



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18471.001064/2007-21
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9101-006.677 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 8 de agosto de 2023
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado RAIZEN COMBUSTIVEIS S.A.

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

Ano-calendário: 2011

MULTA QUALIFICADA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. FUNDAMENTO INATACADO. CONTEXTOS FÁTICOS E JURÍDICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA.

Não se conhece de recurso especial cujos acórdãos apresentados para demonstrar a divergência evidenciam decisões em contexto fático e legislativo distinto, concernente a acusações fiscais com descrição de dolo nas operações que ensejaram a amortização de ágio glosada, descrição esta ausente no lançamento apreciado no recorrido e invocada como vício determinante para a exclusão da qualificação da penalidade. (Ementa em conformidade com o art. 63, §8º do Anexo II, do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial. Votaram pelas conclusões os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Luciano Bernart (suplente convocado) e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício). Ausente o Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência (e-fls. 3.618 e ss.), previsto nos artigos 67 e seguintes do Anexo II do Regimento Interno do CARF - RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015, contra o acórdão n.º 1201-003.594 (da 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção do CARF, e-fls. 3589 e ss.), por meio do qual o colegiado decidiu dar provimento parcial ao recurso voluntário.

O Acórdão recorrido foi assim ementado, no essencial:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006

DILIGÊNCIA FISCAL. FATOS NOVOS. AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Os fatos conhecidos apenas no curso do processo, por meio de diligência fiscal, podem ter o efeito de modificar e até exonerar o lançamento tributário, mas não têm o condão de criar uma nulidade intercorrente do auto de infração.

DILIGÊNCIA FISCAL. FATOS NOVOS. JULGAMENTO. NULIDADE.

Os fatos conhecidos apenas no curso do processo, por meio de diligência fiscal, devem ser inseridos no quadro fático construído pela auditoria fiscal e pela defesa do contribuinte para fins de fundamentação da decisão, o que não implica, por si só, inovação no fundamento da exigência tributária ou mudança do critério jurídico adotado.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006

ÁGIO. NATUREZA JURÍDICA. AQUISIÇÃO. TRANSFERÊNCIA.

O ágio de que trata o artigo 20 do Decreto-Lei n.º 1.598/1977 é uma expectativa de direito condicionada, oponível apenas ao Fisco e que se exaure no momento em que são atendidas as condições legais para a sua existência. Portanto, é um bem indisponível, pela sua natureza, não sendo apto a integralizar capital social subscrito, ou seja, a ser transferido por meio de aquisição de participação societária.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. SELIC. SÚMULA CARF N.º 108.

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

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006

IRPJ. CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Tratando-se da mesma matéria fática e não havendo aspectos específicos a serem apreciados, aplica-se a mesma decisão sobre o lançamento de IRPJ para os demais lançamentos decorrentes.

A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do colegiado em dar parcial provimento ao recurso voluntário para: por unanimidade, exonerar as multas isoladas exigidas (estimativas) relativas aos anos 2003, 2004, 2005 e 2006; por maioria, exonerar a qualificação da multa de ofício, fazendo-a retomar ao patamar ordinário de 75%, vencido o conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa, que mantinha a qualificação da multa de ofício; por qualidade, manter os demais itens dos lançamentos de IRPJ e CSLL em tela, vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Alexandre Evaristo Pinto, Bárbara Melo Carneiro e André Severo Chaves (Suplente convocado), que davam provimento ao recurso. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Alexandre Evaristo Pinto.

Aponta a Recorrente divergência de interpretação da legislação tributária em relação à **qualificação da multa de ofício em planejamento tributário envolvendo transferência de ágio amortizado através de empresa veículo.**, indicando como acórdãos paradigmas 9101-002.802 e 1101-000.899.

O r. despacho de admissibilidade de fls. 3638 admitiu o Recurso Especial, nos seguintes termos:

Em todos os julgados a lide se circunscreve à demonstração do fundamento econômico do ágio efetivamente pago pela investidora estrangeira, na aquisição de investimentos no Brasil. As operações societárias subseqüentes, inclusive a subscrição e aumento de capital da empresa-veículo teriam sido desencadeadas, segundo a fiscalização, para fazer com que a amortização daquele ágio, pudesse ser deduzida, em empresas sediadas no Brasil, pelo que a demonstração deveria ser relacionada à operação original de aquisição das ações e a empresa veículo desconsiderada para fins tributários.

Nesse contexto as multas de ofício foram qualificadas em 150% pela fiscalização pela identificação do evidente intuito doloso, em hipótese considerada de artificialidade da operação mediante a utilização de empresa veículo, sem propósito negocial, com nítido caráter apenas de permitir a transferência do ágio.

Da análise da divergência

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

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

Nos 2(dois) paradigmas, verifica-se a situação de não admissão da existência de qualquer tipo de intermediação de pessoa pessoa jurídica (empresa veículo), de forma a

se aproveitar de ágio transferido de uma aquisição anterior, ou seja quando a incorporadora não pagou pela aquisição do investimento.

Neste contexto, tais paradigmas mantiveram a qualificação da multa de ofício em 150% por divisarem uma intenção dolosa de alteração das características do fato gerador, na medida em que foi construído uma sequência de operações com determinada feição (utilizado-se de empresa veículo, sem propósito negocial), mas que ao fim e ao cabo tratar-se-ia “de uma outra operação com repercussões tributárias diversas” (apenas permitir a transferência do ágio).

De outro lado, no acórdão recorrido, defende-se também ineditabilidade do ágio em condições similares aos paradigmas, ou seja em face da necessidade de haver "confusão patrimonial" confusão patrimonial, mediante operações de incorporação entre real investidora e investida, e assim desconsiderou a transferência do ágio efetuada através de empresa “veículo” ou de “passagem”, porque a demonstração da existência do ágio deveria ser relacionada à operação original, pois do contrário tratar-se-ia entre ágio formado dentro do próprio grupo econômico. Porém, segundo este julgado tais constatações seriam insuficientes para caracterizar qualquer irregularidade que desse azo ao intuito doloso ou cometimento de fraude ou simulação e, consequentemente, o cabimento da aplicação da multa qualificada, uma vez que “O fato do ágio não ser dedutível não está oculto por nenhum ato praticado pelo contribuinte”.

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

No mérito, na parte conhecida, sustenta que o ágio em questão foi transferido para uma empresa veículo, a fim de que, com a sua incorporação, o investimento pudesse ser deduzido. É dizer que a SHELL BRASIL LTDA. apenas recebeu tal “mais valia” por transferência. Posteriormente, houve a incorporação da EOB pela SHEL BRASIL LTDA., o que demonstra que o ágio foi transferido dentro do GRUPO SHELL, de modo a atender aos interesses dos controladores no exterior.

Demonstrada a artificialidade orquestrada pela contribuinte, em benefício do GRUPO SHELL, a qualificação da multa de ofício se mostra uma medida plenamente devida. Todos os elementos que foram acima expostos para demonstrar a artificialidade das operações realizadas também militam a favor da qualificação da multa de ofício.

Além disso, deve ser destacado que a conduta da contribuinte levou a autoridade fiscal a concluir que não houve pagamento de ágio no exterior, por ausência de provas. Contudo, após a lavratura do Auto de Infração, a contribuinte passa a alegar que o pagamento do “Ágio EOB” ocorreu no exterior e a pedir a nulidade do lançamento, por vício de fundamentação. Trata-se de conduta claramente dolosa e que por consequência dificultar o trabalho da Fiscalização e o julgamento do presente processo administrativo, o que evidencia o intuito de sonegação.

O que demonstra o evidente intuito de sonegação da contribuinte no presente caso é justamente o fato de ele ter orquestrado a redução do imposto devido por meio de atos societários que aparentemente são legais. Contudo, retirando essa aparência de regularidade, o que se vê é que foram realizadas com vistas exclusivamente à fruição indevida de um benefício fiscal. Diz-se que o contribuinte procura a fruição indevida do ágio, porque, como já explicado, ele deduz a amortização do ágio sem que tenha efetivamente incorporado ou sido incorporado pelo investimento que adquiriu. Dessa forma, **a artificialidade montada visou cumprir apenas artificialmente o requisito legal.**

Intimada a Contribuinte apresenta contrarrazões em que alega preliminarmente que a Fazenda Nacional não aponta qual o dispositivo de lei federal que teria sido interpretado de forma divergente pelo acórdão recorrido e pelos paradigmas.

Acresce que a leitura do voto-condutor também revela outra vedação ao conhecimento do recurso fazendário: a adoção da Súmula 14 do CARF como razão de decidir, ante a verificação de que **o TVF não descreve qualquer conduta dolosa do contribuinte.**

Como visto, para excluir a multa qualificada o acórdão recorrido se amparou em 02 fundamentos autônomos e suficientes para amparar a conclusão: (i) o TVF não descreveu qualquer conduta dolosa do contribuinte; e (ii) a operação descrita não indica a existência de simulação. Em seu recurso especial, por sua vez, a Fazenda Nacional atacou apenas o segundo fundamento do acórdão recorrido, e buscou demonstrar a divergências com acórdãos de operações (supostamente) análogas, que tenham concluído pela licitude da exasperação da multa proporcional.

Alega ainda que analisando o relatório e o voto-condutor do Acórdão n.º 9101-002.802, constata-se que a Fiscalização questionou especificamente a utilização de empresa-veículo para permitir a transferência do ágio.

A operação societária realizada pela Recorrida **não envolveu empresa-veículo**, muito menos de duração efêmera a evidenciar o evidente intuito doloso na geração do ágio. E isso se verifica pelo relatório do acórdão recorrido que bem descreveu a operação societária. Com efeito, todas as empresas envolvidas na reorganização societária efetivada pelo Grupo Shell eram operacionais e subsistem até hoje. Logo, não há como comparar o dolo de um contribuinte que cria uma empresa de vida efêmera apenas para transferir o ágio, com o (suposto) dolo de um contribuinte que realiza a operação com empresas reais e operacionais.

E resume:

No Acórdão Paradigma:

(i) Conforme narrado no acórdão, houve acusação concreta, por parte da Fiscalização, de ação dolosa de sonegação fiscal, invocando-se o art. 72 da Lei n.º 4.502/1964;

(ii) A Turma julgadora concluiu que houve efetivamente fraude para fins de sonegação, nos termos do art. 72 da Lei n.º 4.502/1964;

(iii) A comprovação da ação fraudulenta com finalidade de sonegação decorreu do uso de empresa-veículo;

No acórdão recorrido:

(i) Não houve acusação concreta, por parte da Fiscalização, de ação dolosa de sonegação fiscal, inexistindo ainda a invocação de qualquer dispositivo da Lei n.º 4.502/1964 para justificar a aplicação da multa qualificada; isto está expresso no acórdão;

(ii) A Turma julgadora não concluiu pela existência de fraude para fins de sonegação; ao contrário, a Turma julgadora concluiu que os fatos narrados no TVF e nas diligências não caracterizavam simulação ou qualquer outra conduta dolosa para fins de supressão do tributo;

(iii) Não houve utilização de empresa-veículo na operação.

Assim como no caso anterior, analisando o voto-condutor do Acórdão n.º 1101-000.899, constata-se a existência de matérias fáticas absolutamente distintas do caso dos autos.

No Acórdão Paradigma:

(i) Conforme relatado no acórdão, houve efetivamente acusação concreta no TVF de conduta fraudulenta por parte do contribuinte, invocando-se o art. 72 da Lei n.º 4.502/1964;

(ii) A Turma julgadora concluiu que houve fraude para fins de sonegação, nos termos do art. 72 da Lei n.º 4.502/1964;

(iii) A comprovação da ação fraudulenta com finalidade de sonegação decorreu do uso de empresa-veículo, para viabilizar amortização de “ágio de si mesmo”;

No acórdão recorrido:

(i) Não houve acusação concreta, por parte da Fiscalização, de ação dolosa de sonegação fiscal, inexistindo ainda a invocação de qualquer dispositivo da Lei n.º 7.502/1964 para justificar a aplicação da multa qualificada; isto está expresso no acórdão;

(ii) A Turma julgadora não concluiu pela existência de fraude para fins de sonegação; ao contrário, a Turma julgadora concluiu que os fatos narrados no TVF e nas diligências não caracterizavam simulação ou qualquer outra conduta dolosa para fins de supressão do tributo;

(iii) Não houve utilização de empresa-veículo na operação, e tampouco de fala em “ágio de si mesmo”.

No mérito sustenta a Ilegalidade da exasperação da multa de ofício sem indicação da conduta dolosa cometida pelo contribuinte. Ou seja, o pressuposto de aplicação da multa majorada de 150% é que o Fisco indique, de forma clara e precisa, qual a tipificação da conduta do contribuinte – se aquela prevista no art. 71, 72 ou 73 da Lei n.º 4.502/64 – que fez incidir a sanção pecuniária exasperada do art. 44, I, c/c §1º da Lei 9.430/96 (art. 957, II do RIR/99).

Acresce que Fazenda Nacional sequer tentou afastar a afirmação contida acima, de que a Fiscalização não apontou no TVF qualquer conduta dolosa cometida pelo contribuinte. **Desta forma, resta evidenciada a violação ao princípio da dialeticidade dos recursos por parte da Fazenda Nacional.**

Defende ainda a Ilegalidade da exasperação da multa de ofício quando os fatos narrados não evidenciam qualquer conduta dolosa.

É em síntese o relatório.

Voto

Conselheiro ALEXANDRE EVARISTO PINTO, Relator.

Recurso Especial da Fazenda Nacional - Admissibilidade

Tempestivo o Recurso Especial.

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

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação

divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente. (Redação dada pela Portaria MF n.º 39, de 2016)

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

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

§ 4º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de 1ª (primeira) instância por vício na própria decisão, nos termos da Lei n.º 9.784 de 29 de janeiro de 1999.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

III - Súmula ou Resolução do Pleno do CARF, e

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

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

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

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

[...]

Como já restou assentado pelo Pleno da CSRF¹, “*a divergência jurisprudencial deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identifiquem ou assemelham os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles*”.

E de acordo com as palavras do Ministro Dias Toffoli², “*a similitude fática entre os acórdãos paradigma e paragonado é essencial, posto que, incorrente, estar-se-ia a pretender a uniformização de situações fático-jurídicas distintas, finalidade à qual, obviamente, não se presta esta modalidade recursal*”.

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

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

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

Intimada a Interessada apresentou contrarrazões em que indica a ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e os paradigmas.

Ao analisar as razões levantadas pela Recorrida, entendo que o presente Recurso Especial não deve ser conhecido. Isto porque, no acórdão recorrido, a motivação para o afastamento da qualificação da multa foi a ausência de indicação precisa da conduta dolosa:

Os tributos apurados pela fiscalização estão sendo exigidos acompanhados de multa de ofício qualificada. **A leitura do referido termo de verificação fiscal (fls. 878) permite verificar todo o mecanismo das infrações imputadas, todavia, a fiscalização não aponta qual dos atos descritos configuraria o dolo a dar ensejo à qualificação da multa de ofício.** Não há como distinguir os atos que seriam caracterizadores da dedução indevida na apuração dos tributos e os atos caracterizadores do dolo.

A DRJ decidiu por manter a qualificação da multa de ofício por entender que o contexto da autuação é suficiente para a caracterização de uma simulação. Todavia, entendo que não há simulação averiguável a partir do quadro fático trazido pela fiscalização, seja na auditoria fiscal, seja na diligência fiscal.

A simulação é uma conduta que tem como pressuposto a vontade de obter o resultado de um negócio ilícito por meio da interposição de um negócio lícito, embora sem substância material. Assim, o negócio lícito, que é aparente, é feito para dissimular a existência do negócio ilícito, que é oculto. Entendo que, na espécie, não existe um negócio oculto. A infração apontada é caracterizada no bojo do negócio aparente, qual seja, a aquisição da participação societária da Enterprise Oil do Brasil Ltda com alegado ágio. O fato do ágio não ser dedutível não está oculto por nenhum ato praticado pelo contribuinte.

A única reclamação da fiscalização quanto da auditoria fiscal é o fato de o contribuinte não ter informado o valor do negócio realizado pela Shell Brazil Holding BV, quando esta adquiriu a participação societária na Enterprise Oil do Brasil Ltda, a qual estava agora alienando para o contribuinte. Todavia, a ausência dessa informação não dissimula a indedutibilidade do ágio, apenas dificulta a sua caracterização jurídica.

Enquanto isso, no acórdão paradigma n.º 9101-002.802 além da acusação de transferência do ágio gerado no exterior, nota-se que segundo consta do relatório, tratava-se de uma empresa meramente escritural, como se fosse a verdadeira compradora (negócio fictício), a qual somente serviu para viabilizar o mecanismo de transferência do ágio para a PRODESMAQ S/A, tanto que desapareceu em poucos dias.

Além disso, *como evidenciado expressamente pela Fiscalização (item 182 do TVF), corrobora o intuito doloso do contribuinte o fato do ágio ter sido fundamentado tão somente na expectativa de rentabilidade futura, desprezando-se por completo a parcela*

derivada do fundo de comércio da empresa e da avaliação do seu ativo a valor de mercado, vez que esta não gera amortizações dedutíveis do IRPJ e da CSLL.

Portanto, verifica-se que no caso concreto, a qualificação da multa foi corroborada em elementos fáticos, não se verificando suficiente semelhança fática.

Em relação ao paradigma n.º 1101-000.899, o relatório e o voto-vencedor deixam claro que houve acusação expressa e direta de negócios simulados por parte do contribuinte já no Termo de Verificação Fiscal, especialmente pela utilização de empresa-veículo:

Relatório

“A fiscalização apresentou, através do Termo de Verificação (TVF), (fls.660 a 669), basicamente, que: (...)

-ficou comprovado também que desde a sua composição, a única atividade econômica realizada por estas empresas, APENINA e MKV, foi a participação na PUBLICAR. "A conjugação dos fatos acima nos leva a concluir que o negócio foi fictício, montado apenas para gerar uma vultosa exclusão do Lucro Real". "Os fatos acima corroboram a idéia de que esta foi uma operação ilegítima, que não foi devidamente documentada, o que põe em dúvida a sinceridade da operação";

-. finalmente, a aquisição do investimento na LISTEL pela MKV e APENINA também infringiu os incisos IV e V, do artigo 166 e o artigo 168 do Código Civil de 2002, que prevêem que é nulo o negócio jurídico quando não revestir a forma prescrita em lei e for preterida alguma solenidade que a lei considere essencial para sua validade.

Estes artigos já existiam na antiga edição do Código Civil, como incisos III e IV do artigo 145 e caput do artigo 146; (...) A fiscalização qualificou a multa de ofício, declarando: "Os fatos acima relatados ensejaram a aplicação da multa de ofício qualificada, conforme disposto no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96. A operação aqui analisada infringiu os incisos II e IV do art. 1º e o inciso I do art. 2º da Lei nº 8.137/90; bem como o art. 72 da Lei nº 4.502/64".

Voto-Vencedor:

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

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

Ademais, no referido paradigma se trata de ágio interno, acusação que não se verifica no caso concreto. Portanto, entendendo não ter restado demonstrada a similitude fática apta a ensejar o Recurso Especial.

Ante o exposto, voto por não CONHECER do Recurso Especial.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto - Relator

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA.

Os presentes autos retornam a esta 1ª Turma em razão de recurso especial interposto pela PGFN contra o afastamento da qualificação da penalidade promovido no Acórdão n.º 1201-003.594. Na primeira passagem, esta Turma negou provimento a recurso especial da Contribuinte que se opunha aos Acórdãos n.º 107-09.615 e 1103-00.546, que em julgamento de recurso de ofício e de embargos de declaração, respectivamente, restabeleceram a exigência inicialmente anulada em 1ª instância. Seguiu-se nova apreciação da impugnação e a exigência foi integralmente mantida. No julgamento do recurso voluntário, além de exoneradas as multas isoladas exigidas entre 2003 e 2006, foi também cancelada a qualificação da penalidade. O recurso especial da Contribuinte não teve seguimento e em contrarrazões a Contribuinte deduz várias objeções ao conhecimento do recurso fazendário.

O exame de admissibilidade concluiu pela caracterização do dissídio jurisprudencial em face dos paradigmas n.º 9101-002.802 e 1101-000.899, nos seguintes termos:

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

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

Nos 2(dois) paradigmas, verifica-se a situação de não admissão da existência de qualquer tipo de intermediação de pessoa jurídica (empresa veículo), de forma a se

aproveitar de ágio transferido de uma aquisição anterior, ou seja quando a incorporadora não pagou pela aquisição do investimento.

Neste contexto, tais paradigmas mantiveram a qualificação da multa de ofício em 150% por divisarem uma intenção dolosa de alteração das características do fato gerador, na medida em que foi construído uma sequência de operações com determinada feição (utilizado-se de empresa veículo, sem propósito negocial), mas que ao fim e ao cabo tratar-se-ia “de uma outra operação com repercussões tributárias diversas” (apenas permitir a transferência do ágio).

De outro lado, no acórdão recorrido, defende-se também indedutibilidade do ágio em condições similares aos paradigmas, ou seja em face da necessidade de haver "confusão patrimonial" confusão patrimonial, mediante operações de incorporação entre real investidora e investida, e assim desconsiderou a transferência do ágio efetuada através de empresa “veículo” ou de “passagem”, porque a demonstração da existência do ágio deveria ser relacionada à operação original, pois do contrário tratar-se-ia entre ágio formado dentro do próprio grupo econômico. Porém, segundo este julgado tais constatações seriam insuficientes para caracterizar qualquer irregularidade que desse azo ao intuito doloso ou cometimento de fraude ou simulação e, conseqüentemente, o cabimento da aplicação da multa qualificada, uma vez que “O fato do ágio não ser dedutível não está oculto por nenhum ato praticado pelo contribuinte”.

Os paradigmas em questão são recorrentemente aceitos por este Colegiado para caracterização de dissídios jurisprudencial acerca da qualificação de penalidade em glosa de despesas de amortização de ágio com interposição de empresa veículo. O voto proferido pela ex-Conselheira Lívia De Carli Germano no Acórdão n.º 9101-006.365, acolhido à unanimidade quanto a este aspecto³, e editado em paralelo com acórdão de relatoria desta Conselheira sobre a mesma operação, bem expõe a recorrência destes paradigmas:

Quando se discute a aplicação de multa qualificada, ademais, muitas vezes as razões do precedente em questão estão intimamente vinculadas ao contexto fático da operação, de maneira que a verificação da existência de divergência jurisprudencial pode se revelar tarefa ainda mais minuciosa, eis que circunstancial.

Observo que em setembro de 2022, ao iniciar o julgamento do Processo 16643.000425/2010-73, esta 1ª Turma da CSRF analisou a admissibilidade dos recursos especiais interpostos pela Fazenda Nacional e pelo sujeito passivo em face do acórdão 1201-002.168, julgado na mesma data do acórdão ora recorrido (e que recebeu inclusive numeração sequencial àquele - 1201-002.169). Enquanto o caso dos autos tratou da autuação referente aos anos calendário 2007 e 2008, o Processo 16643.000425/2010-73 abordou a autuação referente aos mesmos fatos, mas referente aos anos-calendário 2005 e 2006.

As matérias dos recursos especiais da Fazenda Nacional e do sujeito passivo admitidas são as mesmas, com única a diferença de que, no recurso especial da Fazenda Nacional, o paradigma indicado lá foi o acórdão 9101-002.802 (enquanto que no presente caso os paradigmas apontados para questionamento da multa qualificada foram os acórdãos 101-96.724 e 1101-000.899).

A ata de julgamento de setembro de 2022 registrou o seguinte:

Processo: 16643.000425/2010-73

Recorrente(s): TERRA NETWORKS BRASIL S/A e FAZENDA NACIONAL

³ 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 Guimarães Fonseca, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

Decisão: Vista para conselheira Livia De Carli Germano. A relatora votou por conhecer do recurso da Fazenda Nacional, e conhecer parcialmente do recurso do Contribuinte, apenas em relação à primeira matéria “Possibilidade de amortização do ágio ‘transferido’ para empresa do mesmo grupo econômico” e quanto à amortização do ágio de R\$ 311.681.116,81, vencida a conselheira Livia De Carli Germano que divergiu apenas para não conhecer do recurso da Fazenda Nacional, e o conselheiro Alexandre Evaristo Pinto que conhecia do recurso contribuinte em maior extensão, também em relação à matéria “dedutibilidade do ágio da base de cálculo da CSLL”. No mérito, a conselheira Edeli Pereira Bessa (relatora) votou por dar provimento ao recurso da Fazenda Nacional e negar provimento ao recurso do Contribuinte. Nesse ponto houve o pedido de vista. Os demais conselheiros não se pronunciaram quanto ao mérito. Presidiu o julgamento o conselheiro Carlos Henrique de Oliveira.

Conhecimento – recurso especial da Fazenda Nacional

A Fazenda Nacional questiona o cancelamento da qualificação da multa de ofício alegando divergência em relação aos paradigmas 101-96.724 e 1101-000.899. Alega que “*a decisão recorrida divergiu frontalmente daquela tomada por outros Colegiados do CARF, os quais, em análise de hipóteses fáticas muito similares à presente, nas quais se observou a criação de um ágio artificial, sem propósito negocial, visando unicamente alcançar-se um benefício fiscal sabidamente indevido, entenderam pela necessidade de qualificação da multa*”.

O sujeito passivo contesta a admissibilidade do recurso especial da Fazenda Nacional, alegando primeiramente ausência de cotejo analítico entre as razões de decidir dos paradigmas e a situação fática objeto dos presentes autos.

Nesse ponto, observo que a demonstração analítica da divergência é um requisito que consta do RICARF/2015, mas não há norma que indique a forma como tal demonstração deve ser realizada. Na verdade, os requisitos para que se conclua positivamente acerca da demonstração analítica da divergência vão depender do caso concreto. Assim, se em um dado caso for possível compreender a divergência exclusivamente mediante a comparação das ementas, a simples reprodução destas bastará para que se conclua pelo cumprimento desse requisito regimental.

No caso dos autos, a Fazenda Nacional comparou a decisão recorrida com os paradigmas e afirmou o que entendeu por ser a divergência entre elas, e analisando o recurso especial compreendo que a forma como a Recorrente tratou a questão na respectiva peça foi suficiente para que se compreendesse os pontos divergentes entre as decisões comparadas.

Portanto, aqui a resignação do sujeito passivo quanto ao conhecimento não procede.

Para analisar a alegação feita na sessão de julgamento por ocasião da sustentação oral, a respeito da insuficiência recursal do recurso especial da Fazenda Nacional, faz-se relevante examinar os argumentos expostos no acórdão.

O racional do acórdão recorrido foi muito bem explicado pela Conselheira Edeli Pereira Bessa ao proferir seu voto no julgamento do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional nos autos do processo 16643.000425/2010-73. Reproduzo, grifando e excluindo apenas os trechos que fazem referência ao paradigma indicado naqueles autos, eis que os paradigmas indicados pela Fazenda Nacional no presente recurso especial foram diversos:

(...)

A qualificação da penalidade, que a PGFN pretende restabelecer, foi afastada no acórdão recorrido sob os seguintes **fundamentos expressos no voto vencedor de lavra do ex-Conselheiro Paulo Cezar Fernandes de Aguiar**:

Com a devida vênia da i. relatora, as operações realizadas pela autuada e que levaram o fisco à glosa da amortização do ágio não podem, no caso dos autos, dar ensejo à qualificação da multa de ofício.

Pelo que se verifica do contido nos autos, não restou caracterizada uma situação de simulação ou fraude por parte da recorrente. O que se percebe é uma interpretação equivocada do real alcance das normas tributárias que disciplinam a amortização do ágio nas reorganizações societárias.

Não é possível afirmar que o processo de reorganização societária empreendido de nada tenha servido aos objetivos empresariais da recorrente.

Também, há que se considerar toda a gama de interpretações divergentes acerca dos limites para a dedução do ágio nas aquisições de investimentos por parte das empresas ao se estipular a penalidade decorrente da glosa das amortizações que não se amoldam ao texto legal.

Ao tempo da reorganização societária que deu ensejo ao lançamento de que tratam os autos, a recorrente fazia interpretação das normas aplicáveis de forma diversa da que veio a prevalecer posteriormente. No recurso foi alegado:

241. A controvérsia aqui reside em mera divergência quanto à interpretação das normas aplicáveis, já que o procedimento adotado pela Recorrente era aceito pelas autoridades fiscais e corroborado pela jurisprudência do CARF à época dos fatos. Além disso, a Recorrente sempre atendeu a todas as intimações que as autoridades fiscais lhe dirigiram, dando publicidade de todos os atos praticados.

Relativamente a essa alegação, trouxe a recorrente a jurisprudência administrativa abaixo transcrita:

"MULTA QUALIFICADA EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE
INEXISTÊNCIA IMPROCEDÊNCIA

Nos chamados "planejamentos tributários", constituídos de atos devidamente registrados, feitos às claras e cumpridas todas as obrigações acessórias, quando é dado ao fisco conhecer, sem dificuldade alguma, toda a extensão dos negócios engendrados, não cabe a qualificação da penalidade, quando não provada presença de alguma das figuras delituosas." (ACÓRDÃO 107-09.169, Relator Luiz Martins)

Ante ao exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso, para reduzir o percentual da multa de ofício aplicada de 150% para 75%.

(...)

A acusação fiscal, nestes autos, destaca, especialmente, que *o grupo Telefônica planejou a criação de uma típica empresa veículo, constituída e extinta em curto lapso temporal (dois dias de vida jurídica), com o evidente intuito de transferir o ágio sobre investimento constante da contabilidade da investidora (TIB) para a investida (Terra), por meio da integralização de capital social da empresa veículo ABCD 0011 Participações Ltda., a partir do valor da conta Investimento (mais ágio) relativo a Terra Networks e da conta Empréstimo, também relativa a Terra Networks, e posterior (dois dias depois) incorporação reversa (Terra Networks incorpora empresa veículo).*

Ocorre que o ágio amortizado tem origem em duas operações: i) aquisição, em 15/06/1999, por Telefônica Interativa do Brasil Ltda (TIB) de participação societária na atual Terra Networks Brasil S/A (TERRA, antes NUTEC), originalmente controlada pelo Grupo RBS, com registro de ágio de R\$ 343.272.000,00; e ii) aquisição, em 27/12/2000, por ABCD 0011 Participações Ltda (ABD0011) de participação societária em TERRA, valendo-se de capital integralizado por TIB, com registro de ágio de R\$ 75.400.110,76. Na segunda operação, TIB também transfere para ABCD0011 as ações de TERRA antes

adquiridas com ágio, no valor total de 311.681.116,81 (investimento + ágio, com desconto das parcelas já amortizadas contabilmente). Em 29/12/2000, TERRA incorpora ABCD0011 e inicia a amortização do ágio referente à aquisição das próprias ações a partir de 2003. A presente exigência se refere aos anos-calendário 2005 e 2006, e TERRA incorpora TIB apenas em 2008.

Assim, há uma parcela de ágio decorrente de aquisição por TIB que foi transferida para ABCD0011 depois desta aquisição, e outra parcela de ágio formada na segunda operação, na qual ABCD0011 figurou como adquirente.

O voto vencido do acórdão recorrido, mas condutor da decisão na parte em que negou a possibilidade de amortização do ágio, centrou foco na operação de aquisição da participação societária pela ABCD 0011 e concluiu que:

No caso sob análise tem-se que o real investidor que adquiriu as ações da TERRA não fora a empresa ABCD, mas sim a empresa TIB. Isso porque, fora a TIB a empresa que adquiriu as ações da TERRA de terceiros, por meio da subscrição de ações realizada no dia 15/06/1999, assim como a empresa que era detentora dos créditos utilizados na subscrição de ações realizada no dia 27/12/2000. Portanto, **a TIB fora a empresa que suportou as duas parcelas do ágio que fora registrado pela ABCD.**

Para fins fiscais, não há nenhuma previsão para que o ágio contabilizado na pessoa jurídica A (investidora), em razão de reorganizações societárias empreendidas por grupo empresarial, possa ser considerado "transferido" para a pessoa jurídica C, e a pessoa jurídica C, ao absorver ou ser absorvida pela pessoa jurídica B, possa aproveitar o ágio cuja origem deuse pela aquisição da pessoa jurídica A da pessoa jurídica B.

Para a afirmação de que o ágio amortizado é indedutível são referidos argumentos deduzidos pela PGFN em contrarrazões ao recurso, dos quais destaca-se precedente segundo o qual *em virtude da absoluta ausência de previsão legal, o ágio, supostamente incorrido na aquisição de participação societária de pessoa jurídica domiciliada no exterior, não pode ser transferido por meio de aumento de capital e quitação dívida.*

É sob esta ótica que a relatora do acórdão recorrido, ex-Conselheira Ester Marques Lins de Souza, referirá a existência de uma "empresa de passagem", constituída apenas para geração do ágio e seu subsequente aproveitamento, como uma *construção artificial do suporte fático* que resulta em ágio interno e fictício, sem causa econômica, inclusive na operação de incorporação dessa empresa veículo. Em oposição, o voto vencedor, como antes transcrito, afastará a existência de simulação ou fraude em razão da *gama de interpretações divergentes acerca dos limites para a dedução do ágio nas aquisições de investimentos.*

Note-se que na apreciação do mérito da exigência principal houve referências às peculiaridades das duas fases de aquisição da Contribuinte. Embora tenha sido dado relevo à existência de uma empresa veículo sem outro propósito negocial que não viabilizar a amortização do ágio, o voto vencido do acórdão recorrido, mas vencedor em relação à exigência principal, incorpora as razões de decidir da autoridade julgadora de 1ª instância nos seguintes termos:

Do crédito originado em mútuo tido contra a Impugnante.

Além de transferir o ágio da contabilidade da TIB para a do fiscalizado, o valor total dos mútuos pactuados entre a TIB e o fiscalizado foram transformados em ágio (R\$ 75.400 mil) e conseqüentemente somado ao valor de R\$ 311.681 mil para totalizar os R\$ 387.081 mil que o fiscalizado deduziu da base de cálculo do IRPJ e da CSLL a partir de 2003.

A constatação de que o surgimento e a validade do ágio pago na aquisição da impugnante seriam irrelevantes para a lide apresentada também se aplica ao ágio que teria surgido na subscrição de ações da Terra mediante a contribuição de créditos havidos em mútuo entre a TIB e a TERRA. Ainda que fosse válida essa parcela do ágio contabilizado pela impugnante, sua amortização fiscal não seria admitida em razão da desconsideração da criação e incorporação da empresa ABCD 0011.

No tocante a essa parcela do ágio amortizado, a autoridade fiscal apresenta como motivação da glosa não somente a descaracterização do evento de incorporação previsto no artigo 386 do RIR/99, mas também impossibilidade de se transformar um crédito de mútuo em ágio sobre aquisição de investimento.

Apreciado anteriormente o primeiro motivo (desconsideração de empresa veículo) da glosa, cabe esclarecer que também a impossibilidade de créditos de mútuo com a investida serem transformados em ágio configura óbice ao aproveitamento fiscal dessa parcela.

Com efeito, entendo que a subscrição de novas ações emitidas por uma empresa não tem o condão de originar ágio ao adquirente dessas ações, já que não houve efetiva aquisição de nova parcela de investimento (a ABCD já se apresentava como controladora da impugnante).

Logo, o valor de R\$ 75.400.110,76, decorrente de contratos de mútuo tido originalmente pela TIB contra a Impugnante também não pode ser admitido, o que impede a amortização fiscal pretendida pela impugnante em sua integralidade.

Contudo, tal circunstância não foi ressaltada ou enfrentada especificamente na exoneração da qualificação da penalidade.

(...)

Assim sendo, e considerando que o voto vencedor do acórdão recorrido também nada disse acerca das peculiaridades de cada fase da aquisição para distinguir a conduta das partes, há similitude suficiente para discussão do cabimento da multa qualificada sobre as amortizações de ágio consideradas integralmente indevidas no lançamento em debate.

Por tais razões, deve ser CONHECIDO o recurso especial da PGFN.

Conforme já mencionado, no julgamento do processo 16643.000425/2010-73, esta ora Relatora votou pelo não conhecimento do recurso especial da Fazenda Nacional interposto naqueles autos pois, ali, compreendi que não restou demonstrada a divergência jurisprudencial entre o voto condutor do acórdão recorrido daqueles autos e o paradigma então indicado, isto é, o acórdão 9101-002.802. **Aqui, por outro lado, os paradigmas apresentados pela Fazenda Nacional foram outros**, de modo que faz-se necessária a análise de admissibilidade.

Antes, analiso a alegação de insuficiência recursal do recurso especial da Fazenda Nacional.

Nesse ponto, sustenta o patrono da contribuinte que acórdão recorrido possui fundamento autônomo, qual seja, o de que a multa qualificada não seria aplicáveis eis que o sujeito passivo teria se pautado na jurisprudência da época.

O voto vencedor do acórdão recorrido de fato afirmou que “*Ao tempo da reorganização societária que deu ensejo ao lançamento de que tratam os autos, a recorrente fazia interpretação das normas aplicáveis de forma diversa da que veio a prevalecer posteriormente*”. Em seguida, o voto afirma que, no recurso do voluntário, foi alegado que o procedimento adotado pela contribuinte era corroborado pela jurisprudência do CARF à época dos fatos, e que, relativamente a essa alegação, a contribuinte trouxe um julgado, reproduzindo a ementa deste. A ementa do julgado transcrita no texto do voto afirma que não cabe a qualificação da penalidade em caso de “planejamentos

tributários' constituídos de atos devidamente registrados, feitos às claras e cumpridas todas as obrigações acessórias”.

A Fazenda Nacional, por outro lado, sustenta a manutenção da multa qualificada aplicada por se tratar de “*criação de um ágio artificial, sem qualquer propósito negocial, com o único e evidente intuito de auferir um benefício fiscal sabidamente indevido.*” Não traz argumentos especificamente relacionados à jurisprudência da época, mas percebe-se que os paradigmas por ela colacionados, que mantiveram a qualificação da multa, analisaram operações contemporâneas às dos autos (final da década de 90 e início dos anos 2000). Portanto, tem-se que, pelo menos indiretamente, os paradigmas são aptos a contrapor essa alegação do acórdão recorrido de que, à época dos fatos, não caberia multa qualificada quando as operações fossem todas declaradas com atos devidamente registrados.

O recurso especial da Fazenda Nacional contrapõe, assim, todos os fundamentos do acórdão recorrido.

Passo a analisar a demonstração de divergência jurisprudencial.

Nesse ponto, esclareço que as premissas do voto condutor do acórdão recorrido são as mesmas e nisso não discordo do voto que prevaleceu no processo 16643.000425/2010-73.

É dizer, estamos diante de decisão que manteve a qualificação da multa de ofício em um contexto em que o ágio foi originalmente gerado em aquisição realizada por empresa no Brasil, sendo que há uma parcela de ágio decorrente de aquisição por TIB que foi transferida para ABCD0011 depois desta aquisição, e outra parcela de ágio formada na segunda operação, na qual ABCD0011 figurou como adquirente.

O voto vencido do acórdão recorrido (mas condutor da decisão na parte em que negou a possibilidade de amortização do ágio), centrou foco na *operação de aquisição da participação societária pela ABCD 0011* e concluiu que “*No caso sob análise tem-se que o real investidor que adquiriu as ações da TERRA não fora a empresa ABCD, mas sim a empresa TIB*”. Já o voto vencedor excluiu a qualificação da multa por afastar a existência de simulação ou fraude em razão da *gama de interpretações divergentes acerca dos limites para a dedução do ágio nas aquisições de investimentos.*

Verifica-se que, no caso dos autos, ao cordão recorrido considerou estar diante de acusação tanto de que a “empresa-veículo” foi interposta para adquirir diretamente o investimento de terceiros quanto para receber, com ágio, investimento já adquirido de terceiros (o que se costuma chamar de “transferência de ágio”), sendo que **o voto vencedor, quando analisou a multa qualificada, considerou indiferente a participação direta ou indireta da dita “empresa-veículo” na aquisição do investimento de terceiros, tratando seja uma aquisição seja a outra como mera divergência de interpretação da legislação tributária e excluindo assim a acusação de fraude.**

Pois bem.

O **acórdão 101-96.724** é usualmente indicado pela Fazenda Nacional como paradigma para recursos especiais em que esta pretende questionar o cancelamento da qualificação da multa em operações envolvendo glosa de ágio sob acusação de utilização de “empresa veículo”.

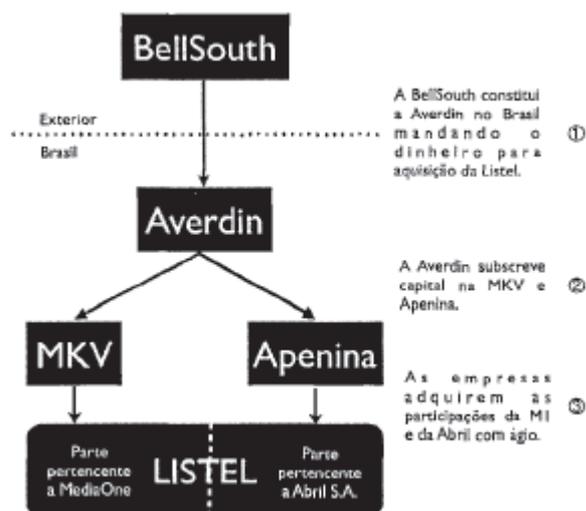
[...]

Assim, assiste razão ao sujeito passivo quando contesta a admissibilidade do recurso especial quanto ao **paradigma 101-96.724**, que deve ser rejeitado por ausência de similitude fática.

Quanto ao **paradigma 1101-000.899**, este é também outro precedente utilizado de forma recorrente nos recursos especiais da Fazenda Nacional que pretendem discutir a qualificação da multa de ofício nos casos de glosa de despesas com amortização de ágio.

Tal precedente tratou de ágio gerado em aquisição ocorrida em 1999, em que a empresa brasileira é tida como “real adquirente” porque teria fornecido recursos às empresas ditas “veículo” para que estas adquirissem o investimento dos terceiros alienantes, registrando ágio nesta aquisição.

A multa qualificada foi mantida em razão do objetivo de, com as empresas veículo, se “construir um cenário que se assemelhasse à hipótese legal que autoriza a amortização do ágio pago na aquisição de investimentos”. Reproduzo a estrutura analisada em tal precedente e trechos do voto vencedor daquele julgado:



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

...

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

...

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

II e IV do art. 1º e o inciso I do art. 2º da Lei n.º 8.137/90; bem como o art. 72 da Lei n.º 4.502/64.

Assim, a multa qualificada deve subsistir.

Ao votar o acórdão 9101-004.559, de 3 de dezembro de 2019, esta 1ª Turma da CSRF aceitou à unanimidade⁴ o paradigma 1101-000.899 para fins de demonstração de divergência jurisprudencial em comparação com um acórdão recorrido que cancelou a aplicação de multa qualificada na utilização de “empresa veículo” no contexto de operação que envolveu “transferência de ágio” (e não transferência de recursos para que a dita “veículo” adquirisse de terceiros o investimento). Transcrevo trecho do voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa quanto ao conhecimento daquele recurso especial da Fazenda Nacional (grifamos):

(...)

A Contribuinte se opõe ao conhecimento do recurso especial da PGFN porque o paradigma n.º 1101-000.899 trataria de prática de negócio jurídico fictício, diversamente do presente caso, cujos atos se destinaram efetivamente à aquisição de um novo investimento.

Todavia, o negócio jurídico classificado como fictício apresenta contornos semelhantes aos verificados na operação sob análise nestes autos. Veja-se o que consta do voto condutor do paradigma.

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

[...]

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

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

Trata-se, portanto, de ágio pago em aquisição de investimento entre partes não ligadas, mediante interposição de pessoas jurídicas que são extintas mediante

⁴ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Livia De Carli Germano, Andrea Duek Simantob, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Junia Roberta Gouveia Sampaio e Adriana Gomes Rêgo.

incorporação pela sociedade adquirida, viabilizando-se a amortização do ágio, embora a real adquirente subsista ativa. (...)

Também no acórdão 9101-004.591, de 5 de dezembro de 2019⁵ as razões de decidir desse paradigma foram tomadas de forma, digamos, “abrangente” (grifei):

A qualificação da multa foi unicamente baseada no fato de ter sido criada uma estrutura meramente formal para viabilizar a amortização fiscal do ágio apurado. Isso fica claro da leitura dos seguintes trechos do acórdão 1101-000.899:

(...)

Em resumo, no caso do acórdão paradigma, a criação meramente formal de pessoa jurídica -- a chamada "empresa veículo" -- como forma de viabilizar a amortização de ágio (originalmente gerado em operações entre partes não relacionadas) foi considerada ato doloso capaz de se qualificar como a fraude prevista no artigo 72 da Lei 4.502/1964. Já no caso dos presentes autos tal circunstância não foi relevante para o acórdão recorrido, que entendeu se tratar de mera simulação e não de fraude (dolo).

Uma leitura isolada de tal trecho de voto poderia permitir a conclusão de que as razões para a qualificação da multa, ali, poderiam ser desvinculadas da operação então analisada e identificadas tão somente com o fato de se ter criado uma estrutura meramente formal para viabilizar a amortização fiscal do ágio.

Não obstante, especialmente quando se trata de exasperação de penalidade, a questão nunca pode ser tomada “em tese”, mas sempre deve ter relação com a operação sob julgamento. É dizer, afirmações feitas em votos condutores de acórdãos (tais como a frase do voto acima grifada) não podem ser tomadas de forma descontextualizada, já que as razões para a qualificação da multa nunca podem ser desvinculadas dos atos e da acusação especificamente analisados pela Turma por ocasião do julgamento.

Em se tratando de qualificação da multa de ofício, porque a questão envolve a análise do *dolo* do sujeito passivo, somente com um **maior grau de semelhança entre os fatos tomados como relevantes por cada uma das turmas julgadoras** é que se pode afirmar, ou não, a existência de uma genuína divergência jurisprudencial, isto é, uma efetiva contraposição entre as teses jurídicas julgadas pelos acórdãos comparados.

Neste sentido, esclareço que, para mim, não se pode identificar o racional do voto condutor do acórdão 1101-000.899 tão somente com o fato de se ter criado uma estrutura meramente formal para viabilizar a amortização fiscal do ágio, devendo-se considerar, também, a específica estrutura fática ali analisada.

Feita tal ressalva, observo que o paradigma 1101-000.899 tratou de operação que se entendeu ter sido implementada de forma fictícia, em que se pretendeu o registro do ágio pelas chamadas “empresas-veículo” quando estas pretensamente receberam recursos de sua controladora e os utilizaram para adquirir o investimento de terceiros, tendo havido a subsequente incorporação destas, o que permitiu o início da amortização do ágio.

Tais aspectos fáticos **encontram similitude com o caso dos autos**, tendo sido inclusive ressaltadas pelo voto vencido do acórdão recorrido (mas condutor da decisão na parte em que negou a possibilidade de amortização do ágio) quando este conclui, quanto à *operação de aquisição da participação societária pela ABCD 0011*, que “*No caso sob análise tem-se que o real investidor que adquiriu as ações da TERRA não fora a empresa ABCD, mas sim a empresa TIB*”. Como já se observou, foi esse o contexto que o voto vencedor levou em consideração para excluir a qualificação da multa para todo o auto de infração, afastando a alegação de simulação ou fraude em razão da *gama de*

⁵ Recurso especial da Fazenda Nacional conhecido por unanimidade. Participaram do julgamento os Conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Livia De Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Andrea Duek Simantob

interpretações divergentes acerca dos limites para a dedução do ágio nas aquisições de investimentos.

De se ressaltar que, para o acórdão recorrido, foi indiferente, para fins de qualificação da multa, se a participação da dita “veículo” na aquisição da investida foi direta (aquisição de terceiros) ou indireta (“transferência de ágio”). O voto vencedor tratou, seja uma parcela da aquisição, seja a outra, como mera divergência de interpretação da legislação tributária, excluindo a acusação de fraude e a qualificação da multa para todo o auto de infração.

Neste sentido, o caso dos autos contém circunstâncias fáticas que foram abordadas no paradigma 1101-000.899, sendo que em um caso a multa qualificada foi exasperada e, em outro, mantida, tendo sido **indiferente para o voto vencedor do acórdão recorrido o fato de a participação da dita “veículo” na aquisição da investida ter sido direta (aquisição de terceiros) ou indireta (“transferência de ágio”)**.

Assim, sem razão o sujeito passivo quando contesta a admissibilidade do recurso especial da Fazenda Nacional em face do paradigma 1101-000.899. De se observar que, ao contrário do que sustenta o sujeito passivo em suas contrarrazões (quando observa que “*A fiscalização não comprova, nem sequer menciona, a existência de um ato jurídico oculto que corresponderia à real intenção da Recorrida e da ABCD, porque efetivamente não há.*”), no caso dos autos a acusação analisada é especificamente se a multa qualificada deve ser aplicada quando se interpõe, de forma supostamente artificial/fictícia, empresa-veículo na aquisição da investida TERRA, quando a real adquirente, no entender da autoridade autuante, seria a controladora TIB. Contornos fáticos essencialmente semelhantes aos que, analisados pelo acórdão 1101-000.899, ensejaram a manutenção da multa qualificada.

Ante o exposto, compreendo que a aplicação, ao caso dos autos, do racional do acórdão 1101-000.899 seria capaz de levar a uma alteração da conclusão a que chegou o acórdão recorrido quanto à qualificação da multa de ofício.

É com base em tais premissas que oriento meu voto para **conhecer do recurso especial a Fazenda Nacional em face do paradigma 1101-000.899**. (*destaques do original*)

Nestes termos, portanto, discorda-se do apontamento do I. Relator no sentido de que o paradigma n.º 1101-000.899 trata de operação de ágio interno⁶.

Em contrarrazões, a Contribuinte inicialmente afirma a *inexistência de dispositivo legal apontado como violado no RESP*. Contudo, a PGFN expressamente consigna que:

Como restará demonstrado a seguir, a decisão ora recorrida, proferida pela 1ª Turma da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, não merece prosperar nessa parte, visto que deu à lei tributária, mais especificamente, ao inciso II do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996 (atual art. 44, I, c/c § 1º, da Lei n.º 9.430/96, conforme nova redação conferida pela Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007, resultante da conversão da MP n.º 351/2007), interpretação diversa da conferida, em casos análogos, por outros órgãos julgadores deste Conselho.

Ainda que este dispositivo não tenha sido citado no voto condutor do acórdão recorrido, como afirma a Contribuinte, o requisito regimental reclama a demonstração da *legislação tributária interpretada de forma divergente* e a PGFN não só faz tal referência, como também destaca nos paradigmas a classificação das operações, que reputa semelhantes à presente, como hipóteses de fraude, na forma do art. 72 da Lei n.º 4.502/64, dispositivo referido no citado art. 44 da Lei n.º 9.430/96, nas duas redações mencionadas.

⁶ Neste sentido, inclusive, veja-se o voto vencedor redigido no Acórdão n.º 9101-005.791, para negar provimento a recurso especial do sujeito passivo na autuação subsequente à analisada no Acórdão n.º 1101-000.899.

A Contribuinte também afirma a *impossibilidade de conhecer recurso especial quando o acórdão recorrido aplica Súmula do CARF*. Isto porque o voto condutor do acórdão recorrido invoca a Súmula CARF n.º 14 para reforçar o *entendimento de que a fiscalização, quando exige multa de ofício qualificada, deve apontar não apenas os atos que caracterizam a infração tributária, mas também os atos que caracterizam o dolo do contribuinte*.

Embora esta Conselheira tenha ressalvas em face de arguições desta espécie, importa aqui analisá-la juntamente com o argumento subsequente das contrarrazões, no sentido da *impossibilidade de conhecer recurso especial quando o acórdão recorrido se aplica em fundamento autônomos e apenas um é contestado*. No caso, o fundamento autônomo não contrastado seria o fato de que *o TVF não descreveu qualquer conduta dolosa do contribuinte, e a PGFN somente teria contestado o fato de que a operação não indica a existência de simulação*.

De fato, o voto condutor do acórdão recorrido expõe que:

Os tributos apurados pela fiscalização estão sendo exigidos acompanhados de multa de ofício qualificada. **A leitura do referido termo de verificação fiscal (fls. 878) permite verificar todo o mecanismo das infrações imputadas, todavia, a fiscalização não aponta qual dos atos descritos configuraria o dolo a dar ensejo à qualificação da multa de ofício. Não há como distinguir os atos que seriam caracterizadores da dedução indevida na apuração dos tributos e os atos caracterizadores do dolo.**

A DRJ decidiu por manter a qualificação da multa de ofício por entender que o contexto da autuação é suficiente para a caracterização de uma simulação. Todavia, entendo que não há simulação averiguável a partir do quadro fático trazido pela fiscalização, seja na auditoria fiscal, seja na diligência fiscal.

A simulação é uma conduta que tem como pressuposto a vontade de obter o resultado de um negócio ilícito por meio da interposição de um negócio lícito, embora sem substância material. Assim, o negócio lícito, que é aparente, é feito para dissimular a existência do negócio ilícito, que é oculto. Entendo que, na espécie, não existe um negócio oculto. A infração apontada é caracterizada no bojo do negócio aparente, qual seja, a aquisição da participação societária da Enterprise Oil do Brasil Ltda com alegado ágio. O fato do ágio não ser dedutível não está oculto por nenhum ato praticado pelo contribuinte.

A única reclamação da fiscalização quanto da auditoria fiscal é o fato de o contribuinte não ter informado o valor do negócio realizado pela Shell Brazil Holding BV, quando esta adquiriu a participação societária na Enterprise Oil do Brasil Ltda, a qual estava agora alienando para o contribuinte. Todavia, a ausência dessa informação não dissimula a indedutibilidade do ágio, apenas dificulta a sua caracterização jurídica.

Este CARF já pacificou o entendimento de que a fiscalização, quando exige multa de ofício qualificada, deve apontar não apenas os atos que caracterizam a infração tributária, mas também os atos que caracterizam o dolo do contribuinte, conforme a Súmula CARF n.º 14, verbis:

Súmula CARF n.º 14

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Com isso, voto por exonerar a qualificação da multa de ofício. (*negrejou-se*)

A primeira ponderação, portanto, foi de falha de motivação, porque *a fiscalização não aponta qual dos atos descritos configuraria o dolo*. Subsidiariamente, o voto condutor do acórdão recorrido se opõe à conclusão da autoridade julgadora de 1ª instância acerca da existência de simulação no contexto da autuação. Em seu recurso especial, a PGFN destaca este segundo argumento para concluir que *o colegiado a quo cancelou a exigência da multa*

qualificada por entender que não restou caracterizada a operação simulada e com evidente intuito de fraude e passa a afirmar a semelhança com os paradigmas em razão das provas reunidas acerca da operação questionada. Veja-se o que consignado no recurso especial:

Conforme mencionado no Termo de Verificação Fiscal, a dedutibilidade do ágio amortizado pelo contribuinte é questionada com base, em especial, na impossibilidade legal de transferência de ágio.

Data máxima vênua, apresenta-se sem qualquer mácula a majoração da multa qualificada imposta ao contribuinte, considerando-se todo o corpo probatório e indiciário que instrui os presentes autos, bem demonstrando a materialidade da conduta dolosa do sujeito passivo.

O paradigma nº 9101-002.802, por sua vez, parte da premissa de que *a fiscalização entendeu que o contribuinte agiu com dolo ao amortizar ágio de terceiros, transferido por meio da interposição de empresa veículo na compra da PRODESMAQ S/A, o que deu ensejo à qualificação da multa de ofício imposta sobre o valor dos tributos que deixou de ser recolhido..* Na mesma linha, no paradigma nº 1101-000.899, o voto vencedor de lavra desta Conselheira traz, de partida: *“Observo, ainda, que a autoridade lançadora aplicou multa qualificada, por entender que o negócio jurídico praticado foi fictício, montado apenas para gerar uma vultosa exclusão do Lucro Real.*

Para melhor compreender o que decido no acórdão recorrido, importa ter em conta que o relatório traz uma única referência à imputação da multa qualificada:

O presente processo trata de lançamentos tributários para exigir IRPJ e CSLL (fls. 891), relativos aos anos de 2003 a 2006, acompanhados de juros de mora e **multa de ofício qualificada (150%)**, bem como multa isolada pelo recolhimento a menor de antecipações mensais (estimativas) do IRPJ e da CSLL, esta também exigida em relação a fatos geradores ocorridos em 2007. A acusação fiscal está detalhada no Termo de Verificação de fls. 878.

Em apertada síntese, as operações societárias realizadas podem ser apresentadas conforme o que se segue:

[...]

Todos esses atos foram praticados entre outubro e novembro de 2002.

A exigência de IRPJ relativa aos anos de 2003 a 2006 é fundamentada em glosa de despesas associadas a amortização de ágio. A exigência de IRPJ relativa ao ano de 2003 também seria devida em razão da baixa de bens do ativo permanente. A exigência de multa isolada relativa aos anos de 2003 a 2006 é decorrência dos lançamentos de IRPJ e a exigência de multa isolada relativa ao ano 2007 seria devida em razão de divergência entre o valor escriturado e o valor declarado.

A exigência de CSLL é decorrente dos mesmos fatos que fundamentam o lançamento de IRPJ. O mesmo para a correspondente multa isolada. (*negrejou-se*)

E, passando ao citado Termo de Verificação de fls. 878, compreende-se que a descrição sumária do recorrido é com ele coerente, porque a qualificação da penalidade somente é referida mediante transcrição do art. 44 da Lei nº 9.430/96 antes da seguinte *conclusão e intimação*:

É imperativa a constituição do crédito tributário. A complexidade na identificação da matéria tributável, visa resguardar os interesses da Fazenda Pública, de comprovações supervenientes em decorrência da falta de fornecimento de elementos por parte do contribuinte, relativos à operação que significou cerca de 80% de seu Patrimônio Líquido.

Assim sendo, estamos regularizando de ofício, as bases de cálculo anuais (2003 a 2006) do IRPJ e CSLL, haja vista a falta de previsão legal da dedução da amortização do ágio, constituído da forma verificada, inclusive pela falta de elementos de convicção de sua pré-existência e exatidão. E AINDA, lavrando a multa de ofício isolada, pela falta de adição dos mesmos valores e os relativos a janeiro a junho/2007, às base de cálculo levantadas nos balancetes de suspensão/redução do IRPJ/CSLL.

Fica ainda o contribuinte intimado a proceder aos ajustes no LALUR, relativos a nova situação do prejuízo fiscal e da base negativa da CSLL referentes aos valores descritos no presente Auto de Infração.

Ao longo da acusação fiscal, a autoridade lançadora menciona que a *empresa* teria *motivos adicionais para proceder* como descrito, mas aproveitar o ágio seria o *objetivo principal*. Diz que os negócios jurídicos *que compuseram o planejamento tributário, devem ser afastados porque se apegaram tão-somente à literalidade da estipulação*, e afirma *válida e até mesmo operacional a transferência dos ativos para a empresa*, mas como *não houve pagamento de ágio*, entende haver *dissimulação* e, diante da *suposta elisão*, invoca o art. 116, parágrafo único do CTN, sendo que a única referência a simulação consta de transcrição da ementa do Acórdão n.º 101-94.340, e ainda assim sem qualquer associação à qualificação da penalidade.

Esta circunstância, inclusive, foi ressaltada na primeira apreciação da impugnação, nos seguintes termos de e-fl. 1612:

11- Examinando os autos de infrações observo que tanto nas descrições dos fatos (fls. 133/135, 147 e 155/156), como também no termo de verificação (fls. 118/128), AS PEÇAS CARECEM DA MOTIVAÇÃO QUE LEVOU À APURAÇÃO DAS INFRAÇÕES E IMPOSIÇÕES DAS MULTAS. A redação é sofrível, dificultando inclusive o entendimento das operações praticadas pelo interessado. O desleixo chega a ponto das referências do texto para os documentos que estariam juntados não terem sido informadas, como se o fato fosse de menor importância. Em suma, é impossível deduzir as causas da autuação.

12- Sobre a multa aplicada de 150%, não há qualquer justificativa. Teria sido por sonegação, fraude, conluio (arts. 71 a 73 da Lei 4.502/1964) ou por dissimulação.

Recorde-se, por oportuno, que a decisão daí decorrente, pela anulação do lançamento por ausência de motivação, foi revertida mediante provimento de recurso de ofício, e que o recurso especial interposto pela Contribuinte contra esta decisão foi improvido no Acórdão n.º 9101-002.145 (e-fls. 1928/1940), mas em seu voto condutor novamente não há qualquer descrição de motivação para qualificação da penalidade, como se vê nas palavras da ex-Conselheira Adriana Gomes Rêgo, a seguir transcritas:

Ou seja, demonstra a Fiscalização que a operação normal seria computar na apuração do lucro o aumento do valor resultante da reavaliação da participação, ainda que a contrapartida constitua reserva de reavaliação. Na seqüência, destaca o §1º do art. 24 do Decreto-Lei n.º 1.598/77, segundo o qual o ajuste do valor do patrimônio líquido correspondente à reavaliação de bens diferentes dos que serviram de fundamento ao ágio só não integra a apuração, se a contrapartida ao ajuste for registrada como reserva de reavaliação.

Após transcrever a legislação retrocitada e trecho do parecer mencionado, o autuante monta uma planilha com os valores anuais das amortizações e também dos valores baixados relativos aos ágios registrados com base no fluxo de caixa descontado de cada bloco, vinculados aos Blocos baixados do ativo.

Até aqui, tudo foi narrado no Termo de Verificação Fiscal como “Os fatos”. Na seqüência, o autuante descreve “O Direito” e nesta parte transcreve, dentre outros dispositivos legais, os artigos 385 (desdobramento do custo de aquisição em investimento e ágio e que o lançamento contábil do ágio deve indicar o fundamento

econômico), 391 (amortização do ágio ou deságio), 426 (avaliação do patrimônio líquido), 386 (tratamento tributário do ágio ou deságio nos casos de incorporação, fusão ou cisão), 439 (contrapartida do aumento do valor de bens do ativo, na subscrição em bens de capital social), 440 (contrapartida do aumento do valor dos bens do ativo em virtude de reavaliação na fusão, incorporação ou cisão) e 441 do RIR/99, que dispõem sobre todo o tratamento contábil e tributário dispensado ao ágio.

Acrescenta que lavra multa de ofício isolada em decorrência da falta de adição dos valores às bases de cálculo levantadas nos balancetes de suspensão/redução do IRPJ/CSLL.

E conclui o Termo afirmando que a constituição do crédito tributário era imperativa e que a “complexidade na identificação da matéria tributável, visa resguardar os interesses da Fazenda Pública, de comprovações supervenientes em decorrência da falta de fornecimento de elementos por parte do contribuinte, relativos à operação que significou cerca de 80% do seu patrimônio.”

Ora, não se pode dizer que os fatos não foram narrados, pois a Fiscalização descreveu todas as operações; não se pode dizer que a autuação carece de motivação, pois ela afirma que autua porque não houve prova do pagamento do ágio, porque os bens do ativo foram baixados sem contrapartida de receita e que justifica também a cobrança da multa isolada, além de afirmar que não havia base legal para a dedutibilidade **e que as baixas também não poderiam ter ocorrido e esclarecer por que considerava a operação um negócio simulado.**

Também não se pode afirmar que há ausência de fundamentação legal, pois a Fiscalização trouxe à tona no termo todos os dispositivos legais que regem o assunto, e no auto de infração, aqueles relativos à consequência tributária que estava sendo imputada à autuada em razão das infrações detectadas.

O fato de o termo de verificação consignar que estava resguardando os interesses da Fazenda de eventuais comprovações supervenientes não macula o lançamento, pois, em razão da ausência de comprovação dos fatos no curso do procedimento fiscal, o autuante quis fazer um registro de que foram aquelas as conclusões a que chegou com os elementos de prova de que dispunha, até porque, em decorrência da autuação, procedeu também a uma representação fiscal para fins penais, por meio da qual se comunica ao Ministério Público Federal, crime em tese.

Oportuno se faz esclarecer que a robustez ou não das provas não está sendo discutida aqui, pois seria enfrentar o mérito.

[...]

Assim, da leitura desses destaques é flagrante a compreensão, por parte da então impugnante, da acusação fiscal. Mas ela ainda discorre acerca da nulidade do auto de infração por ausência de motivação da “decisão administrativa”, por equívoco no apontamento de valores, por dissociação do fundamento legal das multas e por cerceamento do direito de defesa, bem como sobre a impossibilidade de desconsideração dos negócios jurídicos e da impossibilidade de existência de cláusula geral antielisiva e acrescenta comentários sobre o ônus da prova da Fazenda.

Além de todos esses argumentos, a então impugnante apresenta inúmeras laudas na defesa da dedutibilidade da amortização do ágio, enfrentando os artigos 385 e 386 do RIR/99, comentando, inclusive, as Instruções da CVM, bem como na defesa da baixa do ágio e no afastamento das multas isoladas, alegando não só a ausência de fundamentação no tocante a essas, a ensejar o cerceamento do direito de defesa, como também a aplicação da retroatividade benigna em virtude da alteração legal promovida pela Lei nº 11.488, de 2007 e a impossibilidade de concomitância de multas isoladas e proporcional.

Assim, não resta a menor dúvida de que a autuação fiscal foi motivada e que a autuada teve pleno conhecimento e condições de se defender. Inexiste, portanto, qualquer ofensa aos princípios da Ampla Defesa ou Contraditório.

A averiguação se a Fiscalização logrou ou não comprovar que houve simulação, para fins de qualificação ou não da multa, se as infrações estão corretamente caracterizadas, enfim, repiso, é matéria do mérito e não pode ser trazida como preliminar de nulidade. Assim, descabe também falar em ofensa ao princípio da Verdade Material sem analisar o mérito da acusação fiscal.

Em face do exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial do contribuinte, determinando que os autos retornem para julgamento pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro, **para apreciação do mérito do lançamento, inclusive no tocante à qualificação da multa.** (*destacou-se*)

É examinando a acusação assim construída, que a autoridade julgadora de 1ª instância, em segunda apreciação da impugnação, conclui que os atos simulados descritos evidenciarão intenção dolosa da Contribuinte:

O contexto da autuação, para esta Relatora, não deixa margem a dúvidas de que se trata de sonegação e da intenção dolosa da contribuinte.

A interessada insiste na sua tese de que não houve simulação e que não há motivo para se justificar ao fisco sobre suas transações, sendo que todas as operações foram transparentes e de conhecimento público.

Ocorre que, de fato, não cabe ao fisco se imiscuir nas transações comerciais da interessada, desde que essas não sejam articuladas de forma a se fazer crer em algo que na verdade é irreal, eis que são aproveitadas vantagens no país de operações e transações realizadas entre partes no exterior, cujo ágio foi trazido para a esfera nacional, objetivando a respectiva amortização.

As reorganizações societárias seriadas em curto espaço de tempo, através de transações que se verificam não possuir substrato econômico, objetivando simplesmente amortizar e deduzir imposto no Brasil, só ratifica o entendimento esposado ao longo deste voto.

Por certo, os atos simulados descritos ao longo deste voto, praticados seqüencial e conscientemente pela interessada, em face de operações engendradas para se esquivar de recolher o tributo efetivamente devido aos cofres públicos no montante auferido demonstra ação firme, consciente e sistemática no sentido de ocultar a ocorrência do real fato gerador. Portanto, entendo que a multa qualificada deve ser mantida.

Já o Colegiado *a quo*, sem vislumbrar qualquer descrição de ato doloso, primeiro indica a falta de motivação para a qualificação da penalidade, para depois também afastar a ocorrência de simulação. Os paradigmas, por sua vez, enfrentam motivações segundo as quais *o contribuinte agiu com dolo ao amortizar ágio de terceiros, transferido por meio da interposição de empresa veículo na compra da PRODESMAC S/A (9101-002.802) e de que o negócio jurídico praticado foi fictício, montado apenas para gerar uma vultosa exclusão do Lucro Real (1101-000.899).*

Diante de tais circunstâncias, é possível não só afirmar que há fundamento inatacado a sustentar a qualificação da penalidade, como também que distintos foram os contextos fáticos analisados pelos diferentes Colegiados do CARF, sendo certo que sob esta ótica a Contribuinte apresenta outra objeção ao conhecimento do recurso fazendário, afirmando que:

Em segundo lugar, porque a operação societária realizada pela Recorrida não envolveu empresa-veículo, muito menos de duração efêmera a evidenciar o evidente intuito doloso na geração do ágio. E isso se verifica pelo relatório do acórdão recorrido que bem descreveu a operação societária:

[...]

Com efeito, todas as empresas envolvidas na reorganização societária efetivada pelo Grupo Shell eram operacionais e subsistem até hoje. Logo, não há como comparar o

dolo de um contribuinte que cria uma empresa de vida efêmera apenas para transferir o ágio, com o (suposto) dolo de um contribuinte que realiza a operação com empresas reais e operacionais.

O exame de admissibilidade, inclusive, bem resumiu as diferenças existentes entre os acórdãos comparados:

Neste contexto, tais paradigmas mantiveram a qualificação da multa de ofício em 150% por divisarem uma intenção dolosa de alteração das características do fato gerador, na medida em que foi construído uma sequência de operações com determinada feição (utilizando-se de empresa veículo, sem propósito negocial), mas que ao fim e ao cabo tratar-se-ia “de uma outra operação com repercussões tributárias diversas” (apenas permitir a transferência do ágio).

De outro lado, no acórdão recorrido, defende-se também indedutibilidade do ágio em condições similares aos paradigmas, ou seja em face da necessidade de haver “confusão patrimonial” confusão patrimonial, mediante operações de incorporação entre real investidora e investida, e assim desconsiderou a transferência do ágio efetuada através de empresa “veículo” ou de “passagem”, porque a demonstração da existência do ágio deveria ser relacionada à operação original, pois do contrário tratar-se-ia entre ágio formado dentro do próprio grupo econômico. Porém, segundo este julgado tais constatações seriam insuficientes para caracterizar qualquer irregularidade que desse azo ao intuito doloso ou cometimento de fraude ou simulação e, conseqüentemente, o cabimento da aplicação da multa qualificada, uma vez que “O fato do ágio não ser dedutível não está oculto por nenhum ato praticado pelo contribuinte”

Contudo, inferindo que da rejeição das operações examinadas nos paradigmas também resultaria a *não admissão da existência de qualquer tipo de intermediação de pessoa jurídica (empresa veículo), de forma a se aproveitar de ágio transferido de uma aquisição anterior, ou seja quando a incorporadora não pagou pela aquisição do investimento*, foi dado seguimento ao recurso especial da PGFN.

Em tais circunstâncias, onde a similitude vislumbrada resta minimizada na ausência de uma acusação fiscal que refira elementos comuns às operações, como destacado no acórdão recorrido, o dissídio jurisprudencial não se estabelece.

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

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma

conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevrálgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.

Por tais razões, deve ser **NEGADO CONHECIMENTO** ao recurso especial da
PGFN.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA