

**MINISTÉRIO DA FAZENDA****Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**

<b>PROCESSO</b>	<b>16682.722929/2016-77</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	9101-007.008 – CSRF/1ª TURMA
<b>SESSÃO DE</b>	5 de junho de 2024
<b>RECURSO</b>	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
<b>RECORRENTE</b>	RAIZEN S.A.
<b>RECORRIDA</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Ano-calendário: 2011, 2012

**CONHECIMENTO – DESSEMELHANÇA**

Quando o acórdão recorrido e o paradigma possuem dessemelhança fática a suscitar questões jurídicas diversas, inexistente divergência jurisprudencial a ser dirimida. No caso da matéria “ausência de previsão legal acerca da necessidade de confusão patrimonial entre ‘real adquirente’, foram relevantes para a posição adotada no paradigma o fato de que as operações foram realizadas no âmbito das privatizações e a questão regulatória envolvida, aspectos fáticos que não estão presentes do recorrido. No tocante ao tema “possibilidade de apresentação de laudo posterior à aquisição”, o paradigma está calcado no fato de ter havido demonstração da rentabilidade futura por meio de estudo técnico e de que o laudo serviu apenas para ratificar essa demonstração; já, no recorrido, a moldura fática fixada é a de ausência de qualquer demonstração. Com respeito ao dissídio “inexistência de previsão legal para a adição, à base de cálculo da CSLL, da despesa com a amortização de ágio considerada indedutível pela fiscalização”, o recorrido tratou de lançamento decorrente do IRPJ, enquanto um dos paradigmas é atinente à lançamento específico da contribuição e o outro afastou o próprio IRPJ.

**CONHECIMENTO - EFICÁCIA DO ART. 116, PARÁGRAFO ÚNICO DO CTN - CONTEXTOS FÁTICOS E JURÍDICOS DIFERENTES - DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA.**

Não se conhece de recurso especial cujos acórdãos apresentados para demonstrar a divergência evidenciam decisões em contextos fáticos e legislativos distintos, insuficientes para reversão do acórdão recorrido que abordou o tema em argumento subsidiário de defesa quanto aos efeitos de

operação societária com vistas à amortização fiscal de ágio pago na aquisição de investimento

#### CONHECIMENTO – MATÉRIA SUMULADA

Nos termos do art. 118, §3º, do RICARF, “não cabe recurso especial de decisão de qualquer das Turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso”.

#### **Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2011, 2012

#### MULTA ISOLADA - CONCOMITÂNCIA - PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO

Pelo princípio da absorção ou consunção, não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar, na mesma medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo.

### ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas em relação à matéria “multas isoladas concomitantes”. Votou pelas conclusões, quanto ao item 12) “inaplicabilidade da multa isolada em razão do encerramento do ano-base quando da lavratura dos autos de infração”; a Conselheira Edeli Pereira Bessa, e quanto ao item 8) “inaplicabilidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN”, os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Fernando Brasil de Oliveira Pinto. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar provimento ao recurso em relação à matéria “multas isoladas concomitantes”, vencidos os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votaram por negar provimento. Designada para redigir os fundamentos do voto vencedor quanto ao não conhecimento do item 8 a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

*Assinado Digitalmente*

**Guilherme Adolfo dos Santos Mendes** – Relator

(documento assinado digitalmente)

**Edeli Pereira Bessa** – Redatora designada

*Assinado Digitalmente*

**Fernando Brasil de Oliveira Pinto** – Presidente em exercício

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

## RELATÓRIO

O recorrente, contribuinte, inconformado com a decisão proferida, por meio do Acórdão nº 1402-003.701, de 23 de janeiro de 2019, interpôs, tempestivamente, recurso especial de divergência com julgados de outros colegiados, relativamente a diversos temas, dos quais se deu seguimento aos seguintes, conforme ordem apresentada pelo próprio recorrente: (6) “ausência de previsão legal acerca da necessidade de confusão patrimonial entre ‘real adquirente’ e investimento adquirido com ágio”; (8) “inaplicabilidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN”; (9) “possibilidade de apresentação de laudo posterior à aquisição”; (10) “inexistência de previsão legal para a adição, à base de cálculo da CSLL, da despesa com a amortização de ágio considerada indedutível pela fiscalização”; (11) “impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício”; (12) “inaplicabilidade da multa isolada em razão do encerramento do ano-base quando da lavratura dos autos de infração”; e (13) “aplicabilidade da Súmula nº 105 do CARF no presente caso”.

A ementa do acórdão recorrido apresenta a seguinte redação:

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

Ano-calendário: 2011, 2012

SUSPENSÃO DO JULGAMENTO. ALEGAÇÃO DE SUSPEIÇÃO EM RAZÃO DO PROGRAMA DE PRODUTIVIDADE DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL E DO BÔNUS DE EFICIÊNCIA E PRODUTIVIDADE NA ATIVIDADE TRIBUTÁRIA. Consoante tese firmada em Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas decidido pelo Tribunal Regional Federal da 1ª Região, *durante a vigência da Medida Provisória 765 de 29.12.2016, não havia impedimento nem suspeição de auditores-fiscais participar de julgamentos no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais/Carf, recebendo o bônus de eficiência instituído por essa medida. Com o advento da Lei 13.464 de 10.07.2017 ficou prejudicada essa discussão.*

AUDITORIA FISCAL. PERÍODO DE APURAÇÃO ATINGIDO PELA DECADÊNCIA PARA CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. VERIFICAÇÃO DE FATOS, OPERAÇÕES, REGISTROS E ELEMENTOS PATRIMONIAIS COM REPERCUSSÃO TRIBUTÁRIA FUTURA. A contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo a glosa de amortização de ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, deve levar em conta o período de sua repercussão na apuração do tributo em cobrança (Súmula CARF nº 116).

TRANSFERÊNCIA DE CAPITAL PARA AQUISIÇÃO DE INVESTIMENTO POR EMPRESA VEÍCULO, SEGUIDA DE SUA INCORPORAÇÃO PELA INVESTIDA. SUBSISTÊNCIA DO INVESTIMENTO NO PATRIMÔNIO DA INVESTIDORA ORIGINAL. Para dedução fiscal da amortização de ágio fundamentado em rentabilidade futura é necessário que a incorporação se verifique entre a investida e a pessoa jurídica que adquiriu a participação societária com ágio. Não é possível a amortização se o investimento subsiste no patrimônio da investidora original. INCOMPATIBILIDADE DA ACUSAÇÃO FISCAL. COM A EXIGÊNCIA DE IRRF NÃO DIRIGIDA À REAL ADQUIRENTE. Se nos autos da exigência de imposto de renda não retido nos pagamentos correspondentes à aquisição do investimento a decisão proferida não adentra às discussões acerca do real adquirente, não é possível qualquer inferência que se preste a infirmar a acusação veiculada nestes autos para glosa das amortizações de ágio. REFLEXO NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL. Deve ser anulada contabilmente a amortização de ágio que, após interposição de empresa veículo que dissimula o real adquirente, surge sem substância econômica no patrimônio da investida.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. O não-recolhimento de estimativas sujeita a pessoa jurídica à multa de ofício isolada, ainda que encerrado o ano-calendário. CUMULAÇÃO COM MULTA DE OFÍCIO. COMPATIBILIDADE. É compatível com a multa isolada a exigência da multa de ofício relativa ao tributo apurado ao final do ano-calendário, por caracterizarem penalidades distintas, desde que a exigência não se refira a infrações ocorridas na vigência da redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício (Súmula CARF nº 108)

É oportuno reproduzir a acusação fiscal tal qual consta do acórdão recorrido, o qual, por seu turno, transcreveu a descrição realizada na decisão de primeiro grau:

Do termo lavrado pela autoridade lançadora a fls. 2623/2688, destacam-se as seguintes informações:

- Nos autos do processo administrativo nº 16682.721208/201216, foram lavrados autos de infração de IRPJ e CSLL contra COSAN LUBRIFICANTES E ESPECIALIDADES S.A. ("COSAN LE"), antes denominada COSAN COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES

S.A. (“COSAN CL”), e mais anteriormente ainda denominada ESSO BRASILEIRA DE PETRÓLEO LTDA (“ESSO”).

- Apurou-se, naqueles autos, redução indevida do lucro real e da base de cálculo da CSLL nos anos-calendário de 2009, 2010 e 2011, em razão da utilização de despesas não dedutíveis relativas à amortização do ágio gerado em operação de aquisição das participações societárias na ESSO pela empresa-veículo COSANPAR PARTICIPAÇÕES S.A (“COSANPAR”), ágio este posteriormente transferido para a COSAN CL (atual COSAN LE) por meio de incorporação reversa.

- De acordo com a autuação, ficou caracterizada a simulação, tendo em vista tratar-se de operações estruturadas, que, isoladamente, aparentavam licitude de direito, mas que, vistas em seu conjunto, acabaram por demonstrar uma outra realidade, tendo sido extrapolados os limites da função social e do fim econômico da propriedade e dos contratos, em especial o de sociedade.

- A real adquirente das participações societárias da ESSO foi a COSAN S.A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO (“COSAN S.A.”), servindo a COSANPAR apenas como uma “ponte” na concretização dessa operação, ou seja, como empresa-veículo.

- O relatório de avaliação econômico-financeira utilizado para servir de fundamentação ao ágio pago na aquisição da ESSO pela COSAN S.A., por meio da empresa-veículo COSANPAR, foi emitido meses após as operações realizadas, apenas confirmando que a avaliação feita pela interessada ocorreu muito tempo após a conclusão dos negócios praticados.

- Posteriormente, a COSAN CL (atual COSAN LE) foi cindida parcialmente, vertendose parte de seu patrimônio à ora autuada RAÍZEN COMBUSTÍVEIS S.A. (“RAÍZEN”), antes denominada SHELL BRASIL S.A. (“SHELL”), juntamente com parte do saldo do ágio existente naquela data, sendo esse ágio, no valor de R\$ 548.688.505,92, originário da incorporação reversa da COSANPAR pela COSAN CL.

- Portanto, parte do ágio considerado indedutível na COSAN LE (antiga COSAN CL) integrou a parcela de seu patrimônio que foi cindido e vertido para a RAÍZEN, que passou a amortizá-lo.

- Todavia, nada mais natural que esse ágio seja também indedutível na RAÍZEN, uma vez que, com a transferência efetuada, se mantêm a natureza, as características e a origem do ágio.

- Ademais, verificou-se, em última análise, que a operação engendrada para transferir o ágio da COSAN CL (atual COSAN LE) para a RAÍZEN buscou, em verdade, permitir que a COSAN S.A., por meio do recebimento de dividendos exclusivos, continuasse a se beneficiar das deduções indevidas das despesas correspondentes à amortização daquele mesmo ágio oriundo da operação ilegal de incorporação reversa envolvendo a COSANPAR (empresa-veículo) e sua controlada COSAN CL, objeto da mencionada autuação anterior.

- Tendo em vista que foram efetuadas exclusões indevidas na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL da fiscalizada dos anos-calendário de 2011 e 2012, decorrentes de saldo de ágio na aquisição de investimentos avaliados pelo patrimônio líquido a amortizar, constante da parcela do patrimônio cindido da COSAN CL (atual COSAN LE) que foi incorporada à RAÍZEN, conforme discriminado em resposta do contribuinte e detalhado nas tabelas a fls. 2681/2682, efetuou-se a glosa de ofício dos referidos valores e, uma vez recalculados os montantes a pagar destes tributos, foram lançados os créditos tributários correspondentes.

- Sobre os valores devidos apurados, aplicou-se multa de ofício de 75%.

- Efetuou-se ainda o lançamento das multas isoladas, calculadas sobre as diferenças mensais de IRPJ e CSLL apuradas no procedimento fiscal e não declaradas em DCTF, no período de 06/2011 a 12/2012, conforme discriminado nos anexos a fls. 2689/2690.

- Após determinar o novo lucro real e a nova base de cálculo da CSLL, pela glosa das exclusões indevidas, a fiscalização efetuou a compensação dos prejuízos fiscais e bases de cálculos negativas de CSLL acumulados em exercícios anteriores, limitados a 30% das novas bases ajustadas, conforme demonstrado em planilhas anexadas aos respectivos autos de infração.

De volta às questões divergentes, em relação à de número (6) “ausência de previsão legal acerca da necessidade de confusão patrimonial entre ‘real adquirente’ e investimento adquirido com ágio”, foi apresentado o Acórdão Paradigma nº 9101-003.609, cuja ementa abaixo transcrevemos:

ÁGIO TRANSFERIDO. EMPRESA VEÍCULO. DEDUTIBILIDADE.

É legítima a transferência do investimento com ágio, notadamente quando existentes restrições societárias e regulatórias que orientaram a criação de empresa-veículo.

O despacho de admissibilidade deu seguimento a essa divergência nos termos que se seguem:

8. No concernente a essa sexta matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

9. Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que, *para dedução fiscal da amortização de ágio fundamentado em rentabilidade futura, é necessário que a incorporação se verifique entre a investida e a pessoa jurídica que adquiriu a participação societária com ágio, o acórdão paradigma apontado* (Acórdão nº 9101-003.609, de 2018) decidiu, **de modo diametralmente oposto**, que *a exigência legal é de investimento adquirido com ágio, que poderá ser deduzido quando houver a confusão patrimonial pela empresa que detenha o investimento adquirido, ou mesmo pela própria investida, caso ocorra incorporação reversa.*

Quanto à divergência de número (8) “**inaplicabilidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN**”, foram apresentados os acórdãos paradigmas nº 202-16.959 e 102-49.480, assim tratados no despacho de admissibilidade:

**Decisão recorrida:**

*TRANSFERÊNCIA DE CAPITAL PARA AQUISIÇÃO DE INVESTIMENTO POR EMPRESA VEÍCULO, SEGUIDA DE SUA INCORPORAÇÃO PELA INVESTIDA. SUBSISTÊNCIA DO INVESTIMENTO NO PATRIMÔNIO DA INVESTIDORA ORIGINAL. Para dedução fiscal da amortização de ágio fundamentado em rentabilidade futura é necessário que a incorporação se verifique entre a investida e a pessoa jurídica que adquiriu a participação societária com ágio. Não é possível a amortização se o investimento subsiste no patrimônio da investidora original.*

[...].

*De fato, importa consignar que a 1ª Turma da CSRF assim se manifestou acerca da aplicação do parágrafo único do artigo 116 do CTN para desconsideração de operações sem substância econômica, nos termos da ementa do Acórdão nº 9101- 003.447:*

[...].

**Acórdão paradigma nº 202-16.959, de 2006:**

*IPI. DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS.*

*O dispositivo previsto no parágrafo único do art. 116 do CTN, com a redação dada pela LC nº 104/2001, reveste-se de eficácia limitada, ou seja, dependia, à época da ocorrência dos fatos geradores alcançados pelo lançamento de ofício, da existência de norma integradora que lhe garantisse eficácia plena. Inexistente esta à época dos fatos, o lançamento padece da falta de suporte legal para sua validade e eficácia.*

[...].

*O procedimento realizado pela fiscalização, sob o pretexto de que tratar-se-ia de uma dissimulação, não encontra suporte legal na legislação.*

*É que o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, introduzido pela Lei Complementar nº 104, de 10/01/2001, que poderia dar sustentação a tal procedimento, ainda está na dependência da edição de lei ordinária, senão vejamos:*

**Acórdão paradigma nº 102-49.480, de 2009:**

*Ainda que se pudesse entender hipoteticamente que teria havido abuso de formas jurídicas, o parágrafo único do artigo 116 do CTN*

*somente poderá ser aplicado após a promulgação da lei ordinária nele mencionada, ao contrário do que ocorre nas hipóteses de dolo, fraude e simulação, inexistentes no caso dos autos.*

[...].

*O disposto pelo artigo 116, parágrafo único, portanto, não possui, como querem alguns, eficácia contida, na forma extraída das lições de José Afonso da Silva, mas, sim, eficácia limitada, eis que está a depender de lei ordinária. [...].*

10. Com relação a essa oitava matéria, também **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

11. Enquanto a decisão recorrida entendeu pela *aplicação do parágrafo único do artigo 116 do CTN para desconsideração de operações sem substância econômica, os acórdãos paradigmas apontados* (Acórdãos nºs 202-16.959, de 2006, e 102-49.480, de 2009) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que o dispositivo previsto no parágrafo único do art. 116 do CTN, com a redação dada pela LC nº 104/2001, reveste-se de eficácia limitada, ou seja, dependia, à época da ocorrência dos fatos geradores alcançados pelo lançamento de ofício, da existência de norma integradora que lhe garantisse eficácia plena (**primeiro acórdão paradigma**) e que o parágrafo único do artigo 116 do CTN somente poderá ser aplicado após a promulgação da lei ordinária nele mencionada (**segundo acórdão paradigma**).

No tocante à divergência de número (9) “**possibilidade de apresentação de laudo posterior à aquisição**”, foi apresentado o acórdão paradigma nº 1201-001.507 e o despacho de admissibilidade deu seguimento nos seguintes termos:

**Decisão recorrida:**

*Não há ementa correspondente a essa matéria.*

[...].

*A recorrente, por sua vez, alega que o laudo elaborado em 03/06/2009 reporta-se a informações de novembro/2008, contemporâneas à aquisição, e cita estudos internos elaborados pelo Banco Morgan Stanley em janeiro/2008. No que se refere ao laudo extemporâneo, devem subsistir os fundamentos acima expressos para sua rejeição. Ressalte-se que apesar de a legislação anterior à edição da Medida Provisória nº 627/2013 não exigir a apresentação de "laudo" formal para comprovação do fundamento do ágio pago, já estava prescrito o arquivamento de demonstração, como comprovante da escrituração promovida, a evidenciar que o documento que justifica o pagamento do ágio deve ser contemporânea à aquisição.*

[...].

*Assim, não só pela inocorrência de confusão patrimonial, mas também pela inexistência de prova da fundamentação do ágio pago em rentabilidade futura, devem ser mantidas as glosas no âmbito da apuração do IRPJ.*

[...].

*Todavia, as glosas de amortização de ágio estão sendo mantidas porque não verificada a necessária confusão patrimonial envolvendo a real adquirente do investimento (Cosan S/A) e por falta de prova do fundamento do ágio pago em rentabilidade futura. Irrelevante, assim, se o ágio poderia representar um valor maior que o escriturado, porque a indedutibilidade das amortizações subsistiria pelas razões indicadas.*

**Acórdão paradigma nº 1201-001.507, de 2016:**

*LAUDO DE AVALIAÇÃO. AUSÊNCIA DE OBRIGATORIEDADE. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE.*

*A legislação fiscal não traz previsão de obrigatoriedade de apresentação de laudo de avaliação anterior à operação que originou o ágio para fins de dedutibilidade.*

*A apresentação de demonstrativo de rentabilidade futura, ainda que por meio de estudo técnico interno, preenche os requisitos previstos em lei, sendo que o laudo elaborado em período posterior pode servir apenas para ratificar o estudo anterior.*

[...].

*O Fisco contesta o fato de o laudo ter sido elaborado em data posterior à aquisição das ações pela Experian Brasil.*

[...].

*Diante do exposto, entendo que o estudo interno elaborado pela empresa Experian antes da aquisição das ações, somado ao Laudo de Avaliação elaborado pela empresa KPMG posteriormente à aquisição das ações, mas previamente à incorporação reversa, atende o requisito legal de forma a permitir a dedução do ágio.*

12. No que se refere a essa nona matéria, também **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

13. Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que, *apesar de a legislação anterior à edição da Medida Provisória nº 627/2013 não exigir a apresentação de “laudo” formal para comprovação do fundamento do ágio pago, já estava prescrito o arquivamento de demonstração, como comprovante da escrituração promovida, a*

*evidenciar que o documento que justifica o pagamento do ágio deve ser contemporânea à aquisição, o acórdão paradigma apontado (Acórdão nº 1201-001.507, de 2016) decidiu, de modo diametralmente oposto, que a legislação fiscal não traz previsão de obrigatoriedade de apresentação de laudo de avaliação anterior à operação que originou o ágio para fins de dedutibilidade.*

Para questionar a divergência de número (10) “**inexistência de previsão legal para a adição, à base de cálculo da CSLL, da despesa com a amortização de ágio considerada indedutível pela fiscalização**”, a recorrente ofereceu os acórdãos paradigmas nº 1301-001.394 e 1103-00630, aos quais se deu seguimento nos seguintes termos:

**Decisão recorrida:**

*Não há ementa correspondente a essa matéria.*

*[...].*

*Inicialmente cabe registrar que, confirmada a condição de Cosan S/A como real adquirente do investimento na autuada, sua amortização resta inadmissível no próprio lucro contábil, referência primeira para apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Logo, é desnecessária norma específica que determine a adição destes valores à base de cálculo daquela contribuição, como adiante se demonstrará.*

**Acórdão paradigma nº 1301-001.394, de 2014:**

*AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO. INAPLICABILIDADE DO ART. 57, LEI Nº 8.981/1995.*

*Inexiste previsão legal para que se exija a adição à base de cálculo da CSLL da amortização do ágio pago na aquisição de investimento avaliado pela equivalência patrimonial. Inaplicabilidade, ao caso, do art. 57 da Lei nº 8.981/1995, posto que tal dispositivo não determina que haja identidade com a base de cálculo do IRPJ.*

**Acórdão paradigma nº 1103-00.630, de 2012:**

*Não há ementa correspondente a essa matéria.*

*[...].*

*Com relação à dedução das despesas de amortização do ágio, para fins da CSLL, registro que não há previsão legal para a indedutibilidade dessas despesas, tal como é preceituada para o lucro real, pelo art. 25 do Decreto-Lei nº 1.598/77.*

14. No tocante a essa décima matéria, também **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

15. Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *é desnecessária norma específica que determine a adição destes valores [despesas de amortização de ágio, esclareço] à base de cálculo daquela contribuição [CSLL, esclareço]*, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos nºs 1301-001.394, de 2014, e 1103-00.630, de 2012) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que *inexiste previsão legal para que se exija a adição à base de cálculo da CSLL da amortização do ágio pago na aquisição de investimento avaliado pela equivalência patrimonial (primeiro acórdão paradigma) e que não há previsão legal para a indedutibilidade dessas despesas [despesas de amortização do ágio, para fins da CSLL, esclareço], tal como é preceituada para o lucro real, pelo art. 25 do Decreto-Lei nº 1.598/77 (segundo acórdão paradigma)*.

No tocante às matérias (11) “**impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício**”, (12) “**inaplicabilidade da multa isolada em razão do encerramento do ano-base quando da lavratura dos autos de infração**”, e (13) “**aplicabilidade da Súmula nº 105 do CARF no presente caso**”, deu-se seguimento ao recurso relativamente aos paradigmas apresentados: acórdãos nº 1202-001.228 e 1301-002.415 para a divergência “11”; acórdãos nº 1301-001.680 e 1103-001.102 para a divergência “12”; e acórdão nº 1401-001.367 para a divergência “13”.

A Procuradoria ofereceu contrarrazões tempestivas às fls. 4.681-4.725, em que questiona apenas o mérito do recurso em relação a todas as questões suscitadas.

É o relatório do essencial.

## VOTO VENCIDO

Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Relator.

### PRELIMINAR DE CONHECIMENTO

Nos termos do art. 37, §2º, II, do Decreto nº 70.235/1972, com a redação dada pela citada Lei nº 11.941/2009:

Art. 37 (...)

§ 2º Caberá recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais, no prazo de 15 (quinze) dias da ciência do acórdão ao interessado:

(...)

II – de **decisão que der 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.

A previsão do recurso especial por divergência acerca da interpretação da lei tributária remonta à própria criação da Câmara Superior de Recursos Fiscais para julgar o referido apelo por meio do Decreto nº 83.304/1979:

**Art. 1º.** Fica instituída, no Ministério da Fazenda, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, cujo funcionamento será disciplinado em Regimento Interno, aprovado mediante Portaria do Ministro de Estado da Fazenda, nos termos da legislação em vigor.

Parágrafo único. Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais julgar recurso especial, na forma prescrita no Regimento Interno.

(...)

**Art. 3º.** Caberá recurso especial:

(...)

II - de decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

O rito do processo administrativo, ainda que seja mais simplificado, é inspirado no processo civil e, à época, vigiam dois recursos similares no âmbito do Supremo Tribunal Federal, decorrentes da sua função nomofilática de guardião do direito federal, a qual, com a Constituição atual, passou a ser exercida pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ). São eles os embargos de divergência e o recurso extraordinário com fundamento em divergência jurisprudencial, este sucedido por um dos tipos de recurso especial perante o STJ.

Como requisito de ambos os recursos – cite-se o art. 1.029, §1º e o art. 1.043, §4º, do Código de Processo Civil (CPC) –, é necessário que a parte demonstre as circunstâncias que tornem os casos confrontados idênticos ou assemelhados.

A Doutrina é uníssona ao apontar que tais circunstâncias se referem ao quadro fático das decisões, que devem se aproximar. A título exemplificativo, cite-se Flávio Cheim Jorge (*Recurso especial com fundamento na divergência jurisprudencial*. In NERY JR, Nelson, WAMBIER, Teresa Arruda Alvim. Aspectos polêmicos e atuais dos recursos cíveis e assuntos afins. Vol. 4. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 370-406):

Quanto se entende necessária a particularidade de o recorrente demonstrar as circunstâncias que assemelham ou identifiquem os casos confrontados, quer dizer que o mesmo deve comprovar que o acórdão recorrido e o paradigma tratam da mesma situação fático-jurídica.

(...)

Assim, a necessária identidade das circunstâncias fáticas entre o acórdão recorrido e o paradigma se justifica, justamente, para aferir se a lei federal foi aplicada diante de uma mesma situação. Caso contrário, diante de situações fáticas que não sejam as mesmas, não se pode dizer que a mesma lei federal foi

interpretada de modo diferente, e, conseqüentemente, que houve divergência jurisprudencial.

Nessa mesma linha, o Regulamento do CARF disciplina o recurso especial no art. 118, abaixo reproduzido:

Art. 118. Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais, por suas Turmas, julgar recurso especial interposto contra acórdão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, Turma de Câmara, Turma Especial, Turma Extraordinária ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

§ 1º O recurso deverá demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente.

(...)

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

(...)

§ 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.

E a jurisprudência deste Colegiado é uníssona ao exigir a correspondência entre os quadros fáticos dos julgados cotejados. Citem-se alguns acórdãos desta Turma de Julgamento:

RECURSO ESPECIAL. NÃO CONHECIMENTO. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO CARACTERIZADA. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA. A ausência de similitude fático-jurídica entre a decisão recorrida e o alegado paradigma impede a caracterização do necessário dissídio jurisprudencial, ensejando, assim, o não conhecimento recursal. (AC nº 9101-006.805, de 08/11/2023, Relator Fernando Brasil de Oliveira Pinto)

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Deixa de se conhecer do recurso especial, quando os contextos fáticos são dessemelhantes, sendo insuficientes para devolver a matéria ao exame da CSRF. (AC 9101-006.042, de 11/03/2022, Relator Alexandre Evaristo Pinto)

RECURSO ESPECIAL. NÃO CONHECIMENTO. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO CARACTERIZADA. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA. A ausência de similitude fático-jurídica entre a decisão recorrida e o alegado paradigma impede a caracterização do necessário dissídio jurisprudencial, ensejando, assim, o não conhecimento recursal. (AC 9101-006.806, de 16/01/2024, Relator Luis Henrique Marotti Toselli)

Desse modo, o direito divergente que se busca dirimir não é aquele verificável em abstrato, de forma ampla e genérica, apenas no plano hipotético, mas sim o que se implanta no

seio das relações jurídicas concretas, que possuam os mesmos contornos fáticos; consequentemente, há um afinilamento hermenêutico do direito em disputa.

Não se exige a identidade fática entre os acórdãos cotejados, mas devem ser similares, tal qual a jurisprudência administrativa já citada. A dificuldade, porém, é a de encontrar essa similaridade, bem como a refutar. Para tal, devemos perquirir o que deve ser entendido como “similaridade”.

A similaridade é sempre aferida em função de características de um recorte textual da realidade. Os fatos são relatos em linguagem escrita de supostos acontecimentos do real. Nesses relatos, são oferecidos costumeiramente inúmeros aspectos, mas sempre em um número finito em face da possibilidade infinita de descrição.

De igual modo, o acórdão pode trazer esse imenso conjunto de características das condições fáticas, mas isso não significa que todas tenham sido consideradas relevantes para se erigir o direito aplicável.

Sob esse prisma, as características fáticas podem ser segregadas em essenciais e contingentes. As primeiras são aquelas correspondentes a atributos ponderados na formulação da norma jurídica a ser aplicada. Já as contingentes são todas as demais e, portanto, irrelevantes para o desfecho decisório.

Além disso, só é possível analisar a similaridade de quadros fáticos quando os cotejamos em face de um mesmo referencial normativo e, para se concluir pela semelhança apta a caracterizar a divergência, impõe-se que possuam os mesmos atributos considerados essenciais nos acórdãos comparados, ou seja, manejados pelas decisões para dizer o direito no caso concreto, ainda que possam ser, nos demais aspectos, bem diferentes entre si.

Similaridade fática, portanto, é aquela estabelecida por meio da identidade entre as características empregadas na decisão, ainda que existam inúmeras outras desassemelhadas entre si, mas irrelevantes para a interpretação da previsão legal aplicável.

Pois bem, à luz desse referencial passamos a enfrentar o conhecimento no presente feito.

Começamos pelas matérias atinentes à dedutibilidade das despesas de amortização do ágio para fins de apuração do IRPJ. Nesse passo, é relevante identificar quais foram as razões para a manutenção da exigência constantes do recorrido, pois é necessário, para conhecer do recurso, que ele trate e seja conhecido em relação a todos os fundamentos autônomos. Se não for possível infirmar qualquer dos fundamentos do julgado que, por si só, seja apto a estear sua conclusão, não se pode conhecer dos demais dissídios, uma vez incapazes de reformar o acórdão recorrido.

Pois bem, segundo o despacho de admissibilidade:

Os três únicos fundamentos em que se baseou a decisão recorrida para decidir acerca do ágio foram: (a) *aplicação do parágrafo único do artigo 116 do CTN para desconsideração de operações sem substância econômica*; (b) *inocorrência da confusão patrimonial exigida pela legislação para aproveitamento fiscal do ágio*; e (c) *inexistência de prova da fundamentação do ágio pago em rentabilidade futura*.

Concordamos com essa posição e registramos que foi dado seguimento a dissídios jurisprudenciais aptos a infirmar cada um desses três fundamentos.

No entanto, devemos verificar se esses fundamentos são individualmente suficientes e autônomos entre si. Faremos isso, porém, após a análise individual do conhecimento de cada um.

***Divergência (6) “ausência de previsão legal acerca da necessidade de confusão patrimonial entre ‘real adquirente’ e investimento adquirido com ágio”***

Já na ementa do acórdão paradigma nº 9101-003.609 destacam-se as restrições de ordem regulatória como aspecto fático crucial para o desfecho decisório, conforme se reproduz com nosso destaque:

ÁGIO TRANSFERIDO. EMPRESA VEÍCULO. DEDUTIBILIDADE.

É legítima a transferência do investimento com ágio, notadamente **quando existentes restrições** societárias e **regulatórias que orientaram a criação de empresa “veículo”**.

O voto condutor, apesar de não ter considerado a questão regulatória como aspecto único e fundamental a estear sua posição, deixa claro que considerou essa circunstância como razão de decidir:

Acrescento às razões de decidir que no caso dos autos havia imposições da CVM e ANEEL que justificam por questões societárias e regulatórias – a organização societária da forma procedida, isto é, a existência da “empresa veículo”. O artigo 15, da Instrução 319 da CVM atesta que haveria “abuso” do poder de controle caso o contribuinte não constituísse a “empresa veículo” em discussão nestes autos (...)

Por seu turno, um dos conselheiros (Fernando Brasil) que formou a vontade coletiva deixou registrado sua discordância parcial quanto ao voto da relatora nos seguintes termos:

Embora concorde com as conclusões da ilustre Relatora, Conselheira Cristiane Silva Costa, divirjo em relação aos fundamentos de seu voto, ora manifestando-me exclusivamente a respeito da infração referente à amortização do ágio.

A glosa do ágio levada a efeito pela autoridade fiscal lançadora baseiase no fato de que a real adquirente do investimento em CTEEP teria sido ISA Capital, que, por sua vez, teria se utilizado de ISA Participações como empresa veículo com o único intuito de, artificialmente, poder amortizar o ágio pago na aquisição do investimento na Autuada mediante confusão patrimonial artificial entre investida

e investidora. Como a real investidora seria ISA Capital, não teriam sido cumpridos os requisitos legais para amortização do ágio.

Embora concorde com as conclusões da ilustre Conselheira Relatora, divirjo em relação aos fundamentos de seu voto.

Tratando-se de operações no âmbito de processos de privatização, há de se analisar a estrutura montada para a aquisição do investimento. (...)

(...)

No presente caso, não há dúvidas que a real investida (Autuada) e investidora (ISA Capital) não passaram a ser uma única pessoa jurídica (mediante incorporação reversa), ao contrário do ocorrido no “Caso Energisa”. Isso porque se interpôs uma nova empresa entre a real investidora e a investida, no caso, a empresa ISA Participações.

A Autuada procura demonstrar que a utilização dessa nova empresa possuía propósito negocial, tendo ocorrido em razão de questões regulatórias. Discordo de tal entendimento, uma vez que a interposição de ISA Participações se deu com exclusivo escopo tributário. Não havia qualquer obrigação de ordem societária ou regulatória que impusesse a confusão patrimonial entre investida e investidora. O que havia, isso sim, era uma impossibilidade de que isso pudesse ocorrer em razão de limitações de ordem regulatória. Nesse cenário, com o único intuito de amortizar o ágio em questão, interpôs-se ISA Participações, sem sombra de dúvida uma “empresa veículo” e de existência efêmera, a fim de que se pudesse transferir o investimento a essa empresa de modo a contornar as limitações regulatórias e, a todo custo, no entender do contribuinte, iniciar a amortização do ágio.

Veja-se que o presente cenário diferencia-se do “Caso Energisa”, pois não estamos tratando de uma empresa de propósito específico estruturada para participar de um leilão de privatização, mas sim de uma empresa veículo criada com o único intuito de obter vantagem tributária. Vejase que a criação de ISA Participações não teve como objetivo obedecer a norma regulatória, mas sim foi utilizada como meio de contornar regras regulatórias tendo como objetivo final alcançar artificialmente vantagem tributária que, sem sua existência, não poderia ser contornada, ao menos naquele momento.

Não podemos deixar de consignar que esse voto foi crucial, uma vez que a decisão foi por maioria de 5 x 3, em 2018, quando o empate das votações, como hoje, resulta na adoção do voto do presidente, o qual se posicionou contrariamente ao então decidido.

Pois bem, da declaração de voto acima, podemos colher que foram relevantes para a posição adotada o fato de que as operações foram realizadas no âmbito das privatizações e a questão regulatória envolvida.

Pois bem, nenhum desses aspectos fáticos estão presentes no recorrido e, desse modo, não é possível afirmar que aquele colegiado, nas mesmas condições de julgamento, reformaria o acórdão aqui recorrido.

Por essas razões, nego seguimento à divergência Divergência (6) “ausência de previsão legal acerca da necessidade de confusão patrimonial entre ‘real adquirente’ e investimento adquirido com ágio”.

***Divergência (8) “inaplicabilidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN”;***

O voto condutor do recorrido lança mão das razões expostas no Acórdão nº 9101-003.447 para fixar o entendimento pela aplicação do parágrafo único do art. 116 do CTN e arremata:

Sob esta ótica, não se nega ao contribuinte o direito de *organizar seus negócios jurídicos da melhor forma*, nem mesmo se discute a repercussão de as operações terem sido *realizadas de forma transparente e pública*, até porque não houve imputação de multa qualificada. O que se nega, aqui, é a legitimidade deste caminho que a contribuinte vislumbrou como mais vantajoso.

A amortização fiscal do ágio promovida mediante interposição de Cosanpar somente seria alcançada com a incorporação ou fusão promovida entre a atuada ou sua sucedida (COSAN LE) e Cosan S/A, possivelmente afastada por outras motivações empresariais, o que desqualifica a argumentação de que a utilização da “empresa veículo” teria resultado em uma economia tributária que, de outra forma, seria devida.

Neste contexto, desnecessário se mostra discorrer sobre a ocorrência de simulação e enfrentar os argumentos da interessada em sentido contrário. **Como visto, a lei autoriza o Fisco a desconsiderar operações sem substância.** Logo, reunidas evidências de que Cosanpar não operou, no plano fático, como adquirente da participação societária, na medida em que a aquisição foi contratada e paga por ordem de Cosan S/A, resta evidenciada a inoportunidade da confusão patrimonial exigida pela legislação para aproveitamento fiscal do ágio, em que pese a jurisprudência invocada pela recorrente em sentido contrário.

(itálicos originais; o negrito é nosso)

Por outro lado, como bem destacado pelo despacho de admissibilidade, ambos os acórdãos paradigmas adotam a interpretação de que o art. 116, parágrafo único, do CTN não pode ser diretamente aplicado, dependendo de lei ordinária para produzir efeitos.

Conheço, assim, dessa divergência.

***Divergência (9) “possibilidade de apresentação de laudo posterior à aquisição”;***

Por fim, passamos a analisar a última divergência atinente à matéria “dedutibilidade da amortização do ágio”.

O voto condutor do recorrido assim se posicionou:

A recorrente, por sua vez, alega que o laudo elaborado em 03/06/2009 *reporta-se a informações de novembro/2008*, contemporâneas à aquisição, e cita estudos internos elaborados pelo Banco Morgan Stanley em janeiro/2008. No que se refere ao laudo extemporâneo, devem subsistir os fundamentos acima expressos para sua rejeição. Ressalte-se que apesar de a legislação anterior à edição da Medida Provisória nº 627/2013 não exigir a apresentação de "*laudo*" *formal* para comprovação do fundamento do ágio pago, já estava prescrito o arquivamento de demonstração, como comprovante da escrituração promovida, a evidenciar que o documento que justifica o pagamento do ágio deve ser contemporânea à aquisição.

Em impugnação a interessada asseverou que as operações realizadas a partir de abril de 2018 tiveram em conta estudo prévio elaborado pelo Banco Morgan Stanley juntado como documento nº 5 (fls. 3106/3136). Porém, o fato de referido documento trazer em sua primeira página a citação "January 18 2008" não permite concluir que ele seja anterior ou contemporâneo à aquisição ou mesmo que se refira a avaliação da investida, vez que, além de redigido em língua estrangeira, inexistente qualquer especificação do que representaria o dito "Project Marlin". Ressalte-se que a interessada não adiciona em suas razões de defesa qualquer esclarecimento acerca do conteúdo do referido documento.

Assim, não só pela incorrência de confusão patrimonial, mas também pela inexistência de prova da fundamentação do ágio pago em rentabilidade futura, devem ser mantidas as glosas no âmbito da apuração do IRPJ.

O recorrido, desse modo, fixou o seu entendimento sobre a tempestividade da apresentação do laudo, sob a premissa fática, a qual não nos cabe revisitar, de inexistência de laudo e da desqualificação dos documentos apresentados em seu lugar.

Já, no acórdão paradigma nº 1201-001.507, o quadro fático é distinto com características determinantes para a sua conclusão, conforme claramente se afere da sua ementa:

LAUDO DE AVALIAÇÃO. AUSÊNCIA DE OBRIGATORIEDADE. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE.

A legislação fiscal não traz previsão de obrigatoriedade de apresentação de laudo de avaliação anterior à operação que originou o ágio para fins de dedutibilidade. A apresentação de demonstrativo de rentabilidade futura, ainda que por meio de estudo técnico interno, preenche os requisitos previstos em lei, sendo que o laudo elaborado em período posterior pode servir apenas para ratificar o estudo anterior.

O paradigma, como podemos verificar, está calcado no fato de ter havido demonstração da rentabilidade futura por meio de estudo técnico e de que o laudo serviu apenas para ratificar essa demonstração. Já, no recorrido, a moldura fática fixada é a de ausência de qualquer demonstração, o que impede que se estabeleça efetiva divergência interpretativa acerca

do direito aplicável. Mais uma vez, podemos registrar que, em face das condicionantes fáticas do paradigma, a tese nele fixada não reforma o recorrido.

Assim, não conhecemos também da divergência (9) “possibilidade de apresentação de laudo posterior à aquisição”.

***Enfrentamento conjunto das divergências relativas à dedutibilidade do ágio***

Foi demonstrada a divergência (8) “inaplicabilidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN”, a qual seria apta, no nosso entender, a afastar a autuação ainda que mantido o entendimento que suscitou a divergência (6) “ausência de previsão legal acerca da necessidade de confusão patrimonial entre ‘real adquirente’ e investimento adquirido com ágio”. Nada obstante, a razão atinente à apresentação intempestiva de laudo é suficiente para sustentar o acórdão recorrido e, uma vez não conhecida divergência apta a reformar essa premissa, a divergência atinente à aplicação do dispositivo da codificação tributária, ainda que decidida no mérito a favor do contribuinte, não possibilita a reforma do recorrido, razão pela qual deve ser considerada prejudicada e, portanto, não conhecida.

***(10) “inexistência de previsão legal para a adição, à base de cálculo da CSLL, da despesa com a amortização de ágio considerada indedutível pela fiscalização”***

Em relação à divergência (10), o recorrido apresenta a seguinte ementa:

REFLEXO NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL. Deve ser anulada contabilmente a amortização de ágio que, após interposição de empresa veículo que dissimula o real adquirente, surge sem substância econômica no patrimônio da investida.

No voto condutor, é possível verificar o enfrentamento específico da legalidade para a manutenção da exigência da CSLL como decorrência do lançamento de IRPJ em razão da glosa de amortização de ágio no caso de ausência de confusão entre o patrimônio do real investidor e da investida, conforme trecho representativo abaixo reproduzido:

Inicialmente cabe registrar que, confirmada a condição de Cosan S/A como real adquirente do investimento na autuada, sua amortização resta inadmissível no próprio lucro contábil, referência primeira para apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Logo, é desnecessária norma específica que determine a adição destes valores à base de cálculo daquela contribuição, como adiante se demonstrará.

Já no acórdão paradigma nº 1301-001.394, o lançamento é autônomo da CSLL e não decorrente do lançamento de IRPJ. Ademais, no quadro fático desse paradigma, a glosa da contribuição foi empreendida por não ter havido efetiva ou alegada confusão patrimonial entre o investidor e a investida.

Tais fatos específicos do acórdão paradigma nº 1301-001.394 o distanciam do acórdão recorrido a suscitar questões jurídicas diferentes. Assim, não há dissídio jurisprudencial entre os dois julgados.

Já, no acórdão paradigma nº 1103-00.630, de 2012, a glosa da amortização do ágio para fins de apuração de IRPJ foi realizada à luz de pressupostos distintos do presente feito. No caso, a acusação foi: (i) ágio interno e (ii) ausência de comprovação da rentabilidade posterior por se questionar o método de avaliação e porque a rentabilidade não se concretizou. O paradigma então enfrentou tais fundamentos, os infirmou e afastou a autuação relativamente ao IRPJ, o que foi suficiente para a exoneração também da CSLL, mas seguiu com argumento subsidiário e genérico, em face de situação completamente diversa daquela estabelecida no recorrido, para aduzir ausência de previsão legal para lançamento da CSLL.

Há, desse modo, dessemelhança significativa entre o recorrido e o acórdão paradigma nº 1103-00.630, de modo a não se estabelecer dissidência interpretativa entre os dois a ser dirimida.

Assim, não deve ser conhecido o recurso relativamente à divergência “10”.

**(11) “impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício”**

Relativamente à divergência (11), o despacho de admissibilidade assim se posicionou:

**Decisão recorrida:**

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

*Ano-calendário: 2011, 2012*

*[...].*

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. O não recolhimento de estimativas sujeita a pessoa jurídica à multa de ofício isolada, ainda que encerrado o ano-calendário. CUMULAÇÃO COM MULTA DE OFÍCIO. COMPATIBILIDADE. É compatível com a multa isolada a exigência da multa de ofício relativa ao tributo apurado ao final do ano-calendário, por caracterizarem penalidades distintas, desde que a exigência não se refira a infrações ocorridas na vigência da redação original do art. 44, §1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996.

**Acórdão paradigma nº 1202-001.228, de 2015:**

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2006, 2007

[...].

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO EM RELAÇÃO À ALTERAÇÃO DO ART. 44 DA LEI Nº 9.430/1996 PELA LEI Nº 11.488/2007. IMPOSSIBILIDADE DE PENALIDADE DE MULTA ISOLADA CONCOMITANTE COM MULTA DE OFÍCIO. EMBARGOS REJEITADOS.

Embora as alterações do texto do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 tenham de fato distinguido as bases de cálculo das penalidades de multa isolada e de ofício, não pretendeu cumulá-las. Por essa razão, é inaplicável a penalidade quando há concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual, ainda que após a vigência das alterações da Lei nº 11.488/2007.

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

**Acórdão paradigma nº 1301-002.415, de 2017:**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012, 2013

[...].

MULTAS ISOLADAS E MULTAS VINCULADAS AO TRIBUTO. CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

A multa isolada é cabível nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ, mas não pode ser exigida, de forma cumulativa, com a multa de ofício aplicável aos casos de falta de pagamento do imposto, apurado de forma incorreta pelo contribuinte, no final do período-base de incidência.

16. Relativamente a essa décima-primeira matéria, também **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

17. Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *é compatível com a multa isolada a exigência da multa de ofício relativa ao tributo apurado ao final do ano-calendário, por caracterizarem penalidades distintas, desde que a exigência não se refira a infrações ocorridas na vigência da redação original do art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996*, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos nºs 1202-001.228, de 2015, e 1301-002.415, de 2017) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que, *embora as alterações do texto do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 tenham de fato distinguido as bases de cálculo das penalidades de multa isolada e de ofício, não pretendeu cumulá-las (primeiro acórdão paradigma)* e que *a multa isolada é cabível nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ, mas não pode ser exigida, de forma cumulativa, com a multa de ofício aplicável aos casos de falta de pagamento do imposto, apurado de forma incorreta pelo contribuinte, no final do período-base de incidência (segundo acórdão paradigma)*.

Concordo com as conclusões do despacho, mas é necessário fazer uma observação. Pelos exercícios consignados na ementa do paradigma 1202-001.228, o julgado diria respeito a contexto legal diverso. Todavia, provavelmente, esse registro foi equivocado, uma vez que, no corpo da peça decisória, discute-se a aplicação da nova redação legal para fatos geradores ocorridos a partir de janeiro de 2007.

Conheço, pois, do recurso quanto à divergência (11), em relação a ambos os paradigmas.

**(12) “inaplicabilidade da multa isolada em razão do encerramento do ano-base quando da lavratura dos autos de infração”**

Diversamente do despacho de admissibilidade que deu seguimento à divergência, entendo que a matéria “impossibilidade da exigência de multa isolada após o encerramento do ano-base” está contemplada pela Súmula CARF nº 178, segundo a qual “A inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário não impede a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996”.

Assim, por força do art. 118, §3º do RICARF (*Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das Turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso*), deixo de conhecer do recurso **quanto à divergência “inaplicabilidade da multa isolada em razão do encerramento do ano-base quando da lavratura dos autos de infração”**.

**(13) “aplicabilidade da Súmula nº 105 do CARF no presente caso”**

Quanto à divergência (13), entendo que já está contemplada pela divergência (11), razão pela qual a conheço como mera decorrência.

**Resumo:**

Em resumo, conheço das divergências:

(11) “impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício”; e

(13) “aplicabilidade da Súmula nº 105 do CARF no presente caso”.

Não conheço das divergências:

(6) “ausência de previsão legal acerca da necessidade de confusão patrimonial entre ‘real adquirente’ e investimento adquirido com ágio”;

(8) “inaplicabilidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN”;

(9) “possibilidade de apresentação de laudo posterior à aquisição”;

(10) “inexistência de previsão legal para a adição, à base de cálculo da CSLL, da despesa com a amortização de ágio considerada indedutível pela fiscalização”; e

(12) “inaplicabilidade da multa isolada em razão do encerramento do ano-base quando da lavratura dos autos de infração”;

### **MÉRITO**

#### ***Multas isoladas***

A primeira vez que enfrentei o tema da concomitância de multa isolada com a multa de ofício foi no AC 103-23.370, em 24 de janeiro de 2008, da Terceira Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes; oportunidade em que adotei a tese da não concomitância da multa isolada com a multa de ofício com base no princípio da consunção ou da absorção.

Minha decisão, contudo, não foi inédita quanto ao afastamento de multas isoladas concomitantes com multas de ofício e, nem sequer, no tocante à aplicação do citado princípio.

Cerca de um ano e meio antes, o ilustre Conselheiro Marcos Vinicius Neder proferiu elaborado voto sobre o tema no Acórdão CSRF 01-05.501, de 18/09/2006, com a seguinte ementa:

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Esse acórdão, apesar da inédita e densa fundamentação calcada em instituto de direito sancionatório, apenas ratificou a mesma interpretação da ordem vigente acerca da aplicação das multas isoladas pelo descumprimento do dever de recolher estimativas. O entendimento de então, de um lado, concebia a concomitância de uma forma rudimentar; e, de outro, considerava haver dois regimes de aplicação das multas isoladas: (i) um relativo ao lançamento efetuado antes do encerramento do ano-calendário e, portanto, da apuração do valor do ajuste; (ii) outro atinente aos lançamentos realizados após o encerramento do ano-calendário. Neste último caso, que praticamente abarca quase todas as situações concretas, a base de cálculo da multa isolada lançada deveria se limitar ao valor do IRPJ/CSLL devido no ajuste, ou melhor, à diferença entre a estimativa efetivamente recolhida e o valor do ajuste; e se sobre essa diferença já houvesse o lançamento de multa de ofício proporcional, nenhuma multa isolada poderia ser constituída.

Essa era a jurisprudência predominante na época. A título ilustrativo, transcrevo a ementa do AC CSRF 01-04.930, de 12/04/2004:

IRPJ — MULTA ISOLADA — FALTA DE PAGAMENTO DO IRPJ COM BASE NO LUCRO ESTIMADO — A regra é o pagamento com base no lucro real apurado no trimestre, a exceção é a opção feita pelo contribuinte de recolhimento do imposto e adicional determinados sobre base de cálculo estimada. A Pessoa Jurídica somente poderá suspender ou reduzir o imposto devido a partir do segundo mês do ano calendário, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculados com base no lucro real do período em curso. (Lei nº8.981/95, art. 35 c/c art. 2º Lei nº9.430/96).

A falta de recolhimento está sujeita às multas de 75% ou 150%, quando o contribuinte não demonstra ser indevido o valor do IRPJ do mês em virtude de recolhimento excedentes em períodos anteriores. (Lei nº 9.430/9644 § 1º inciso IV c/c art. 2º).

A base de cálculo da multa é o valor do imposto calculado sobre lucro estimado não recolhido ou diferença entre a devido e o recolhido até a apuração do lucro real anual. A partir da apuração do lucro real anual, o limite para a base de cálculo da sanção é a diferença entre o imposto anual devido e a estimativa obrigatória, se menor. (Lei nº 9.430/96 art. 44 caput c/c § 1º inciso IV e Lei 8.981/95 art. 35 § 1º letra "b").

A multa pode ser aplicada tanto dentro do ano calendário a que se referem os fatos geradores, como nos anos subsequentes dentro do período decadencial contado dos fatos geradores. **Se aplicada depois do levantamento do balanço a base de cálculo da multa isolada é a diferença entre o lucro real anual apurado e a estimativa obrigatória recolhida.**

(nosso negrito)

Dessa forma, no caso de apuração de prejuízo fiscal, multas isoladas não poderiam ser constituídas por meio de lançamento realizado após o encerramento do ano-calendário.

Essa orientação está presente no já referido AC CSRF 01-05.501, de 18/09/2006, que usa, pela primeira vez, o princípio da consunção ou absorção, conforme podemos constatar de alguns trechos do voto, como o que se segue:

Além disso, a recorrente recolheu, nos anos de 2001 e 2002, à (sic) título de estimativa no curso dos anos que foram objeto da autuação valor superior ao devido ao final do período-base de apuração, não havendo como prosperar a exigência da penalidade pelo não recolhimento de estimativas que superam o tributo devido.

Desse modo, o que orientava a exoneração das multas isoladas não era apenas a concomitância com a multa de ofício, mas sim uma pretensa limitação a um bem jurídico mais relevante (o tributo devido em definitivo).

Discordamos dessa interpretação, seja em relação à redação original da Lei nº 9.430/96 sobre essa punição, seja em relação à atualmente em vigor.

De todo modo, a alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, foi dirigida justamente para afastar, não a concomitância com a multa de ofício, mas sim a interpretação de que a multa isolada, uma vez lançada após o encerramento do ano-calendário, deveria ter por limite um valor calculado a partir do IRPJ/CSLL devido no ajuste.

A redação original do dispositivo legal era:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

(...)

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

(...)

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

Pode parecer estranha a interpretação de que a multa isolada deveria se limitar ao valor do ajuste em face do seguinte trecho da lei “**ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa**”, uma vez que, justamente no caso de prejuízo, nenhuma multa isolada poderia ser lançada em face desse entendimento, mas era esse sentido adotado pela maioria das decisões do Conselho. Argumentava-se que as multas isoladas só poderiam ser lançadas, no caso de prejuízos, se o ano-calendário não estivesse encerrado ou que haveria a infração, em abstrato, mas sem base de cálculo para ser quantificada em concreto.

Foi para aplacar essa interpretação e, especificamente, o argumento da ausência da base de cálculo, que a redação do dispositivo foi alterada para a seguinte:

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**: (Redação dada 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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(nosso negrito)

Assim, a nova redação, de um lado, não afastou a tese da concomitância, como veremos com mais vagar adiante; e, de outro, não inovou apenas para reduzir o percentual da multa, como muitos supõem.

A referência expressa ao valor do pagamento mensal visou a deixar claro que a base sobre a qual deveria incidir a multa é o valor do pagamento mensal e não o valor do ajuste.

A inovação legal, porém, não infirma a aplicação do primado da consunção, o qual, corretamente aplicado, conduz a conclusões diametralmente opostas àquelas decorrentes do limite com base no ajuste anual. Por exemplo, no caso mais extremo de prejuízo fiscal, a tese reinante afastaria totalmente as multas isoladas, enquanto a que propomos mantém estas sanções pecuniárias na sua integralidade.

Pois bem, o AC 103-23.370, de 24 de janeiro de 2008, teve a seguinte ementa de nossa redação:

MULTA ISOLADA – a multa isolada pelo descumprimento do dever de recolhimentos antecipados deve ser aplicada sobre o total que deixou de ser recolhido, ainda que a apuração definitiva após o encerramento do exercício redunde em montante menor. Pelo princípio da absorção ou consunção, contudo, não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar, na mesma medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo. Esta penalidade absorve aquela até o montante em que suas bases se identificarem, o que não ocorreu no presente lançamento.

Esse texto, apesar de resumido, já deixa claro que nosso entendimento é diferente daquele que orientava as decisões do Conselho na época, bem como daqueles que entendem que as multas isoladas e de ofício devem ser aplicadas de forma absoluta e independentemente da relação entre as duas. Nada obstante, é necessário apresentar as razões que orientaram nosso posicionamento. Abaixo, reproduzo as partes relevantes do nosso voto:

Segundo esse posicionamento, a multa isolada em razão do não recolhimento de antecipações deve se ater ao imposto apurado no ajuste anual. Se nenhum imposto ao final for apurado, nenhuma multa será devida, dentre outros motivos, por ausência de base de cálculo. Não se poderia punir o particular tomando-se por base um tributo que não seria mais devido.

Essa jurisprudência, no entanto, é fruto da enorme carência no cenário nacional de estudos acerca do regime jurídico das sanções administrativas e, mais especificamente, das sanções tributárias.

Diante disso, é comum que se apliquem princípios atinentes ao regime jurídico tributário.

Nada obstante, as regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se toma mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

*Art. 3º- A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.*

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível, no caso das extraordinárias, e certo, em relação às temporárias, a cessação de sua vigência, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de urna lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é

provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.

Nada obstante, também entendo que as duas sanções (a decorrente do descumprimento do dever de antecipar e a do dever de pagar em definitivo) não devam ser aplicadas conjuntamente pelas mesmas razões de me valer, por terem a mesma função, dos institutos do Direito Penal.

Nesta seara mais desenvolvida da Dogmática Jurídica, aplica-se o Princípio da Consunção. Na lição de Oscar Stevenson, "pelo princípio da consunção ou absorção, a norma definidora de um crime, cuja execução atravessa fases em si representativas desta, bem como de outras que incriminem fatos anteriores e posteriores do agente, efetuados pelo mesmo fim prático". Para Delmanto, "a norma incriminadora de fato que é meio necessário, fase normal de preparação ou execução, ou conduta anterior ou posterior de outro crime, é excluída pela norma deste". Como exemplo, os crimes de dano, absorvem os de perigo.

De igual sorte, o crime de estelionato absorve o de falso. Nada obstante, se o crime de estelionato não chega a ser executado, pune-se o falso.

É o que ocorre no presente caso. Apesar de não ter havido infração quanto ao tributo devido em definitivo (análoga ao estelionato), caracterizou-se a infração pelo não pagamento da antecipação (análoga ao falso), que deve ser sancionada.

Deve-se, assim, ser mantida na integralidade a base de incidência do percentual sancionador.

Pois bem, em 2014, o CARF sumulou o seguinte entendimento:

Súmula CARF nº 105: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Seus precedentes foram os acórdãos 9101-001.261, 9101-001.203, 9101-001.238, 9101-001.307, 1402-001.217, 1102-00.748 e 1803-001.263; todos emanados nos anos de 2011 e 2012. Abaixo, transcrevo a ementa do primeiro deles:

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. (AC 9101-001.261)

Da sua leitura, constata-se que a orientação do precedente e da súmula não foi aquela que estampeei em meus votos sobre o tema, inaugurados pela decisão de 2008; mas sim o voto de Marcos Vinícius Neder de 2006. Aliás, o voto condutor do acórdão acima adota e transcreve a posição de Neder.

Pois bem, com a devida vênia, essas decisões e a súmula estão equivocadas quanto a suas conclusões, quanto aos seus fundamentos e contaminaram, em muito, a discussão acerca do regime jurídico que deve ser aplicado na aplicação das multas na seara tributária.

Adotar o primado da consunção da forma como foi feita é ouvir o trovão, mas errar quanto ao local onde caiu o raio.

Por essa equivocada interpretação, no caso de falso para a prática de estelionato, uma vez não praticado este último crime, não se apenaria sequer o primeiro delito. Um flagrante equívoco! Pune-se sempre o falso, exceto se for punido o estelionato praticado por meio do falso.

De modo similar, disferir uma facada contra outrem enquadra-se como homicídio no caso de morte da vítima, mas também como crime de lesão corporal, enquanto não se dá o desenlace. Nem por isso, o criminoso irá responder pelas duas tipificações.

De igual modo, uma omissão de receita (ou a dedução indevida de despesas para o recolhimento de estimativas com base em balanços de suspensão ou redução) é uma única conduta que irá, ocasionalmente, resultar no não recolhimento de estimativas, nem do ajuste. Se essa omissão não repercutir no valor do ajuste, pune-se a falta das estimativas. Todavia, se repercutir integralmente no ajuste com aplicação da multa de ofício sobre a quantia, essa punição absorve, por ser mais elevada, a que seria aplicada sobre o valor do não recolhimento das estimativas. Ademais, entre as duas situações extremas, ocorrem inúmeras intermediárias, com repercussão parcial da omissão de receita sobre o cálculo do ajuste e, nesse caso, também será parcial a consunção.

Enfim, a consunção não se dá em abstrato, mas sim em concreto. É um preceito calcado na evolução do direito ocidental de limitação das punições (e não de sua eliminação). Dentro desse contexto, como critério de interpretação e aplicação do direito, entende-se que, para cada conduta, uma só punição em concreto, **prevalecendo a maior**, ainda que essa conduta possa ser enquadrada em mais de um tipo legal de infração.

A Súmula CARF nº 105 não traz o correto entendimento sobre a concomitância e a consunção, bem como a alteração legal teve clara finalidade de alterar essa jurisprudência administrativa.

No entanto, as redações original e atualmente em vigor do dispositivo legal não afastaram a aplicação do princípio da consunção, na sua correta compreensão, nem da necessidade de aplicar apenas a multa mais gravosa no caso de concomitância **concreta** entre as duas punições.

**A despeito do meu entendimento pessoal estampado acima**, passei a adotar a posição do afastamento integral da multa isolada, no caso de imposição de multa de ofício.

Minha posição encontrou uma certa ressonância na Turma Ordinária, da qual participei, mas não reverberou na Câmara Superior.

A concomitância tem sido aplicada também pelo Poder Judiciário, como podemos aferir pelo REsp 1496354, de 17/03/2015.

PROCESSIONAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO.

1. Recurso especial em que se discute a possibilidade de cumulação das multas dos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/96 no caso de ausência do recolhimento do tributo.

2. Alegação genérica de violação do art. 535 do CPC. Incidência da Súmula 284 do Supremo Tribunal Federal.

3. A multa de ofício do inciso I do art. 44 da Lei n. 9.430/96 aplica-se aos casos de "totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata".

4. A multa na forma do inciso II é cobrada isoladamente sobre o valor do pagamento mensal: "a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, 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) e 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 n. 11.488, de 2007)".

5. As multas isoladas limitam-se aos casos em que não possam ser exigidas concomitantemente com o valor total do tributo devido. 6. No caso, a exigência isolada da multa (inciso II) é absorvida pela multa de ofício (inciso I). A infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade. Princípio da consunção.

Todavia, igualmente, não se faz qualquer distinção de quantificação.

Assim, como há lançamento de ambas as multas no presente feito, dou provimento ao recurso nesse ponto, independentemente da quantificação concreta das sanções.

### **Conclusão**

Por todo o exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso especial apenas em relação às divergências "impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício" e "aplicabilidade da Súmula nº 105 do CARF no presente caso", negando quanto às demais, para, no mérito, dar-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Guilherme Adolfo dos Santos Mendes**

## VOTO VENCEDOR

Conselheira Edeli Pereira Bessa, Redatora designada

A maioria qualificada deste Colegiado acompanhou o I. Relator apenas em sua conclusão de negar conhecimento ao recurso especial da Contribuinte na matéria “*inaplicabilidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN*”.

Isto porque divergência semelhante foi submetida a este Colegiado, mas não conhecida, prevalecendo, por maioria<sup>1</sup>, o voto condutor desta Conselheira no Acórdão nº 9101-006.456:

Em primeira manifestação na apresentação do litígio a este Colegiado, esta Conselheira afirmou que o recurso especial da Contribuinte deveria ser conhecido com fundamento nas razões do Presidente de Câmara, antes adotadas na forma do art. 50, §1º, da Lei nº 9.784, de 1999.

Registrou que, apesar da intempestiva manifestação da PGFN contra a admissibilidade do recurso especial, inclusive trazida aos autos na forma de memoriais, e não de contrarrazões, era oportuno esclarecer que não havia insuficiência recursal, vez que o lançamento, como se vê no Termo de Verificação Fiscal de e-fls. 451/504, nada traz acerca de distribuição disfarçada de lucros, estando claramente pautado na supressão, na apuração do lucro tributável, do ganho de capital determinado mediante *desconsideração dos atos e negócios jurídicos dos quais a Corretora Souza Barros Câmbio e Títulos S.A, se valeu para alienar, em nome do Sr. Marcos de Souza Barros, os noventa por cento das ações recebidas no processo de desmutualização*, expressamente classificado como abuso de direito e afirmado como *plenamente passível de desconsideração, nos termos do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966)*, vez que praticado *com a finalidade de dissimular a ocorrência dos fatos geradores do imposto e das contribuições da pessoa jurídica e natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária*.

A discussão acerca da distribuição disfarçada de lucros, objeto da outra matéria veiculada em recurso especial e que não teve seguimento, surgira em razão da

<sup>1</sup> Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício), e divergiu no conhecimento o conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca.

defesa da Contribuinte, reiterada em sede de embargos, no sentido de que *os fatos ocorridos, no máximo, classificar-se-iam como Distribuição Disfarçada de Lucros (DDL) e não como entendeu o autuante que “desconsiderou os efeitos de negócio jurídico válido celebrado entre a Embargante e seu acionista, reconhecido como tal pela própria BM&F e todo o mercado de capitais nacional, sem sequer formular acusação de simulação e impor penalidade qualificada”*. E, como bem demonstrado no exame dos embargos expresso no Acórdão nº 1201-001.810, a validação do fundamento expresso no lançamento seria suficiente para a manutenção da exigência, dispensando a apreciação desta segunda questão:

Como visto, no voto e correspondente acórdão relativo ao Recurso Voluntário foi acatada a tese de abusividade em relação ao ato jurídico praticado (alienação de ações da BM&F S.A. promovida pela pessoa jurídica a seu sócio majoritário), conforme ementa abaixo transcrita:

*ATO JURÍDICO. ABUSIVIDADE.*

*Revela-se abusiva e, portanto, deve ser desconsiderada para fins tributários, a alienação de ações da BM&F S.A. promovida pela pessoa jurídica a seu sócio majoritário pouco antes da oferta pública inicial daquelas ações, quando provado que tal alienação foi realizada com o único propósito de reduzir a incidência dos tributos e contribuições que seriam devidos pela pessoa jurídica se fosse ela própria a participar da IPO.*

Dessa forma, se assim se pronunciou o relator em seu voto (acatamento da tese da abusividade), o antecedente lógico, embora não citado de forma expressa, é de que não tenha se caracterizada a DDL. Essa questão fica prejudicada e o silêncio quanto a ela no voto não configura omissão.

Já quanto ao fato de os acórdãos comparados apreciarem operações societárias distintas, esta Conselheira registrou, inicialmente, que, como bem demonstrado no exame de admissibilidade, a caracterização da divergência jurisprudencial seria possível quando a legislação tributária em questão é interpretada de forma independente das circunstâncias fáticas às quais ela foi aplicada. E, tendo em conta que Contribuinte validamente demonstraria em seu recurso especial que o paradigma nº 1302-001.977 não admite o parágrafo único do art. 116 do CTN como *instrumento* para o Fisco *desconsiderar os atos de abuso de direito praticados enquanto não forem estabelecidos em lei ordinária os procedimentos para desconsideração dos atos abusivos*, esta Conselheira concluiu que o recurso especial deveria ser conhecido.

De fato, sob a ótica exclusiva da eficácia **temporal** de referido dispositivo, antes de sua regulamentação em lei ordinária, o dissídio jurisprudencial resta demonstrado.

Contudo, os debates entabulados na sessão de julgamento indicaram a impossibilidade de segregar o litígio apenas sob este aspecto, vez que a eficácia estaria condicionada, também, à natureza da ilicitude apontada como fundamento do lançamento.

Assim, esta Conselheira entendeu pertinente apresentar uma melhor análise da decisão do paradigma.

Tratava-se, ali, distintamente do que referido pela Contribuinte e no exame de admissibilidade de seu recurso especial, de amortização de ágio interno, em operação inclusive já analisada por este Colegiado, que reverteu a decisão do paradigma nº 1302-001.977 no Acórdão nº 9101-005.778<sup>2</sup>, determinando o retorno dos autos ao Colegiado *a quo* para *apreciação da responsabilidade tributária e da multa qualificada*. O acórdão reformador restou assim ementado:

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

Ano-calendário: 2008

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO.

Deve ser mantida a glosa da despesa de amortização de ágio que foi gerado internamente ao grupo econômico, sem qualquer dispêndio, e transferido à pessoa jurídica que foi incorporada.

Vale notar, ainda, que o recurso especial fazendário foi conhecido por voto de qualidade, com divergência dos Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Daniel Ribeiro Silva, Caio Cesar Nader Quintella e Lívia De Carli Germano, sendo que esta declarou voto no seguinte sentido:

Quanto à admissibilidade recursal, minhas ressalvas ao conhecimento do recurso levam em consideração a fundamentação do acórdão recorrido que, compreendo, não foram integralmente rechaçadas pelo recurso especial. Pelo contrário, entendo que há fundamentos inatacados, o que impede que a adoção do argumento aventado no recurso especial leve à alteração da conclusão a que chegou o voto condutor do acórdão recorrido.

[...]

O **voto vencedor**, por sua vez, decidiu pelo cancelamento da autuação fiscal. Estruturalmente, o voto inicia com uma exposição acerca da evolução da legislação sobre o aproveitamento fiscal do ágio, após o que contextualiza sobre a edição e revogação do artigo 36 da Lei 10.637/2002. Nessa parte, ele contesta a alegação de que teria havido simulação ou fraude na operação, observando que, paralelamente ao registro do ágio pela adquirente, houve a apuração de ganho de capital pela sociedade alienante, o qual, exatamente **em função do artigo 36 da Lei 10.637/2002**, teve a tributação diferida e deve ser controlado a parte B do LALUR.

*In verbis*:

(...)

Note-se que, sem o art. 36 da Lei 10.637/02, a contrapartida do ágio que ora se discute, o ganho de capital da MS, seria tributado de imediato, não

<sup>2</sup> Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Lívia de Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Daniel Ribeiro Silva (suplente convocado), Caio Cesar Nader Quintella, Andrea Duek Simantob (Presidente), e divergiram na matéria os Conselheiros Lívia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli e Daniel Ribeiro Silva. Ausente o conselheiro Alexandre Evaristo Pinto.

gerando qualquer vantagem tributária para o grupo controlador da recorrente. Ora, como então dizer que houve simulação, abuso de direito ou fraude? Se o Fisco, no presente caso, sustenta que o ágio registrado pela Sigma ao aceitar a participação da MS na Copagaz em integralização de capital era fruto de simulação, deveria também determinar que a MS baixasse da parte B do seu Lalur o ganho de capital que ali foi registrado. Na verdade, como o legislador ordinário, até hoje, não se prontificou a autorizar o Fisco a tributar milhões ou mesmo bilhões que estão controlados na parte B do Lalur das sociedades que se valeram do permissivo legal do art 36 em tela, tem o Fisco tentado desqualificar a operação que seguia o figurino legal retro tratado.

(...)

Imediatamente em seguida ao parágrafo acima transcrito, o voto vencedor do acórdão recorrido traz um **argumento adicional**, a que se refere como *“falta de precisão da acusação fiscal”*, e no qual reitera que a operação possa ser caracterizada como simulação e também rechaça a acusação do TVF de que tenha se operado abuso de direito. Nesse ponto, traz o seu entendimento sobre o tratamento do abuso de direito no âmbito tributário, bem como faz afirmações acerca da (in)aplicabilidade do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, ante a ausência de sua regulamentação por lei ordinária. Veja-se (grifamos):

[...]

Como se percebe, o voto vencedor baseia o seu entendimento **(i)** na rejeição das acusações de simulação (ocasião em que afirma, também, a validade do ágio na operação em questão, considerando a apuração de ganho pela alienante e seu diferimento nos termos do artigo 36 da Lei 10.637/2002, assim como a ausência de restrição legal expressa para a apuração de ágio em operações entre partes relacionadas) e **(ii)** na impossibilidade de, uma vez descartada a hipótese de simulação, e ausente a regulamentação do parágrafo único do artigo 116 do CTN, se fundamentar autuações fiscais em argumentos como o de abuso do direito.

[...]

Nesse ponto, vale notar que, quando se dedica a descrever o voto vencedor do acórdão recorrido, a Recorrente reconhece que este se apoiou em **dois argumentos** para dar provimento ao recurso, quais sejam: a inexistência de simulação e a impossibilidade de conferir efeitos tributários ao abuso do direito ausente a regulamentação do parágrafo único do artigo 116 do CTN. Veja-se, neste sentido, transcrição de trecho à página 4 do recurso especial (grifos nossos):

[...]

Não obstante, o recurso especial da Fazenda Nacional vem todo pautado exclusivamente no argumento de que não seria possível gerar ágio amortizável em operações intragrupo, nada tendo sido afirmado, **nas razões recursais**, seja quanto ao papel do artigo 36 da Lei 10.637/2002, seja quanto à eficácia do parágrafo único do artigo 116 do CTN e/ou a eventual possibilidade de desconsiderar negócios jurídicos por meio da aplicação da suposta teoria do abuso de direito a despeito da regulamentação de tal dispositivo do CTN – argumentos expostos pelo voto vencedor para cancelar a autuação.

Disso se depreende que a adoção do entendimento exposto nas razões recursais (de que “*O propósito negocial que justifica a criação do ágio deve ser a previsão de ganho calculada pelo adquirente da participação societária.*” (pág. 32 da peça recursal) não leva à reforma do voto vencedor do acórdão recorrido, eis que este se apoiou, como já descrito, na própria afirmação de existência de ganho, cuja tributação afirma estar diferida exatamente com base no então vigente artigo 36 da Lei 10.637/2002).

Em síntese, o recurso especial se limita a afirmar que o ágio em questão teria sido “criado de forma artificial”, mas justifica tal conclusão exclusivamente no fato de a operação ter sido intragrupo, sem qualquer contraposição aos argumentos trazidos pelo voto vencedor que reconheceu a possibilidade de registro e amortização fiscal do ágio a despeito de a operação ter sido intragrupo fundado especificamente tanto no teor do artigo 36 da Lei 10.637/2002 quanto na afirmação da ausência de simulação e na impossibilidade de se desconsiderar negócios jurídicos em suposto “abuso de direito” sem a regulamentação do parágrafo único do artigo 116 do CTN.

Falta, assim, dialeticidade ao recurso especial, o que faz com que a eventual procedência dos argumentos gerais ali expostos não sejam hábeis a levar à reforma da conclusão específica a que chegou o voto condutor do acórdão recorrido.

São essas as razões pelas quais, com a devida vênia aos que entenderam de forma diversa, orientei meu voto para não conhecer do recurso especial. (*destaques do original*)

A percepção da Conselheira Livia De Carli Germano, assim, foi no sentido de que a acusação fiscal careceria de demonstração de simulação para se sustentar.

Já esta Conselheira, relatora do referido precedente, votou por conhecer do recurso especial fazendário observando, no ponto questionado, que:

Na sessão de julgamento também foi arguído o não conhecimento do recurso fazendário em razão da existência de fundamento inatacado presente no acórdão recorrido, consistente em vício que estaria presente na acusação fiscal, nos seguintes termos do voto condutor:

Outra questão importante reside na falta de precisão da acusação fiscal e, conseqüentemente do voto da I. Relatora, se não vejamos os seguintes excerto do voto:

"Ao se empenhar em seguir, *ipsis litteris*, os passos para promover uma reorganização societária que não existia sequer razão para existir, nos deparamos com a simulação e o abuso de o direito de autoorganizar-se. A reorganização societária, no presente caso, apesar de seguir a lei, fere os princípios constitucionais da isonomia, da concorrência, da capacidade contributiva, e não teve outro propósito a não ser evadir-se da tributação."

Inicialmente, ressalto que não se pode confundir simulação relativa com negócio jurídico indireto, pois quando verificamos o que os autuantes denominam como "empresa veículo", nota-se perfeitamente que tal sociedade foi constituída para surtir os efeitos que lhes eram próprios e não para dissimular outros negócios jurídicos. Com o fito de melhor aclarar o meu entendimento, valho-me de exemplo meramente ilustrativo: alguém

que simula uma compra e venda para dissimular uma doação, não deseja os efeitos que são próprios da venda o pagamento, pois deseja os efeitos da doação. No caso em tela, os efeitos buscados pelo controlador da recorrente ao criarem aquilo que o autuante denomina como "empresa veículo" eram justamente os efeitos formais e visíveis de tais atos.

Sobre a diferença entre simulação relativa e negócio jurídico indireto, vale a transcrição do seguinte excerto da lavra do ex-Ministro Moreira Alves, em parecer apresentado em outro processo que tramitou neste CARF, in verbis:

[...]

Frise-se que, como já anteriormente pontuado, os resultados ulteriores buscados ao se criar a denominada "empresa veículo" eram todos lícitos, ou seja, a não ser que se diga que o aproveitamento da despesa com amortização de ágio, prevista nos arts. 7º e 8º da Lei 9.532/97 c/c o art. 36 da Lei 10.637/02, seja agora ato ilícito.

Ocorre que a ressalva final (caracterização do aproveitamento da despesa de amortização de ágio prevista nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 c/c com o art. 36 da Lei nº 10.637/2002 como ilícito) é, justamente, o ponto no qual os acórdãos comparados divergem, mais precisamente: a ilicitude da conduta que se vale do disposto no art. 36 da Lei nº 10.637/2002 para constituição de ágio interno e posterior amortização redutora das bases tributáveis. Evidente, assim, que referido fundamento não é autônomo, mas sim dependente da premissa cuja divergência jurisprudencial restou regularmente demonstrada.

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

[...]

O Prof. Roque Carrazza, no Parecer posteriormente juntado, menciona também que os óbices invocados no voto vencido do acórdão recorrido somente surgiram com o advento da Lei nº 12.973/2014 e que o art. 36 da Lei nº 10.637/2002 dispensaria pagamento efetivo em numerário, além de se estender na objeção à aplicação do art. 116 do CTN.

[...]

Frise-se que, diversamente do que alegado pela Contribuinte em contrarrazões, o negócio jurídico realizado foi pormenorizadamente analisado no acórdão recorrido, e a definição de seus contornos daí resultante, ao mesmo tempo em que ensejou, no Colegiado a quo, a interpretação majoritária de que a operação era válida em razão do disposto no art. 36 da Lei nº 10.637/2002, motiva, nesta análise, a constatação de que a mais-valia atribuída à participação societária detida na atuada não se caracteriza como ágio e não é passível de amortização na apuração do lucro tributável.

Em consequência, neste ponto, nenhum relevo tem o debate em torno da ocorrência de simulação ou de aplicação do art. 116, parágrafo único do CTN. Como bem exposto nas razões antes transcritas, o art. 36 da Lei nº 10.637/2002 *não autoriza que a contrapartida da reavaliação seja uma conta de ágio. Só existe ágio se um terceiro se dispõe a reconhecer esse sobre-preço e a pagar por ele. Sem onerosidade, descabe falar em mais-valia.* E, destaque-se, não se trata de negar a

natureza de ágio porque não houve pagamento em espécie, mas sim porque a onerosidade não afetou terceiro.

[...]

Nestes termos, portanto, o entendimento que prevaleceu foi no sentido de o acórdão, lá recorrido e aqui paradigma, ter como fundamento autônomo e suficiente a percepção de que o art. 36 da Lei nº 10.637/2002 autoriza a contabilização de ágio em contrapartida à reavaliação da participação societária, premissa devidamente confrontada pela PGFN e que, acolhida pela maioria do Colegiado, ensejou a reforma do Acórdão nº 1302-001.977, sem qualquer debate de mérito acerca da eficácia do art. 116, parágrafo único do CTN.

Deflui, daí, que a abordagem expressa no voto condutor do paradigma, acerca da necessidade de imputação de simulação para desconsideração da operação, e da impossibilidade de tal desconsideração se dar sob acusação de abuso de direito, vez que não regulamentado o art. 116, parágrafo único do CTN, são fundamentos dependentes daquela premissa que, por ser suficiente à decisão, não permite a inferência de que o outro Colegiado do CARF, diante de operação societária distinta, adotaria o mesmo direcionamento para cancelar a exigência.

De outro lado, decidir a divergência apenas quanto à possibilidade de aplicação do parágrafo único do art. 116 do CTN antes de sua regulamentação importaria àqueles que entendem desnecessária esta regulamentação, a afirmação de que referido dispositivo poderia ter sido aplicado no presente caso, sem se adentrar à natureza da ilicitude apontada para tanto, e que em nada se assemelha aquela examinada no paradigma.

Em outras palavras, admitir que o dissídio jurisprudencial reste demonstrado a partir de argumento de decisão subsidiário, não-autônomo, como o exposto no paradigma, importaria a este Colegiado, caso discordasse do entendimento ali firmado, manter a exigência de ganho de capital aqui formulada, sem poder adentrar ao debate acerca dos demais aspectos validados no acórdão recorrido para tanto. Daí uma outra vertente de insuficiência recursal, por dessemelhança entre os acórdãos comparados.

E isto também porque, melhor analisado a acusação fiscal, compreende-se que o Colegiado *a quo* vislumbrou elementos suficientes para concluir que a alienação das participações societárias ensejou ganho auferido pela Contribuinte, e não por seu sócio, diante da substancial descrição que precede esta argumentação subsidiária em favor da ocorrência de abuso de direito e que, desse modo, se conforma à premissa, referida na análise da eficácia do art. 116, parágrafo único do CTN, em face de *planejamentos tributários abusivos*, implementados pela Contribuinte mediante contratação de *caras "consultorias"*, em busca de *uma tributação inferior à sua capacidade, em detrimento da tributação incidente sobre os demais contribuintes*.

De fato, depois da exposição da operação ao longo de 22 (vinte e duas) páginas do Termo de Verificação Fiscal, a autoridade lançadora finaliza com o seguinte parágrafo:

- Considerando-se que a alienação na IPO ocorreu pelo preço de R\$ 20,00 (vinte reais) por ação, temos então que a pessoa jurídica vendedora deixou de se apropriar de um resultado positivo correspondente a R\$ 9,00 (nove reais) para cada ação vendida, isto é, o valor que ela teria obtido com sua participação direta na oferta pública, menos o valor de R\$ 11,00 que ela considerou na venda ao acionista, Sr. Marcos de Souza Barros.

Somente depois de detalhadas todas as evidências para esta conclusão, a autoridade lançadora passa a criticar o planejamento tributário promovido mediante *operações estruturadas*, invocando doutrina e transpondo suas premissas para o caso concreto, para arrematar que:

Vê-se, pois, que nada justifica a alienação feita a favor do seu principal acionista, às vésperas do evento da oferta pública inicial, principalmente por saber-se que os ativos alienados (ações) tiveram origem em títulos patrimoniais mantidos ao longo de anos e anos no ativo permanente da instituição vendedora.

E é apenas num terceiro passo que a autoridade lançadora enfrenta *o direito de autorganização do contribuinte*, para, diante da referência doutrinária ao fato de que o Fisco não pode *simplesmente invocar o abuso para desqualificar o negócio jurídico*, afirmar a ocorrência de abuso de direito e o repúdio a ele possível por meio do art. 116, parágrafo único, do CTN.

Nesta estrutura argumentativa, claro está que a autoridade lançadora não se conduziu em *simplesmente invocar o abuso para desqualificar o negócio jurídico*. Foram apuradas diversas circunstâncias fáticas para descaracterizar a *alienação feita a favor do seu principal acionista, às vésperas do evento da oferta pública inicial*, e a interpretação exposta acerca do art. 116, parágrafo único do CTN é claramente subsidiária.

Diante desta estrutura argumentativa, não é possível afirmar, aqui, a autonomia do fundamento do acórdão recorrido quando interpreta o art. 116, parágrafo único do CTN, assim como não se verifica tal autonomia no paradigma, inviabilizando qualquer cogitação no sentido de que o Colegiado que o proferiu também daria provimento ao recurso voluntário caso estivesse frente à distinta operação aqui analisada.

Em verdade, conceitos vagos como “abuso de direito” demandam confrontação de interpretações diante de situações fáticas semelhantes. Como visto, o paradigma rechaça esta hipótese primeiramente estabelecendo que o art. 36 da Lei nº 10.637/2002 legitimou a contabilização de ágio em contrapartida à reavaliação interna de participações societárias. Já aqui a sua caracterização se dá em face de um cenário substancialmente distinto que, para além de extensamente exposto na acusação fiscal, ainda recebe acréscimos em repúdio a

argumentos de defesa da Contribuinte, como se vê no seguinte excerto do voto condutor do recorrido:

Diante dos fatos acima expostos é de se perguntar: por que razão a contribuinte se comprometeria a alienar a seu sócio majoritário, em 01/11/2007, as 8.891.662 ações que possuía junto ao capital da BM&F S.A., pelo preço de R\$ 11,00 por ação, com recebimento somente quando o sócio recebesse de terceiros pela alienação das mesmas ações na IPO que se realizaria em 30/11/2007?

A contribuinte procura responder a essa questão afirmando, primeiramente, que se tratava de uma operação de risco, pois não havia garantia de que na IPO as ações da BM&F seriam efetivamente vendidas a um valor unitário superior a R\$ 11,00. Alega que, neste sentido, o risco foi assumido pelo sócio adquirente.

Pois bem, é verdade que em 01/11/2007 a Corretora e seu sócio majoritários não poderiam prever o valor que a ação da BM&F alcançaria na respectiva IPO que se realizaria no dia 30 do mesmo mês.

No entanto, não é menos verdadeira a afirmação de que naquela data, tendo em vista os fatos antes narrados, era baixíssimo o risco de adquirir-se ações da BM&F a um valor unitário de R\$ R\$ 11,00 (preço de alienação à General Atlantic, estabelecido dois meses e meio antes em 17/08/2007). Em outras palavras, embora houvesse risco, este era inegavelmente baixíssimo. E as pessoas que lidam com o mercado de ações (e a contribuinte e seu sócio estão entre elas) costumam bem calcular o risco do investimento. Por fim, não é demais lembrar que as expectativas do mercado estavam corretas, pois o valor unitário das ações da BM&F na IPO atingiram R\$ 20,00 (este foi o valor por ação recebido pelo sócio na oferta pública).

Em segundo lugar afirma a defesa que a alienação das ações ao sócio Marcos de Souza Barros em 01/11/2007 teve como propósito evitar-se que a Corretora viesse a ser impedida de alienar as ações da BM&F na IPO, por meio de medida judicial que viesse a ser concedida nos autos do processo que travava com seu ex-sócio, Álvaro de Souza Barros.

Não há aqui, a meu ver, propósito genuíno, mas mero pretexto. Tanto é assim que a alienação das ações ao sócio Marcos de Souza Barros não impediu o Juízo de conceder liminar proibindo-lhe de alienar as ações na IPO, conforme item 3 do "Comunicado ao Mercado" expedido pela Bovespa em 27/11/2007 (disponível em <http://www.bmfbovespa.com.br/ptbr/mercados/acoes/ofertaspublicas/bolsademe rcadoriasefuturosbmefsa10122007.aspx?idioma=ptbr>):

*3 – Foi concedida liminar em 22 de novembro de 2007 impedindo o Acionista Vendedor Sr. Marcos de Souza Barros de vender suas Ações no âmbito da Oferta. Dessa forma, se até às 17h00 do dia 28 de novembro de 2007, data de Fixação do Preço por Ação, tal Acionista Vendedor ainda estiver impedido de vender suas Ações, a Opção de Ações Suplementares será diminuída em 8.891.662 Ações, passando a ser de 30.132.448 Ações, sendo que as Ações que seriam alienadas por tal Acionista Vendedor na Oferta base serão alocadas proporcionalmente entre os demais Acionistas Vendedores.*

A liminar foi posteriormente revogada e o Sr. Marcos de Souza Barros participou da IPO da BM&F, e o valor discutido no processo foi bloqueado pelo Juízo até decisão definitiva sobre o direito do autor da ação, Álvaro de Souza Barros.

Em verdade, por tudo o que se viu acima, a única razão crível para celebração da promessa de alienação havida em 01/11/2007 é a redução, por meio de práticas abusivas, do montante dos tributos devidos ao Fisco.

Realmente, de acordo com os cálculos apresentados no TVF (fl. 479), se a própria contribuinte alienasse na IPO as ações que mantinha no capital de BM&F S.A., sofreria incidência tributária (IRPJ + CSLL + PIS + Cofins) de aproximadamente 65 milhões de reais, enquanto que, da forma como foi realizada (alienação ao sócio, havendo este alienado as ações na IPO), a alienação sofreu incidência tributária (IRPJ + CSLL + PIS + Cofins + IRPF) de cerca de 46 milhões de reais. Houve assim um ganho tributário abusivo em torno de 19 milhões de reais.

Note-se, nestes termos, como a análise dos fatos específicos narrados e contrapostos em defesa são determinantes para se concluir sobre a *abusividade* da prática sob julgamento e ensejar a seguinte conclusão na segunda parte do acórdão recorrido:

Realmente, de acordo com os cálculos apresentados no TVF (fl. 479), se a própria contribuinte alienasse na IPO as ações que mantinha no capital de BM&F S.A., sofreria incidência tributária (IRPJ + CSLL + PIS + Cofins) de aproximadamente 65 milhões de reais, enquanto que, da forma como foi realizada (alienação ao sócio, havendo este alienado as ações na IPO), a alienação sofreu incidência tributária (IRPJ + CSLL + PIS + Cofins + IRPF) de cerca de 46 milhões de reais. Houve assim um ganho tributário abusivo em torno de 19 milhões de reais.

Nestas condições, julgada abusiva a alienação das ações ao sócio majoritário, tal negócio jurídico deve ser requalificado, a teor do disposto no art. 116, parágrafo único, o CTN, tudo se passando como se fosse a própria contribuinte a alienar, na respectiva IPO, as ações da BM&F S.A.

Diante de situações fáticas dessemelhantes, o dissídio jurisprudencial acerca de normas gerais cuja aplicação depende de aspectos fáticos da operação 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, reformulado o voto inicialmente apresentado na primeira apresentação deste litígio, deve ser NEGADO CONHECIMENTO o recurso especial da Contribuinte.

Nestes autos, a pretensão da Contribuinte também está pautada no entendimento de que *os procedimentos necessários para a aplicação do mencionado dispositivo legal dependem de elaboração de lei ordinária, a qual, até o presente momento não foi editada*. Os paradigmas indicados, por sua vez, afirmam esta eficácia limitada em face de lançamentos cujos fundamentos não são demonstrados no recurso especial. O paradigma nº 202-16.959 diz respeito a desconsideração de atos e negócios jurídicos no âmbito do IPI, e trechos transcritos pela Contribuinte falam em desconsideração de personalidade jurídica de determinadas distribuidoras atuantes nas operações tributadas. Já o paradigma nº 102-49.480 apenas traz expresso, nos trechos referidos pela Contribuinte, a impossibilidade de se coibir abuso de formas jurídicas sem a demonstração de dolo, fraude ou simulação.

O acórdão recorrido, por sua vez, consoante aponta a própria Contribuinte em seu recurso especial, está ancorado no entendimento de que *as operações em análise não possuíam um propósito comercial e, assim, teriam um único intuito de permitir a amortização fiscal do ágio*, mediante utilização de *“uma empresa veículo, no caso a COSANPAR, de vida efêmera, apenas para poder deduzir das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL as despesas de amortização do ágio pago na aquisição da empresa brasileira”*. Contudo, esta conclusão é extraída, primeiro, da interpretação dos requisitos dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, em especial da necessidade de participação do real adquirente na confusão patrimonial ali demandada para fins de amortização fiscal do ágio. Somente ao final são confrontados alguns argumentos subsidiários acerca da real existência de COSANPAR, e neste ponto é rechaçado o argumento de defesa acerca da limitação dos efeitos do parágrafo único do art. 116 do CTN. Veja-se:

Confirma-se, nesta sequência de operações, que *a adquirente (Cosan S/A) se utilizou de uma empresa veículo, no caso a COSANPAR, de vida efêmera, apenas para poder deduzir das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL as despesas de amortização do ágio pago na aquisição da empresa brasileira*. A substituição da adquirente original (Cosan S/A) por sociedade recém-constituída e que é provida de capital pela adquirente original às vésperas do pagamento das obrigações

originalmente assumidas deixam patente que Cosanpar era mera extensão do caixa da real adquirente e que sua interposição destina-se, apenas, à posterior incorporação da ou pela investida, de modo a constituir o cenário que, na dicção dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, permitiria ao Grupo Cosan auferir as vantagens da amortização fiscal do ágio, apesar de o investimento em questão subsistir no patrimônio da real adquirente (Cosan S/A), que não incorporou, nem foi incorporada, pela adquirida, nem mesmo por ocasião da cisão posteriormente ocorrida, que apenas alocou o ágio em questão no patrimônio da atuada (antiga Shell).

Irrelevante, assim, para a pretendida dedução fiscal, se houve efetiva aquisição e pagamento em dinheiro, bem como se haveria prova do fundamento do ágio em rentabilidade futura. Ao contrário do que defende a interessada, a autoridade lançadora validamente demonstra que após todas as operações realizadas, inclusive depois da cisão que verteu patrimônio à atuada, não se verificou a confusão patrimonial entre a adquirente (Cosan S/A) e a adquirida (ESSO, posteriormente denominada COSAN CL e COSAN LE, parte desta vertida em cisão à atuada). Esta hipótese, aliás, consta dentre aquelas que a recorrente aponta como hábeis a permitir o aproveitamento fiscal do ágio, e assim apenas confirma que o grupo empresarial não observou os requisitos legais para alcançar a vantagem pretendida, estruturando a aquisição de modo a evitar a incorporação entre a real investidora (Cosan S/A) e a investida, e prosseguir insistindo que não houve criação de novo ágio, além de defender que a constituição da Cosanpar teria propósito negocial, em especial para *ser a estrutura administrativa que daria suporte (back office) às atividades desenvolvidas pela COSAN LE (que, posteriormente, foi parcialmente cindida)*.

Quanto a este último ponto, a recorrente alega que Cosanpar foi destinada a outras atividades, inclusive contratando empregados e permanecendo em atividade por um ano e três meses. Há que se ponderar, porém, que tais circunstâncias, mesmo se concomitantes com a interposição de Cosanpar na aquisição originalmente contratada por Cosan S/A., não infirmam as consequências até aqui expostas, pois não afastam o fato de que Cosan S/A figurou como adquirente no contrato firmado para compra do investimento em Esso, e atuou para suprir financeiramente a sociedade recém-criada em tal operação. O mesmo se diga em relação à alegada *necessidade de transparência na operação de aquisição para antigos e novos investidores*, pois a justificativa de que *caso o Grupo Cosan houvesse realizado a aquisição direta das cooperativas holandesas, como quer exigir a DRJ, muitos dos gastos efetuados estariam pulverizados nos gastos incorridos pelo próprio Grupo para consecução de suas atividades, tornando o trabalho de separá-los muito mais difícil* não se sustenta por parte de uma sociedade submetida a escrituração contábil e sujeita a auditoria independente, ainda mais quando associada à alegação de que a integração à Cosan S/A dos empregados contratados para atuar como *back office* da Cosanpar *causariam confusão de resultados*, vez que estas atividades

operacionais da Cosan S/A em nada se relacionam à aquisição em debate e foram suscitadas apenas para retirar de Cosanpar a classificação de empresa-veículo.

Portanto, as justificativas assim apresentadas, assim como as referentes a ocorrências futuras, sujeitas a diversos fatores de mercado e apenas supostamente facilitadas pela existência da Cosanpar, em nada afetam a indedutibilidade fiscal do ágio na forma exposta na acusação fiscal e na decisão recorrida porque resta desatendido o requisito legal da confusão patrimonial entre adquirente e adquirida, cumprindo esclarecer que a inexistência de qualificação da penalidade e o alegado reconhecimento jurisprudencial acerca da validade de *utilização de empresas holding ("empresa veículo")* não impede que se conclua, de modo diverso, pela desconsideração de sociedade interposta no que se refere, especificamente, à aferição dos requisitos legais para dedutibilidade fiscal do ágio.

De fato, importa consignar que a 1ª Turma da CSRF assim se manifestou acerca da aplicação do parágrafo único do artigo 116 do CTN para desconsideração de operações sem substância econômica, nos termos da ementa do Acórdão nº 9101-003.447:

[...]

Inútil, assim, discutir a eficácia temporal do citado dispositivo, porque a inadmissibilidade dos efeitos fiscais decorrentes da operação realizada é dependente de seus contornos e da classificação do vício ali verificado. Assim, também aqui, *decidir a divergência apenas quanto à possibilidade de aplicação do parágrafo único do art. 116 do CTN antes de sua regulamentação importaria àqueles que entendem desnecessária esta regulamentação, a afirmação de que referido dispositivo poderia ter sido aplicado no presente caso, sem se adentrar à natureza da ilicitude apontada para tanto, e que em nada se assemelha*, também, às examinadas nos paradigmas aqui admitidos.

Contra a caracterização da divergência jurisprudencial a partir destes mesmos paradigmas, em face de argumento de decisão subsidiário, não autônomo, expresso no âmbito, também, de glosa de amortização fiscal de ágio com interposição de empresa-veículo, foi o voto do Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli no Acórdão nº 9101-006.049:

Da leitura desse trecho do *decisum*, chama atenção, primeiramente, o fato de que o argumento do voto pela aplicabilidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN – dispositivo legal este que, ressalte-se, não foi invocado como fundamento legal da autuação (vide TVF de fls. 12/22) – figura, na realidade, como mero *obter dictum* da decisão, não constituindo um *fundamento autônomo* propriamente dito, o que prejudica o conhecimento desse tema como “matéria autônoma”.

Outro fato que chama atenção é o de que os fundamentos da *ausência de confusão patrimonial e ilegitimidade de empresa veículo*, nesse caso particular, não se limitaram à *origem* dos recursos financeiros empregados na aquisição do investimento que gerou o ágio (do Banco Société Générale Brasil, e não Trancoso)

e ao uso de uma *holding* desprovida de “propósito comercial” (Trancoso), respectivamente, levando em conta também a circunstância específica do contrato de compra e venda, que foi celebrado entre Banco Société Générale Brasil e Banco Cacique em momento anterior   aquisição da Trancoso.

Em síntese, a interpretação de que o instrumento contratual proibiria uma alteração substancial no negócio, somada ao fato de "Trancoso Participações Ltda" ter recebido o aporte de capital de Banco Société Générale Brasil somente depois da assinatura contratual e da autorização do Banco Central, foram considerados fundamentos adicionais suficientes para manutenção da glosa.

A solução do litígio, portanto, partiu da análise de situação que, por apresentar peculiaridades específicas, afastam, para os fins pretendidos pela recorrente, a necessária similitude com os Acórdãos *paradigmas* 1201-002.247 (fls. 1.008/1.030) e 9101-003.609 (fls. 1.035/1.062).

O mesmo, porém, não ocorre com o Acórdão *paradigma* n  1301-001.505 (fls. 894/939), que inclusive analisou a mesma situação fática (embora para outros anos calendários), decidindo que a “interposição” da Trancoso não prejudicaria a amortização do ágio gerado nesta mesma operação.

Conheço, portanto, da matéria *glosa de amortização fiscal do ágio para fins de IRPJ* apenas com base no Acórdão *paradigma* n  1301-001.505. (*destaques do original*)

Naquela ocasião, esta Conselheira acompanhou o relator em sua conclusão, consignado em declaração de voto que:

Nos termos em que decidida a questão no acórdão recorrido, para caracterização do dissídio jurisprudencial seria necessário que os paradigmas indicados tratassem de operações semelhantes, e reconhecessem como legítimo o caminho adotado pelo sujeito passivo, para assim afirmar a manutenção da exigência fiscal como dependente da eficácia do parágrafo único do art. 116 do CTN, esta entendida como regra autorizadora da desconsideração da opção legitimamente feita pelo sujeito passivo.

Contudo, o paradigma n  202-16.959 se reporta a lançamento fundamentado no art. 116, parágrafo único do CTN, diversamente do verificado nestes autos, e a decisão do paradigma n  102-49.480 passa, antes, pela cogitação de que a operação l  analisada poderia caracterizar *abuso de formas jurídicas*, circunstância também ausente no presente caso.

Assim, tendo em conta a insuficiência da discussão pretendida para reversão da decisão recorrida, mormente em face da dessemelhança entre as circunstâncias analisadas no recorrido e nos paradigmas, cabe NEGAR CONHECIMENTO ao recurso especial da Contribuinte na matéria.

*Assinado Digitalmente*

**Edeli Pereira Bessa**