



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11274.720763/2021-18
ACÓRDÃO	1301-007.369 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de agosto de 2024
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	UNIVERSO ONLINE S/A E FAZENDA NACIONAL
RECORRIDA	UNIVERSO ONLINE S/A E FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2015, 2016, 2017, 2018

DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. EMPRESA VEÍCULO. SIMULAÇÃO QUANTO AO REAL ADQUIRENTE. USO ABUSIVO DE FIGURAS TÍPICAS DE DIREITO. CONFUSÃO PATRIMONIAL. INOCORRÊNCIA.

Não é possível a amortização de ágio pago, quando configurado nos autos a utilização abusiva de empresas veículos com objetivo fazer crer que essas empresas, ao final do conjunto de operações, eram as reais adquirentes, com o único propósito de aparentar artificialmente legitimidade às despesas com amortização de ágio. O conjunto de operações, embora existentes e válidos, seus efeitos são inoponíveis ao Fisco.

Demonstrado que a empresa veículo se reveste das características das denominadas *conduit companie*, isto é, tão-somente um registro cadastral junto à Administração Tributária sem nenhuma capacidade operacional, ainda que como holding, tais como existência efêmera, que se traduziam em apenas um registro no CNPJ para onde o real adquirente direciona os recursos financeiros para liquidar a operação de aquisição de ações e que, após a operação, foram objeto de incorporação reversa.

O conjunto de negócios jurídicos, resultado do abuso de figuras típicas de direito, que busca simular o real adquirente para, de forma artificial, fazer

crer que o ágio gerado na operação se subsume à hipótese do art. 8º da Lei nº 9.532, de 1997, é inoponível ao Fisco.

INCENTIVOS FISCAIS À INOVAÇÃO TECNOLÓGICA. PARECER SUPERVENIENTE DO MCTI. PROCEDÊNCIA DA DAS DESPESAS INCENTIVADAS.

O Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação (MCTI) é o órgão que detém a competência legal para opinar sobre matéria técnica a respeito de projetos de inovação tecnológica, conforme Decreto nº 5.798, de 2006. O Parecer Técnico, ainda que superveniente ao lançamento, emitido pelo MCTI deve ser reconhecido pela RFB e a glosa de exclusão de dispêndios de inovação tecnológica relativos a projetos anteriormente recusados pela RFB, deve ser cancelada.

RECÁLCULO DE DESPESAS OU PARCELAS INCENTIVADAS VINCULADAS AO LUCRO REAL APÓS GLOSA DE DESPESA. AUSÊNCIA DE COMPETÊNCIA DA AUTORIDADE JULGADORA PARA REFAZER APURAÇÃO SOB ENCARGO DO SUJEITO PASSIVO.

Incabível pleitear eventuais retificações nos valores originalmente destinados pela contribuinte a incentivos de natureza fiscal, como o PAT e outros, em razão do lançamento de ofício realizado pelo Fisco que altera o lucro real e a base de cálculo da CSLL, posto que falece competência à autoridade julgadora alterar a apuração do tributo, que originalmente deve ser feito de forma espontânea pelo sujeito passivo na DIPJ ou ECF.

O pleito do sujeito passivo para recálculo de despesas e parcelas incentivadas após a identificação de infração que aumenta o lucro real e a base de cálculo da CSLL não pode ser acatado. O direito não prestigia conduta contrária à lei por parte daquele que, depois de confrontado por infração por ele praticada, requer a aplicação de outra norma, que lhe seria favorável em um novo cenário hipotético. Tal pretensão contraria a boa-fé objetiva.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL E DA BASE DE CÁLCULO NEGATIVA. REDUÇÃO DE SALDO EM TERCEIRO PROCESSO. UTILIZAÇÃO DO SALDO NO MOMENTO DE LAVRATURA DO LANÇAMENTO. AUSÊNCIA DE PREJUDICIALIDADE.

O procedimento de lançamento (art. 142 do CTN) se aplica à época em que constituído. Se no momento da constituição do lançamento, o saldo de prejuízos fiscais e da BCN havia sido sensibilizado em razão de lançamento de ofício anterior, é novo saldo disponível que deve ser considerado para fins de compensação.

Por não ser hipótese prevista no art. 47 do RICARF (Portaria MF nº 1.634, de 2023), não há razão par sobrestamento do julgamento.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2015, 2016, 2017, 2018

MULTA QUALIFICADA. FRAUDE. CARACTERIZAÇÃO.

Caracterizado que a Recorrente levou a efeito condutas intencionalmente planejadas com objetivo de reduzir de forma fraudulenta a incidência do IRPJ e da CSLL, deve ser qualificada a multa.

Incorre em fraude, nos termos do art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964, aquele que pratica um conjunto de atos simulados destinado a ocultar o real adquirente das ações da cia investida e, com isso, impedir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal em sua dimensão completa pela geração artificial de ágio.

DECADÊNCIA. EXISTÊNCIA DE DOLO. ART. 173, I, DO CTN.

Caracterizado dolo, a contagem do termo de início para fins de lançamento de ofício tem como fundamento o art. 173, I, do CTN, isto é, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, no caso.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer o Recurso de Ofício. Quanto ao Recurso Voluntário, acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade e de sobrestamento; quanto ao mérito, acordam os membros do colegiado, (i) em dar provimento parcial, por unanimidade de votos, para reconhecer, a título do benefício criado pela Lei nº 11.196, de 2005, os valores reconhecidos pelo MCTI, limitados aos valores originalmente informados pela Recorrente na DIPJ ou na ECF e (ii) negar provimento, (ii.1) por unanimidade de votos, em relação à possibilidade de retificação para incluir despesa com o Programa de Alimentação ao Trabalhador, e, (ii.2) por voto de qualidade (ii.2.1) em relação à glosa do ágio, (ii.2.2) ao cancelamento da qualificação da multa, o que levou à rejeição da preliminar de decadência (ii.2.3) e à impossibilidade de concomitância de multa isolada e de multa de ofício, vencidos os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza e Eduardo Monteiro Cardoso, que davam provimento aos pontos e acolhiam a preliminar de decadência. Por unanimidade de votos, decidiu-se que o percentual da multa qualificada será reduzido de 150% para 100%, nos termos do inc. VI do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, na redação que lhe deu o art. 8º da Lei nº 14.689, de 2023, nos termos da alínea “c” do inc. II do art. 106 do Código Tributário Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ílvaro Jung Martins - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Iágaro Jung Martins, José Eduardo Dornelas Souza, Eduardo Monteiro Cardoso, Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

RELATÓRIO

1. Tratam-se de Recursos de Ofício e Voluntário contra decisão da DRJ06, que julgou parcialmente procedente a impugnação contra Auto de Infração de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), relativo aos anos-calendário 2015 a 2018, no valor total de R\$ 290.224.502,42, com imputação de multa ofício ordinária (75%) e qualificada (150%).

2. A autuação tem como motivação os seguintes fatos, conforme Relatório de Auditoria Fiscal (fls. 61/109):

I – Amortização de Ágio

2.1. Amortização de ágio pago pelas empresas AMLSPE EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A e HLJSPE EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA. (“HLJSPE”), qualificadas como empresas veículo pela Fiscalização, em recompra de ações da Fiscalizada (UOL) em Bolsa, por ocasião do fechamento de seu capital, e posterior incorporação dessas empresas (AML SPE e HLJSPE) pela UOL e Ágio por conta da incorporação da empresa BPMB ÉPSILON PARTICIPAÇÕES S/A pela UOL, gerado por meio da dação em pagamento de debêntures detidas por BPMB Épsilon, que haviam sido emitidas por AMLSPE, onde UOL, após incorporar AMLSPE, realizou o pagamento das debêntures por meio de entrega de suas próprias ações por valor superior ao valor patrimonial.

2.2. Essas operações societárias ocorreram entre os anos de 2011 e 2012, com o fechamento do capital da UOL, como o conseqüente cancelamento do seu registro de companhia aberta e a recompra das ações de emissão própria ocorreram no contexto da Oferta Pública de Aquisição (OPA).

2.3. O preço de compra final foi de R\$ 19,50 (divulgado como Fato Relevante em 19.01.2012), porquanto o valor do patrimônio líquido da ação era de R\$ 8,12 em 30.06.2011, o

valor de mercado das ações R\$ 16,97) e do valor econômico por fluxo de caixa descontado com base nas estimativas de rentabilidade futura ser entre R\$ 16,03 e R\$ 17,63. Os valores foram apurados no Laudo de Avaliação, conforme Instrução CVM nº 361, de 2011, elaborado pelo Banco Bradesco BBI S/A.

2.4. Destacam-se os seguintes passos da primeira operação de geração do ágio:

(i) Aquisições das empresas HLJSPE e AMLSPE. As empresas HLJSPE e AMLSPE foram constituídas na mesma data (30.05.2011), com capital social de R\$ 500,00, mesmo objeto social (holding de instituições não-financeiras) e mesmo endereço (em São Paulo). Não possuíam atividade operacional e nem funcionários registrados (segundo dados extraídos da GFIP). Trata-se de “empresas de gaveta”, utilizadas apenas para “hospedar” o ágio na compra de ações da UOL e posteriormente transferir para a sua contabilidade.

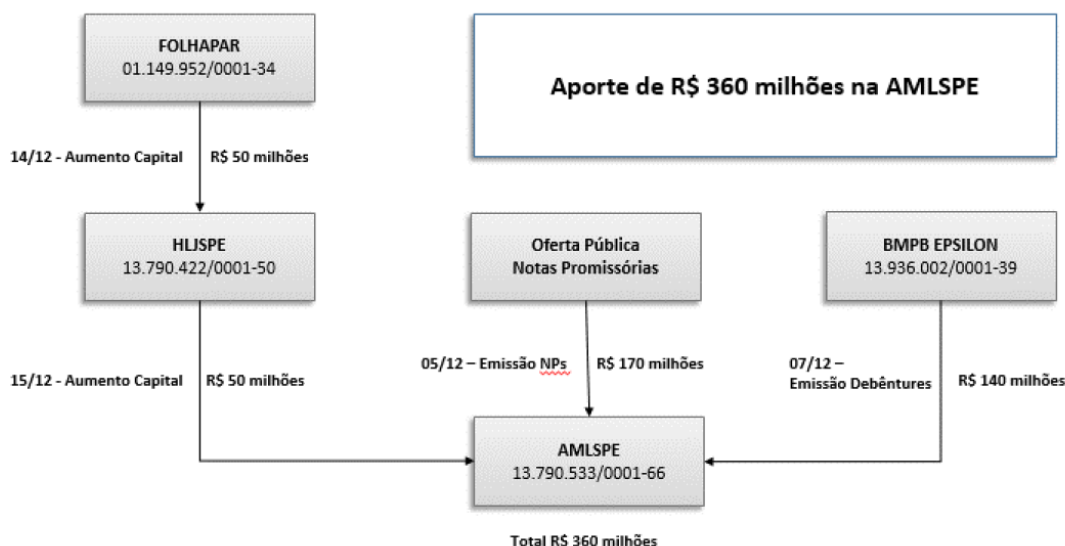
(ii) Em 25.07.2011 a Folhapar (controladora e sócia majoritária da UOL) e LUIS FRIAS (Diretor-Presidente da Folhapar e da UOL), adquiriram a HLJSPE, e nesse mesmo dia a HLJSPE e LUIS FRIAS adquiriram a empresa AMLSPE. Em 18.10.2011 a AMLSPE transformou o seu tipo societário de sociedade limitada para sociedade por ações.

(iii) Em 05.12.2011, conforme Ata da Assembleia Geral Extraordinária (AGE) da AMLSPE, foi aprovada a primeira emissão de notas promissórias comerciais para distribuição pública no valor total de R\$ 170.000.000,00, divididos em dez cédulas, com vencimento de 180 dias, cuja destinação dos recursos era o pagamento da aquisição das ações preferenciais de emissão da UOL em Oferta Pública de Aquisição (OPA). Após dois dias (07.12.2011), em Ata da AGE da AMLSPE, com a Escritura Particular de Emissão de Debêntures Não Conversíveis em Ações, com Garantia Real, foi deliberada e aprovada a primeira emissão privada de debêntures, composta de 140 debêntures simples, com valor unitário de R\$ 1.000.000,00 e valor total de R\$ 140.000.000,00, com data de emissão de 01.12.2011 e vencimento em 30.04.2012. As debêntures foram adquiridas exclusivamente por BPMB EPSILON e tinha a Folhapar como garantidora solidária e interveniente, a garantia se constituía nas ações que seriam adquiridas na Oferta Pública de Aquisição (OPA).

(iv) Em 14.12.2011, HLJSPE aumentou seu capital de R\$ 500,00 para R\$ 50.000.500,00, cuja integralização se deu por cheque emitido pela Folhapar, um dia depois foi aumentado o capital da

AMLSPE para R\$ 50.000.500,00, que foram integralizadas pela HLJSPE, através de cheque de R\$ 50.000.000,00.

(v) Com essas operações, foram concentrados em AMLSPE, os R\$ 360.000.000,00 necessários para a OPA, o gráfico a seguir explicita a sequência de operações:



(vi) Em 29.12.2011 a AMLSPE adquiriu 17.347.127 ações de emissão da UOL pelo valor de R\$ 338.268.976,50, pelo preço unitário de R\$ 19,50. Destaca-se o Fato Relevante publicado pela CVM, nessa mesma data, que informa que as ações preferenciais da UOL foram adquiridas pela “sua controlada” (AMLSPE), cujo volume adquirido equivale a 95,6% das ações objeto da Oferta Pública de Aquisição (OPA). Após essa operação, FOLHAPAR passou a deter diretamente 58,7% de UOL e 14,4% de forma indireta, via AMLSPE, isto é, 73,1% da capital da UOL

(vii) Na DIPJ/2012 da AMLSPE (período de 06.06.2011 a 31.12.2011), o valor do investimento na fiscalizada (UOL), de R\$ 340.944.821,96, foi declarado de forma desdobrada em investimento de R\$ 179.239.800,26 e ágio correspondente ao investimento de R\$ 161.705.021,70.

(viii) Em AGE da AMLSPE e da UOL de 24.02.2012, foi aprovada a incorporação da primeira pela segunda.

(ix) Em 31.05.2012, UOL incorporou a HLJSPE, que possuía um investimento declarado de R\$ 25.180.071,07, correspondente a 2.858.021 ações preferenciais da UOL e um resultado de equivalência patrimonial de R\$ 591.811,48. Após, do ágio de R\$ 29.911.437,87 baixado,

aproximadamente R\$ 3.076.083,06 foi repassado à UOL, referente às 293.918 ações preferenciais que foram mantidas em Tesouraria.

(x) O resultado dessa primeira operação foi uma geração de ágio de R\$ 161.402.185,45, sendo R\$ 158.326.102,38 proveniente da AMLSPE e R\$ 3.076.083,06 proveniente das ações vertidas à Tesouraria.

2.5. Destacam-se os seguintes passos da segunda operação de geração do ágio:

(i) Em 27.06.2011, a empresa BPMB EPSILON foi constituída tendo como sócios a BTG PACTUAL FIP (99,00%) e a BTG GESTORA (1,00%), com capital social inicial de R\$ 500,00 e objeto social “holding de instituições não-financeiras”. Conforme informações da GFIP, não possuía funcionários registrados nem exerceu qualquer atividade operacional. Trata-se de empresa utilizada como veículo (“empresa veículo”) para a transferência do ágio pago pelo fundo BTG PACTUAL FIP na aquisição das ações da empresa fiscalizada (UOL) para a contabilidade da fiscalizada (UOL) e, assim, passar a promover o aproveitamento fiscal de amortização do ágio “dela mesma”.

(ii) Essa segunda geração de ágio foi precedida da aquisição de debêntures lançadas pela AMLSPE, com recursos de emissão de debêntures próprias, onde o subscritor dessas debêntures foi o seu sócio BTG PACTUAL FIP. Na Escritura Particular de Emissão de Debêntures Conversíveis em Ações Ordinárias, foi deliberada a “primeira emissão privada de debêntures” da BPMB EPSILON, composta de 140 debêntures simples, no valor total de R\$ 140.000.000,00, com data de emissão 01.12.2011 e vencimento em 30.04.2012. O único subscritor das debêntures foi o seu próprio sócio majoritário (BTG PACTUAL FIP) e as debêntures poderiam ser convertidas por ações ordinárias de emissão da BPMB EPSILON. A essência da operação foi a transferência de R\$ 140.000.000,00 do BTG PACTUAL FIP para a AMLSPE para adquirir ações de emissão de UOL.

(iii) Após a incorporação da AMLSPE por UOL (primeira operação que gerou ágio), em razão das debêntures de propriedade da BPMB EPSILON, AMLSPE recebeu em dação 7.179.487 de ações da UOL (5,98% do capital social), com valor de R\$ 19,50, totalizando aproximadamente R\$ 140 milhões. Em 30.04.2012, data do vencimento das debêntures de emissão da BPMB EPSILON, essas foram convertidas em ações ordinárias em favor do subscritor BTG PACTUAL FIP.

(iv) Em 31.12.2012, BPMB EPSILON foi incorporada pela UOL.

(v) Essa segunda operação foi engendrada para que as 7.179.487 de ações da UOL fossem adquiridas pelo BTG PACTUAL FIP pelo valor de R\$ 140.000.000,00. Registra a autoridade fiscal que UOL e BTG PACTUAL se valeram de uma empresa veículo (BPMB EPSILON) e de debêntures para a referida aquisição, que resultou nessa segunda operação um ágio de R\$ 72.119.942,13 registrado por UOL.

2.6. O ponto comum das duas operações que resultaram no ágio amortizado é a utilização de três empresas veículos (AMLSPE, HLJSPE e BPMB EPSILON), que não seria possível sem a utilização desse artifício. O ágio de R\$ 220 milhões não atende os requisitos dos arts. 385, 386 e 391, do então Regulamento do Imposto sobre a Renda, Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99). Além disso, o art. 426 do RIR/99 determina que no caso de alienação da participação societária avaliada pelo patrimônio líquido, o ágio deve integrar o custo do investimento.

2.7. Destaca a autoridade fiscal que a operação com debêntures resultou na alienação das ações da UOL para o BTG PACTUAL FIP, que figurava até o momento da autuação, como acionista da UOL, ou seja, o referido fundo não atuou como financiador, mas como investidor.

2.8. Em resumo, a operação estruturada pela UOL e a FOLHAPAR, com utilização das três empresas veículos, teve como objetivo gerar artificialmente ágio de R\$ 233 milhões, que passou a ser amortizado desde o ano-calendário 2012, e, para fins do presente lançamento, nos anos-calendário 2015 a 2018.

2.9. Em razão da utilização de empresas veículos, em especial, foi qualificada a multa em relação aos valores glosados como despesas dedutível de IRPJ e da CSLL.

2.10. O referido ágio foi objeto de glosa, em relação ao ano-calendário 2014, no PAF nº 16561.720123/2019-63.

II – Exclusão de incentivos fiscais – Lei do Bem

2.11. A ora Recorrente efetuou os seguintes ajustes com base nos art. 17¹ e art. 19² da Lei nº 11.196, de 2005, nos anos-calendário 2016, 2017 e 2018, em relação ao IRPJ (Registro M300 da ECF) e CSLL (Registro M350 da ECF):

¹ Art. 17. A pessoa jurídica poderá usufruir dos seguintes incentivos fiscais:

2016 - M300				
Código lançamento	Descrição lançamento/conta/Nº Lanç/Nº processo	Tipo lançamento	Histórico lançamento/Centro custos	Valor (R\$)
87	Realização dos gastos com desenvolvimento de inovação tecnológica quando registrados no ativo não circulante intangível, inclusive por amortização, alienação ou baixa (art. 42, parágrafo único, Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014).	Adição	ECF-AMORTIZAÇÃO ACUMULADA - DESENVOLVIMENTO SOFTWA	47.843.390,81
162	(-)Gastos com desenvolvimento de inovação tecnológica quando registrados no ativo não circulante intangível (art. 42, Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014).	Exclusão	PROVISÃO LEI DO BEM	62.491.468,58
167	(-)Outras Exclusões - Qualquer Indicador de Relacionamento	Exclusão	GASTOS ADICIONAIS MP (MANUAL)	55.812.348,05

2016 - M350				
Código lançamento	Descrição lançamento/conta/Nº Lanç/Nº processo	Tipo lançamento	Histórico lançamento/Centro custos	Valor (R\$)
87	Realização dos gastos com desenvolvimento de inovação tecnológica quando registrados no ativo não circulante intangível, inclusive por amortização, alienação ou baixa (art. 42, parágrafo único, Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014).	Adição	ECF-AMORTIZAÇÃO ACUMULADA - DESENVOLVIMENTO SOFTWA	47.843.390,81
162	(-)Gastos com desenvolvimento de inovação tecnológica quando registrados no ativo não circulante intangível (art. 42, Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014).	Exclusão	PROVISÃO LEI DO BEM	62.491.468,58
167	(-)Outras Exclusões - Qualquer Indicador de Relacionamento	Exclusão	GASTOS ADICIONAIS MP (MANUAL)	51.235.071,75

2017 - M350				
Código lançamento	Descrição lançamento/conta/Nº Lanç/Nº processo	Tipo lançamento	Histórico lançamento/Centro custos	Valor (R\$)
92.01	Outras adições - indicador de relacionamento 1, 2 ou 3	Adição	PROVISÃO LEI DO BEM	57.160.520,52
103	(-)Dispêndios com Pesquisa Tecnológica e Desenvolvimento de Inovação Tecnológica (Lei nº 11.196/2005, art. 26, § 1º)	Exclusão	MP do Bem	59.769.403,49
118	(-) Incentivo fiscal - pesquisas tecnológicas e desenvolvimento de inovação tecnológica (Lei 11.196/05, art. 19, § 1º)	Exclusão	Gastos MP do Bem %	32.643.708,90

I – dedução, para efeito de apuração do lucro líquido, de valor correspondente à soma dos dispêndios realizados no período de apuração com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica classificáveis como despesas operacionais pela legislação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ ou como pagamento na forma prevista no § 2º deste artigo;
[...]

§ 2º. O disposto no inciso I do caput deste artigo aplica-se também aos dispêndios com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica contratados no País com universidade, instituição de pesquisa ou inventor independente de que trata o inciso IX do art. 2º da Lei nº 10.973, de 2 de dezembro de 2004, desde que a pessoa jurídica que efetuou o dispêndio fique com a responsabilidade, o risco empresarial, a gestão e o controle da utilização dos resultados dos dispêndios.

² Art. 19. Sem prejuízo do disposto no art. 17 desta Lei, a partir do ano-calendário de 2006, a pessoa jurídica poderá excluir do lucro líquido, na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, o valor correspondente a até 60% (sessenta por cento) da soma dos dispêndios realizados no período de apuração com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, classificáveis como despesa pela legislação do IRPJ, na forma do inciso I do caput do art. 17 desta Lei.

§ 1º. A exclusão de que trata o caput deste artigo poderá chegar a até 80% (oitenta por cento) dos dispêndios em função do número de empregados pesquisadores contratados pela pessoa jurídica, na forma a ser definida em regulamento.
(...)

§ 3º. Sem prejuízo do disposto no caput e no § 1º deste artigo, a pessoa jurídica poderá excluir do lucro líquido, na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, o valor correspondente a até 20% (vinte por cento) da soma dos dispêndios ou pagamentos vinculados à pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica objeto de patente concedida ou cultivar registrado.

2017 - M350				
Código lançamento	Descrição lançamento/conta/Nº Lanç/Nº processo	Tipo lançamento	Histórico lançamento/Centro custos	Valor (R\$)
92.01	Outras adições - indicador de relacionamento 1, 2 ou 3	Adição	PROVISÃO LEI DO BEM	57.160.520,52
103	(-)Dispêndios com Pesquisa Tecnológica e Desenvolvimento de Inovação Tecnológica (Lei nº 11.196/2005, art. 26, § 1º)	Exclusão	MP do Bem	59.769.403,49
118	(-) Incentivo fiscal - pesquisas tecnológicas e desenvolvimento de inovação tecnológica (Lei 11.196/05, art. 19, § 1º)	Exclusão	Gastos MP do Bem %	32.643.708,90

2018 - M300				
Código lançamento	Descrição lançamento/conta/Nº Lanç/Nº processo	Tipo lançamento	Histórico lançamento/Centro custos	Valor (R\$)
42	Incentivo fiscal - gastos com desenvolvimento de inovação tecnológica	Adição	Amortização da Lei do Bem	69.078.904,98
118	(-) Incentivo fiscal - pesquisas tecnológicas e desenvolvimento de inovação tecnológica (Lei 11.196/05, art. 19, § 1º)	Exclusão	GastoAdicionalMP	48.428.189,42
121	(-) Incentivo fiscal - gastos com desenvolvimento de inovação tecnológica	Exclusão	Gasto - Inovação Tecnológica - Lei do Bem	61.277.774,91

2018 - M350				
Código lançamento	Descrição lançamento/conta/Nº Lanç/Nº processo	Tipo lançamento	Histórico lançamento/Centro custos	Valor (R\$)
42.15	Incentivo fiscal - gastos com desenvolvimento de inovação tecnológica	Adição	Amortização da Lei do Bem	69.078.904,98
118	(-) Incentivo fiscal - pesquisas tecnológicas e desenvolvimento de inovação tecnológica (Lei 11.196/05, art. 19, § 1º)	Exclusão	GastoAdicionalMP	48.428.189,42
121.15	(-) Incentivo fiscal - gastos com desenvolvimento de inovação tecnológica	Exclusão	Gasto - Inovação Tecnológica - Lei do Bem	61.277.774,91

2.12. Em relação ao ano-calendário 2016, a Recorrente requereu um benefício de R\$ 60.453.516,43 (art. 3º, I do Decreto nº 5.798, de 2006), mais um adicional de 60%, de R\$ 36.272.109,86 (art. 8º do Decreto nº 5.798, de 2006). Na análise pelo Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovações (MCTI), Parecer nº 2044, de 2019, os valores declarados dos dispêndios foram reduzidos ao montante de R\$ 24.073.941,36, com a dedução adicional de R\$ 14.444.364,82 (60% do valor recomendado).

2.13. Em relação ao ano-calendário 2017, foi requerido um benefício de R\$ 14.552.770,59 (art. 3º, I do decreto nº 5.798/2006), sem o adicional de 60%. Na análise pelo MCTI (Parecer nº 217/2020), o benefício fiscal da empresa Fiscalizada foi reduzido a R\$ 0,00, pois foi considerado que nos dispêndios apresentados foram demonstrados valores de P,D&I, pois os dispêndios foram oriundos de terceirização.

2.14. Até o momento da lavratura, a contestação apresentada pela empresa contra o deferimento parcial pelo MCTIC se encontrava pendente de análise.

2.15. Na Tabela I, constam os valores utilizados a maior, por descumprimento do art. 17 da Lei nº 11.196, de 2005, nos anos-calendário 2016, 2017:

TABELA I – Infração 4.2.1 – Art. 17 da Lei nº 11.196/2005

Mês/Ano	EXCLUSÃO INDEVIDA	Mês/Ano	EXCLUSÃO INDEVIDA
jan/16	0,00	jan/17	5.161.302,90
fev/16	0,00	fev/17	9.963.670,98
mar/16	0,00	mar/17	14.971.030,95
abr/16	0,00	abr/17	20.114.763,27
mai/16	0,00	mai/17	25.307.732,95
jun/16	2.987.588,49	jun/17	30.350.120,63
jul/16	8.251.591,30	jul/17	35.311.717,66
ago/16	18.607.137,33	ago/17	35.552.108,89
set/16	22.340.366,02	set/17	45.578.647,91
out/16	27.881.432,13	out/17	50.198.648,73
nov/16	33.035.857,45	nov/17	55.791.437,68
dez/16	38.417.527,22	dez/17	59.769.403,49

2.16. Na Tabela II, constam os valores relativos ao art. 19, da Lei nº 11.196, de 2005, referente ao ano-calendário 2017, visto que não ter sido requerido pela interessada esse benefício específico:

TABELA II – INFRAÇÃO 4.2.2 – Art. 19 da Lei nº 11.196/2005

Período	DADOS DA ECF DO CONTRIBUINTE		DADOS DOS VALORES ADMITIDOS PELA FISCALIZAÇÃO		VALORES DE LANÇAMENTO	
	Valor Excluído M300 - Parte A (RS) IRPJ	Valor Excluído M350 - Parte A (RS) CSLL	Valor Excluído M300 - Parte A (RS) ADMITIDO	Valor Excluído M350 - Parte A (RS) ADMITIDO	EXCLUSÃO INDEVIDA - INFRAÇÃO 4.2.2 IRPJ	EXCLUSÃO INDEVIDA - INFRAÇÃO 4.2.2 CSLL
2017						
A01	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
A02	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
A03	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
A04	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
A05	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
A06	2.551.277,07	2.151.079,61	0,00	0,00	2.551.277,07	2.151.079,61
A07	9.810.820,93	9.372.118,32	0,00	0,00	9.810.820,93	9.372.118,32
A08	19.319.219,18	18.872.151,70	0,00	0,00	19.319.219,18	18.872.151,70
A09	20.061.755,85	19.540.597,16	0,00	0,00	20.061.755,85	19.540.597,16
A10	29.044.980,74	28.496.573,06	0,00	0,00	29.044.980,74	28.496.573,06
A11	33.474.862,90	33.259.859,37	0,00	0,00	33.474.862,90	33.259.859,37
A12	32.643.708,90	30.795.813,23	0,00	0,00	32.643.708,90	30.795.813,23
A00	32.643.708,90	30.795.813,23	0,00	0,00	32.643.708,90	30.795.813,23

III – Multa isolada por não pagamento das estimativas

2.17. Em razão das infrações precedentes, a Fiscalização identificou ausência de pagamento das estimativas mensais do IRPJ e CSLL, fato que restou na exigência de multas

isoladas nos anos-calendário 2015 a 2018, com base no art. 44, II, “b” da Lei nº 9.430, de 1996, com nova redação atribuída pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007.

IV – Glosa de prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL

2.18. Também em consequência das infrações anteriores, foram efetuadas nos anos-calendário 2015 a 2017 compensações de ofício de saldos de prejuízos fiscais de períodos anteriores, fato que resultou na insuficiência de prejuízos fiscais no ano-calendário 2018, no valor de R\$ 128.494.573,46, e de base de cálculo negativa da CSLL, R\$ 162.576.693,25.

3. Em impugnação (fls. 1.633/1.724), o sujeito passivo alegou em preliminar a decadência do direito do Fisco para questionar a formação do ágio, pelo fato de as operações que resultaram no ágio ocorrerem há mais de cinco anos; que decaiu o direito de glosar a amortização no ano-calendário 2015, nos termos do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN) e que não se aplica o art. 173, I, do CTN, pois inexistente dolo, fraude ou simulação; que o ágio é legítimo, oriundo de aquisição de partes independentes; que as empresas AMLSPE, a HLJSPE e a BPMB EPSILON cumpriram seus propósitos negociais, esta última viabilizando a participação do BTG PACTUAL FIP; que inexistiu simulação, pois todas as operações foram formalizadas e divulgadas nos exatos termos em que realizadas; que inexistiu abuso ou fraude, pois existiram causas reais para as operações; que a amortização tem amparo nos art. 7º e art. 8º da Lei nº 9.532, de 1997; que a operação era admitida pela jurisprudência administrativa, que considerava que o uso de empresa veículo, por si só, não seria suficiente para a invalidação da dedutibilidade da amortização do ágio; que a mudança de orientação da Administração Tributária implica violação aos princípios da segurança jurídica, da irretroatividade, da proteção da confiança e da boa-fé objetiva e que a confiança é tutelada pelo art. 24 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB) e pelo art. 146 do CTN; que não cabe a qualificação da multa, pois não houve dolo no procedimento adotado pelo Grupo UOL; que os incentivos fruídos com base na Lei do Bem não foram objeto de análise definitiva pelo MCTI; que não há qualquer questionamento do Fisco sobre a escrituração contábil das referidas despesas; que em relação ao ano-calendário 2018, os formulários sequer foram objeto de análise pelo MCTI; que a Lei do Bem não atribui competência exclusiva ao MCTI para fiscalização da correta utilização dos incentivos fiscais em questão e que a Fiscalização simplesmente se absteve de fiscalizar as condições de aproveitamento fiscal dos

incentivos, estribando-se exclusivamente em pareceres técnicos do MCTI; que há prejudicialidade externa em razão das manifestações provisórias do MCTI, razão pela qual pleiteou a suspensão dos autos, com art. 313, V, “a”, do Código de Processo Civil; que o Auditor-Fiscal deixou de recalculer a redução que a então impugnante tinha direito relativo ao ano-calendário 2015 em relação as despesas incorridas com o Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT); que igualmente deixou de recalculer as deduções autorizadas pelo art. 19 da Lei do Bem; que é legítima a compensação de prejuízos fiscais e da base de cálculo negativa da CSLL no ano-calendário 2018; que descabe a multa isolada em concomitância da multa de ofício; que não devem incidir juros sobre a multa de ofício.

4. A DRJ julgou parcialmente procedente a impugnação (fls. 2.440/2.556). Entendeu por afastar as nulidades arguidas, a alegação de decadência, pois no caso, em razão do dolo, deve ser aplicada a regra do art. 173, I, do CTN, e o pedido de suspensão do processo em razão de prejudicialidade externa, isto é, até que ocorra a apreciação definitiva pelo MCTI. Sobre o mérito, adotou as mesmas razões de decidir no Acórdão nº 02-100.880 da 10ª Turma da DRJ/Belo Horizonte, PAF nº 16561.720123/2019-63, que abrangeu o ano-calendário 2014, onde restou o entendimento de que a análise dos fatos revela que houve manipulação da verdade dos fatos, por meio da utilização das empresas veículo, que resultou na origem indevida de ágio, isto é, que não produz o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo a incorporação de pessoas jurídicas em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, sem qualquer finalidade comercial ou societária, com o único objetivo de transferir o ágio e artificialmente criar as condições para sua amortização; por afastar qualquer ofensa ao art. 24 da LINDB ou art. 146 do CTN; por manter a multa qualificada; sobre a exclusão dos incentivos com base na Lei do Bem, que a fruição dos benefícios é autodeclaratória, não sendo necessária aprovação prévia do MCTI, mas este órgão é o responsável pelo recebimento das informações prestadas até 31 de julho do ano subsequente, que as analisará e decidirá pela sua adequação; que o resultado do MCTI vincula a Administração Tributária, ou seja, que só podem ser considerados como legítimos os valores validados pelo MCTI; sobre a solicitação de recálculo das deduções do art. 19 da Lei do Bem, entendeu o julgador de primeira instância ser possível, em razão do lançamento fiscal que majora a base de cálculo do IRPJ e da CSLL em relação à glosa de ágio, a reapuração dos valores não excluídos na apuração original do incentivo, que é limitado ao valor do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL, antes da própria exclusão; sobre a solicitação de

recálculo das compensações de prejuízo fiscal e da BCNCSLL, entendeu que em relação ao ano-calendário 2018, em razão das deduções do art. 19 da Lei do Bem, que resultaram na diminuição das bases tributáveis do IRPJ e da CSLL, deverão ser diminuídas em R\$ 4.428.209,91 e de R\$ 5.482.071,58, fato que resultou por diminuir a compensação indevida de prejuízo fiscal de R\$ 128.494.573,46 para R\$ 127.166.110,52 e a BCN da CSLL (AC 2018): de R\$ 162.576.693,25 para R\$ 160.932.071,78; por indeferir o pedido de recálculo da dedução para o PAT, de exclusão da multa isolada e de exclusão dos juros sobre a multa. A referida decisão restou assim ementada:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2015, 2016, 2017, 2018

NULIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Inexiste nulidade quando o procedimento fiscal foi instaurado conforme a legislação vigente, e o lançamento fiscal foi efetuado por autoridade competente e encontra-se devidamente motivado, com descrição precisa e detalhada dos fatos, trazendo todas as informações necessárias para a sua devida compreensão e o exercício do contraditório e da ampla defesa.

SUSPENSÃO DE PROCESSO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

Inexiste no âmbito do Processo Administrativo Fiscal previsão legal que torne obrigatória a suspensão de processos até o julgamento definitivo de outro processo relativo ao mesmo contribuinte, ainda que guardem relação de conexão.

JUNTADA POSTERIOR DE PROVAS AOS AUTOS. REQUISITOS.

A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de a impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, condições não verificadas nos autos.

INTIMAÇÃO DIRIGIDA AO PATRONO DO SUJEITO PASSIVO. IMPOSSIBILIDADE.

O Decreto nº 70.235/72, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, não traz previsão da possibilidade de a intimação dar-se na pessoa do patrono do atuado. Pretensão sem amparo legal.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2015, 2016, 2017, 2018

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO. PERÍODO DE REPERCUSSÃO NA APURAÇÃO DO TRIBUTO.

A contagem do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário, relativo a glosa de amortização de ágio, deve considerar o período de sua repercussão na apuração do tributo em cobrança, e não o período de constituição do valor amortizável. Entendimento pacificado pelo enunciado da Súmula CARF nº 116.

DECADÊNCIA. REGRA GERAL. ART. 173, I, DO CTN.

Revela-se aplicável, ao lançamento fiscal consubstanciado nos autos, a contagem do prazo decadencial constante da inteligência do art. 173, I, do CTN, que é a regra geral (com início da contagem do prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em poderia ter sido efetuado), e não a regra pautada no art. 150, § 4º, CTN, já que esta norma, em específico, determina a sua observância quando se configura o lançamento por homologação, com a existência de pagamentos antecipados, exceto se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o que restou caracterizada na situação apurada pela Autoridade Fiscal.

ACÓRDÃOS PROFERIDOS PELO CARF. EFEITOS E ABRANGÊNCIA.

Acórdãos proferidos pelo CARF, por não constituírem normas complementares da legislação tributária, não possuem caráter normativo nem vinculante. As decisões proferidas pelo CARF não vinculam os integrantes das turmas de julgamento das Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil e aplicam-se tão somente ao próprio processo julgado.

LEI DE INTRODUÇÃO ÀS NORMAS DE DIREITO BRASILEIRO (LINDB). ART. 24. INAPLICABILIDADE AO LANÇAMENTO FISCAL.

O artigo 24 da LINDB dirige-se à revisão de ato, processo ou norma emanados da Administração, bem como de contrato ou ajuste entabulados entre a Administração e o particular, não se aplicando ao lançamento fiscal, já que este

não se ocupa da revisão de atos administrativos e não declara a invalidade de ato ou de situação plenamente constituída.

MULTA QUALIFICADA. SIMULAÇÃO. FRAUDE.

O negócio jurídico artificialmente engendrado, no intuito de transferir o ágio das empresas “veículo” até a empresa operacional, que dispõe de resultados tributáveis e passou a se beneficiar, indevidamente, da amortização do ágio, caracteriza fraude contra a Fazenda Pública, impondo-se ao contribuinte a aplicação da multa de ofício qualificada.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.

Tratando-se de infrações distintas, é perfeitamente possível a exigência concomitante da multa de ofício isolada sobre estimativa obrigatória não recolhida ou recolhida a menor com a multa de ofício incidente sobre o tributo apurado, ao final do ano-calendário, com base no lucro real anual, na medida em que, além de terem sido lançadas em estrita observância da legislação que rege a matéria, referem-se a diferentes infrações apuradas e possuem bases de cálculo distintas.

MULTA ISOLADA. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO. INAPLICABILIDADE.

A legislação tributária, além de prever as duas condutas como ilícitos tributários, e de modo isolado, não autoriza, em nenhuma hipótese, a absorção de uma conduta por outra. Distintos os fatos, a base de cálculo e os próprios bens jurídicos tutelados por cada uma das normas, verifica-se inaplicável o princípio da consunção.

MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 105.

Não possui aplicação a Súmula CARF nº 105 às penalidades isoladas exigidas sobre fatos geradores ocorridas após as alterações promovidas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, com o advento da Medida Provisória nº 351, de 2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488, de 2007.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

A multa de ofício, porquanto parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do

vencimento. Matéria já pacificada no CARF, através da Súmula nº 108 (vinculante).

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2015, 2016, 2017, 2018

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE AÇÕES. AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO. INCORPORAÇÃO REVERSA.

Não produz o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo a incorporação de pessoas jurídicas em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, sem qualquer finalidade comercial ou societária, com o único objetivo de transferir o ágio e artificialmente criar as condições para sua amortização como dedução na apuração do Lucro Real. Neste caso, resta caracterizada a utilização das incorporadas como meras empresas “veículo” para transferência do ágio à incorporadora.

INCENTIVO À INOVAÇÃO TECNOLÓGICA. “LEI DO BEM”. COMPETÊNCIA DE ANÁLISE DO MCTI.

É indevida a dedução, para efeito de apuração do Lucro Real, de valor correspondente à soma dos dispêndios realizados, no período de apuração, com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, classificáveis como despesas operacionais, se o Ministério da Ciência, Tecnologia e Informações (MCTI) não aprovou, total ou parcialmente, as informações prestadas pela pessoa jurídica. Nos termos da legislação de regência, o MCTI é o órgão competente para decidir quanto à matéria referente a programas de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica. O Parecer Técnico emitido pelo MCTI vincula a RFB, uma vez que aquele Órgão é que tem a competência legal para opinar sobre matéria técnica a ele afeita.

ART. 19 DA LEI DO BEM. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. REAPURAÇÃO DO VALOR A SER EXCLUÍDO.

A exclusão do benefício fiscal previsto no art. 19 da Lei nº 11.196, de 2005, é limitada ao valor do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL, antes da própria exclusão. Na situação em que houver lançamentos fiscal mediante acréscimo das bases de tributação, é possível aproveitar, na reapuração, os valores não

excluídos na apuração original, a título do referido benefício, em decorrência da limitação anteriormente existente.

GLOSA DE COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZO FISCAL E DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CSLL. COMPENSAÇÕES DE OFÍCIOS PROCEDIDAS EM AUTUAÇÃO ANTERIOR. PENDÊNCIA DE JULGAMENTO ADMINISTRATIVO.

A diminuição dos saldos compensáveis de PF e de BCN da CSLL procedida por autuação fiscal anterior, em que se instaurou o litígio administrativo, ainda sem decisão definitiva, não impede que os novos saldos sejam considerados nas autuações posteriores. O fato de aquela autuação estar sendo contestada administrativamente não interfere nos saldos apurados, após as compensações de ofício realizadas pela Fiscalização. Caso a impugnante seja vencedora naquela contenda administrativa, os valores compensáveis serão recompostos e poderão ser utilizados naturalmente pelo sujeito passivo, sem qualquer prazo para perecimento do direito, já que não há limite temporal para a compensação de PF e de BCN da CSLL.

PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHO (PAT). AJUSTES NA APURAÇÃO FISCAL. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

Nos moldes da legislação da regência, a dedução de despesas do PAT exige a devida contabilização segregada de outras despesas de refeição, a aprovação do Ministério do Trabalho e a devida apresentação de documentação comprobatória hábil e idônea de todos os gastos da referida rubrica.

Inexistindo comprovação, por documentos hábeis e idôneos a tal, do cumprimento destes requisitos essenciais, não há como prosseguir na análise quanto à pertinência do pleito formulado pelo sujeito passivo.

CITAÇÕES DE DOCTRINA E JURISPRUDÊNCIA.

As decisões proferidas nos processos judiciais invocados pela impugnante somente fazem efeitos entre as partes daqueles julgados. Nenhuma decisão administrativa ou judicial com efeito vinculante foi colacionada para que a Autoridade Julgadora tivesse o dever legal de acatá-la e aplicá-la ao caso concreto. Em relação às teses doutrinárias suscitadas pela defesa, embora de inestimável valor, não têm efeito vinculante para a Administração Pública, em razão de inexistir legislação que lhes atribua eficácia normativa (art. 100 do CTN).

LANÇAMENTO DECORRENTE. CSLL.

Tratando-se da mesma matéria de fato e de direito relativa ao lançamento do IRPJ, devem ser aplicados ao lançamento reflexo de CSLL os mesmos fundamentos e razões de decidir quanto ao lançamento principal, em razão da relação de causa e efeito que os vincula.

4.1. Dessa decisão, houve interposição de Recurso de Ofício, com fundamento na Portaria MF nº 63, de 2017, pois, em razão da glosa de despesas com ágio, entendeu por atender o pedido do sujeito passivo para recomposição dos valores excluídos a título de despesas de P&D e a consequente repercussão no cálculo das multas isoladas sobre estimativas.

5. Em Recurso Voluntário (fls. 2.654/2.740), a Autuada informa, em preliminar, que recentemente o MCTI concluiu a análise das contestações apresentadas, reformando os pareceres provisórios, reconhecendo de forma definitiva os incentivos da Lei do Bem; sobre o ágio, defende ter decaído o direito de questionar a formação do ágio cujas operações ocorreram em abril de 2012; que decaiu o direito do Fisco questionar a dedução do ágio do ano-calendário 2015, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, em razão de não ter havido dolo e ter havido retenções do IRRF e da CSLL, que podem ser verificadas mediante análise da contabilidade. Quanto ao mérito, aduz ser incontroverso que o ágio tem origem em aquisições realizadas entre partes independentes em OPA, com respaldo em laudo de avaliação e o preço pago; que a autuação foi efetuada com abstração ao que dispõe a legislação e os propósitos negociais; que figuras como “empresa veículo”, “transferência de ágio”, “ágio de si mesmo”, ou, “confusão patrimonial” (no sentido enviesado que, implicitamente, foi acolhido pelo Fisco) são fruto de uma interpretação restritiva adotada em certas decisões do CARF; que o Acórdão nº 9101-006.289 reconheceu a legitimidade da dedução de ágio em investimento por meio de uma sociedade holding; que há diversos precedentes do CSRF sobre o descabimento da qualificação da multa, Acórdão nº 9101-005.761, nº 9101-005.872 e nº 9101-005.876; que o uso de sociedade de propósito específico é autorizado de forma expressa na legislação especial; que o art. 4º, § 4º, da Lei nº 6.404, de 1976, admite tal possibilidade, e, nesse mesmo sentido, o art. 4º, VI, da Instrução CVM nº 361, é inequívoco ao preceituar que a OPA pode ser formulada “pela própria companhia, pelo acionista controlador ou por pessoa a ele vinculada; que a operação teve as seguintes razões negociais: (i) a composição dos interesses dos investidores no mercado, que preferem financiar a operação por meio de entidades neutras, constituídas para tal fim, livres de obrigações e passivos de toda sorte, para o

isolamento dos riscos de crédito, e (ii) a gestão separada do investimento em UOL, evitando a miscigenação com outras atividades e investimentos da sua controladora, Folhapar; que a operação de aquisição das ações em OPA foi estruturada com recursos da Folhapar e de terceiros, totalizando o valor de R\$ 360 milhões; que os negócios foram praticados de forma regular, inclusive de fatos relevantes, sob o crivo do CVM; alega que as deduções fiscais glosadas ocorreram antes do advento da Lei nº 12.973, de 2014; que o lançamento do ágio deve estar com fundamento econômico, art. 20, § 2º, do Decreto-lei nº 1.598, de 1977; que a AMLSPE e a HLJSPE, adquiridas pela Folhapar, cumpriram, de modo efetivo, os desígnios visados, no financiamento (inclusive com capital de terceiros) da operação. Por igual, a BPMB cumpriu os seus propósitos negociais, viabilizando a participação do BTG Pactual FIP na operação; que no Programa de Desestatização, principal motivação para a regulamentação da dedução do ágio nos art. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, a utilização de sociedade de propósito específico com objeto de holding foi muito comum e regulada pelo Decreto nº 2.546, de 1988; que os recursos tomados pelas empresas de propósito específico, em caso de não ocorrência da OPA, permitiria aos credores receber os recursos livre de quaisquer ônus, fato que, se transferidos para a Recorrente, poderiam ser utilizados para outras finalidades; que inexistiu simulação, abuso ou fraude; que os art. 7º e art. 8º da Lei nº 9.532, de 1997, é o de permitir a amortização fiscal do ágio, contraposta à tributação da rentabilidade futura que a fundamentou, por isso a necessidade de união dos patrimônios das empresas investidora e investida; que a jurisprudência à época das operações convalidava a origem do ágio, em ofensa a confiança e a boa-fé objetiva; que é descabida a qualificação da multa, pois não se pode considerar dolosa prática de um ato que não é expressamente vedado; que os incentivos fiscais da Lei do Bem, que forma glosados em razão de não haver uma análise definitiva por parte do MCTI, a Recorrente noticia fato superveniente, nos termos do art. 16, “b”, do Decreto nº 70.235, de 1972, que a análise técnica foi concluída pelo ministério setorial, que aprovou a totalidade dos gastos informados pelo sujeito passivo nos anos-calendário 2016 e 2017; que se faz necessária a recálculo da exclusão autorizada pelo art. 19 da Lei do Bem, nos anos-calendário 2016 e 2018, na determinação do IRPJ e da CSLL lançados nos autos de infração nos termos dos cálculos apresentados em planilha anexa à impugnação (fls. 2.213 – arquivo não paginável); requer igualmente o recálculo do PAT, que foi rechaçado pelo r. decisão em razão de que a Recorrente não teria demonstrado a contabilização das despesas com PAT, mas que a Recorrente junta cópia do razão completo das contas contábeis referente a vale

refeição e refeições; que ambos recálculos deve ser efetuados em observância ao princípio da legalidade (art. 150, I, da Constituição Federal, e art. 97 do CTN) e da vinculabilidade da tributação (art. 3º e 142 do CTN); que é legítima a compensação de prejuízos fiscais e da BCNCSLL relativos ao ano-calendário 2018, visto que o presente lançamento não exauriu o saldo passível de compensação e que a fiscalização de valeu de valores reduzidos no PAF nº 10314.728585/2014-50, que não são definitivas, visto que o referido processo se encontra em fase de diligência, em atendimento à Resolução nº 1402-000.850; que o cancelamento das glosas dos incentivos da Lei do Bem, o recálculo das exclusão adicional da Lei do Bem e do PAT deverão repercutir na quantificação dos saldos acumulados disponíveis no ano-calendário de 2018; que não cabe a concomitância da multa isolada e da multa de ofício; que não devem incidir juros de mora sobre a multa de ofício. Ao final, requer: (i) preliminarmente, caso a Súmula CARF nº 116 venha a ser superada, seja declarada a decadência do direito do Fisco de questionar a formação do ágio, na forma do art. 150, § 4º, ou do art. 173, I, do CTN; (ii) seja declarada a decadência do direito do Fisco de questionar a dedução fiscal das amortizações de ágio no ano-calendário 2015, na forma do art. 150, § 4º, do CTN; (iii) no mérito, seja determinado o cancelamento das glosas fiscais do ágio, sob pena de contrariedade e negativa de vigência aos arts. 7º e 8º da Lei n. 9.532, de 1997, ou, por ofensa aos princípios da boa-fé objetiva, da proteção da confiança, e da moralidade administrativa, em conjunto com o art. 146 do CTN; (iv) subsidiariamente, seja reconhecida a improcedência da qualificação da multa, por falta dos requisitos exigidos pelo do art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, tendo em vista também o art. 112 do CTN; (v) seja determinado o cancelamento das glosas dos incentivos da Lei do Bem, (i) por vício de motivação decorrente de deficiente investigação dos fatos, ou, alternativamente, (ii) por falta de motivos, tendo em vista a superveniência da aprovação definitiva, pelo MCTI, dos dispêndios de P&D apresentados pelo contribuinte; (vi) seja determinada a recomposição das exigências fiscais, para autorizar a dedução do incentivo do PAT, de acordo com o art. 1º da Lei nº 6.321, de 1.976; (vii) seja determinada a recomposição das exigências fiscais, com o recálculo da exclusão adicional dos gastos com P&D, nos termos do art. 19 da Lei do Bem, considerando-se o resultado das análise técnica do MCTI (anos-calendário de 2016 e 2017) e a existência de saldos não aproveitados na ECF (anos-calendário de 2015 a 2017), computando-se os reflexos no cálculo das multas por insuficiência de estimativas mensais e nos saldos de prejuízos fiscais acumulados e bases de cálculo negativas de CSL compensáveis no ano-calendário de 2018; (viii) seja determinado o cancelamento, por

carência de motivação, e falta de liquidez e certeza, das glosas de prejuízos fiscais e bases negativas de CSL compensados no ano-calendário 2018; (ix) seja declarada a improcedência da exigência de multa isolada em concomitância com a multa de ofício, sob pena de bis in idem; e (x) seja declarada a impossibilidade da incidência de juros sobre a multa de ofício, de acordo com o art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 1996, em conjunto com o art. 3º do CTN, caso superada a Sumula nº 108 do CARF.

6. A Recorrente compareceu ao processo em duas oportunidades após interposição do Recurso Voluntário, em 03.04.2023 e 19.05.2023 (fls. 2.745/2.747 e 2.759/2.761). Na primeira, informa ter sofrido retenções no ano-calendário 2015 para fins de aplicação da regra do art. 150, § 4º, do CTN (Doc. 1), e, na segunda, para juntar parecer do MCTI, que aprovou a totalidade dos projetos de P&D referente ao ano-calendário 2018, que pendiam de análise no momento da lavratura do auto de infração. Reafirmou, ainda, que em relação aos anos-calendário 2016 e 2017, o MCTI concluiu a análise das contestações apresentadas pela Recorrente e acolheu, em sua integralidade, os projetos de P&D.

7. É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Erro! Fonte de referência não encontrada.**, Relator.

I – Recurso de Ofício

Conhecimento

8. A r. Decisão cancelou parte do lançamento, mais especificamente, em razão da glosa de despesas com ágio, para entender como necessária a recomposição dos valores excluídos a título de despesas de P&D e a conseqüente repercussão no cálculo das multas isoladas sobre estimativas. O Recurso de Ofício foi interposto com base na Portaria MF nº 63, de 2017, que determinava essa providência, sempre que o valor exonerado (tributo e encargos de multa) superasse R\$ 2.500.000,00. O valor exonerado, conforme item III.13 da r. Decisão, consta no seguinte quadro:

<i>Item Exonerado</i>	<i>Valor</i>	<i>Multa</i>
IRPJ	R\$ 774.936,71	R\$ 1.162.405,07
IRPJ	R\$ 332.115,73	R\$ 249.086,80
IRPJ	R\$ 148.507,60	R\$ 222.761,40
Subtotal	R\$ 1.255.560,04	R\$ 1.634.253,26
CSLL	R\$ 345.370,52	R\$ 518.055,78
CSLL	R\$ 148.015,93	R\$ 111.011,95
CSLL	R\$ 53.462,74	R\$ 80.194,11
Subtotal	R\$ 546.849,19	R\$ 709.261,84
Multa Isolada IRPJ AC 2016		R\$ 67.648,71
Multa Isolada IRPJ AC 2018		R\$ 166.057,87
Multa Isolada CSLL AC 2016		R\$ 53.554,01
Multa Isolada CSLL AC 2018		R\$ 100.739,32
Subtotal		R\$ 387.999,91
Total Exonerado		R\$ 4.533.924,24

9. A Portaria MF nº 2, de 2023, elevou o valor para interposição do Recurso de Ofício para R\$ 15 milhões. A Súmula CARF nº 103, determina que para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância, razão pela qual o Recurso de Ofício não deve ser conhecido.

II – Recurso Voluntário

Conhecimento

10. A Recorrente foi cientificada da decisão de primeira instância em 08.11.2022, conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem (fls. 2.581), dessa forma, o Recurso Voluntário juntado aos autos em 08.12.2023, conforme Termo de Análise de Solicitação de

Juntada (fls. 2.584), é tempestivo e, por preencher os demais pressupostos processuais, deve ser conhecido.

Preliminar de nulidade do lançamento

11. A Recorrente argui três preliminares. A primeira, de que recentemente o MCTI concluiu a análise das contestações apresentadas, reformando os pareceres provisórios, reconhecendo de forma definitiva os incentivos da Lei do Bem. As duas seguintes, referem-se a decadência, mais precisamente sobre ter decaído o direito de analisar as operações que resultaram na formação do ágio cujas operações ocorreram em abril de 2012, e que decaiu o direito do Fisco questionar a dedução do ágio do ano-calendário 2015, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, em razão de não ter havido dolo e ter havido retenções do IRRF e da CSLL, que podem ser verificadas mediante análise da contabilidade.

12. Sobre a primeira preliminar, o fato superveniente trazido aos autos, nos termos do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235, de 1972 (Processo Administrativo Fiscal – PAF) será analisado como previsto no PAF, isto é, como, prova trazida posteriormente à impugnação, na qual a ora Recorrente busca infirmar a exigência fiscal em relação à segunda infração.

13. A Recorrente alega extinção da prerrogativa de o Fisco analisar as operações que deram origem à despesa com amortização do ágio, que ocorram no ano-calendário 2012. Fundamenta seu entendimento com base no art. 150, § 4º, ou no art. 173, I, do CTN.

14. Como relatado, a infração sob litígio se refere a glosa de despesa com ágio ocorrida nos anos-calendário 2015 a 2018.

15. O fato de a autoridade fiscal ter investigado a operação ocorrida em período anterior, decorre, entre outros, do Princípio Contábil da Continuidade, onde as operações praticadas em período anterior podem irradiar efeitos para períodos futuros. O Comitê de Pronunciamento Contábil (CPC), no Pronunciamento Técnico CPC 00 (R2), define a estrutura conceitual para relatório financeiro, em resumo, estabelece que as demonstrações contábeis têm como premissa de continuidade operacional (item 3.9), isto é, pressupõe a continuidade temporal e operacional da companhia.

16. Mas o aspecto mais relevante é o fato de que não é missão do Fisco auditar os registros contábeis no momento em que esses são escriturados pelos contribuintes, mas apenas quando apresentam repercussão tributária, como ocorreu no presente caso, em que, diante da redução do lucro líquido, houve necessidade de ser auditada a operação que deu causa a redução da base tributável.

17. Além da pretensão não encontrar respaldo em lei ou nos princípios contábeis, o assunto, há muito tempo, resta pacificado no contencioso administrativo, após a edição da Súmula CARF nº 116:

Para fins de 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-se levar em conta o período de sua repercussão na apuração do tributo em cobrança. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Acórdãos Precedentes:

1101-000.961, de 08/10/2013; 1102-001.104, de 07/05/2014; 1301-000.999, de 07/08/2012; 1402-001.337, de 06/03/2013; 1402-001.460, de 08/10/2013; 9101-002.804, de 10/05/2017; 9101-003.131, de 03/10/2017.

18. A terceira preliminar, referente a decadência para o lançamento, em especial do ano-calendário 2015, em razão da ciência do lançamento ter ocorrido em 13.09.2021, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, em razão de não ter havido dolo e ter havido retenções do IRRF e da CSLL, que podem ser verificadas mediante análise da contabilidade.

19. A determinação do termo de início para contagem do prazo decadencial tem questão prejudicial neste processo, que é a verificação sobre ter ocorrido dolo, fato que atrairia a contagem com base no art. 173, I, do CTN, em sentido contrário, não configurado a intenção em suprimir tributo devido e ter havido pagamento do tributo, aplicar-se-ia a regra do art. 150, § 4º, do CTN, nos termos do delineamento da matéria efetuado pelo Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial nº 973.733/SC.

20. Assim, esse último ponto será objeto de manifestação após análise sobre a multa qualificada.

21. As hipóteses de nulidade no processo administrativo fiscal estão descritas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

22. No caso, não se verifica qualquer despacho ou decisão proferido com preterição do direito de defesa. Por essas razões, rejeito as alegações preliminares de nulidade.

Mérito

23. O mérito do presente processo versa sobre duas questões principais: (i) despesas com amortização de ágio e (ii) glosa de despesas e com dedução dos gastos com P&D, com base na Lei nº 11.196, de 2005 (Lei do Bem).

a) Glosa de ágio

24. Conforme relatado, a Recorrente defende o ativo fiscal amortizável e que o Acórdão nº 9101-006.289 reconheceu a legitimidade da dedução de ágio em investimento por meio de uma sociedade *holding* e que a operação teve as seguintes razões negociais: (i) a composição dos interesses dos investidores no mercado, que preferem financiar a operação por meio de entidades neutras, constituídas para tal fim, livres de obrigações e passivos de toda sorte, para o isolamento dos riscos de crédito, e (ii) a gestão separada do investimento em UOL, evitando a miscigenação com outras atividades e investimentos da sua controladora, Folhapar; que a operação de aquisição das ações em OPA foi estruturada com recursos da Folhapar e de terceiros, totalizando o valor de R\$ 360 milhões. Alega ainda, que as deduções fiscais glosadas ocorreram antes do advento da Lei nº 12.973, de 2014 e que a AMLSPE e a HLJSPE, adquiridas pela Folhapar, cumpriram, de modo efetivo, os desígnios visados, no financiamento (inclusive com capital de terceiros) da operação. Por igual, a BPMB cumpriu os seus propósitos negociais, viabilizando a participação do BTG Pactual FIP na operação. Aduz que os recursos tomados pelas empresas de propósito específico, em caso de não ocorrência da OPA, permitiria aos credores receber os recursos livre de quaisquer ônus,

fato que, se transferidos para a Recorrente, poderiam ser utilizados para outras finalidades e que inexistiu simulação, abuso ou fraude. Por fim, defende a amortização do ágio pois o art. 7º e art. 8º da Lei nº 9.532, de 1997, tem como finalidade permitir a amortização fiscal do ágio de forma contraposta à tributação da rentabilidade futura, por isso a necessidade de união dos patrimônios das empresas investidora e investida.

25. Repisa-se os principais passos da operação que resultou no ágio amortizado pela Recorrente:

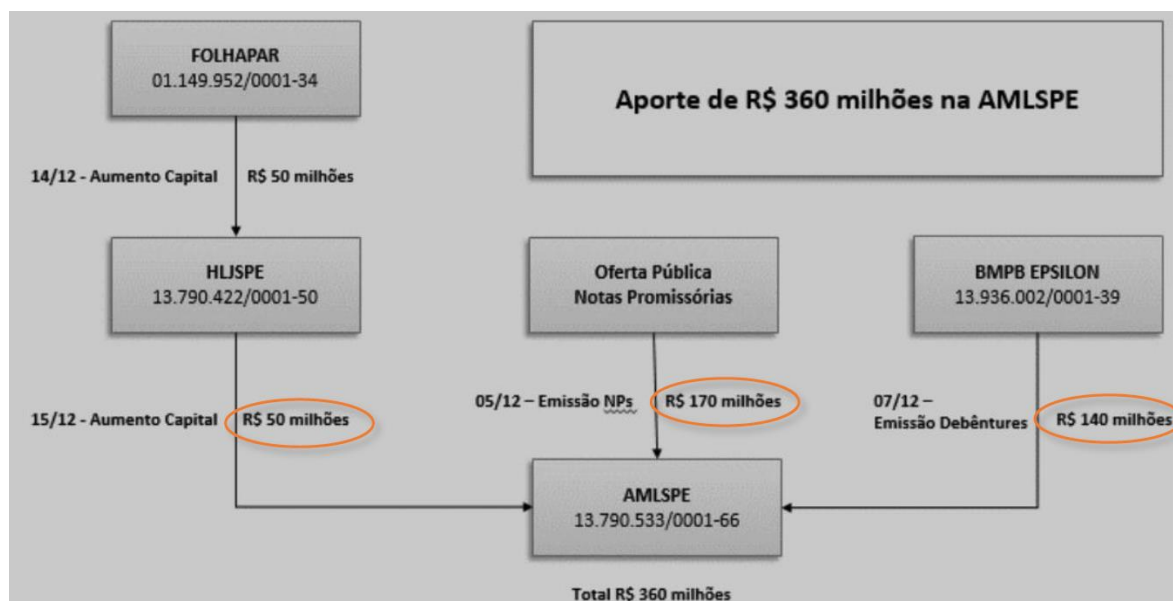
26. Primeira operação de geração do ágio:

(i) Aquisições das empresas HLJSPE e AMLSPE. As empresas HLJSPE e AMLSPE foram constituídas na mesma data (30.05.2011), com capital social de R\$ 500,00, mesmo objeto social (*holding* de instituições não-financeiras) e mesmo endereço (em São Paulo).

(ii) Essas empresas não possuíam atividade operacional e nem funcionários registrados (segundo dados extraídos da GFIP). Conforme constatado pela Autoridade Fiscal, tratam-se de *empresas de gaveta*, utilizadas apenas para *hospedar* o ágio na compra de ações da UOL e posteriormente transferir para a sua contabilidade.

(iii) A aquisição das ações em OPA foi efetuada com utilização dessas “empresas”, onde os repasses dos recursos financeiros, oriundos exclusivamente de pessoas vinculadas, forma ao cabo direcionados para AMLSPE. O primeiro passo para lastro financeiro se deu via emissão de notas promissórias no valor total de R\$ 170.000.000,00, com vencimento de 180 dias. O segundo, a partir da Escritura Particular de Emissão de Debêntures Não Conversíveis em Ações, adquiridas em sua integralidade por BPMB EPSILON, com Garantia Real nas ações que seriam adquiridas na OPA, no valor total de R\$ 140.000.000,00. Por fim, a terceira parcela, deu-se a partir do aumento de capital de HLJSPE, integralizado cheque de R\$ 50.000.000,00

(iv) Com essas operações, foram concentrados em AMLSPE, os R\$ 360.000.000,00 necessários para a OPA, o gráfico a seguir explicita a sequência de operações:



(v) Em 29.12.2011 a AMLSPE adquiriu 17.347.127 ações de emissão da UOL pelo valor de R\$ 338.268.976,50, pelo preço unitário de R\$ 19,50. Destaca-se o Fato Relevante publicado pela CVM, nessa mesma data, que informa que as ações preferenciais da UOL foram adquiridas pela “sua controlada” (AMLSPE), cujo volume adquirido equivale a 95,6% das ações objeto da Oferta Pública de Aquisição (OPA). Após essa operação, FOLHAPAR passou a deter diretamente 58,7% de UOL e 14,4% de forma indireta, via AMLSPE, isto é, 73,1% da capital da UOL

(vi) Na DIPJ/2012 da AMLSPE (período de 06.06.2011 a 31.12.2011), o valor do investimento na Recorrente (UOL), de R\$ 340.944.821,96, foi declarado de forma desdobrada em investimento de R\$ 179.239.800,26 e ágio correspondente ao investimento de R\$ 161.705.021,70, posteriormente, a AMLSPE é incorporada pela Recorrente.

(vii) Em 31.05.2012, a Recorrente incorporou a HLJSPE, que possuía um investimento declarado de R\$ 25.180.071,07, correspondente a 2.858.021 ações preferenciais da Recorrente (UOL) e um resultado de equivalência patrimonial de R\$ 591.811,48. Após, do ágio de R\$ 29.911.437,87 baixado, R\$ 3.076.083,06 foi repassado à UOL, referente às 293.918 ações preferenciais que foram mantidas em Tesouraria.

(viii) O resultado dessa primeira operação foi uma geração de ágio de R\$ 161.402.185,45, sendo R\$ 158.326.102,38 proveniente da AMLSPE e R\$ 3.076.083,06 proveniente das ações vertidas à Tesouraria.

27. Segunda operação de geração do ágio:

(i) Em 27.06.2011, a empresa BPMB EPSILON foi constituída tendo como sócios a BTG PACTUAL FIP (99,00%) e a BTG GESTORA (1,00%), com capital social inicial de R\$ 500,00 e objeto social “*holding* de instituições não-financeiras”.

(ii) Conforme informações da GFIP, não possuía funcionários registrados nem exerceu qualquer atividade operacional. Trata-se de empresa utilizada como veículo (empresa de passagem de recursos financeiros) para a transferência do ágio pago pelo fundo BTG PACTUAL FIP para a contabilidade da Recorrente (UOL) para que essa criasse condições de aproveitamento fiscal de amortização do ágio.

(iii) Essa segunda geração de ágio foi precedida da aquisição de debêntures lançadas pela AMLSPE, com recursos de emissão de debêntures próprias, onde o subscritor dessas debêntures foi o seu sócio BTG PACTUAL FIP. Na Escritura Particular de Emissão de Debêntures Conversíveis em Ações Ordinárias, foi deliberada a “primeira emissão privada de debêntures” da BPMB EPSILON, composta de 140 debêntures simples, no valor total de R\$ 140.000.000,00, com data de emissão 01.12.2011 e vencimento em 30.04.2012. O único subscritor das debêntures foi o seu próprio sócio majoritário (BTG PACTUAL FIP) e as debêntures poderiam ser convertidas por ações ordinárias de emissão da BPMB EPSILON. A essência da operação foi a transferência de R\$ 140.000.000,00 do BTG PACTUAL FIP para a AMLSPE para adquirir ações de emissão de UOL.

(iv) Após a incorporação da AMLSPE por UOL (primeira operação que gerou ágio), em razão das debêntures de propriedade da BPMB EPSILON, AMLSPE recebeu em dação 7.179.487 de ações da UOL (5,98% do capital social), com valor de R\$ 19,50, totalizando aproximadamente R\$ 140 milhões. Em 30.04.2012, data do vencimento das debêntures de emissão da BPMB EPSILON, essas foram convertidas em ações ordinárias em favor do subscritor BTG PACTUAL FIP.

(v) Em 31.12.2012, BPMB EPSILON foi incorporada pela Recorrente (UOL).

(vi) Essa segunda operação foi engendrada, a Recorrente (UOL) e BTG PACTUAL se valeram de uma empresa veículo (BPMB EPSILON) e de debêntures para a referida aquisição, que resultou nessa segunda operação um ágio de R\$ 72.119.942,13 registrado por UOL.

28. O ponto comum das duas operações que resultaram no ágio amortizado é a utilização de três empresas veículos (AML SPE, HLJ SPE e BPMB EPSILON), sem a utilização dessas

empresas, que nada mais são do que CNPJs vazios (empresas casca), não seria possível a geração do ágio.

29. Destaca-se, ainda, que a operação com debêntures resultou na alienação das ações da Recorrente (UOL) para o BTG PACTUAL FIP, que figurava até o momento da autuação, como acionista da Recorrente, ou seja, o referido fundo não atuou como financiador, mas como investidor.

30. Em resumo, a operação estruturada pela Recorrente (UOL) e sua controladora (Folhapar), com utilização das três empresas veículos, teve como objetivo gerar artificialmente ágio de R\$ 233 milhões, que passou a ser amortizado desde o ano-calendário 2012.

31. A amortização do ágio tem disciplinamento na Lei nº 9.532, de 1997:

Art. 7º A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977:

I - deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "a" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;

II - deverá registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "c" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida a conta de ativo permanente, não sujeita a amortização;

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração; (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998)

IV - deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados durante os cinco anos-calendários subseqüentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período de apuração.

§ 1º O valor registrado na forma do inciso I integrará o custo do bem ou direito para efeito de apuração de ganho ou perda de capital e de depreciação, amortização ou exaustão.

§ 2º Se o bem que deu causa ao ágio ou deságio não houver sido transferido, na hipótese de cisão, para o patrimônio da sucessora, esta deverá registrar:

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

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

§ 3º O valor registrado na forma do inciso II do caput:

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

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

§ 4º Na hipótese da alínea "b" do parágrafo anterior, a posterior utilização econômica do fundo de comércio ou intangível sujeitará a pessoa física ou jurídica usuária ao pagamento dos tributos e contribuições que deixaram de ser pagos, acrescidos de juros de mora e multa, calculados de conformidade com a legislação vigente.

§ 5º O valor que servir de base de cálculo dos tributos e contribuições a que se refere o parágrafo anterior poderá ser registrado em conta do ativo, como custo do direito.

Art. 8º O disposto no artigo anterior aplica-se, inclusive, quando:

a) o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor de patrimônio líquido;

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

32. Em 2012, quando ocorreram as aquisições das participações societárias vigia a redação original do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, que posteriormente foi alterado pela Lei nº 12.973, de 2014:

Art. 20 - O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em:

I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo 21; e

II - ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o número I.

§ 1º - O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento.

§ 2º - O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico:

a) valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;

b) valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;

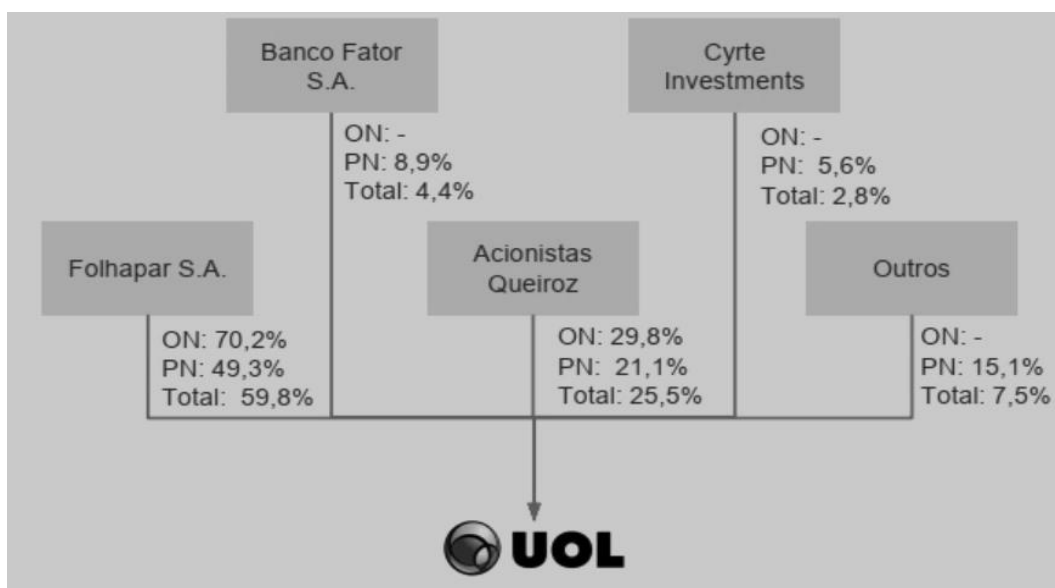
c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

§ 3º - O lançamento com os fundamentos de que tratam as letras a e b do § 2º deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração.

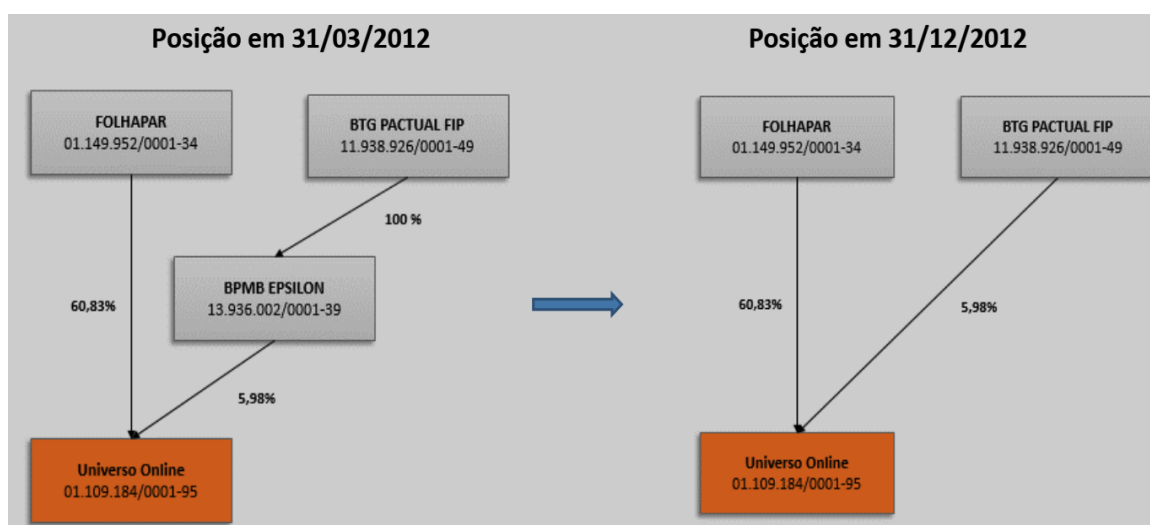
33. Um aspecto fundamental sobre os referidos dispositivos legais é de que o ágio passível de ser amortizado é aquele que decorre da aquisição de participação societária (art. 20, *caput*, do DL nº 1.598, de 1977).

34. Quando se observa o conjunto de operações levadas a efeito, verifica-se que a o controle societário da Recorrente permaneceu inalterado, com a Folhapar exercendo esse papel. Os gráficos seguintes exemplificam os dois momentos:

a) Posição em 30.06.2011



b) Posição em 2012



35. O quadro abaixo resume a posição a posição final dos acionistas da Recorrente:

Acionistas	Ações					
	ON	PN	Total	% ON	% PN	% sobre o Capital Social
Folhapar	41.673.525	31.408.242	73.081.767	69,38%	52,29%	60,83%
Acionistas Queiroz	17.671.836	12.361.256	30.033.092	29,42%	20,58%	25,00%
FIP	0	7.179.487	7.179.487	0,00%	11,95%	5,98%
UOL Tesouraria	0	9.009.152	9.009.152	0,00%	15,00%	7,50%
Outros	720.794	108.018	828.812	1,20%	0,18%	0,69%
Total	60.066.155	60.066.155	120.132.310	50,00%	50,00%	100,00%

36. Mais importante, quem efetivamente adquiriu as ações da Recorrente é a Folhapar e o BTG PACTUAL FIP. Ocorre que se a aquisição das ações fosse efetuada diretamente por essas duas entidades, não haveria ágio passível de amortização para fins fiscais, visto que nunca se cogitou que a Recorrente fosse incorporada pela sua controladora (Folhapar) ou que ocorresse uma incorporação reversa, de tal forma que a situação pudesse ser enquadrada no art. 7º ou art. 8º da Lei nº 9.532, e 1997. Soma-se ainda o fato de que o ágio pago nas operações adquiridas pelo BTG Pactual FIP, ficaria congelado no fundo de investimento até sua extinção.

37. As empresas veículo (AMLSPE, HLJSPE e BPMB EPSILON) utilizadas na operação para servirem como repositório dos recursos financeiros e para servirem como adquirentes formais na OPA são exemplos clássicos das denominadas *conduit companies*, isto é, são tão-somente um registro cadastral junto à Administração Tributária sem nenhuma capacidade operacional, ainda que como *holding*. Essas empresas tiveram existência efêmera, eram CNPJ para onde os reais adquirentes direcionaram, via emissão de títulos (*commercial papers* e debêntures), os recursos financeiros para liquidar a operação de aquisição de ações e que, após a operação, foram objeto de incorporação reversa. O conjunto de negócios jurídicos, resultado do abuso de figuras típicas de direito, buscou simular de forma artificial que o ágio gerado na operação se subsume à hipótese do art. 8º da Lei nº 9.532, de 1997.

38. Em precedentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) é possível identificar a diferença entre empresa veículo ou *conduit company*, cuja característica é ser tão-somente um CNPJ sem capacidade operacional, que figura formalmente como adquirente, na qual o real adquirente aporta os recursos financeiros destinados a liquidar investimento para, no passo seguinte, ser incorporada pela empresa objeto, que passa a ser controlada pelo real adquirente, ainda que de forma indireta, isto é, não essas pessoas jurídicas não se confundem com o real adquirente, pois, para dar aparência de subsunção à hipótese legal de amortização do ágio,

buscam, por servirem de canal de passagem dos recursos, apresentarem-se perante ao Fisco como adquirente.

39. Nessa linha, cita-se os seguintes julgados da CSRF em que ficou evidenciado que a adquirente nada mais era do que uma *conduit companie*, destinada, de forma artificial, a criar hipótese para fruição do ágio:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010 ÁGIO. INVESTIDA. REAIS INVESTIDORAS. INEXISTÊNCIA DE CONFUSÃO PATRIMONIAL. INDEDUTIBILIDADE. IRPJ. CSLL. Nos termos da legislação fiscal, é indedutível o ágio deduzido pela investida, em inexistindo a necessária confusão patrimonial com as suas reais investidoras.

(Acórdão nº 9101-002.213, relator Marcos Aurélio Pereira Valadão, sessão de 03.02.2016)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

PREMISSA. INSTITUTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO.

O conceito do ágio é disciplinado pelo art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 27/12/1977 e os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, e trata-se de instituto jurídico-tributário, premissa para a sua análise sob uma perspectiva histórica e sistêmica.

APROVEITAMENTO DO ÁGIO. INVESTIDORA E INVESTIDA. EVENTOS. SEPARAÇÃO. UNIÃO.

São dois os eventos em que a investidora pode se aproveitar do ágio contabilizado: (1) a investidora deixa de ser a detentora do investimento, ao alienar a participação da pessoa jurídica adquirida com ágio; (2) a investidora e a investida transformam-se em uma só universalidade (em eventos de cisão, transformação e fusão).

DESPESAS. AMORTIZAÇÃO. ÁGIO.

A amortização, a qual se submete o ágio para o seu aproveitamento, constitui-se em espécie de gênero despesa, e, naturalmente, encontra-se submetida ao regramento geral das despesas disposto no art. 299 do RIR/99, submetendo-se aos testes de necessidade, usualidade e normalidade.

DESPESAS. FATOS ESPONTÂNEOS.

Não há norma de despesa que recepcione um situação criada artificialmente. As despesas devem decorrer de operações necessárias, normais, usuais da pessoa jurídica. Não há como estender os atributos de normalidade, ou usualidade, para despesas derivadas de operações atípicas, não consentâneas com uma regular operação econômica e financeira da pessoa jurídica.

CONDIÇÕES PARA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. TESTES DE VERIFICAÇÃO

A cognição para verificar se a amortização do ágio passa por verificar, primeiro, se os fatos se amoldam à hipótese de incidência dos arts. 385 e 386 do RIR/99, segundo, se requisitos de ordem formal estabelecidos encontram-se atendidos, como arquivamento da demonstração de rentabilidade futura do investimento e efetivo pagamento na aquisição, e, terceiro, se as condições do negócio atenderam os padrões normais de mercado, com

atuação de agentes independentes e reorganizações societárias com substância econômica.

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. INVESTIDOR E INVESTIDA. MESMA UNIVERSALIDADE.

Os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997 se dirigem às pessoas jurídicas (1) real sociedade investidora, aquela que efetivamente acreditou na mais valia do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura, decidiu pela aquisição e desembolsou originariamente os recursos, e (2) pessoa jurídica investida. Deve-se consumir a confusão de patrimônio entre essas duas pessoas jurídicas, ou seja, o lucro e o investimento que lhe deu causa passam a se comunicar diretamente.

Compartilhando do mesmo patrimônio a controladora e a controlada ou coligada, consolida-se cenário no qual os lucros auferidos pelo investimento passam a ser tributados precisamente pela pessoa jurídica que adquiriu o ativo com mais valia (ágio). Enfim, toma-se o momento em que o contribuinte aproveita-se da amortização do ágio, mediante ajustes na escrituração contábil e no LALUR, para se aperfeiçoar o lançamento fiscal com base no regime de tributação aplicável.

(Acórdão nº 9101-002.304, relator André Mendes Moura, sessão de 06.04.2016)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

ÁGIO ORIUNDO DE AQUISIÇÃO COM USO DE RECURSOS FINANCEIROS DE OUTREM. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

A hipótese de incidência tributária da possibilidade de dedução das despesas de amortização do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999, requer que participe da "confusão patrimonial" a pessoa jurídica investidora real, ou seja, aquela que efetivamente acreditou na "mais valia" do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura e desembolsou os recursos para a aquisição.

Não é possível o aproveitamento tributário do ágio se a investidora real transferiu recursos a uma "empresa-veículo" com a específica finalidade de sua aplicação na aquisição de participação societária em outra empresa e se a "confusão patrimonial" advinda do processo de incorporação não envolve a pessoa jurídica que efetivamente desembolsou os valores que propiciaram o surgimento do ágio, ainda que a operação que o originou tenha sido celebrada entre terceiros independentes e com efetivo pagamento do preço.

(Acórdão nº 9101002.428, relator Rafael Vidal de Araújo, sessão de 18.08.2016)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011

ÁGIO ORIUNDO DE AQUISIÇÃO COM USO DE RECURSOS FINANCEIROS DE OUTREM. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

A hipótese de incidência tributária da possibilidade de dedução das despesas de amortização do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999, requer que participe da "confusão patrimonial" a pessoa jurídica investidora real, ou seja, aquela que efetivamente acreditou na "mais valia" do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura e desembolsou os recursos para a aquisição.

Não é possível o aproveitamento tributário do ágio se a investidora real transferiu recursos a uma "empresa-veículo" com a específica finalidade de sua aplicação na aquisição de participação societária em outra empresa e se a "confusão patrimonial" advinda do processo de incorporação não envolve a pessoa jurídica que efetivamente desembolsou os valores que propiciaram o surgimento do ágio, ainda que a operação que o originou tenha sido celebrada entre terceiros independentes e com efetivo pagamento do preço.

(Acórdão nº 9101-002.962, relatora Adriana Gomes Rego, sessão de 04.07.2017)

40. O pronto comum desses julgados é a existência apenas formal da empresa adquirente, não raras vezes, sem capacidade operacional, ainda que pudesse se revestir de uma *holding*, que exigiria ao menos o registro contábil de algumas operações típicas dessas sociedades, em alguns casos a efemeridade. Além disso, nesses casos, como no presente processo, a ausência de disponibilidade de recursos e sua inexistência efetiva antes e depois da operação que gerou o ágio não deixam dúvidas que a utilização dessas entidades de passagem são uma opção ilegítima e não amparada em lei para geração de ágio passível de amortização para fins fiscais.

41. Sobre essa diferenciação, em especial sobre a impossibilidade de a empresa veículo se revestir da condição de real adquirente e, por conseguinte, haver subsunção à hipótese do art. 7º e art. 8º da Lei nº 9.532, de 1997, pois inexistente o requisito subjetivo da lei, que é a confusão entre os patrimônios entre a investidora e investida, transcreve-se excerto do voto do Acórdão CSRF nº 9101-002.962:

Por diversas oportunidades esta 1ª Turma da CRSF vem se defrontando com casos em que operações societárias e movimentação de recursos precedem a incorporação de empresa adquirida com ágio junto à terceiros, incorporação essa que enseja a amortização do ágio pelo permissivo dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997. Em todas elas, a averiguação da correção da dedução do ágio amortizado nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL não se restringe à legitimidade de origem do ágio e aos aspectos formais das operações. A confusão patrimonial entre a real investidora e a investida é requisito indispensável para a dedutibilidade da amortização do ágio, afastando-se situações artificiais em que a incorporação não envolve a real investidora.

(...)

No presente caso não é preciso muito esforço para se verificar que a confusão patrimonial entre investidora e investida é apenas aparente. Isso porque a investidora (KORCULA) cujo patrimônio se encontrou com o da investida (ATACADÃO) por ocasião de sua incorporação reversa não foi quem, de fato, efetivamente incorreu no esforço para adquirir o investimento com ágio. Não é ela (KORCULA) a investidora real (ou originária), mas sim empresa efêmera pela qual recursos e ágio apenas transitaram ("empresa veículo", para se usar a expressão corrente na doutrina e na jurisprudência).

Diversos elementos fáticos destacados no TVF (item VII, "Análise das Operações Efetuadas pelo Grupo Carrefour") apontam nesse sentido, como se vê a seguir.

Em primeiro lugar, os recursos para aquisição de ATACADÃO por KORCULA vieram da controladora do Grupo sediada no exterior (CARREFOUR BV). Parte através de integralização em aumento de capital em duas etapas (de CARREFOUR BV para BREPA e de BREPA para KORCULA, como mostra o descritivo ao início do voto) e parte em empréstimo de CARREFOUR BV diretamente para KORCULA, empréstimo para o qual não foram cobrados juros. Confira-se:

(...)

Mas há também outros elementos indicativos da artificialidade da amortização pretendida.

Tome-se, por exemplo, o curto espaço de tempo entre a passagem da KORCULA pelo Grupo Carrefour e a efetuação da aquisição do ATACADÃO, bem como a inexistência de estrutura operativa nessa empresa, consideradas a magnitude e a complexidade do negócio, que envolvia avaliação de ativos e ágio por rentabilidade futura. Veja-se:

(...)

A destacar também a rapidez com que os recursos chegaram a KORCULA e passaram para os alienantes de ATACADÃO e a existência efêmera da KORCULA:

(...)

E ainda a inconsistência e a incapacidade de a Fiscalizada justificar a existência da KORCULA:

(...)

Não se trata de ignorar a existência da KORCULA ou de desconsiderar sua personalidade jurídica e regular constituição, ao arrepio do direito civil brasileiro e da legislação societária, como alega a Recorrente. Não se trata, também, de interferir na condução dos negócios de empresa privada por obrigar o investidor a adquirir a empresa alvo diretamente. Se trata, sim, de negar os efeitos fiscais pretendidos pelo grupo econômico pela simples razão de que as regras tributárias aplicáveis não foram satisfeitas.

Como bem assinalou o acórdão recorrido, "a autuação baseia-se exclusivamente no passo intermediário da reorganização societária e dos seus efeitos tributários", não se contestando "os objetivos negociais finais da reorganização", nem se fundando o lançamento fiscal no art. 116, § único do Código Tributário Nacional.

Se a aquisição pelo Grupo Carrefour de ATACADÃO da maneira pretendida (mantendo a holding BREPA como controladora no país das empresas operacionais, inclusive ATACADÃO) não iria conformar situação que permitisse a dedução da amortização do ágio pago na aquisição, a interposição de empresa no processo não tem o condão de reconfigurar as regras para permitir os efeitos fiscais pretendidos. O acórdão recorrido, aliás, enfrentou com muita propriedade esse aspecto, não assistindo razão à ora Recorrente quando tenta contrapor tais argumentos. Confira-se:

Nesse sentido, compulsando os autos, percebe-se claramente que o investimento realizado (aquisição das ações da RECORRENTE), e adquirido com ágio, comporia o ativo da então adquirente, provavelmente, por tempo indeterminado, haja vista a continuidade das operações, em seu próprio nome, por parte da RECORRENTE.

Assim, caso a aquisição fosse realizada pela holding que efetivamente atuava (BREPA), ou qualquer outra empresa operacional do grupo Carrefour no Brasil, não

haveria qualquer extinção do investimento, haja vista a continuidade das operações da RECORRENTE.

A artificialidade da operação foi justamente buscar o contorno de tais normas imperativas, que impunham a ativação do ágio, buscando posicionar a RECORRENTE diante de normas de contorno, quais sejam, o art. 386, III, e seu § 6º, II, do RIR/99, transcritas a seguir, mediante operações societárias meramente com fins fiscais:

(...)

Isso porque o fato de a formação do ágio ter cumprido os requisitos legais estabelecidos, em especial aqueles em que essa turma firmou entendimento necessários (o efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive o ágio; a realização das operações originais entre partes não ligadas; seja demonstrada a lisura na avaliação da empresa adquirida, bem como a expectativa de rentabilidade futura), não possui o condão de permitir que a regra geral seja desrespeitada, qual seja, o ágio deverá compor o custo do investimento para fins de apuração de ganho de capital em eventual alienação (inteligência do art. 391 c/c art. 426, II, ambos do RIR/99).

A meu ver, independentemente do desenho das operações e dos eventuais propósitos negociais na utilização de empresas veículo, não havendo extinção do investimento adquirido com ágio mediante confusão patrimonial entre investida e investidora, não há que se falar em dedutibilidade do ágio.

42. Diferente, todavia, são os casos em que a real adquirente incorpora ou é objeto de incorporação, conforme recente julgado dessa Turma, Acórdãos nº 1301-006.744 e 1301-006.745, sessão de julgamento em 20.02.024 (Caso Redecard).

43. No caso concreto, tem-se um conjunto de operações que ocorram apenas formalmente, sempre sobre diretriz da controladora da Recorrente (Folhapar), que foi, junto com o BTG Pactual FIP, os reais adquirentes das ações na OPA.

44. Os casos de planejamento tributário abusivo são caracterizados pela existência de duas premissas. A primeira pela existência de alguma patologia de direito (ato ilícito), como por exemplo a simulação e o abuso de direito e a segunda a inexistência de um propósito negocial, uma razão extratributária ou, para aqueles que pugnam que essa expressão não se encontra positivada no ordenamento jurídica, que o negócio seja compatível sobre a perspectiva da causa que motivou a celebração do negócio.

45. A importante doutrina desenvolvida pelo Prof. Marco Aurélio Grego, estabelece uma segregação didática sobre três fases para análise do planejamento tributário. Após a edição do Código Civil e dos princípios aplicados ao direito civil, como boa-fé, em consonância com os princípios constitucionais da igualdade, da solidariedade e da justiça, o referido doutrinador define

essa segunda fase do planejamento tributário, como liberdade relativa. Destaca-se esse novo enfoque de análise:

Embora reconheça que o contribuinte tem o direito de organizar sua vida (desde que o faça atendendo aos requisitos da licitude dos meios, previedade em relação ao fato gerador, inexistência de simulação sem distorções ou agressões ao ordenamento), sou imediatamente conduzido à conclusão (aliás, aceita de forma praticamente unânime nos países ocidentais) de que um direito absoluto e incontrastável no seu exercício é figura que repugna à experiência moderna de convívio em sociedade, fundamentalmente informada pelo princípio da solidariedade social e não pelo individualismo exacerbado³.

46. Nessa segunda fase do planejamento tributário, a análise passa a se preocupar se o direito foi exercido tal qual originalmente previsto no ordenamento. Prof. Marco Aurélio Greco, explica que essa análise tem amparo no abuso de direito, oriundo do direito civil, “categoria construída para inibir práticas que, embora possam encontrar-se no âmbito da licitude, implicam, no seu resultado, uma distorção no equilíbrio do relacionamento entre as partes”⁴.

47. Nessas situações, o ato abusivo sempre será inoponível ao Fisco.

48. Depois da edição do atual Código Civil em 2002, o abuso de direito passou a ser expressamente qualificado como ato ilícito e a sua existência faz desaparecer um dos requisitos do planejamento tributário, o de estar sustentado em atos lícitos, nesses casos, não se está mais diante de um caso de elisão, mas de evasão.

49. Nessa fase do planejamento tributário, a causa do negócio é fator preponderante, isto é, o negócio deve-se apoiar em situações reais e não exclusivamente fiscais. Se a causa for exclusivamente pagar menos tributos, será abusiva.

(...) os negócios jurídicos que não tiverem nenhuma causa real predominante, a não ser conduzir a um menor imposto, terão sido realizados em desacordo com o perfil objetivo do negócio e, como tal,

³ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 2ª Ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 195.

⁴ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 2ª Ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 195.

assumem um caráter abusivo; neste caso, o Fisco a eles pode se opor, desqualificando-os fiscalmente para requalificá-los segundo a descrição normativo-tributária pertinente à situação que foi encoberta pelo desnaturamento da função objetiva do ato⁵ (g.n.)

50. Importante destacar que a **requalificação dos atos ou negócios não pode ser efetuada pelo Fisco sob o argumento exclusivo da abusividade, caberá ao Fisco o ônus de provar que a finalidade do negócio foi exclusivamente fiscal para que se justifique a requalificação.**

51. Pois bem, na maioria das vezes as duas perspectivas (inexistência de patologia e propósito negocial ou causa) estão entrelaçadas para fins de análise da abusividade e oponibilidade.

52. É exatamente o que ocorreu no caso concreto, em que a utilização abusiva das empresas veículos (AMLSPE, HLJSPE e BPMB EPSILON) teve como objetivo fazer crer que essas empresas, ao final do conjunto de operações, eram as reais adquirentes, com o único propósito de aparentar artificialmente legitimidade às despesas com amortização de ágio. O conjunto de operações, embora existentes e válidos, seus efeitos são inoponíveis ao Fisco.

53. Destacam-se, ainda, por pertinentes, as argumentações da r. Decisão, utilizadas também por ocasião da lavratura do Acórdão nº 02-100.880 – 10ª Turma da DRJ/BHE, que analisou os mesmos fatos em relação ao ano-calendário 2014 e que, por força do art. 50, § 1º, da Lei nº 9.9784, de 1999, integram o presente voto:

5 - DA INDEDUTIBILIDADE DAS AMORTIZAÇÕES COM ÁGIO EM OPERAÇÕES SOCIETÁRIAS SEM ESSÊNCIA ECONÔMICA.

No tópico que resume a lide, podemos perceber que as empresas consideradas veículo pela Fiscalização realmente eram não operacionais, e que o único motivo de se criar complexas operações societárias foi a tentativa de se criar e transmitir ágio para a UOL na recompra de ações para o fechamento de capital.

A UOL resolveu fechar seu capital e recomprar ações, contando, para isso, com R\$ 50 milhões de capital da Folhapar, controladora e maior acionista da UOL, R\$ 140 milhões do BTG Pactual e R\$ 170 milhões obtidos de investidores representados pelo Bradesco (notas promissórias que serviram para a UOL obter o capital

⁵ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 2ª Ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 203.

necessário para a aquisição). A meu ver, a essência dessa operação configura uma simples alteração na participação societária. Os acionistas da empresa que era de capital aberto venderam suas participações na sociedade a três investidores: UOL, BTG Pactual e Folhapar.

O que seria uma simples alteração na participação societária, com a aquisição de 2.564.103 ações pela Folhapar, 7.179.487 ações pela BTG Pactual e 7.897.455 ações mantidas em tesouraria pela própria UOL, se transformou em um emaranhado de operações societárias. A criação e incorporação de empresas e emissão de títulos fazem parte de uma série de eventos que não aconteceria, se não fosse a tentativa de se enquadrar as operações na legislação aplicável à dedução de ágio, de forma a reduzir a tributação.

A empresa veículo AMLSPE recomprou as ações da UOL referentes a oferta pública e foi posteriormente incorporada pela impugnante. Também foi incorporada a empresa veículo HJSPE, que também teria adquirido parcela menor de ações, mas o fato não foi comprovado. Já a BPMB Épsilon recebeu ações em tesouraria da UOL como pagamento por debêntures. O preço dessas ações considerado na dação em pagamento foi igual ao de recompra das ações (R\$ 19,50), e não ao do valor patrimonial. Logo em seguida, a BPMB Épsilon foi incorporada, passando a UOL a amortizar esse ágio artificialmente criado. Só é possível vislumbrar que essas operações, em essência, visaram a levar o ágio para a UOL e as ações para a Folhapar e o BTG PACTUAL FIP.

Embora haja laudos de avaliação para cada uma das empresas incorporadas, o laudo de avaliação que teria respaldado o ágio deduzido nas três incorporações realizadas pelo UOL, considerando como fundamento a rentabilidade futura, seria apenas o laudo produzido pelo Banco Bradesco BBI SA (fls. 171/210).

A impugnante afirma que o ágio não é artificial porque as transações envolviam terceiros em ambientes amplamente regulados e porque arcou com o ônus financeiro.

Em primeiro lugar, grande parte dos recursos necessários a aquisição das ações partiu da Folhapar e do BTG Pactual. Em segundo lugar, a simples alteração na participação societária não gera ágio amortizável. A manipulação da realidade para se criar incorporações é que gerou artificialmente uma situação em que

haveria ágio dedutível na apuração de tributos. Foi esse, a meu ver, o sentido das palavras da Fiscalização ao afirmar haver a criação de ágio artificial por meio das três empresas veículo e operações societárias simuladas.

Também não consegui encontrar nenhum sentido na explicação dada pela UOL sobre a utilização das empresas veículo AMLSPE, HLJSPE e BPMB Epsilon. A defesa explica, de forma genérica, que realizou as operações por meio dessas empresas para a redução dos riscos, evitando-se a mistura dos créditos dos financiadores com os créditos de outros credores. Também afirma que a constituição das empresas AMLSPE e HLJSPE se deu para viabilizar juridicamente o fechamento de capital da UOL. No entanto, não vejo risco algum para os participantes da oferta (Folhpar, BTG Pactual e UOL) ao efetuar o pagamento aos detentores de ações e receberem ações em troca.

Os riscos são inerentes aos da assunção da participação societária na UOL, com ou sem a inclusão de empresas veículo. Igualmente, não foi possível imaginar, ante a falta de explicações da impugnante, porque se inviabilizaria o fechamento de capital da UOL sem as empresas veículo.

A defesa chega a afirmar que a Folhpar não pretendia adquirir diretamente as ações para evitar a confusão de investimentos, o que não tem a mínima lógica. A compra das ações de forma mais complexa, envolvendo empresas veículo, só faz sentido quando se verifica a criação de despesa dedutível por trás dessas operações.

Se a criação das empresas veículo teve como único intuito a amortização de ágio, o passo seguinte, para tentar se enquadrar no que determina os dispositivos legais, era a incorporação dessas empresas. A explicação da defesa, de incorporação para redução dos custos, a meu ver, é mais uma explicação sem sentido, pois incorporou algo que nem deveria ter sido criado e reduziu um custo que nem deveria ter existido, já que AMLSPE, HLJSPE e BPMB Epsilon nunca atuaram como empresas de fato.

A defesa sustenta não haver fundamentação fática e embasamento jurídico na alegação de que a impugnante quis dissimular a alienação de ações da UOL para a Folhpar e o BTG Pactual, por não haver qualquer interesse jurídico tributário.

Entretanto, já expusemos que a simples aquisição das ações pela Folhapar e pela BTG Pactual devido ao fechamento de capital da UOL implicaria apenas em mudança na composição societária, sem afetar o ativo da UOL e sem gerar ágio dedutível. Somente com a complexidade criada pelas operações societárias é que o ágio se inseriu na operação, sem que houvesse nenhum propósito econômico por trás de tais operações.

A impugnante afirma que não procede o argumento de que dissimulou a recompra de ações diretamente, informando que poderia cancelar as ações e obter condições mais vantajosas do que a amortização do ágio em 1/60. Ora, se existe previsão de dedução mais vantajosa para a compra direta, que foi o que realmente ocorreu, porque a empresa fiscalizada não procedeu dessa maneira? Qual o dispositivo legal que permitiria tal vantagem? O que estaria por trás desse cancelamento de ações? A UOL levanta uma hipótese que não ocorreu (compra direta com cancelamento de ações) e ainda não explica em detalhes as alegadas vantagens que teria a mais sem a utilização de empresas veículo. Isso de forma alguma justifica a complexidade por detrás da recompra de ações no fechamento de capital da empresa. Tais considerações não mudam o que mostram os fatos: A UOL, a Folhapar e a BTG Pactual eram as reais interessadas em adquirir as ações da UOL que circulavam no mercado aberto desde o início e foram elas que distribuíram entre si as ações recompradas ao final.

Quando se analisa o início e o fim da operação, a substância dos negócios jurídicos deve prevalecer. O modo como foram efetuadas as operações resultou, considerando apenas o ano-calendário 2014, em uma economia tributária de R\$ 43.956.066,95 de modo indevido, posto que, se houvesse a aquisição das ações que circulavam no mercado aberto de maneira normal, ou seja, através de um investimento direto, não haveria a amortização do ágio.

Qualquer negócio jurídico deve perseguir uma finalidade econômica, tendo como objetivo principal otimizar os negócios da empresa em observância de seu contrato social, é o que se chama de propósito negocial. No caso em comento, a única finalidade de todos estes atos foi reduzir a tributação, o que não pode ser tolerado.

Ao contrário do que afirma a empresa autuada, o lançamento não se deu apenas pela utilização de empresas veículo. Não é a utilização da empresa veículo em si

que torna o ágio indedutível. Se o ágio existisse na essência dos investimentos, com ou sem empresa veículo, por exemplo, não seria a participação de uma empresa veículo que descaracterizaria a dedução do ágio.

Entretanto, no caso em análise, houve a manipulação da verdade dos fatos por meio dessas empresas para se criar uma despesa de ágio que não existe na realidade por trás das operações realizadas. Nesse tipo de situação, o CARF não aceita a utilização de empresa veículo, como podemos observar nas ementas colacionadas abaixo:

INCORPORAÇÃO DE EMPRESA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE AÇÕES. TRANSFERÊNCIA DE CAPITAL PARA AQUISIÇÃO DE INVESTIMENTO POR EMPRESA VEÍCULO.

Não produz o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo a incorporação de pessoa jurídica, em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, sem qualquer finalidade comercial ou societária, quando caracterizada a utilização da incorporada como mera "empresa-veículo" para transferência do ágio à incorporadora.

(Acórdão nº 1402-003.700 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, sessão de 23 de janeiro de 2019)

INCORPORAÇÃO - AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO - NECESSIDADE DE PROPÓSITO NEGOCIAL. UTILIZAÇÃO DE "EMPRESA VEÍCULO.

Não produz o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo a incorporação de pessoa jurídica sem substância econômica ou finalidade comercial, em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, transferido pela original controladora e adquirente do investimento, mormente se verificado que não houve alteração na relação societária inicial.

(Acórdão nº 1201-002.168 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária - sessão de 16 de maio de 2018)

Especificamente em relação a BPMB Epsilon, a defesa alega que a UOL não tinha qualquer vínculo com a empresa antes da entrega dessas ações e que a obrigação

de quitação das debêntures emitidas formou-se em condições de mercado, livremente negociadas entre o Grupo UOL e o Grupo BTG, o que demonstraria a “realidade econômica” do ágio pago. Que optou pela entrega das ações por razões financeiras e gerenciais, pois a Impugnante não dispunha de recursos em caixa suficientes para pagamento da dívida. Desse modo, seria permitida a amortização do ágio registrado pela BPMB Epsilon decorrente do recebimento das ações da Impugnante em operação de dação em pagamento.

Ao meu ver, a conclusão da impugnante é equivocada. O ágio de todas as ações adquiridas já teria sido considerado na incorporação das empresas AMLSPE e HLISPE pela UOL. Desse modo, o ágio de ações da UOL em tesouraria dadas em pagamento pelas debêntures da BPMB Epsilon por valor superior ao patrimonial estaria alavancando artificialmente o ágio amortizado pela UOL, conforme destacado pela Autoridade Autuante. Vejamos excertos do TVF sobre o tema:

(...)

A BPMB Epsilon já tinha conhecimento de que a UOL não tinha dinheiro em caixa para o pagamento das debêntures desde o início das ações para o fechamento de capital. Como já afirmado, o desencadeamento das operações nos permite concluir que o objetivo do BTG Pactual era o recebimento das ações em troca do dinheiro investido.

O ágio amortizado pela UOL na incorporação da BPMB Epsilon, ao contrário do que aduz a defesa, não é originário de uma realidade econômica de fato. Não houve capital envolvido nessa parcela gerada de ágil, que é fruto simplesmente de uma convenção de valor das ações em tesouraria dadas em pagamento pela UOL a BPMB Epsilon. O valor a maior convencionado foi utilizado para reduzir a tributação da UOL na posterior incorporação, o que demonstra se tratar de um mero acordo que beneficia tanto a empresa investida, com a redução dos tributos a pagar, quanto o investidor, com o aumento do lucro de sua investida.

Convém observar ainda, apenas para efeito de argumentação, que não há previsão legal para a dedução de ágio na incorporação de empresa que não é coligada ou controlada pela incorporadora.

Por todo o exposto, a glosa da amortização deve ser mantida.

54. De fato, é incontroverso que o ágio tem origem em aquisições realizadas entre partes independentes em OPA, com respaldo em laudo de avaliação e o preço foi efetivamente pago, todavia esse fato não é condição para a possível amortização do ágio fiscal.

55. As empresas de gaveta, denominadas de propósito específico, não eram as reais adquirentes, capaz de atrair a hipótese dos art. 7 e 8º da Lei nº 9.532, de 1997. Como referido, e substancialmente evidenciado, os reais adquirentes das ações na OPA são a Folhapar e o BTG Pactual FIP.

56. Obviamente, se as operações reais fossem praticadas também no plano formal, o ágio gerado na operação não seria objeto de amortização, posto que a operação nasceu com objetivo de impedir qualquer confusão patrimonial da Recorrente com a Folhapar e, no caso, do fundo de investimento, seria necessário, como passo preliminar, sua extinção, com devolução de quotas e tributação dos resultados.

57. Por fim, rechaça-se a alegação de que se justificaria a utilização de uma das empresas veículo (AMLSPE), que emitiu notas promissórias comerciais para distribuição pública no valor total de R\$ 170.000.000,00, sob argumento de se tratar de uma aquisição alavancada ou *leveraged buyout*. Afasta-se o argumento em razão de que toda a operação foi efetuada, controlada e dirigida pelos controladores da Recorrente, que assumiram riscos e garantiram a liquidez dos títulos cambiais juntos aos adquirentes.

58. Embora esta Turma tenha admitido como justificativa de utilização de empresa veículo quando houve captação de recursos para compra alavancada (caso Tivit, Acórdão nº 1301-006.709, sessão em 19.10.2023), julgamento que este Conselheiro acompanhou pelas conclusões, uma melhor análise desse tipo de operação não merece acolhida pelo direito, pois sua existência se dá apenas no âmbito formal, construída para artificialmente se enquadrar na hipótese legal de amortização de ágio.

59. Pelas razões expostas, correta a glosa fiscal das despesas com amortização de ágio, pois incorreu a hipótese dos art. 7º e art. 8º da Lei nº 9.532, de 1997.

b) Glosa de despesas e com dedução dos gastos com P&D e recálculo dessas parcelas

60. Informa a Recorrente, em relação às glosas dos incentivos da Lei do Bem, a ocorrência de fato superveniente, consubstanciado pela aprovação definitiva, pelo MCTI, dos dispêndios de P&D apresentados pelo contribuinte nos anos-calendário de 2016, 2017 e 2018.

61. Preliminarmente, importante destacar o arcabouço normativo que regula a dedução dos gastos com P&D:

Lei nº 11.196, de 2005:

Art. 17. A pessoa jurídica poderá usufruir dos seguintes incentivos fiscais:

I - dedução, para efeito de apuração do lucro líquido, de valor correspondente à soma dos dispêndios realizados no período de apuração com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica classificáveis como despesas operacionais pela legislação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ ou como pagamento na forma prevista no § 2º deste artigo;

(...)

§ 7º A pessoa jurídica beneficiária dos incentivos de que trata este artigo fica obrigada a prestar, em meio eletrônico, informações sobre os programas de pesquisa, desenvolvimento tecnológico e inovação, na forma estabelecida em regulamento.

(...)

Art. 19. Sem prejuízo do disposto no art. 17 desta Lei, a partir do ano-calendário de 2006, a pessoa jurídica poderá excluir do lucro líquido, na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, o valor correspondente a até 60% (sessenta por cento) da soma dos dispêndios realizados no período de apuração com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, classificáveis como despesa pela legislação do IRPJ, na forma do inciso I do caput do art. 17 desta Lei.

Decreto nº 5.798, de 2006:

Art. 3º A pessoa jurídica poderá usufruir dos seguintes incentivos fiscais:

I - dedução, para efeito de apuração do lucro líquido, de valor correspondente à soma dos dispêndios realizados no período de apuração com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, classificáveis como despesas

operacionais pela legislação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, ou como pagamento na forma prevista no § 1o deste artigo;

(...)

Art. 8º Sem prejuízo do disposto no art. 3º, a partir do ano-calendário de 2006, a pessoa jurídica poderá excluir do lucro líquido, na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, o valor corresponde a até sessenta por cento da soma dos dispêndios realizados no período de apuração com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, classificáveis como despesas pela legislação do IRPJ, na forma do inciso I do caput do art. 3º.

(...)

Art. 13. O descumprimento de qualquer obrigação assumida para obtenção dos incentivos de que trata este Decreto, bem como a utilização indevida dos incentivos fiscais neles referidos, implicam perda do direito aos incentivos ainda não utilizados e o recolhimento do valor correspondente aos tributos não pagos em decorrência dos incentivos já utilizados, acrescidos de multa e de juros, de mora ou de ofício, previstos na legislação tributária, sem prejuízo das sanções penais cabíveis.

Art. 14. A pessoa jurídica beneficiária dos incentivos de que trata este Decreto fica obrigada a prestar ao Ministério da Ciência, Tecnologia, Inovações e Comunicações, por meio eletrônico, conforme instruções por este estabelecidas, informações sobre seus programas de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica.

§ 1º A documentação relativa à utilização dos incentivos de que trata este Decreto deverá ser mantida pela pessoa jurídica beneficiária à disposição da fiscalização da Secretaria da Receita Federal, durante o prazo prescricional.

§ 2º O Ministério da Ciência e Tecnologia remeterá à Secretaria da Receita Federal as informações relativas aos incentivos fiscais.

62. De acordo com os referidos atos, diferentemente do afirmado pela Recorrente, compete ao MCTI, na qualidade de ministério setorial responsável por verificar a implementação das políticas públicas de renúncia, atestar se os requisitos legais foram atendidos para fins de fruição do benefício fiscal. A contrário sensu, não compete à Secretaria Especial da Receita Federal

do Brasil adentrar na análise sobre o alcance da política pública incentivada, mas, com base em parecer técnico daquele ministério, reconhecer os efeitos tributários na apuração do IRPJ e da CSLL.

63. Nessa linha é o precedente deste CARF:

INOVAÇÃO TECNOLÓGICA. PARECER TÉCNICO.

O parecer técnico emitido pelo Ministério da Ciência e Tecnologia vincula a Receita Federal, uma vez que aquele órgão é que tem a competência legal para opinar sobre matéria técnica a ele afeita, conforme art. 14, do Decreto nº 5.798, de 2006.

(Acórdão nº 1201-001.661, Relatora Eva Maria Los, sessão em 15.05.2017)

64. Feitas essas considerações, retoma-se a análise do caso concreto para fins de dedutibilidade tributária.

65. Em relação ao ano-calendário 2016, a Recorrente requereu um benefício de R\$ 60.453.516,43 (art. 3º, I do Decreto nº 5.798, de 2006), mais um adicional de 60%, de R\$ 36.272.109,86 (art. 8º do Decreto nº 5.798, de 2006). Na análise pelo Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovações (MCTI), Parecer nº 2044, de 2019, os valores declarados dos dispêndios foram reduzidos ao montante de R\$ 24.073.941,36, com a dedução adicional de R\$ 14.444.364,82 (60% do valor recomendado), em conformidade com o Parecer Técnico MCTI nº 2.044 (vide item 152 do Relatório de Auditoria Fiscal, fls. 61/109).

66. Em relação ao ano-calendário 2017, foi requerido um benefício de R\$ 14.552.770,59 (art. 3º, I do decreto nº 5.798/2006), sem o adicional de 60%. Na análise pelo MCTI (Parecer nº 217/2020), o benefício fiscal da empresa Fiscalizada foi reduzido a R\$ 0,00, pois foi considerado que nos dispêndios apresentados não foram demonstrados, pois os dispêndios foram oriundos de terceirização (vide item 154 do Relatório de Auditoria Fiscal, fls. 61/109).

67. Sobre o ano-calendário 2018, a Recorrente requereu um benefício fiscal no valor de R\$ 61.277.770,32 (art. 3º, I do decreto nº 5.798/2006) e dedução adicional de R\$ 36.766.664,89 (60% do valor acima), e com mais uma dedução adicional de 20%, no total de R\$ 12.255.554,89. No entanto, até o momento da lavratura do lançamento, o MCTIC não havia concluído sua análise (vide item 158 do Relatório de Auditoria Fiscal, fls. 61/109).

68. Anexo ao Recurso Voluntário (Doc. 1, fls. 2.586/2.594), a Recorrente junta o Parecer Técnico nº 4.558/2021/SEI-MCTI, relativo à contestação em relação aos Pareceres Técnicos SEMP/MCTI nº 2.044 e 3.923, relativo ao **ano-calendário 2016**. O resultado de análise pelo ministério setorial, foi pela aprovação integral, de tal forma que a Recorrente faz jus ao valor total R\$ 60.453.516,43 com dedução adicional de R\$ 36.272.109,86 representando 60% do valor recomendado, e, portanto, atendendo o disposto no Capítulo III da Lei nº 11.196, de 2005 e no Decreto nº 5.798, de 2006.

69. Também anexo ao Recurso Voluntário (Doc. 1, fls. 2.586/2.594), é juntado o Parecer Técnico nº 3.367/2022/SEI-MCTI, relativo à contestação em relação ao Parecer Técnico SEMP/MCTI nº 217, relativo ao **ano-calendário 2017**. O resultado de análise pelo ministério setorial, concluiu que a Recorrente faz jus ao valor total R\$ 58.364.901,18 com dedução adicional de R\$ 35.018.940,70 representando 60% do valor recomendado, e, portanto, atendendo o disposto no Capítulo III da Lei nº 11.196, de 2005 e no Decreto nº 5.798, de 2006.

70. Anexo à Petição de 19.05.2023 (fls. 2.759/2.761), Recorrente comunica a edição do Parecer Técnico MCTI nº 1.990/2023, relativo ao **ano-calendário 2018**. O resultado de análise pelo ministério setorial é de que a Recorrente faz jus ao valor total R\$ 61.277.770,32 com dedução adicional de R\$ 49.022.219,85, que representa 80% do valor recomendado, e, portanto, atendendo o disposto no Capítulo III da Lei nº 11.196, de 2005 e no Decreto nº 5.798, de 2006.

71. A r. Decisão, ao analisar o pleito da ora Recorrente relativo ao recálculo da Lei do Bem em face da glosa das despesas com amortização de ágio, entendeu por ampliar os valores deduzidos para R\$ 4.428.209,91 e 5.482.071,58, a título de IRPJ e da CSLL para o ano-calendário 2016. Reproduz-se excerto da referida decisão:

Para o ano-calendário de 2016, o valor aprovado pelo MCTI, relativo ao incentivo do art. 19 da “Lei do Bem”, foi de R\$ 14.444.364,82. Na apuração original (ECF), o contribuinte excluiu, da apuração do Lucro Real, o valor de R\$ 10.016.154,91, e da Base de Cálculo da CSLL o valor de R\$ 8.962.293,24. Considerando que a autuação fiscal procedeu à tributação, neste ano, do valor adicional de R\$ 42.154.175,16 a título de glosa de amortização de ágio, conclui-se que as bases de cálculos poderão ser ajustadas, mediante exclusão dos valores residuais de R\$ 4.428.209,91 (R\$ 14.444.364,82 – R\$ 10.016.154,91) na apuração do IRPJ, e de R\$ 5.482.071,58 (R\$ 14.444.364,82 – R\$ 8.962.293,24) na apuração da CSLL:

72. O mesmo se deu em relação ao ano-calendário 2018, em que a autoridade julgadora de primeira instância entendeu por ampliar a exclusão do valor de benefício em R\$ 594.030,43, na apuração do IRPJ e da CSLL, conforme seguinte trecho da e. Decisão:

Para o ano-calendário de 2018, o valor informado ao MCTI foi de R\$ 49.022.219,85, e o valor deduzido, na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, foi de R\$ 48.428.189,42. Considerando que, na autuação fiscal, acresceu-se à base tributável, em decorrência da glosa de amortização de ágio, o montante de R\$ 15.727.629,90, entendo que é possível acatar o pedido da impugnante e proceder à exclusão do valor não excluído na apuração original (ECF), correspondente a R\$ 594.030,43 (R\$ 49.022.219,85 – R\$ 48.428.189,42):

73. O seguinte trecho da decisão de primeira instância resume as conclusões da autoridade julgadora:

Sendo assim, voto por excluir, das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, apuradas na presente exação fiscal, os seguintes valores:

a) **no ano-calendário de 2016**, o valor de **R\$ 4.428.209,91** para a base de cálculo do IRPJ, e o valor de **R\$ 5.482.071,58** para a base de cálculo da CSLL;

b) **no ano-calendário de 2018**, o valor de **R\$ 594.030,43**, tanto para o IRPJ, quanto para a CSLL.

Oportuno ressaltar, no entanto, que as exclusões acima são decorrentes da alteração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL por conta da manutenção da infração relativa à glosa de exclusão indevida de amortização de ágio. **Na eventualidade de, em fase recursal, ocorrer alterações das bases de cálculos do IRPJ e da CSLL, por restabelecimento destas glosas de despesas com amortização de ágio (total o parcialmente), deverão ser considerados, por conseguinte, os correspondentes efeitos quanto aos limites de dedução concernentes ao art. 19 da “Lei do Bem”, como apreciado no presente tópico.**

A exclusão dos valores nas respectivas bases de cálculos deverá refletir, também, na apuração nas multas isoladas pela falta de pagamento das estimativas mensais de IRPJ e de CSLL, em se mantendo tais exações.

Com exclusão destes valores, por ajustes das bases tributáveis referentes ao ano-calendário de 2016, haverá reflexo, também, na infração relativa à glosa de

compensação indevida de Prejuízo Fiscal e de Base de Cálculo da CSLL apurada em relação ao ano-calendário de 2018, consoante análise que se fará no tópico a seguir. (destaques no original)

74. Essa foi uma das matérias objeto do Recurso de Ofício, que não foi conhecido em razão do novo limite de alçada, fixado pela Portaria MF nº 2, de 2023.

75. O reconhecimento adicional de dedução de algo que sequer fez parte da apuração do tributo originalmente apurado pela Recorrente, por força da majoração artificial de despesas com amortização de ágio, deve ser acatado, apenas em relação aos valores expressamente discriminados na r. Decisão, relativos aos anos-calendário 2016 e 2018, por força do art. 42 do Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 42. São definitivas as decisões:

I - de primeira instância esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto;

II - de segunda instância de que não caiba recurso ou, se cabível, quando decorrido o prazo sem sua interposição;

III - de instância especial.

Parágrafo único. **Serão também definitivas as decisões de primeira instância na parte que não for objeto de recurso voluntário ou não estiver sujeita a recurso de ofício.** (g.n.)

76. A dedução do incentivo fiscal ou cômputo de despesas tem de ser apurado na DIPJ ou, posteriormente, após sua extinção, na Escrituração Contábil-Fiscal (ECF), sempre de forma espontânea, isto é, antes do início de qualquer procedimento fiscal.

77. O que efetivamente ocorreu antes de o Fisco ter identificado a infração de dedução ilegítima de ágio, é o fato de a Recorrente ter seu lucro real e a base de cálculo da CSLL artificialmente reduzidos e, com isso, ter deduzido valores abaixo dos limites máximos reconhecidos pelo MCTI.

78. Diante da identificação da infração, busca a Recorrente após a instauração do contencioso, valendo-se da sua própria torpeza, aumentar a dedução dos incentivos fiscais, que

não foram apropriados no momento próprio em razão de sua estratégia temerária de planejamento tributário abusivo.

79. Situação análoga ocorre nos casos de omissão de receita em que são exigidos tributos reflexos ao IRPJ (CSLL, PIS e Cofins) em que o sujeito passivo pleiteia a dedução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL das contribuições relativas ao PIS e a Cofins que foram sonegadas.

80. Não há como prestigiar a conduta contrária à lei por parte do contribuinte que, depois de ser confrontado com as consequências do ato infracional em razão da identificação do ilícito pelo Fisco, requer a aplicação de outra norma, que lhe atenua o ônus do resultado do lançamento de ofício, no caso, pela ampliação de benefício fiscal ou cômputo de despesa, originalmente não considerado em razão da decisão temerária em que buscou de forma ilegítima reduzir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

81. Outro motivo que impede o recálculo do benefício fiscal é o fato de ausência de competência da autoridade julgadora administrativa, pois essa questão é estranha à lide, nos termos em que definido pelo art. 141 do Código de Processo Civil⁶, aplicável de forma subsidiária ao processo administrativo-fiscal.

82. A lide discutida no presente processo se refere a exigência fiscal em razão da glosa de despesas com amortização de ágio, glosa de despesas incentivadas pela Lei do Bem em razão da parecer favorável do MCTI e parcelas decorrentes, multa isolada e glosa de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL.

83. Em situação semelhante, em que o sujeito passivo buscava reduzir o ônus tributário após ser confrontado com infração que ampliava a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, que versava sobre a ampliação da base de cálculo para pagamento de JCP, esta Turma, em sessão de 11.04.2023, PAF nº 13362.720654/2009-32, em voto conduzido pelo i. Conselheiro Eduardo Monteiro Cardoso, manifestou-se, de forma unânime, não ser possível prestigiar uma conduta contrária à lei por parte do contribuinte que, depois de identificada, requer a aplicação de outra norma, que lhe seria favorável em um novo cenário hipotético, fato que contraria a boa-fé objetiva.

⁶ Art. 141. O juiz decidirá o mérito nos limites propostos pelas partes, sendo-lhe vedado conhecer de questões não suscitadas a cujo respeito a lei exige iniciativa da parte.

84. Naquele julgado, que versava sobre opção do lucro presumido, o contribuinte buscava arguir nulidade frente uma opção anteriormente efetuada. No caso concreto, o contribuinte optou por criar despesa artificial para, depois de identificado, requerer que essas despesas não fossem consideradas para fins de sensibilizar eventual base de cálculo do JCP.

85. Destaco trecho do referido voto:

Além disso, a conduta do Recorrente, ao optar expressamente pelo lucro presumido para depois arguir a nulidade *exatamente em função da consideração dessa opção* pela Autoridade Fiscal, contraria a própria boa-fé objetiva e a proteção da confiança, na perspectiva da vedação ao comportamento contraditório (*venire contra factum proprium*). Segundo ANTONIO MENEZES CORDEIRO, a locução *venire contra factum proprium* “traduz o exercício de uma posição jurídica em contradição com o comportamento assumido anteriormente pelo exercente”, que é tido como inadmissível.⁷

Apesar de originado no direito privado, é fato que a aplicação desse instituto ao direito público vem sendo admitida majoritariamente, conforme demonstrado por FLÁVIO RUBINSTEIN.⁸ Inclusive, este CARF realiza a sua aplicação ao direito tributário com frequência (Cf. Acórdãos n. 3401-003.290, 2101-002.059 e 1401-004.667).

86. O CARF tem diversos precedentes que não admitem essa subversão de regras, em claro desrespeito ao princípio da boa-fé objetiva:

LANÇAMENTO DE OFÍCIO COM ALTERAÇÃO DO IRPJ DEVIDO. NÃO REGISTRO EM RESERVA DE CAPITAL DO VALOR ADICIONAL DO INCENTIVO FISCAL. RECÁLCULO DO LUCRO DA EXPLORAÇÃO. VEDAÇÃO.

No caso de lançamento de ofício não é admitida a recomposição do lucro da exploração, referente ao período abrangido pelo lançamento, para fins de novo cálculo do benefício fiscal nas hipóteses em que a lei exige o registro do incentivo em conta de Reserva de Capital.

(Acórdão nº 9101-006.633, Relator Fernando Brasil de Oliveira Pinto, sessão em 11.07.2023)

INCENTIVOS FISCAIS. RETIFICAÇÃO DAS APLICAÇÕES. NÃO CABIMENTO.

Incabível pleitear eventuais retificações nos valores originalmente destinados pela contribuinte a incentivos de natureza fiscal, como o PAT e outros, em razão dos

⁷ Cf. CORDEIRO, Antonio Menezes. Da boa fé no direito civil. - Coimbra: Almedina, 2013, p. 742.

⁸ RUBINSTEIN, Flávio. Boa-fé objetiva no direito financeiro e tributário - Série Doutrina Tributária Vol. III. - São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 65-66.

lançamentos de ofício realizados pelo Fisco, posto que não se encontra, dentre as atribuições deste Órgão Julgador de 1º Grau, tal competência regimental.

(Acórdão nº 1302-007.004, Relator Paulo Henrique Silva Figueiredo, sessão em 12.02.2024)

LUCRO DE EXPLORAÇÃO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. RECOMPOSIÇÃO.

No caso de lançamento de ofício, não será admitida a recomposição do lucro de exploração referente ao período abrangido pelo lançamento, para fins de novo cálculo dos incentivos de isenção ou redução do Imposto como incentivo ao desenvolvimento regional.

INCENTIVO FISCAL. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR. DEDUÇÃO.

Descabe rever e aumentar o valor da dedução do incentivo fiscal do PAT, decidido pelo contribuinte na entrega da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica DIPJ, na revisão da apuração do IRPJ devido, no lançamento de ofício.

(Acórdão nº 1201-002.150, Relatora Eva Maria Los, sessão em 15.05.2018)

87. A Recorrente noticia e comprova que o MCTI deferiu a integralidade dos valores pleiteados perante aquele ministério setorial, nos seguintes valores:

a) **Ano-calendário 2016:** R\$ 60.453.516,43 com dedução adicional de R\$ 36.272.109,86 representando 60% do valor recomendado;

b) **Ano-calendário 2017:** R\$ 58.364.901,18 com dedução adicional de R\$ 35.018.940,70 representando 60% do valor recomendado; e

c) **Ano-calendário 2018:** R\$ 61.277.770,32 com dedução adicional de R\$ 49.022.219,85, que representa 80% do valor recomendado.

88. Dessa forma, os valores a serem reconhecidos como passíveis de dedução a título do benefício criando pela Lei nº 11.196, de 2005, são os valores reconhecidos pelo MCTI, limitados aos valores originalmente informados na DIPJ ou, posteriormente, após sua extinção, na Escrituração Contábil-Fiscal (ECF), sempre de forma espontânea, isto é, antes do início de qualquer procedimento fiscal.

89. Para fins de liquidação do decidido no contencioso administrativo, em sendo confirmado o presente voto, excetuam-se dos limites informados espontaneamente na apuração do IRPJ e CSLL informados na DIPJ ou ECF, isto é, devem ser adicionados àquelas parcelas os valores reconhecidos no Acórdão nº 106-027.881 – 10ª Turma de Julgamento da DRJ06, em relação aos anos-calendário 2016 e 2018, por força da definitividade dessa decisão no âmbito administrativo (AC2016, R\$ 4.428.209,91, da base de cálculo do IRPJ, e R\$ 5.482.071,58, da base de cálculo da CSLL, e AC2018, o valor de R\$ 594.030,43, tanto para a base de cálculo do IRPJ e da CSLL).

90. Diante de todo o exposto, em relação a essa matéria, deve ser dado provimento parcial para reconhecer, a título do benefício criando pela Lei nº Lei nº 11.196, de 2005, os valores reconhecidos pelo MCTI, limitados aos valores originalmente informados na DIPJ ou na ECF.

c) Multa qualificada

91. A qualificação da multa deu-se exclusivamente relativa a infração glosa de despesas com ágio.

92. A Recorrente defende ser descabida a qualificação da multa, pois não se pode considerar dolosa prática de um ato que não é expressamente vedado. Aduz que as alegações apresentadas para a manutenção da qualificação são as mesmas para glosa da despesa com ágio. Defende que nada foi dito na r. Decisão sobre à falta de comprovação de dolo ou mesmo de que à época dos fatos, havia várias decisões que admitiam a dedução do ágio em casos de “empresas veículo”.

93. A Fiscalização entendeu que a motivação para qualificação da multa decorre do planejamento tributário abusivo, que simularam os reais adquirentes (UOL e BTG Pactual FIP) das ações na OPA, aos se valerem de empresas veículos com o único objetivo de fraudulentamente criar hipótese de subsunção aos art. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997.

94. A Autoridade Fiscal, em tópico próprio sobre a qualificação da multa, além da descrição pormenorizada dos fatos que ensejaram o lançamento de ofício, conforme Relatório de Auditoria Fiscal (fls. 61/109), registra que:

122. Resta inequívoco que se está diante de transferência artificial de ágio através de empresas consideradas “veículos” visando única e exclusivamente a redução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por ocasião da amortização do referido ágio.

123. Da análise das operações societárias que se sucederam, denota-se que cada etapa foi planejada visando a geração de redução da carga tributária. Não há como aceitar que a amortização do ágio, transferido através de transações sem essência econômica, possa reduzir as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

124. A teor do disposto nos artigos 966, 981 e 982 da Lei nº 10.406, de 10/01/2002 – Código Civil (CC), a finalidade precípua das sociedades é a realização de negócios que caracterizem o exercício de atividade econômica, materializada pela produção e circulação de bens e serviços, mediante organização de fatores de produção, por exemplo: capital, trabalho, matéria-prima etc. A formação das sociedades está sujeita ao ânimo do exercício de atividade econômica, que, inexistindo, caracteriza-se a ausência de propósito societário e, em última análise, de motivação para a própria celebração do contrato de sociedade.

125. No caso sob exame, não há finalidade econômica nas operações a não ser a economia fiscal. As operações realizadas não podem legitimar consequências tributárias, visto que são procedimentos legais apenas no seu aspecto formal, mas ilícitas, na medida em que objetivaram unicamente reduzir a carga tributária a que estaria sujeita a Fiscalizada.

126. A arquitetura da montagem do esquema que se desenhou, com (i) a celebração de contratos formalmente registrados na Junta Comercial do Estado de São Paulo – Jucesp; (ii) a contratação de empresas financeiras; e (iii) o registro contábil do ágio, que merece ser visto como causa planejada para isolar a visão do Fisco, impedindo-o de conhecer a redução indevida das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

127. A UOL agiu dolosamente, de forma que o grupo econômico fosse beneficiado com a amortização de ágio transferido artificialmente, resultando na redução indevida do IRPJ e da CSLL.

[...]

131. A operação engendrada pela Fiscalizada é legal apenas no seu aspecto formal, mas ilícita na medida em que objetivou unicamente reduzir a carga

tributária a que estava sujeita. Pelo exposto, fica patente a caracterização do intuito fraudulento, justificando-se plenamente a aplicação da multa qualificada.

132. A qualificação da multa se impõe na medida em que não se trata de uma mera dedução indevida da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, fruto de erro de fato ou de incorreta interpretação da legislação tributária, mas, ao contrário, de conduta dolosa, cujo ânimo residiu em reduzir indevidamente as bases de cálculo Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, mediante reestruturação societária eivada de simulação, realizada com a finalidade de registrar ativo e despesas inexistentes.

95. Retomando-se aos fatos. A controladora da Recorrente (Folhapar) buscava fechar o capital da Recorrente via oferta pública de aquisição, obviamente que ao realizar essa operação diretamente não haveria hipótese de amortizar o ágio pago.

96. Como referido no tópico que analisou a operação que gerou o ágio, é fundamental deixar claro que os reais adquirentes das ações da Recorrente são a Folhapar e o BTG Pactual FIP.

97. Se a aquisição das ações fosse efetuada diretamente pelos reais adquirentes, não haveria ágio passível de amortização para fins fiscais, visto que nunca se cogitou que a Recorrente fosse incorporada pela sua controladora (Folhapar) ou que ocorresse uma incorporação reversa, de tal forma que a situação pudesse ser enquadrada no art. 7º ou art. 8º da Lei nº 9.532, e 1997. Soma-se ainda o fato de que o ágio pago nas operações adquiridas pelo BTG Pactual FIP, ficaria congelado no fundo de investimento até sua extinção.

98. A solução arditosamente construída foi criar artificialmente um conjunto de operações simuladas de tal forma a fazer parecer perante terceiros que as reais adquirentes eram empresas de gaveta (AMLSPE, HLJSPE e BPMB EPSILON), posteriormente incorporadas pela Recorrente para que, no âmbito formal, ocorresse a necessária confusão patrimonial entre investidora e investida.

99. Essas empresas serviram apenas como veículo para trânsito dos recursos financeiros, foram utilizadas para encobrir os reais adquirentes. Não passavam de CNPJ vazios, que não exerciam nenhuma atividade operacional antes ou depois da operação. Sequer é possível denomina-las como *holding*, pois essas empresas demandam um mínimo de estrutura e de registros contábeis inerentes a essa atividade.

100. Essas empresas tiveram existência efêmera, eram CNPJ para onde os reais adquirentes direcionaram, via emissão de títulos (via *comercial papers* e debêntures), os recursos financeiros para liquidar a operação de aquisição de ações e que, após a operação, foram objeto de incorporação reversa.

101. O conjunto de negócios jurídicos, resultado do abuso de figuras típicas de direito, buscou dolosamente simular de forma artificial que o ágio gerado na operação se subsume à hipótese do art. 8º da Lei nº 9.532, de 1997.

102. O art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, estabelece a multa qualificada nos seguintes casos:

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

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de: (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023)

I - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998). (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

103. Por sua vez, os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, tratam, respectivamente de sonegação, fraude e conluio. Vide a redação dos referidos dispositivos:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. **Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.**

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72. (g.n.)

104. Retomando-se ao caso concreto, a conduta da Recorrente foi intencionalmente planejada e executada com objetivo de reduzir de forma fraudulenta a incidência do IRPJ e da CSLL. Sua conduta se enquadra no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964, ao buscar mediante um conjunto de atos simulados, ocultar os reais adquirentes das ações na OPA e, com isso, impedir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal em sua dimensão completa.

105. Resta absolutamente claro que o sujeito passivo agiu de forma intencional e com total desprezo à norma tributária ao abusar de figuras típicas de direito para obter um resultado (amortização de ágio) que não seria possível se praticado pelos reais adquirentes.

106. Não se trata de simples conduta omissiva, erro ou atuação em conformidade com julgados contemporâneos à época dos fatos, pois o direito não protege o ato ilícito, praticado de forma intencional, com o intuito de auferir vantagem ilegítima.

107. A conduta verificada nos autos não comporta espaço para subsunção à falta de pagamento ou recolhimento dos tributos ou, ainda, à falta de declaração, condutas essas que poderiam decorrer de erro ou divergência de interpretação.

108. No presente caso, em que o ato infracional é materialmente relevante, deve prevalecer a multa qualificada, sob pena de se cometer injustiça com aqueles que diante de uma simples omissão sofrem a mesma sanção daqueles que intencionalmente adotam condutas com o objetivo de sonegar.

109. Por essas razões, deve ser mantida a multa qualificada, que, por força da nova redação do art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, atribuída pela Lei nº 14.689, de 2023, deve ser reduzida para o percentual de 100%.

d) Decadência da exigência de IRPJ e CSLL – ano-calendário 2015

110. Como anteriormente referido, a Recorrente alegou em preliminar ter decaído o direito de exigir tributo sobre os fatos geradores relativos ao ano-calendário 2015, em razão da ciência do lançamento ter ocorrido em 13.09.2021, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, em razão de não ter havido dolo e ter havido retenções do IRRF e da CSLL, que podem ser verificadas mediante análise da contabilidade.

111. A descrição dos fatos e a não subsunção deles a regra invocada pela Recorrente, de fato, poderia atrair a contagem do prazo decadencial com base naquele dispositivo do CTN.

112. Ocorre que, conforme abordado no tópico anterior, restou sobejamente demonstrado a intenção dolosa da Recorrente não apenas em simular os reais adquirentes das ações na OPA, mas também em cometer a conduta tipificada como fraude, nos termos do art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964.

113. A situação dos autos se amolda perfeitamente a regra de excepcionalidade de aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, delineamento pelo Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial nº 973.733/SC.

114. Caracterizado dolo, a contagem do termo de início para fins de lançamento de ofício tem como fundamento o art. 173, I, do CTN, isto é, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, no caso, a partir de 1º de janeiro de 2016.

115. Como a ciência do lançamento se deu em 13.09.2021, não há de se falar em extinção do prazo para constituição do lançamento.

e) Compensação de prejuízos fiscais e BCN

116. A Recorrente defende ser legítima a compensação de prejuízos fiscais e da BCNCSLL relativos ao ano-calendário 2018, visto que o presente lançamento não exauriu o saldo passível de compensação. Alega ainda que a fiscalização de valeu de valores reduzidos no PAF nº 10314.728585/2014-50, que não são definitivas, visto que o referido processo se encontra em fase de diligência, em atendimento à Resolução nº 1402-000.850.

117. A Autoridade Fiscal entendeu que a Recorrente compensou, de forma indevida, no ano-calendário de 2018, prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL, por insuficiência de saldos, apurada em virtude das compensações efetuadas em autos de infração de IRPJ e CSLL, nos anos-calendário 2015 a 2017.

118. A Recorrente, embora alegue que a Fiscalização não tenha especificado as diferenças elaboradas e os motivos das diferenças encontradas, apresenta o seguinte quadro na sua peça recursal:

Ano-calendário	IRPJ (R\$)	CSL (R\$)
2015 (A)	12.646.252,54	12.646.252,54
2016 (B)	24.171.510,71	24.171.510,71
2017(C)	40.370.186,26	39.815.817,56
Compensações de ofício (A + B + C)	77.178.949,53	76.633.580,83
Insuficiências de saldo em 2018	128.949.573,46	162.576.393,25

119. Primeiramente, afasta-se a questão prejudicial de alegação de que o PAF nº 10314.728585/2014-50, em que houve redução do saldo passível de utilização a título de prejuízo fiscal e da BCN não seriam passíveis de utilização, visto que as glosas levadas a efeito naquele processo não são definitivas, visto que o referido processo se encontra em fase de diligência, em atendimento à Resolução nº 1402-000.850, de 17.04.2019.

120. O lançamento em relação a essa matéria, insuficiência de saldo de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL, se deu em conformidade com o art. 509 do então Regulamento do Imposto sobre a Renda, Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99), que determina que o prejuízo compensável é aquele apurado no Livro de Apuração do Lucro Real.

122. A Autoridade Tributária, responsável não pode, mas deve utilizar o saldo de prejuízos fiscais e da BCNCSLL disponível no momento da lavratura do lançamento de ofício. Se eventual saldo foi sensibilizado por procedimentos fiscais anteriores, ainda não definitivamente julgados na esfera administrativa, o saldo a ser considerado é aquele após a compensação nesse terceiro processo.

123. Registre-se que não se está diante de uma das hipóteses que justificam o sobrestamento em razão da vinculação de processos, nos termos do art. 47 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 2023, do presente processo, conforme art. 47, § 1º:

Art. 47 Os processos vinculados poderão ser distribuídos e julgados observando-se o disposto neste artigo.

§ 1º Os processos podem ser vinculados por:

I - conexão, constatada entre processos que tratam de exigência de crédito tributário ou pedido do contribuinte fundamentados em fatos idênticos, incluindo aqueles formalizados em face de diferentes sujeitos passivos;

II - decorrência, constatada a partir de processos formalizados em razão de procedimento fiscal anterior ou de atos do sujeito passivo acerca de direito creditório ou de benefício fiscal, ainda que veiculem outras matérias autônomas; e

III - reflexo, constatado entre processos formalizados em um mesmo procedimento fiscal, com base nos mesmos elementos de prova, mas referentes a tributos distintos.

124. Não está diante de conexão entre processos, visto que os fatos que ensejaram aquele lançamento não guardam relação com as infrações deste processo. Tão pouco este processo decorre daquele procedimento fiscal, que é anterior. Por fim, desnecessário dizer não se estar diante de processos formalizados com os mesmos elementos de prova.

125. Ainda que no PAF nº 10314.728585/2014-50, tenha havido redução do saldo de prejuízos fiscais operacionais de R\$ 242.554.280,84 para R\$ 147.717.924,03 e da BCN de 308.714.136,62 para R\$ 209.394.357,56 (fls. 752/755 daquele processo) em razão da infração de omissão de receitas e que o aquele processo não esteja definitivamente julgado no âmbito administrativo, sobrevindo decisão integralmente favorável à Recorrente, aquele saldo será restabelecido e, inclusive, poderá ser objeto de compensação futura. Não se está, portanto, o sujeito passivo de, nessa hipótese, fazer jus ao saldo que porventura se mostre indevidamente compensado.

126. O procedimento de lançamento (art. 142 do CTN) se aplica à época em que constituído, se no momento da constituição do lançamento, o saldo de prejuízos fiscais e da BCN havia sido sensibilizado em razão de lançamento de ofício anterior, é novo saldo disponível que deve ser considerado para fins de compensação.

127. No caso presente, em relação ao ano-calendário, verificou-se que a Recorrente extrapolou os limites de saldos existentes, por isso correto o lançamento do excesso compensado em razão das infrações verificadas nos anos-calendário 2015 a 2017, que resultou em compensação indevida, por insuficiência de saldo no ano-calendário 2018.

128. Assim, por não ser hipótese prevista no art. 47 do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 2023, afasta-se a determinação do sobrestamento do presente processo e, por haver pleno conhecimento por parte da Recorrente sobre o saldo de prejuízos fiscais e da BCNCSLL, torna-se prescindível a realização de qualquer procedimento de diligência, nos termos do art. 18, *in fine*, do PAF.

129. Em relação a esse tópico, pelos argumentos aqui aduzidos, deve ser negado o pleito de cancelamento, por carência de motivação, e falta de liquidez e certeza, das glosas de prejuízos fiscais e bases negativas de CSL compensados no ano-calendário 2018.

f) Recálculo do PAT

130. A Recorrente pugna pelo recálculo do PAT, que foi rechaçado pelo r. decisão em razão de que a Recorrente não teria demonstrado a contabilização das despesas com PAT. A Recorrente junta cópia do razão completo das contas contábeis referente a vale refeição e refeições. Aduz que, a ser mantida a glosa das despesas com amortização de ágio, deve ser recalculado as parcelas dedutíveis a título do PAF, em observância ao princípio da legalidade (art. 150, I, da Constituição Federal, e art. 97 do CTN) e da vinculabilidade da tributação (art. 3º e 142 do CTN).

131. As razões para indeferimento dessa pretensão da Recorrente são as mesmas anteriormente para referidas para a não aquiescência quanto ao recálculo das deduções adicionais das despesas P&D, tratadas anteriormente neste voto.

132. A dedução do incentivo fiscal ou cômputo de despesas tem de ser apurada na DIPJ ou, posteriormente, após sua extinção, na Escrituração Contábil-Fiscal (ECF), sempre de forma espontânea, isto é, antes do início de qualquer procedimento fiscal.

133. O que efetivamente ocorreu antes de o Fisco ter identificado a infração de dedução ilegítima de ágio, é o fato de a Recorrente ter seu lucro real e a base de cálculo da CSLL

artificialmente reduzidos e, com isso, ter deduzido valores a título do Programa Alimentação do Trabalhador (PAT) em valores que a partir da impugnação busca majorar.

134. Diante da identificação da infração, busca a Recorrente após a instauração do contencioso, valendo-se da sua própria torpeza, aumentar a dedução dos incentivos fiscais, que não foram apropriados no momento próprio em razão de sua estratégia temerária de planejamento tributário abusivo.

135. Como referido, situação análoga ocorre nos casos de omissão de receita em que são exigidos tributos reflexos ao IRPJ (CSLL, PIS e Cofins) em que o sujeito passivo pleiteia a dedução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL das contribuições relativas ao PIS e a Cofins que foram sonegadas.

136. Não há como prestigiar a conduta contrária à lei por parte do contribuinte que, depois de ser confrontado com as consequências do ato infracional em razão da identificação do ilícito pelo Fisco, requer a aplicação de outra norma, que lhe atenua o ônus do resultado do lançamento de ofício, no caso, pela ampliação de benefício fiscal ou cômputo de despesa, originalmente não considerado em razão da decisão temerária em que buscou de forma ilegítima reduzir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

137. Outro motivo que impede o recálculo do benefício fiscal é o fato de ausência de competência da autoridade julgadora administrativa, pois essa questão é estranha à lide, nos termos em que definido pelo art. 141 do Código de Processo Civil⁹, aplicável de forma subsidiária ao processo administrativo-fiscal.

138. Em situação semelhante, em que o sujeito passivo buscava reduzir o ônus tributário após ser confrontado com infração que ampliava a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, que versava sobre a ampliação da base de cálculo para pagamento de JCP, esta Turma, em sessão de 11.04.2023, PAF nº 13362.720654/2009-32, em voto conduzido pelo i. Conselheiro Eduardo Monteiro Cardoso, manifestou-se, de forma unânime, não ser possível prestigiar uma conduta contrária à lei por parte do contribuinte que, depois de identificada, requer a aplicação de outra norma, que lhe seria favorável em um novo cenário hipotético, fato que contraria a boa-fé objetiva.

⁹ Art. 141. O juiz decidirá o mérito nos limites propostos pelas partes, sendo-lhe vedado conhecer de questões não suscitadas a cujo respeito a lei exige iniciativa da parte.

139. Naquele julgado, que versava sobre opção do lucro presumido, o contribuinte buscava arguir nulidade frente uma opção anteriormente efetuada. No caso concreto, o contribuinte optou por criar despesa artificial para, depois de identificado, requerer que essas despesas não fossem consideradas para fins de sensibilizar eventual base de cálculo do JCP.

140. Destaco trecho do referido voto:

Além disso, a conduta do Recorrente, ao optar expressamente pelo lucro presumido para depois arguir a nulidade *exatamente em função da consideração dessa opção* pela Autoridade Fiscal, contraria a própria boa-fé objetiva e a proteção da confiança, na perspectiva da vedação ao comportamento contraditório (*venire contra factum proprium*). Segundo ANTONIO MENEZES CORDEIRO, a locução *venire contra factum proprium* “traduz o exercício de uma posição jurídica em contradição com o comportamento assumido anteriormente pelo exercente”, que é tido como inadmissível.¹⁰

Apesar de originado no direito privado, é fato que a aplicação desse instituto ao direito público vem sendo admitida majoritariamente, conforme demonstrado por FLÁVIO RUBINSTEIN.¹¹ Inclusive, este CARF realiza a sua aplicação ao direito tributário com frequência (Cf. Acórdãos n. 3401-003.290, 2101-002.059 e 1401-004.667).

141. Registre-se ainda que a apuração e aproveitamento da dedutibilidade de determinadas parcelas incentivadas é encargo do sujeito passivo, não compete ao Fisco recomposição do Lucro Real para fins de dedutibilidade de algo que faz parte do direito potestativo do sujeito passivo, que, no caso, não aproveitou em maior extensão por haver optado, de forma temerária, em reduzir a base de cálculo do imposto com parcela não admitida pela legislação tributária.

142. Sobre a possibilidade de ampliar a parcela de dedução a título do Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), em recente julgado, a CSRF concluiu que o processo administrativo-fiscal, onde se processa o litígio sobre a exigência de ofício do IRPJ, não é o instrumento jurídico apropriado para o sujeito passivo aperfeiçoar a opção anteriormente efetuada. Transcreve-se ementa do referido julgado:

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

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

INCENTIVO FISCAL. PROGRAMAS SOCIAIS. DEDUÇÃO. FORMALIZAÇÃO.

¹⁰ Cf. CORDEIRO, Antonio Menezes. Da boa fé no direito civil. - Coimbra: Almedina, 2013, p. 742.

¹¹ RUBINSTEIN, Flávio. Boa-fé objetiva no direito financeiro e tributário - Série Doutrina Tributária Vol. III. - São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 65-66.

O processo administrativo fiscal não se constitui em instrumento jurídico apropriado para o sujeito passivo formalizar ou elevar o montante da dedução do incentivo fiscal a título de Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) a destempo, mormente quando o contribuinte não comprova o preenchimento dos requisitos legais para tanto.

(Acórdão nº 9101-006.794, relator Fernando Brasil de Oliveira Pinto, sessão de 07.11.2023)

143. Destaca-se o seguinte excerto por sua relação de pertinência ao caso concreto:

Inobstante a questão probatória, questão alheia à competência deste Colegiado, não me parece que caberia ao Fisco, ainda que o valor não fosse controvertido, recalculer o benefício fiscal a que fizesse jus a Fiscalizada.

Com a devida vênia ao voto condutor do acórdão recorrido, eventual benefício apurado, declarado e não utilizado por restrições impostas pela Lei de regência, decorridos os 2 anos de sua apuração, não poderiam mais ser aproveitados. A norma é absolutamente clara quanto ao tema:

Art. 1º As pessoas jurídicas poderão deduzir do lucro tributável, para fins de apuração do imposto sobre a renda, o dobro das despesas comprovadamente realizadas no período-base em programas de alimentação do trabalhador previamente aprovados pelo Ministério do Trabalho e Previdência, na forma e de acordo com os limites dispostos no decreto que regulamenta esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 14.442, de 2022)

§ 1º A dedução a que se refere o caput deste artigo não poderá exceder em cada exercício financeiro, isoladamente, a 5% (cinco por cento) e cumulativamente com a dedução de que trata a Lei nº 6.297, de 15 de dezembro de 1975, a 10% (dez por cento) do lucro tributável.

§ 2º As despesas não deduzidas no exercício financeiro correspondente poderão ser transferidas para dedução nos dois exercícios financeiros subsequentes.

[...]

Por conseguinte, no caso em julgamento, a razão está com a autoridade fiscal. De fato, se estivesse comprovado nos autos que a Contribuinte possuía incentivos fiscais não deduzidas em exercícios financeiros anteriores a 2006, e não utilizadas (o que se admite apenas para fins de argumentação), estar-se-ia, se prevalecesse a tese da Contribuinte, a se compelir o Fisco a reconhecer, no caso dos autos, benefício fiscal 8 anos após o fato gerador.

Ademais, diante do quadro fático destes autos, segundo a vontade manifesta da parte interessada, o Fisco seria o responsável por apurar o valor do benefício a que ela supostamente faria jus. Obviamente, tal “providência” demandaria ações completamente diversas às requeridas pelo procedimento fiscal instaurado, o que não parece minimamente razoável.

Note-se que a questão aqui debatida limita-se ao cálculo de benefício fiscal, já que a soma das despesas de custeio com PAT realizadas no período base são, sem qualquer limitação, custo operacional a reduzir a base de cálculo do IRPJ do período, conforme preceitua o Decreto nº 05/1991 (revogado em 2021, vigente à época dos fatos)²:

Art. 1º A pessoa jurídica poderá deduzir, do Imposto de Renda devido, valor equivalente à aplicação da alíquota cabível do Imposto de Renda sobre a soma das despesas de custeio realizadas, no período-base, em Programas de Alimentação do Trabalhador, previamente aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social - MTPS, nos termos deste regulamento.

§ 1º As despesas realizadas durante o período-base da pessoa jurídica, além de constituírem custo operacional, poderão ser consideradas em igual montante para o fim previsto neste artigo.

[...]

Não há como concordar, portanto, com o argumento do recorrido, que se o valor não for reajustado a Contribuinte será duplamente penalizada: não o será porque os custos incorridos foram deduzidos na apuração da base de cálculo do IRPJ.

Por fim, há que se considerar os efeitos de eventual providência que corroborasse a pretensão da Contribuinte. Admita-se, mais uma vez para fins argumentativos, que coubesse ao Fisco apurar e deduzir o benefício fiscal do PAT. Evidentemente,

se assim procedesse, a Interessada não suscitaria a questão por ocasião do contencioso.

Imagine-se que no curso do processo, decida-se que parte do valor constituído de ofício era improcedente e se exonere parte do lançamento do IRPJ. O benefício calculado pela autoridade lançadora restaria, indiscutivelmente, majorado, diante dos novos limites estabelecidos pela decisão de eventual Turma Julgadora, com base de cálculo inferior àquela considerada pela autoridade lançadora.

Como a questão do benefício não seria tema controvertido, não ficando suspensa a contagem de qualquer prazo a ele relacionado, a tendência natural seria que esse valor não fosse corrigido quando da modificação do valor devido do IRPJ, inclusive operando-se sobre ele a decadência do direito de revisão pelo Fisco durante a tramitação do procedimento fiscal, resultando em ganho indevido para o Sujeito Passivo.

Por fim, considerando o contexto de recálculo a destempo do benefício fiscal e sem comprovação, por parte do contribuinte do cumprimento das normas para fruição de tal benefício, arremato minha posição sobre o tema pedindo vênias para transcrever passagem do voto condutor do paradigma apresentado (acórdão 1402-002.513, de 17/05/2017) cujos fundamentos também adoto como razões para decidir:

Esta matéria foi corretamente tratada pela decisão recorrida, razão pela qual solicito vênias ao Relator do respectivo Acórdão para adotar os seus fundamentos, conforme os excertos abaixo transcritos:

Por fim, vale consignar que as deduções devidas à adesão a programas sociais como o Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), o Fundo da Criança e do Adolescente e o Programa Nacional de Apoio à Cultura (PRONAC) constituem faculdade concedida ao contribuinte, cuja formalização deve efetivar-se quando da entrega da declaração DIPJ. O processo administrativo fiscal não se constitui instrumento jurídico apropriado nem para o sujeito passivo formalizar a opção pela dedução do incentivo fiscal a tais programas e nem, como pretende a interessada no caso em tela, para a verificação pela autoridade julgadora do atendimento às condições legais para o desfrute de tais benefícios. A concretização

dessas deduções requer a demonstração da realização de dispêndios que não se relacionam com a matéria da lide, posto que não fora objeto de pretensão da fiscalização resistida pela interessada, vale dizer, a Fiscalização não efetuou nenhuma glosa nesse sentido.

Convém ressaltar que recentemente, por meio do Acórdão nº 9101-006.633, de minha relatoria, este mesmo colegiado, ainda que examinando incentivo fiscal calculado com base no lucro da exploração, concluiu pela impossibilidade de recálculo de benefícios fiscais. Confira-se:

A esse respeito, assim dispunha o art. 545 do RIR/99, vigente à época dos fatos geradores:

Art. 545. O valor do imposto que deixar de ser pago em virtude das isenções e reduções de que tratam os arts. 546, 547, 551, 554, 555, 559, 564 e 567 não poderá ser distribuído aos sócios e constituirá reserva de capital da pessoa jurídica, que somente poderá ser utilizada para absorção de prejuízos ou aumento do capital social (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 19, § 3º, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso I).

§ 1º Consideram-se distribuição do valor do imposto (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 19, § 4º, e Decreto-Lei nº 1.825, de 22 de dezembro de 1980, art. 2º, § 3º):

I - a restituição de capital aos sócios, em casos de redução do capital social, até o montante do aumento com incorporação da reserva;

II - a partilha do acervo líquido da sociedade dissolvida, até o valor do saldo da reserva de capital.

§ 2º A inobservância do disposto neste artigo importa perda da isenção e obrigação de recolher, com relação à importância distribuída, o imposto que a pessoa jurídica tiver deixado de pagar, sem prejuízo da incidência do imposto sobre o lucro distribuído, quando for o caso, como rendimento do beneficiário, e das penalidades cabíveis (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 19, § 5º,

Decreto-Lei nº 1.825, de 1980, art. 2º, § 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 10).

§ 3º O valor da isenção ou redução, lançado em contrapartida à conta de reserva de capital nos termos deste artigo, não será dedutível na determinação do lucro real.

Note-se que o art. 545 do RIR/99 dispõe que o valor que deixar de ser pago em virtude de isenções e reduções não poderá ser distribuído aos sócios e constituirá reserva de capital da pessoa jurídica. Impossível ao Fisco refazer a contabilidade da pessoa jurídica autuada para recompor o lucro de exploração do período e constituir a reserva de capital de exercício já encerrado.

No caso concreto, por mais que possa se entender que se trata de mero recálculo do IRPJ e adicional devidos em razão de auto de infração, não há como se deixar de reconhecer que conceder tal benefício em momento posterior ao registro contábil do contribuinte, implicaria no não registro adequado do valor da isenção/redução na então “Reserva de Capital”, com consequente possibilidade de distribuição dos referidos valores, o que poderia redundar, por via reversa, até mesmo na perda do próprio benefício fiscal, sem prejuízo da incidência do imposto sobre o lucro distribuído, nos termos do § 2º do próprio art. 545 do RIR/99.

Assim sendo, encaminho meu voto por dar provimento ao segundo Recurso Especial da Fazenda Nacional, afastando o recálculo da dedução a título de PAT e restabelecendo, neste ponto, o valor da autuação fiscal.

(Acórdão nº 9101-006.794, relator Fernando Brasil de Oliveira Pinto, sessão em 07.11.023)

2. No mesmo sentido, assim dispunha o art. 369 do RIR/99:

Alimentação do Trabalhador

Art. 369. Admitir-se-ão como dedutíveis as despesas de alimentação fornecida pela pessoa jurídica, indistintamente, a todos os seus empregados, observado o disposto no inciso V do parágrafo único do art. 249 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, § 1º).

Parágrafo único. Quando a pessoa jurídica tiver programa aprovado pelo Ministério do Trabalho, além da dedução como despesa de que trata este artigo, fará também jus ao benefício previsto no art. 581.

144. Nessa linha, destacam-se os seguintes julgados deste CARF sobre o tema que não admitem essa subversão de regras, em claro desrespeito ao princípio da boa-fé objetiva:

INCENTIVOS FISCAIS. RETIFICAÇÃO DAS APLICAÇÕES. NÃO CABIMENTO.

Incabível pleitear eventuais retificações nos valores originalmente destinados pela contribuinte a incentivos de natureza fiscal, como o PAT e outros, em razão dos lançamentos de ofício realizados pelo Fisco, posto que não se encontra, dentre as atribuições deste Órgão Julgador de 1º Grau, tal competência regimental.

(Acórdão nº 1302-007.004, Relator Paulo Henrique Silva Figueiredo, sessão em 12.02.2024)

LUCRO DE EXPLORAÇÃO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. RECOMPOSIÇÃO.

No caso de lançamento de ofício, não será admitida a recomposição do lucro de exploração referente ao período abrangido pelo lançamento, para fins de novo cálculo dos incentivos de isenção ou redução do Imposto como incentivo ao desenvolvimento regional.

INCENTIVO FISCAL. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR. DEDUÇÃO.

Descabe rever e aumentar o valor da dedução do incentivo fiscal do PAT, decidido pelo contribuinte na entrega da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica DIPJ, na revisão da apuração do IRPJ devido, no lançamento de ofício.

(Acórdão nº 1201-002.150, Relatora Eva Maria Los, sessão em 15.05.2018)

145. Pelos motivos expostos, denega-se o pleito para recálculo e ampliação da parcela deduzida à título do PAT, em valores superiores aqueles originalmente calculados pela Recorrente na DIPJ ou ECF.

g) Multa isolada - concomitância com a multa de ofício

146. Sobre a multa isolada, defende a Recorrente que descabe sua exigência concomitante com a multa isolada após o encerramento do ano-calendário, nos termos da Súmula CARF nº 105, que não impôs vedação temporal à vedação da concomitância das multas.

147. Que a impossibilidade de aplicação simultânea da multa de ofício e multa isolada decorre do chamado princípio penal da consunção, que resumidamente se dá quando a primeira conduta se afigura como mero meio para a obtenção do resultado previsto na segunda, a penalidade aplicável à segunda conduta necessariamente prevalece sobre a da primeira.

148. Ainda que se compreenda o argumento de natureza econômica sobre a impossibilidade de incidência cumulativa das duas multas exigidas em decorrência de omissão de tributo, uma vinculada ao tributo lançado e outra isolada, incidente sobre as estimativas que deixaram de ser recolhidas em razão da omissão identificada pela Fiscalização (denominado princípio da concomitância), a solução do tema deve ser jurídica.

149. Assim, dispõe o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996:

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

I – de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

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

a) na forma do art. 8º da Lei 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; (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) (g.n.)

150. Note-se que embora a antiga e a nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pareçam similares, elas têm conteúdo distintos.

151. A redação anterior previa multas calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo, fato que permitia concluir que as estimativas estariam contidas no tributo apurado ao final do período. A nova redação, contudo, tem redação mais clara e objetiva, distinguindo as duas condutas típicas, que têm consequências jurídicas distintas.

152. O lançamento foi efetuado com a imputação da multa isolada de 50%, com base na Lei nº 11.488, de 2007, portanto a Súmula CARF nº 105 não se aplica ao presente caso, pois editada em precedentes que analisaram lançamentos efetuados com base em legislação revogada à época do presente lançamento.

153. Há, portanto, duas condutas jurídicas distintas e, para cada uma delas, o legislador ordinário previu sanções igualmente distintas. Incurrendo, portanto, o sujeito passivo nas duas condutas previstas em lei, deve ser aplicada a respectiva sanção prevista para cada uma delas.

154. Nessa linha, destaca-se o seguinte precedente deste CARF:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2008

MULTA ISOLADA.

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

O legislador dispôs expressamente, já na redação original do inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei 9.430/96, que é devida a multa isolada ainda que o contribuinte apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa ao final do ano, deixando claro que o valor apurado como base de cálculo do tributo ao final do ano é irrelevante para se saber devida ou não a multa isolada e que a multa isolada é devida ainda que lançada após o encerramento do ano-calendário.

(Acórdão nº 1302-001.080, sessão de 07.05.0213, relator Conselheiro Alberto Pinto)

155. Pela profunda análise do tema, destacam-se os seguintes excertos do voto:

Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção

O princípio da consunção é princípio específico do Direito Penal, aplicável para solução de conflitos aparentes de normas penais, ou seja, situações em que duas ou mais normas penais podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato.

Primeiramente, há que se ressaltar que a norma sancionatória tributária não é norma penal *stricto sensu*. Vale aqui a lembrança que o parágrafo único do art. 273 do anteprojeto do CTN (hoje, art. 112 do CTN), elaborado por Rubens Gomes de Sousa, previa que os princípios gerais do Direito Penal se aplicassem como métodos ou processos supletivos de interpretação da lei tributária, especialmente da lei tributária que definia infrações. Esse dispositivo foi rechaçado pela Comissão Especial de 1954 que elaborou o texto final do anteprojeto, sendo que tal dispositivo não retornou ao texto do CTN que veio a ser aprovado pelo Congresso Nacional. À época, a Comissão Especial do CTN acolheu os fundamentos de que o direito penal tributário não tem semelhança absoluta com o direito penal (sugestão 789, p. 513 dos Trabalhos da Comissão Especial do CTN) e que o direito penal tributário não é autônomo ao direito tributário, pois a pena fiscal mais se assemelha a pena cível do que a criminal (sugestão 787, p.512, *idem*). Não é difícil, assim, verificar que, na sua gênese, o CTN afastou a possibilidade de aplicação supletiva dos princípios do direito penal na interpretação da norma tributária, logicamente, salvo aqueles expressamente previstos no seu texto, como por exemplo, a retroatividade benigna do art. 106 ou o *in dubio pro reo* do art. 112.

Das condutas infracionais diferentes

Ainda que aplicável fosse o princípio da consunção para solucionar conflitos aparentes de norma tributárias, não há no caso em tela qualquer conflito que justificasse a sua aplicação. Conforme já asseverado, o conflito aparente de normas ocorre quando duas ou mais normas podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato, o que não ocorre *in casu*, já que temos duas situações fáticas diferentes: a primeira, o não recolhimento do tributo devido; a segunda, a não observância das normas do regime de recolhimento sobre bases estimadas. Ressalte-se que o simples fato de alguém, optante pelo lucro real anual, deixar de recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada não enseja per se a aplicação da multa isolada, pois esta multa só é aplicável quando, além de não recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada, o contribuinte deixar de levantar balanço de suspensão, conforme dispõe o art. 35 da Lei no 8.981/95. Assim, a multa isolada não decorre unicamente da falta de recolhimento do IRPJ mensal, mas da inobservância das normas que regem o recolhimento sobre bases estimadas, ou seja, do regime.

Temos, então, duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas também diferentes. O art. 44 da Lei no 9.430/96 (na sua redação vigente à época do lançamento) já albergava várias normas, das quais vale pinçar as duas sub examine: a decorrente da combinação do inciso I do caput com o inciso I do § 1º aplicável por falta de pagamento do tributo; e a decorrente da combinação do inciso I do caput com o inciso IV do § 1º – aplicável pela não observância das normas do regime de recolhimento por estimativa. Ora, a norma prevista da combinação do inciso I do caput com o inciso I do § 1º do art. 44 jamais poderia ser aplicada pela falta de recolhimento do IRPJ sobre a base estimada, então, como se falar em consunção, para que esta absorva a norma prevista da combinação do inciso I do caput com o inciso IV do mesmo § 1º.

Assim, demonstrado que temos duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas diferentes, resta irrefutável que não há unidade de conduta, logo não existe qualquer conflito aparente entre as normas dos incisos I e IV do § 1º do art. 44 e, conseqüentemente, indevida a aplicação do princípio da consunção no caso em tela.

Noutro ponto, refuto os argumentos expendidos no acórdão recorrido, os quais concluem que a falta de recolhimento da estimativa mensal seria uma conduta menos grave, por atingir um bem jurídico secundário – que seria a antecipação do fluxo de caixa do governo. Conforme já demonstrado, a multa isolada é aplicável pela não observância do regime de recolhimento pela estimativa e a conduta que ofende tal regime jamais poderia ser tida como menos grave, já que põe em risco todo o sistema de recolhimento do IRPJ sobre o lucro real anual – pelo menos no formato desenhado pelo legislador.

Em verdade, a sistemática de antecipação dos impostos ocorre por diversos meios previstos na legislação tributária, sendo exemplos disto, além dos recolhimentos por estimativa, as retenções feitas pelas fontes pagadoras e o recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), feitos pelos contribuintes pessoas físicas. O que se tem, na verdade são diferentes formas e momentos de exigência da obrigação tributária. Todos esses instrumentos visam ao mesmo tempo assegurar a efetividade da arrecadação tributária e o fluxo de caixa para a execução do orçamento fiscal pelo governo, impondo-se igualmente a sua proteção (como bens jurídicos). Portanto, não há um bem menor, nem uma conduta menos grave que possa ser englobada pela outra, neste caso.

Ademais, é um equívoco dizer que o não recolhimento do IRPJ estimada é uma ação preparatória para a realização da “conduta mais grave” – não recolhimento do tributo efetivamente devido no ajuste. O não pagamento de todo o tributo devido ao final do exercício pode ocorrer independente do fato de terem sido recolhidas as estimativas, pois

o resultado final apurado não guarda necessariamente proporção com os valores devidos por estimativa. Ainda que o contribuinte recolha as antecipações, ao final pode ser apurado um saldo de tributo a pagar, com base no resultado do exercício. As infrações tributárias que ensejam a multa isolada e a multa de ofício nos casos em tela são autônomas. A ocorrência de uma delas não pressupõe necessariamente a existência da outra, logo inaplicável o princípio da consunção, já que não existe conflito aparente de normas.

Das diferentes bases para cálculos das multas

A tese de que as multas isolada e de ofício, no presente caso, estariam incidindo sobre a mesma base, também, não deve prosperar, seja porque as bases não são idênticas, seja porque, ainda que idênticas, o bis in idem só ocorreria se as duas sanções fossem aplicadas pela ocorrência da mesma conduta, o que já ficou demonstrado que não ocorre, se não vejamos.

A multa isolada corresponde a um percentual do IRPJ calculado sobre a base estimada, na qual o valor das despesas e custos decorrem de uma estimativa legal, ou seja, o legislador quando determina a aplicação de um percentual sobre a receita bruta, para o cálculo da base estimada, está, em verdade, estimando custos e despesas. A multa de ofício, in casu, corresponde a um percentual sobre o IRPJ calculado sobre o lucro real, na qual se leva em conta as despesas e custos efetivamente incorridos. Em suma, se a base estimada difere do lucro real, se são valores distintos, inclusive com previsões legais distintas, os impostos delas resultantes são também valores distintos e, conseqüentemente, as multas ad valorem que incidem sobre elas, também, são valores que não se confundem.

Todavia, ainda que as multas isolada e de ofício fossem calculadas sobre o IRPJ incidente sobre a mesma base de cálculo, isso não significaria um bis in idem, pois, como já asseverado acima, a ocorrência de uma infração não importa necessariamente na ocorrência da outra, o que torna irrefutável que as infrações decorrem de condutas diversas. O contribuinte pode ter recolhido todo o IRPJ devido sobre a base estimada em cada mês do ano-calendário e não recolher a diferença calculada ao final do período, ficando sujeito assim a multa de ofício, mas não a multa isolada. Ao contrário, pode deixar de recolher o IRPJ sobre a base estimada, mas pagar, ao final do ano, todo o IRPJ sobre o lucro real, hipótese na qual só ficará sujeito à multa isolada.

A definição da infração, da base de cálculo e do percentual da multa aplicável é matéria exclusiva de lei, nos termos do art. 97, V do CTN, não cabendo ao intérprete questionar se a dosimetria aplicada em tal e qual caso é adequada ou excessiva, a não ser que adentre a seara da sua constitucionalidade, o que está expressamente vedado pela Súmula CARF nº 2.

Da redação original do art. 44, § 1º, IV, da Lei 9430/96

Adite-se ainda, que o legislador dispôs expressamente, já na redação original do inciso IV do § 1º do art. 44, que é devida a multa isolada ainda que o contribuinte apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa ao final do ano, deixando claro, assim, que:

- a) primeiro, que estava se referindo ao imposto ou contribuição calculado sobre a base estimada, já que em caso de prejuízo fiscal e base negativa, não há falar em tributo devido no ajuste; e
- b) segundo, que o valor apurado como base de cálculo do tributo ao final do ano é irrelevante para se saber devida ou não a multa isolada; e

c) terceiro, que a multa isolada é devida ainda que lançada após o encerramento do ano calendário, já que pode ser lançada mesmo após apurado prejuízo fiscal ou base negativa.

Da negativa de vigência de lei federal

Peço vênia aos meus pares, para expressar minha profunda discordância com as referidas posições adotadas por este Colegiado: Entendo que tais posicionamentos têm, em verdade, por via oblíqua, negado vigência a uma lei federal, pois afrontam literalmente o disposto nos art. 2º e 44, § 1º, IV, da Lei no 9.430/96 (vigente à época do lançamento) e no art. 35 da Lei 8.981/95. É demais imaginar que se coaduna com os mais comezinhos princípios do direito a permissão dada ao contribuinte, por tais decisões, para, em janeiro de um determinado ano calendário, decidir se obedece ou não o art. 2º e segs. da Lei nº 9.430/96. Em outras palavras, os referidos posicionamentos deste Colegiado desnaturam a norma tributária tornando-a uma norma facultativa, já que a sua não observância não traz, à luz de tais posicionamentos, qualquer consequência jurídica.

156. Assim, além das condutas infracionais distintas, que a lei atribui consequências sancionatórias distintas, afastar a exigência da multa isolada é negar vigência a texto legal expresso (art. 2º e 44, II, “b”, da Lei no 9.430, de 1996), fato defeso ao CARF, nos termos da Súmula nº 2.

h) Juros sobre multa de ofício

157. Por fim, defende a Recorrente que não incidam juros sobre multa de ofício.

158. Quanto à incidência dos juros sobre a multa de ofício decorre de disposição expressa de lei, conforme art. 43 e art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996:

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

[...]

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

159. Na mesma lida, essa matéria, incidência da juros sobre a multa de ofício, restou pacificada no contencioso administrativo com a edição da Súmula CARF nº 108, que possui a seguinte redação:

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

i) CSLL

160. Aplicam-se à CSLL, pela absoluta identidade de fatos e provas, as conclusões relativas ao IRPJ.

Conclusão

161. Em razão de todo o exposto, voto por REJEITAR as preliminares de nulidade arguidas e, no mérito, para DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário exclusivamente para reconhecer, a título do benefício criando pela Lei nº 11.196, de 2005, os valores reconhecidos pelo MCTI, limitados aos valores originalmente informados pela Recorrente na DIPJ ou na ECF. Registre-se que a multa qualificada, por força da nova redação do art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, atribuída pela Lei nº 14.689, de 2023, deve ser reduzida para o percentual de 100%.

(assinado digitalmente)

Ílvaro Jung Martins