BMSA, funcionando de fato como empresa veículo, para receber recursos da real investidora BROKEN HILL, comprar BMSA com ágio e, dias depois, ser incorporada por BMSA, transferindo para esta última o ágio e o benefício fiscal de sua amortização;

Já com respeito ao paradigma nº 9101-006.374, releva destacar que esta Conselheira redigiu o voto vencedor para conhecer do recurso especial do sujeito passivo na matéria “efetiva confusão patrimonial entre investidora e investida”, apesar de negado seguimento, em exame de admissibilidade, à matéria “validade da suposta ‘empresa veículo’”, vez que o paradigma nº 1301-001.505, lá admitido, tratava da mesma operação e prestava-se a atribuir à instância especial a apreciação dos diferentes vieses da discussão acerca da amortização de ágio com interposição de “empresa-veículo”. Não subsistia, assim, fundamento inatacado que impedisse o conhecimento do recurso especial do sujeito passivo.

Ocorre que, assim fixado o alcance do conhecimento do recurso especial, esta Conselheira divergiu da maioria² que lhe deu provimento e que, à semelhança do primeiro paradigma, contou com o voto do Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado que, embora não declarado neste caso específico, constou do paradigma anterior, a indicar que a dessemelhança constatada em relação ao primeiro paradigma também estaria presente neste segundo.

De fato, a ex-Conselheira Lívia De Carli Germano, também relatora do segundo paradigma, pondera que:

No caso, a acusação fiscal está pautada, única e exclusivamente, em uma interpretação de que a legislação tributária exigiria “confusão patrimonial” entre

² Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Lívia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Gustavo Guimaraes da Fonseca, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Carlos Henrique de Oliveira (Presidente), e restaram vencidos neste ponto os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Guilherme Adolfo dos Santos Mendes.

a investida e a empresa do grupo da qual se originaram os recursos financeiros para a aquisição do investimento, de forma que, no entender da autoridade atuante, seria ilegítimo o registro de ágio por empresa que tenha recebido o aporte de recursos financeiros para a realização de tal aquisição.

Nesse ponto, registro que a autoridade atuante até iniciou a caminhada argumentativa no sentido de buscar provar que a Trancoso seria uma empresa apenas “no papel” (o que, efetivamente poderia apontar para eventual vício no negócio jurídico de aquisição do investimento -- vício este que alguns poderiam chamar de simulação, outros de ausência de “causa”, outros de abuso de forma, etc). Fez isso ao indicar, por exemplo, a existência efêmera, bem como o fato de que os recursos financeiros utilizados na aquisição terem originado em seu sócio Banco Societé. Mas os fatos indicados a fim de provar tal tese pararam por aí, e não são suficientes para se chegar à conclusão de que a Trancoso seria, realmente, uma pessoa jurídica sem substância, ou sem participação efetiva na operação, e/ou para se concluir por algum vício ou patologia no(s) negócio(s) jurídico(s) praticado(s).

É dizer, a fiscalização não aprofundou a acusação de forma a buscar provar que a Trancoso não tinha infraestrutura física e operacional compatível com seu objeto social, ou que ela não teria tido participação concreta na operação de aquisição do investimento, etc., nem aponta efetivamente quaisquer fatos que indiquem patologias nos negócios jurídicos praticados. Não foi esta a linha de fundamentação seguida pela autoridade atuante.

Ao mesmo tempo, a autoridade atuante não consegue infirmar -- **pelo contrário, as provas que traz apenas confirmam** -- que foi a Trancoso quem, pelo menos formal e diretamente, adquiriu o investimento de terceiros, e pagou por ele com recursos que, não obstante tenham tido origem em seu controlador Banco Societé, eram recursos próprios da Trancoso, porque nela capitalizados. *(destaques do original)*

Adicione-se que em voto declarado no segundo paradigma, esta Conselheira reprisa os argumentos deduzidos quando apreciada a operação em sede de recurso voluntário, nos seguintes termos:

A recorrente pretende atribuir substância à "Trancoso" acrescentando que ela subsistiu por *quase 2 (dois) anos depois da aquisição pela Trancoso dos direitos oriundos do contrato de compra e venda*, mas o fato é que apenas o transcurso de tempo não atribui materialidade neste sentido, até porque, como bem observa a autoridade lançadora, *o Banco Cacique já era controlado por uma empresa de Participações - a CACIPAR, o que já se prestaria à segregação afirmada como necessária em razão da manifesta diferença entre os objetos sociais do Societé (mais abrangente, com foco em banco de investimento) e do Banco Cacique (mais específico, focado em crédito consignado), e de forma a melhor segregar as atividades respectivas*. Também sob este ângulo, a interposição de "Trancoso" se mostra útil, apenas, para dissimular o real adquirente do investimento e alcançar,

no futuro, as vantagens fiscais decorrentes da amortização antecipada do ágio pago.

Quanto à relevância da "Trancoso" na hipótese de aquisição de uma instituição financeira, deve prevalecer o entendimento expresso no acórdão recorrido acerca da *ausência de especificações das complexidades* alegadas, vez que não demonstrada qualquer exigência específica do Banco Central do Brasil para tal autorização, mormente tendo em conta que desde a contratação inicial entre os compradores e vendedores foram contemplados e aceitos os efeitos decorrentes desta complexidade para alteração societária, como se vê nas diversas cláusulas do acordo que estabelecem as garantias e os ônus associados àquela condição. A recorrente permanece sustentando seu entendimento em alegações genéricas de que *o engessamento societário não coadunava com os propósitos mercantis pretendidos*, e de que a *holding* Trancoso teria sido utilizada *como uma alternativa aos inúmeros limites e restrições postos às alterações societárias em instituições financeiras, como é o caso do Banco Société*, o que, à evidência, não é suficiente para alterar as conclusões aqui adotadas. O mesmo se diga em relação aos argumentos de que a estruturação societária contemplando uma *holding* para aquisição de participação societária, além de conveniente e justificada sob a ótica empresarial e de mercado, constitui prática antiga, inclusive no setor financeiro, dado que a operação já contemplava a "Cacipar" como *holding* e o fato de uma prática ser antiga não significa que ela não possa ser questionada.

[...]

Está cabalmente demonstrado que a "Trancoso" foi constituída, apenas, para criar a aparência de que seria ela a adquirente do investimento, mas todas as evidências contratuais e financeiras da operação afirmam a condição do "Société" como real adquirente, consoante conclui a autoridade fiscal em trecho subsequente da acusação, depois de detalhadas as ocorrências da aquisição da participação societária:

[...]

De toda a sorte, no que se refere ao atendimento dos "limites positivos" em face da complexidade da aquisição de uma instituição financeira por outra já existente, basta observar que o Contrato de Compra de Quotas sob Condições Precedentes e Outras Avenças foi firmado sem a pré-existência da "Trancoso" e a cessão dos direitos de compra foi apenas cogitado em uma das cláusulas contratuais. Quanto à *intenção de manter segregadas duas atividades distintas que passariam a integrar o grupo liderado pelo Société*, importa destacar que ela é incompatível com a confusão patrimonial exigida pela legislação tributária, cumprindo ao grupo empresarial optar por uma das estruturas e, inclusive, considerar na negociação esta incompatibilidade. Por fim, quanto a *efetivamente ter existido uma conformidade entre a intenção do Société (redução de complexidades, diminuição de custos, clara segregação dos segmentos entre outros) e a causa desse negócio jurídico (operações societárias como um todo)*, e as operações evidenciarem a

coerência com o planejamento estratégico do empreendimento econômico, cujo objetivo era expandir suas atividades no Brasil, inserindo-se no mercado de crédito consignado, tais aspectos guardam relação, apenas, com a aquisição do investimento, e não com os arranjos societários posteriores, com fins tributários.

[...]

Como se vê, houve intenso debate acerca da efetiva existência de “Trancoso”, e a maioria deste Colegiado concordou com a conclusão da relatora de que o Fisco não logrou *provar que a Trancoso seria uma empresa apenas “no papel”*.

Conclui-se, daí, que a dessemelhança constatada em relação ao primeiro paradigma também está presente no paradigma nº 9101-006.374, razão pela qual deve ser NEGADO CONHECIMENTO ao recurso especial da Contribuinte na matéria com seguimento acerca da “amortização de ágio”.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira **Edeli Pereira Bessa**

Como anotado no voto vencedor, o litígio subsistente nestes autos diz respeito à redução do prejuízo fiscal apurado pela Contribuinte nos anos-calendário 2012 e 2013, bem como à multa isolada aplicada em razão da falta de recolhimento de estimativa de IRPJ em agosto/2013. As acusações correlatas no âmbito da CSLL foram definitivamente afastadas na decisão de 1ª instância.

O acórdão recorrido, nº 1401-004.194, também foi objeto de embargos admitidos quanto à omissão acerca da falta de fundamentação para manutenção da multa isolada de IRPJ, que foi suprida, sem efeitos infringentes, no Acórdão nº 1401-006.204. O voto condutor do acórdão de embargos observou que o art. 44, inciso II, alínea “b” prevê a penalidade *ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente*, e assim conclui:

Efetivamente, com a nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, ficou difícil sustentar a tese da inaplicabilidade da multa isolada de ofício, pois o legislador, à

luz da controvérsia que já existia, impôs novamente tal ônus, sem qualquer exceção. E, observe-se, as infrações aqui em comento vieram à luz na nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, trazida pela Lei nº 11.488/2007.

Releva notar que foram declarados votos discordantes acerca da necessidade de se apreciar, ou não, o cabimento da multa isolada, prevalecendo o entendimento de que era necessário, apenas, expressar o fundamento para sua manutenção. O Conselheiro Daniel Ribeiro Silva observou que havia acompanhado o relator no acórdão embargado, *muito embora discorde da tese que manteve a concomitância da multa*, e o Conselheiro André Severo Chaves manifestou seu entendimento contrário à *imposição de multa isolada referente a estimativas mensais, quando no mesmo lançamento já é aplicada a multa de ofício*.

Como mencionado no voto vencedor, o exame de admissibilidade deu seguimento parcial ao recurso especial, alcançando também a matéria *Multa isolada por falta de recolhimento de estimativas* (paradigmas nº 9101-005.695 e 1402-001.217, este último rejeitado). O I. Relator, porém, bem demonstra que o viés suscitado em recurso especial não é suficiente para reverter a decisão do Colegiado *a quo*. Cabe acrescentar, apenas, que a declaração de voto do Conselheiro André Severo Chaves representa entendimento vencido no Colegiado *a quo*, que por maioria de votos acolheu os Embargos de Declaração para reconhecer a omissão apontada, sem efeitos infringentes. Isto porque os embargos foram acolhidos, apenas, para expressar os fundamentos da decisão originalmente adotada de negar provimento ao recurso voluntário, inclusive na matéria em questão e que foi assim consignada na ementa do acórdão embargado:

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ/CSLL SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA MENSAL.

A multa isolada, calculada sobre a totalidade ou diferença da antecipação do IRPJ/CSLL, mensalmente devida e não recolhida, deve ser aplicada à pessoa jurídica, sujeita à tributação com base no lucro real, e optante pelo pagamento do IRPJ/CSLL em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, por descumprimento da obrigação de antecipar o IRPJ/CSLL mensalmente devido.

O Conselheiro André Severo Chaves compreendeu que a matéria não havia sido enfrentada no acórdão embargado, e por esta razão enfrentou o mérito sob os contornos que visualizou no caso, sem atentar que não houve exigência de multa isolada concomitante com a multa de ofício.

O relator do recurso voluntário e dos embargos de declaração, para suprir a omissão de fundamentação, adotou a decisão de 1ª instância, que validava a aplicação da multa isolada ainda que apurado prejuízo fiscal ao final do exercício, e mesmo na hipótese de lançamento depois do término do ano-calendário, e apenas acrescentou que a controvérsia em tela se instaurou depois da alteração do art. 44 da Lei nº 11.488/2007.

Ainda, ao declarar seu voto, o Conselheiro Daniel Ribeiro Silva acompanhou o relator, concordando com a integração da fundamentação, além de esclarecer que seu voto de mérito permanecia divergente, como registrado no acórdão embargado, vez que sempre se

posicionara *favoravelmente à tese do afastamento da multa isolada nos casos de concomitância com a multa de ofício*. Trata-se, portanto, de um segundo voto pautado em uma percepção fática distinta da existente nos autos.

Embora esta Conselheira admita os elementos expressos em votos vencidos como referências para definição dos contornos dos fatos apreciados, com vistas a assemelhá-los a paradigmas em constituição de divergência jurisprudencial, não é possível abstrai-los da realidade dos autos e permitir que eles integrem o litígio com circunstâncias fáticas nele ausentes. Determinante para a aferição do dissídio jurisprudencial, em tal contexto, são as premissas e fundamentos do voto condutor do julgado que, como visto, não reportam concomitância da multa isolada com a multa de ofício devida no ajuste anual, vez que, no caso, houve apenas redução de prejuízo fiscal, sem lançamento de crédito tributário no ajuste anual.

Estas as razões para concordar com a NEGATIVA DE CONHECIMENTO ao recurso especial da Contribuinte nesta segunda matéria, como propõe o I. Relator.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa