



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



**Processo nº** 13005.724050/2019-04  
**Recurso** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão nº** 1301-006.809 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 13 de março de 2024  
**Recorrentes** GETNET ADQUIRENCIA E SERVIÇOS P/ MEIOS DE PAG. S.A.  
FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2014, 2015

PRELIMINAR. APLICAÇÃO DO ART. 24 DA LINDB. IMPOSSIBILIDADE.

De acordo com a Súmula Carf nº 169, o art. 24 da LINDB não se aplica ao processo administrativo fiscal.

ÁGIO. ART. 7º DA LEI Nº 9.532/97. SUPOSTO REAL ADQUIRENTE DIVERSO DA PESSOA JURÍDICA QUE EFETUOU AS AMORTIZAÇÕES. Não há que se confundir a figura do real adquirente da participação societária com a origem dos recursos utilizados na aquisição. Legitimidade da operação de aumento de capital feito por controladora para a aquisição de participação societária junto a terceiros não vinculados. Aquisição feita pela controlada sem que fosse apontado qualquer vício de simulação. Legitimidade do aproveitamento do ágio gerado.

ÁGIO. REGRA DE TRANSIÇÃO DO ART. 65 DA LEI Nº 12.973/14. SUBCONTAS DO ATIVO.

Segundo o art. 65 da Lei nº 12.973/14, as regras de reconhecimento e amortização do ágio gerado na aquisição de participação societária feita até 31/12/2014, com incorporação até 31/12/2017, continuam a ser aquelas previstas na Lei nº 9.532/97 e no Decreto-lei nº 1.598/77.

AJUSTE DE PATRIMÔNIO LÍQUIDO FEITO PARA FINS DE ALOCAÇÃO DO ÁGIO GERADO. LEGITIMIDADE

A redução do patrimônio líquido decorrente de lançamentos contábeis revertidos posteriormente, sem causa devidamente justificada, deve ser considerada para fins de apuração do ágio gerado na aquisição.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)**

Ano-calendário: 2014, 2015

CSLL. BASE DE CÁLCULO. GLOSA DE ÁGIO. CABIMENTO.

É cabível, em relação à CSLL, a glosa das despesas de amortização de ágio, tendo em vista a aplicabilidade à CSLL das mesmas normas de apuração e de

pagamento estabelecidas para o IRPJ, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2014, 2015

**MULTA ISOLADA PELO NÃO RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS E MULTA VINCULADA.**

O art. 44, I e II, da Lei n.º 9.430, de 1996, com nova redação atribuída pela Lei n.º 11.488, de 2007, da prevê duas condutas jurídicas distintas e, para cada uma delas, o legislador ordinário previu sanções igualmente distintas. Incorrendo o sujeito passivo nas duas condutas previstas em lei, deve ser aplicada a respectiva sanção prevista.

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INTERESSE COMUM. INEXISTÊNCIA.**

Não há que se falar na existência de interesse comum, para fins de aplicação do art. 124, I, do CTN, quando não for demonstrada a participação direta ou indireta do responsabilizado na ocorrência do fato gerador. Interesse jurídico que não se confunde com o meramente econômico. Ausência de alegação de fraude, dolo ou simulação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer o Recurso de Ofício e em negar-lhe provimento, nos termos do voto do Relator. Quanto ao Recurso Voluntário, acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de aplicação do art. 24 da LINDB, conforme Súmula CARF n. 169; e, quanto ao mérito, (i) em dar-lhe provimento parcial, por maioria de votos, quanto (i.1) à amortização de ágio, ressalvada a diferença apurada por conta dos ajustes indevidos de patrimônio líquido feitos na incorporada, (i.2) cancelar a glosa referente ao ágio apurado sobre a mais valia “Periféricos”, (i.3) cancelar as glosas com despesas com depreciação de benfeitorias em imóveis de terceiros (item 6.1 do Relatório Fiscal), e (i.4) cancelar as glosas com depreciação de ativos (item 6.2 do Relatório Fiscal), vencido o Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa, que lhe dava provimento parcial em menor extensão, mantendo a autuação quanto aos tópicos (i.1), (i.2) e (i.3); e (ii) em negar-lhe provimento, por voto de qualidade, (ii.1) quanto às glosas relativas à amortização do ágio na base de cálculo da CSLL, vencidos o Relator e os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza, Marcelo José Luz de Macedo, e (ii.2) quanto à impossibilidade de cumulação de multas de ofício e isolada, vencidos o Relator, Eduardo Monteiro Cardoso, e os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza e Marcelo José Luz de Macedo. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Iágaro Jung Martins.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Eduardo Monteiro Cardoso - Relator

(documento assinado digitalmente)

Iágaro Jung Martins - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Iágaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Marcelo Jose Luz de Macedo, Eduardo Monteiro Cardoso, Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 4.459/4.564) interposto em face de acórdão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília (DRJ/BSB) que julgou parcialmente procedente a Impugnação apresentada, para (i) manter integralmente o crédito tributário cobrado e (ii) excluir a responsabilidade tributária do Banco Santander (Brasil) S.A.

Referido crédito tributário decorre de Autos de Infração (fls. 3.419/3.465) lavrados para exigir IRPJ e CSLL dos anos-calendário de 2014 e 2015, acrescidos de multa de ofício, sem qualificação, e juros de mora. As supostas infrações foram (i) depreciação indedutível sobre equipamentos oriundos de empresa controlada que fora incorporada, cuja vida útil já tinha expirado; (ii) depreciação indedutível de mais valia (ativos Periféricos) apurada em aquisição de participação societária, cujos efeitos fiscais se deram por meio de exclusões do Lucro Líquido do exercício; (iii) depreciação indedutível de mais valia (ativos POS) apurada em aquisição de participação societária, cujos efeitos fiscais deram-se por meio de exclusões do Lucro Líquido do exercício; (iv) valor de amortização de ágio com fundamento em rentabilidade futura, excluído indevidamente do Lucro Líquido do período; (v) valor excluído indevidamente do Lucro Líquido do período, na determinação do Lucro Real, que teve por origem depreciação de benfeitorias em empresa controlada; (vi) compensação indevida de prejuízo operacional e base de cálculo negativa de CSLL; e (vii) falta de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre base de cálculo estimada.

Por bem descrever a controvérsia, adoto parte do relatório presente no acórdão recorrido (fls. 4.391/4.439):

### RESUMO DA AUTUAÇÃO

No mês 04/2014, depois de vários meses de negociações, o Banco Santander (Brasil) S.A., conhecida instituição financeira, fechou acordo para aquisição das ações da sociedade Getnet Tecnologia em Captura e Processamento de Transações H.U.A.H. S/A, pertencente a partes independentes. Apesar de ter protagonizado todas as negociações, ter figurado como comprador no contrato, e ter aportado a totalidade dos recursos pagos pela compra desta pessoa jurídica, o adquirente, no Contrato de Compra e Venda de Ações (CCVA), foi a sua controlada (então Santander Getnet Serviços para Meios de Pagamento Sociedade Anônima - SGS), que atuava no mesmo ramo da sociedade adquirida.

Em 31/07/2014, após o implemento de determinadas condições para fechamento do negócio, a SGS recebeu os recursos do Banco Santander, em forma de aumento de capital, e na mesma data repassou-os aos vendedores das ações de Getnet Tecnologia. Em 31/08/2014, SGS (atual sujeito passivo) incorporou sua controlada, implementando a condição formal para aproveitamento fiscal do ágio e mais valias.

Na presente análise, na visão da fiscalização, foi constatada a ocorrência de planejamento fiscal abusivo, onde foi inserida uma outra pessoa jurídica como compradora para fins de aproveitamento fiscal do ágio, quando na qual o Santander teria sido o real adquirente. Em decorrência disso, a incorporação de um ágio apenas sob aspecto formal não teria atendido aos dispositivos dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997. As glosas das exclusões do lucro líquido resultaram em lançamento de IRPJ e CSLL atinentes ao anos-calendário 2014 e 2015.

Foi feita ainda uma abordagem para demonstrar que uma série de ajustes contábeis procedidos na incorporada, após o fechamento do negócio e antes da incorporação, teve como resultado a redução indevida do Patrimônio Líquido (PL) daquela sociedade, com impacto direto no valor do ágio apurado, e na mais valia de ativos. Com essa exposição ficou constatado que, ainda que fosse possível o aproveitamento fiscal do ágio e mais valia no sujeito passivo, os valores reconhecidos estariam incorretos.

No conjunto dos fatos verificados, incluindo a transferência do acervo patrimonial, e de créditos no Lalur/Lacs, a fiscalização identificou também aproveitamento indevido de exclusão relativa a depreciação de benfeitorias, totalmente baixadas na incorporada, e utilização de cotas de depreciação de Terminais Ponto de Vendas - POS, que já estavam completamente depreciados quando da incorporação. Tais fatos foram objetos de glosas, gerando lançamento de IRPJ e de CSLL.

#### DA SEQUENCIA DE FATOS QUE RESULTARAM NA APURAÇÃO DE ÁGIO E EM APROVEITAMENTO FISCAL

O primeiro ato formal obtido com o Sujeito Passivo, indicando a futura ocorrência das operações societárias em voga, é o Relatório de Due Diligence emitido pela empresa contratada Deloitte Touche Tohmatsu Consultores Ltda (Deloitte). O Relatório do chamado "Projeto Two" é datado de 30/08/2013, mas cita na introdução a existência de carta-proposta que teria sido emitida em 12 de junho de 2013.

Da leitura da carta transcrita no Relatório Fiscal fica muito claro que quem contratou, e quem apresentou-se como pretendente à aquisição da Getnet Tecnologia, foi o Banco Santander. Em nenhum trecho desta página de introdução, ou do restante do relatório disponibilizado, consta a então Santander Getnet Serviços para Meios de Pagamento S.A. (SGS) como sendo a contratante dos serviços ou como a real interessada da avaliação realizada pela Deloitte.

A Due Diligence (fls. 1962/2083), disponibilizado parcialmente, teria servido para avaliação patrimonial, sob aspecto contábil, de vários ativos e passivos da Getnet Tecnologia. Entretanto, neste momento o que se quer demonstrar é quem foi o precursor e verdadeiro interessado no negócio, e não resta dúvida de que este era o Santander.

Do Contrato de Compra e Venda de Ações e Outras Avenças (CCVA)

Do Relatório Fiscal se extrai:

No item 1.7 do Termo de Início do Procedimento Fiscal (TIPF), foi solicitada cópia do contrato firmado com os antigos acionistas da Getnet Tecnologia com a finalidade de aquisição da participação societária. Em resposta foi entregue o instrumento denominado Contrato de Compra e Venda de Ações e Outras Avenças - CCVA, datado de 04/04/2014, firmado de um lado, como vendedores, Manzat Inversiones AUU S.A. e Guilherme Alberto Berthier Stumpf; de outro, como compradores, Santander Getnet Serviços para Meios de Pagamento Sociedade Anônima - SGS (atual Getnet Adquirência) e Banco Santander (Brasil) S.A., tendo ainda como intervenientes anuentes Getnet Tecnologia e as pessoas físicas acionistas de Manzat Inversiones. Contrato juntado às fls. 920/1009

A fiscalização ressalta a participação direta do Banco como Comprador (fl. 2):

BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A., instituição financeira de capital aberto com sede na Cidade de São Paulo, Estado de São Paulo, na Avenida Presidente Juscelino Kubitschek, 2041 e 2235, Bloco A, inscrita no CNPJ/MF sob nº 90.400.888/0001-42, neste ato representada na forma do seu estatuto social ("Banco Santander" e, em conjunto com SGS, "Compradores"):

A fiscalização pontua que o Santander comparece no contrato como Comprador.

#### Objeto do Contrato

Antes de estabelecer o objeto finalístico do CCVA, foi traçada uma série de "Considerandos", apresentando de um lado o Santander como agente capaz de aportar recursos, bens e demais condições para realização do negócio, e de outro os Vendedores. A Getnet Adquirência aparece de forma passiva nas decisões que seriam tomadas por seu controlar. Veja-se alguns trechos:

(ii) O Banco Santander explora, diretamente ou através de suas Controladas, com as autorizações e licenças necessárias para operar de maneira independente, as atividades e operações de (a) afiliação de estabelecimentos comerciais para aceitarem Cartões Universais como meio de pagamento eletrônico, e o reembolso do valor da transação para o estabelecimento comercial, incluindo a taxa de desconto aplicada pelo adquirente ao estabelecimento ("Negócio Adquirência a Ser Aportado"), e (b) a antecipação, para os estabelecimentos comerciais, do valor das transações realizadas com Cartões Universais e já performadas através dos canais: (x) Meios de Captura; (y) call center; e (z) na modalidade de contratação automática (as antecipações aqui previstas, em conjunto, "ARV"), sendo certo que

(viíi) As Partes têm interesse em realizar uma operação ("Operação") segundo a qual será realizada uma reestruturação societária onde os Ativos Excluídos (tais como definidos neste Contrato) da Getnet serão segregados e o Banco Santander aportará recursos em espécie, os Negócios a Serem Aportados e conferirá as Ações iZettle ao capital da SGS, e os Vendedores venderão as ações de emissão da Getnet à SGS, de modo que, ao final, (a) o Banco Santander será proprietário e possuidor de ações de emissão da SGS correspondentes a 88,5% do capital social total da SGS, (b) os Vendedores, em conjunto, serão proprietários e possuidores, através da GN1 (conforme definido no item 3.1(v) abaixo), de ações de emissão da SGS correspondentes a 11,5% do capital votante e total da SGS e terão recebido os

Depois de um rol de "considerandos", foi fixado o objeto do contrato:

A vista das considerações acima, as Partes RESOLVEM celebrar o presente Contrato de Compra e Venda de Ações e Outras Avencas ("Contrato"), o qual será regido pelos seguintes termos e condições que as Partes mutuamente acordam, a saber:

Não obstante o objeto definido na folha 7 do CCVA, incluindo todas as operações antecedentes, como o próprio título do contrato definiu, o objeto final sempre foi, afirma a fiscalização, a compra das ações da Getnet Tecnologia, as operações de reestruturação societária foram apenas meio para atingir o preestabelecido. E nesse cenário tínhamos de um lado o Santander, com os recursos necessários, com a vontade de adquirir as ações, e formalmente estabelecido como Comprador no CCVA, e de outro os proprietários das ações a serem vendidas.

Aquisição das Ações pela SGS (fl. 9):

No item 3 do CCVA, foram definidas as reestruturações prévias na Getnet Tecnologia, e neste item 4, ficou estabelecido que a compradora das ações seria Getnet Adquirencia (então SGS). Porém, nessa data a controlada não tinha os recursos para tal, e nem tinha tomado iniciativa anterior nesse sentido como pessoa jurídica autônoma. Percebe-se assim, que a mesma foi usada por seu controlador como empresa meio.

Cláusula protetiva para o caso de alteração de controladores (fl. 10):

No item 4.6.1 foi definida uma garantia para proteção das partes, especialmente dos vendedores, no caso de mudança dos controladores dos Compradores:

4.6.1. No caso de Mudança de Controle do Banco Santander, Mudança de Controle da SGS, e/ou Mudança de Controle da Sociedade, o Banco Santander terá o prazo de 10 Dias Úteis contados de tal evento para apresentar aos Vendedores uma carta de fiança, com as características abaixo descritas, a ser emitida por instituição financeira de primeira linha para garantia do pagamento das parcelas vincendas do Preço de Aquisição Parcelado.

Do trecho acima a fiscalização destaca duas partes que apontam o Santander como efetivo Comprador: primeiro, quando se estabelece como condição para exigência de carta fiança a mudança de controle do Banco, e não apenas na SGS; segundo, quando é atribuída apenas ao Banco a obrigação de apresentar carta fiança.

O item abaixo é autoexplicativo, a saber:

4.10. Aumento de Capital da SGS. Como forma de viabilizar a aquisição das Ações Getnet pela SGS, na Data de Fechamento os acionistas da SGS (Banco Santander e GN1) realizarão assembleia geral extraordinária da SGS ("AGE SGS") para aprovar o aumento de capital da SGS em montante equivalente à soma do Preço de Aquisição e do Valor da Conferência iZettle ("Aumento de Capital SGS"). O Banco Santander obriga-se a subscrever e integralizar o Aumento de Capital SGS na Data de Fechamento, em dinheiro e à vista, sendo que os Vendedores farão com que a GN1 renuncie em caráter irrevogável e irretroatável ao seu direito de preferência para subscrever e integralizar as ações que serão emitidas no Aumento de Capital SGS.

Do início do texto, afirma a fiscalização ser demonstrado o objetivo de tal aumento de capital: "Como forma de viabilizar a aquisição das Ações Getnet pela SGS...", ou seja, esse aporte de capital não se tratou de uma operação autônoma, mas de uma operação meio para possibilitar a concretização do negócio objeto, qual seja a compra das ações da Getnet Tecnologia. Isso corrobora a percepção de que a Getnet Adquirência (SGS) concretizou a compra pretendida pelo Santander.

### **Processo de Ato de Concentração junto ao CADE**

Desse pedido de análise de Ato de Concentração Econômica, formalizado no processo nº 08700.003465/2014-42 (fls. 2370/2418), podem ser extraídas várias informações que corroboram a condição de Comprador do Santander, bem como explicitam o verdadeiro objeto final em negociação, a saber:

Banco Santander (Brasil) S.A. ("Santander" ou "Comprador"), empresa com sede em Avenida Presidente Juscelino Kubitschek, 2041 e 2235, Bloco A, São Paulo/SP, Brasil, e GetNet Tecnologia em Captura e Processamento de Transações H.U.A.H. S.A. ("GetNet" ou "Empresa-Objeto"), empresa com sede em Avenida dos Municípios, 5510, Edifício 01, Campo Bom/RS, Brasil, por meio de seus advogados que ao final subscrevem, vêm, respeitosamente, nos termos do Artigo 88 da Lei nº 12.529/2011 e da Resolução CADE nº 02/2012 (Anexo II), submeter ao Conselho Administrativo de Defesa Econômica ("CADE")

Descrição da operação submetida à análise (fl. 02):

A presente operação consiste na aquisição, pelo Santander, de participação adicional passando a deter 88,5% do capital social da GetNet, empresa parceira que, em conjunto com o Santander, possibilita a prestação de serviços de adquirência no Brasil.

A fiscalização apontou contradições com o que foi pactuado no CCVA, pois neste Contrato o objeto final era a compra de 100% das ações da Getnet Tecnologia por parte da SGS, com recursos de aumento de capital do Santander. Porém, no presente requerimento ao CADE o Santander diz que é o comprador, e que o objeto da operação é o aumento na participação da Getnet Tecnologia, onde passaria a deter 88,5%.

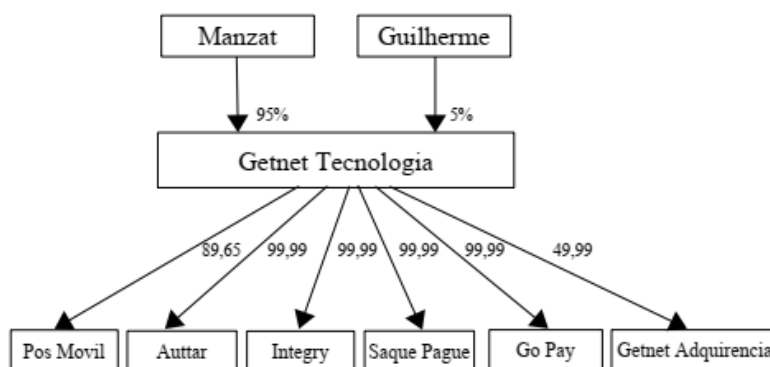
Dessa forma, a fiscalização entendeu que o Santander foi o real comprador.

#### DAS OPERAÇÕES SOCIETÁRIAS

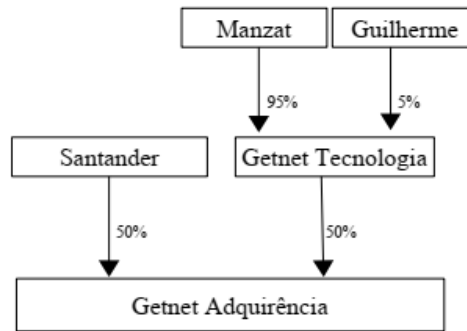
Conforme cópia de processo obtido no banco de dados do Conselho Administrativo de Defesa Econômica - CADE, Secretaria de Direito Econômico - MJ, com acesso público, em março de 2010 Banco Santander S/A - (Santander) e Getnet Tecnologia protocolaram pedido de constituição do que foi denominado joint venture, cuja associação, com participação de 50% de cada um dos proponentes, teria por objetivo explorar o negócio de adquirência no Brasil. Com o deferimento do pedido pelo CADE, em abril de 2010, nasceu a Santander Getnet, atual Getnet Adquirência, passando a explorar tal ramo de atividade, com participação paritária do Banco e da Getnet Tecnologia.

Ao final de 2013, no encerramento do último exercício, antes de se adentrar nas operações societárias de maior interesse aqui, havia a seguinte situação:

#### Getnet Tecnologia



#### Getnet Adquirencia (então SGS)

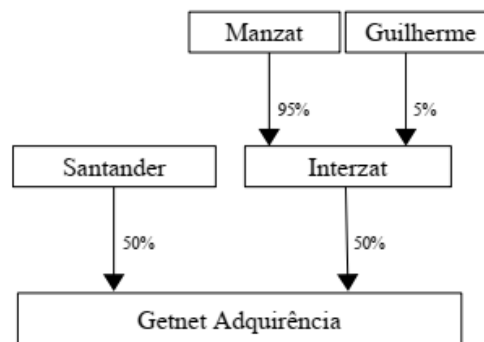


#### Operação de Cisão na Getnet Tecnologia

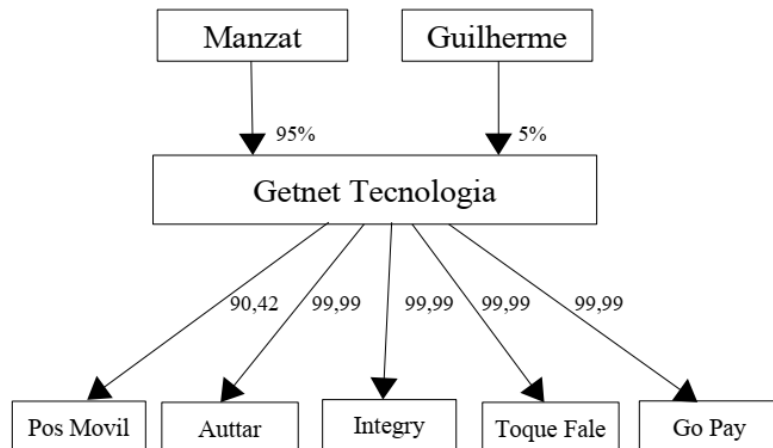
Conforme Protocolo e Justificação de Cisão Parcial e Incorporação, entregue em resposta ao TIPF, e registros contábeis correspondentes (fls. 1353/1358 - 2622/2623), em 30/04/2014, foi formalizada uma cisão, transferindo a participação societária que a Getnet Tecnologia detinha na Getnet Adquirência (então SGS) e em mais duas controladas (Saque Pague Rede de Autoatendimento Ltda e Teccloud Serviços de Tecnologia AHU Ltda), para uma outra pessoa jurídica, criada especificamente com essa finalidade (Interzat Participações Societárias Ltda).

Após a referida cisão, a participação dos antigos acionistas na Getnet Adquirência, deixou de ser intermediada pela Getnet Tecnologia, passando a ser exercida por meio da nova sociedade – Interzat.

O organograma da Getnet Adquirência (então SGS) ficou assim em 30/04/2014:



A Getnet Tecnologia, resultou agora em uma estrutura paralela, ainda sob controle dos acionistas originários, mas pronta para a operação de compra e venda preestabelecida:



#### Aumento do capital social da Getnet Adquirência por Santander (31/07/2014)

Em Assembleia Geral Extraordinária (AGE), realizada nesta data na Getnet Adquirência (doc. fls. 586/614), foi aprovado aumento de capital no valor de R\$ 1.173.502.500,00 (um bilhão, cento e setenta e três milhões, quinhentos e dois mil e quinhentos reais), sendo uma parcela de R\$ 1.156.265.005,42 em moeda corrente nacional, e outra de R\$ 17.239.494,58 em ações da sociedade iZettle do Brasil Meios de Pagamento S.A., tudo conforme antes pactuado no CCVA.

#### Compra das ações da Getnet Tecnologia (31/07/2014)

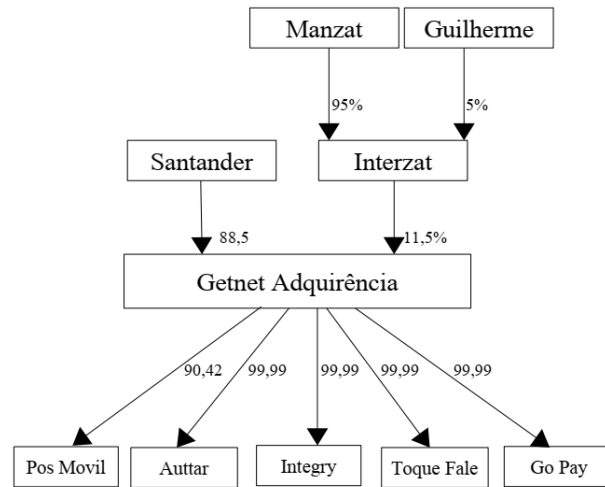
Com os recursos necessários recebidos do Santander, no mesmo dia, a Getnet Adquirência (então SGS), transferiu o pagamento pactuado aos acionistas da Getnet Tecnologia, concretizando o negócio, com aquisição da totalidade das ações.

#### Incorporação Getnet Tecnologia por sua controladora Getnet Adquirência (31/08/2014)

Um mês após a aquisição do investimento, a Getnet Adquirência incorporou a Getnet Tecnologia, com conseqüente extinção desta.

Em AGE no mesmo dia foi aprovada a alteração do nome da incorporadora, que até então era Santander Getnet Serviços para Meios de Pagamento Sociedade Anônima - SGS, para o atual Getnet Adquirência e Serviços para Meios de Pagamento S.A. (Getnet Adquirência).

O organograma da Getnet, agora unificado, ficou assim em 31/08/2014:



#### Desdobramento do ágio em goodwill e mais valia e início da amortização (30/09/2014)

Nesta data foram lançados na contabilidade novos ajustes na conta de ágio, com a retirada dos impostos diferidos do período, depois disso houve desdobramento com transferência de todo o montante para três novas contas:

- 133019 - Ágio Getnet Tecnologia Captura Processamento SA (goodwill)....1.039.303.782,36
- 132171 - Investimento GETNET - Mais valia POS ..... 71.703.218,00
- 132172 - Investimento GETNET - Mais valia Periféricos ..... 2.360.628,00

Na própria competência de 09/2014 passou-se a amortizar o ágio decorrente de goodwill à razão de 1/60 ao mês (não linear ao longo dos meses), fazendo-se o reconhecimento com reversão contábil imediata, e lançamento de exclusão no Lalur. No mesmo sentido, as mais valias começaram a ser realizadas por depreciação, a Mais Valia POS à razão de 1/19 e a Mais Valia Periféricos à razão de 1/21. Tudo isso com aproveitamento fiscal. Extrações lctos às fls. 2329/2638.

#### **Infrações Tributárias**

##### **Exclusões Indevidas - Amortização de Ágio Rentabilidade Futura**

Tratam-se de glosas da totalidade das exclusões inseridas na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, no período de 09/2014 a 12/2015, relativas à amortização fiscal do ágio por rentabilidade futura.

A motivação para tais ajustes de ofício, decorre da inaceitabilidade de aproveitamento fiscal do ágio por pessoa jurídica que não foi a real adquirente do investimento, portanto, não houve a necessária confusão patrimonial entre controladora e controlada, exigida pela lei de regência (Lei n.º 9.532/1997, art. 7º).

Ainda a respeito desta infração, a fiscalização demonstrou, que sob a ótica defendida pelo contribuinte, este sequer teria cumprido as exigências formais para amortização fiscal desse ágio, seja em 2014 por não seguir o Fcont, seja em 2015 por deixar de evidenciar em subconta do seu plano contábil.

A fiscalização asseverou ser possível perceber que a Getnet Adquirência desprezou a existência da própria escrituração de Fcont. Isso fica evidenciado também pelas informações do e-Lalur, integrante da ECF do período de 09 a 12/2014, onde a Parte A do mesmo (fls. 2601 e 2604) deixa de apresentar qualquer ajuste relativo a RTT. O total de amortizações foi registrado como exclusão do Lalur/ Lacs e não como ajuste de RTT.

Nos registros contábeis do ano-calendário 2015 não foi identificado qualquer lançamento de amortização do ágio, nem nas contas referidas, nem em outras. Isso foi corroborado pela resposta ao item 3.5 do TIFP, onde é afirmado que a amortização contábil passou a ser feita somente em maio/2016. Sobre isso, cabe destacar que, com o fim da exigência do Fcont, a Lei n.º 12.973/2014 passou a ser exigível para todos contribuintes tributados pelo lucro real a partir de 01/01/2015, e em seu artigo 67, quando trata da adoção inicial, exige que diferenças negativas sobre o Ativo, passíveis de exclusão na base de cálculo do lucro real e da CSLL, devem ser evidenciadas em subcontas, sob pena de vedação a tal redução. Mas conforme Relatório Fiscal, e a própria Fiscalizada admitiu não houve tais registros.

#### **Exclusões Indevidas - Depreciações Não Dedutíveis de Mais Valia POS**

O sujeito passivo, de acordo com a fiscalização, aproveitou-se indevidamente dessas depreciações, e deu efeito fiscal às mesmas por meio de exclusões inseridas nas ECF, decorrentes de baixa de provisão para perdas no imobilizado. Assim, essa infração trata de glosas da totalidade das exclusões inseridas na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, no período de 09/2014 a 12/2015, relativas às depreciações de mais valia apurada sobre os Terminais de Pontos de Venda - POS.

A motivação para tais ajustes de ofício, decorre da inaceitabilidade de aproveitamento fiscal de depreciação de mais valia, por pessoa jurídica que não foi a real adquirente do investimento. A mais valia em comento equivale ao ágio decorrente de valor de mercado de ativos superior ao valor contábil, situação então definida pelo Decreto-Lei n.º 1.598/77, art. 20, § 2º, "a". No presente caso, não houve a necessária confusão patrimonial entre controladora e controlada, exigida pela lei de regência (Lei n.º 9.532/1997, art. 7º).

Ademais, mesmo que fosse possível o aproveitamento da depreciação fiscal dessa mais valia pelo sujeito passivo, o valor correspondente nessa situação seria igual a zero. Como demonstrado no item 5.2 do relatório Fiscal, o sujeito passivo admitiu que houve lançamento indevido de perdas, reduzindo o valor dos ativos em voga, e se revertida a incorreção, a mais valia deixaria de existir.

#### **Exclusões Indevidas - Depreciações Não Dedutíveis de Mais Valia Periféricos**

Conforme demonstrado no Relatório Fiscal, o sujeito passivo, de acordo com a fiscalização, aproveitou-se indevidamente dessas depreciações, e deu efeito fiscal às mesmas por meio de exclusões inseridas nas ECF, decorrentes de baixa de provisão para perdas no imobilizado. Assim, essa infração trata de glosas da totalidade das exclusões inseridas na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, no período de 09/2014 a 12/2015, relativas às depreciações de mais valia apurada sobre Periféricos.

A motivação para tais ajustes de ofício decorreu da inaceitabilidade de aproveitamento fiscal de depreciação de mais valia, por pessoa jurídica que não foi a real adquirente do investimento. A mais valia em comento equivale ao ágio decorrente de valor de mercado de ativos superior ao valor contábil, situação então definida pelo Decreto-Lei n.º 1.598/77, art. 20, § 2º, "a". No presente caso, de acordo com a fiscalização, não teria havido a necessária confusão patrimonial entre controladora e controlada, exigida pela lei de regência (Lei n.º 9.532/1997, art. 7º).

#### **Exclusões Indevidas - Depreciações de Benfeitorias na Incorporada**

Trata-se de exclusão indevida, lançada na ECF do período de 09 a 12/2014. Tal exclusão teve como referência crédito transferido no Lalur/ Lacs da incorporada para a incorporadora.

Mas como demonstrado no item 6.1 do Relatório Fiscal, não havia possibilidade de aproveitamento fiscal deste valor porquanto os bens que deram origem à depreciação extra, e ao crédito na parte B dos livros fiscais, teriam sido integralmente baixados antes da operação de incorporação.

#### **Cotas de Depreciação Não Dedutíveis - Bens Depreciados na Incorporada**

O assunto foi abordado no item 6.2 do Relatório Fiscal, e tem como motivação o indevido aproveitamento fiscal de depreciação lançada em setembro de 2014 sobre bens do imobilizado (POS), cuja vida útil havia se extinguido ainda na vigência da incorporada. Esta pessoa jurídica reconheceu em sua contabilidade a baixa por depreciação de uma parcela dos equipamentos em decorrência de ajuste da vida útil dos mesmos. Depois da incorporação, o sujeito passivo reverteu o lançamento anterior, e o fez novamente, agora para aproveitamento fiscal das despesas correspondentes.

A reversão de lançamento citada ocorreu no primeiro mês da incorporação. O desfazimento do registro anterior e o novo lançamento tiveram a mesma data de 30/09/2014. Todavia, independente da forma de reconhecimento contábil seguida pela empresa, o Regulamento do Imposto de Renda aceita como despesa de depreciação dedutível apenas quando decorrente da utilização dos bens nas atividades operacionais, com possibilidade de aproveitamento apenas na pessoa jurídica que se beneficiou do uso dos bens ou sofreu a perda pela obsolescência.

#### **Compensação Indevida de Prejuízo Operacional e Compensação Indevida de Base de Cálculo Negativa**

Essas duas infrações são decorrentes dos ajustes de ofício das bases tributáveis e dos valores de compensação declarados pelo contribuinte, tendo por parâmetro as infrações tributárias aqui demonstradas.

#### **Multa Isolada por Falta de Pagamentos de Estimativas Mensais de IRPJ e de CSLL**

As infrações à legislação do IRPJ e da CSLL identificadas nos presentes autos reduziram as respectivas bases estimadas e, por conseguinte, os valores das antecipações sujeitos ao pagamento mensal, quando houve, nos meses de setembro de 2014 a dezembro de 2015. A apuração das bases de cálculo das estimativas tiveram por referência a escrituração contábil, a partir dos Balanços/Balancetes de Redução, e também foram transcritas nas correspondentes ECFs. Tal conduta acarretou infração por descumprimento de obrigação tributária acessória pela Fiscalizada punível com a aplicação da multa pecuniária isolada.

#### **Solidariedade Passiva pelo Crédito Tributário**

O Santander, de acordo com a fiscalização, foi o protagonista em todas as fases da negociação que resultou na aquisição da participação societária com ágio. O Banco não só delimitou todos os passos da transação, definindo o modo de formalização, como ele mesmo entregou os recursos necessários para que fosse possível o pagamento aos vendedores das ações da Getnet Tecnologia.

Assim, nos termos do inciso I do art. 124 do CTN, a fiscalização entendeu por bem colocar o Banco Santander (Brasil) S.A. como responsável solidário pelo crédito tributário.

A Recorrente, então, apresentou Impugnação (fls. 3.597/3.730), assim como o responsável solidário Banco Santander (Brasil) S.A. (fls. 4.251/4.287). As defesas foram parcialmente acolhidas pela DRJ, por meio do acórdão recorrido (fls. 4.391/4.439), para (i) manter integralmente o crédito tributário e (ii) afastar a responsabilidade do responsável solidária.

Tendo em vista a exclusão do responsável, foi interposto Recurso de Ofício, com fundamento no art. 34 do Decreto n.º 70.235/72.

Inconformada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário (fls. 4.459/4.564), sustentando, em síntese, o seguinte:

## **I.2 – Da Delimitação da Matéria Objeto pelo E. CARF nos Termos da Decisão Recorrida Referente a Amortização Fiscal do Ágio**

(i) Analisando o acórdão da DRJ, a única razão que prevaleceu “para a manutenção da glosa da amortização fiscal do ágio foi o segundo fundamento, qual seja, a suposta inobservância de exigências formais, i.e., a falta de registro do ágio em subcontas nos termos dos artigos 64 a 67 da Lei n.º 12.973/2014” (fls. 4.468).

## **I.3 – Efetiva Operação Realizada**

(i) “Com efeito, conforme demonstrado em sua Impugnação, todos os atos societários que acarretaram o aproveitamento do ágio pela Recorrente deram-se de forma lícita e adequada para atingir o objetivo final pretendido, qual seja: a expansão das atividades de adquirência (captura e processamento de transações bancárias – cartões de débito e crédito) do Grupo Santander no Brasil, por meio de aquisição direta pela Recorrente, sociedade operacional que já atuava no ramo da adquirida há quase quatro anos” (fls. 4.469);

(ii) “Ao longo das últimas décadas, o mercado de pagamentos tem sofrido uma verdadeira revolução, realidade em que os meios de pagamento eletrônicos têm ganhado destaque, os quais, por dispensarem a circulação física de recursos financeiros, conferem uma maior facilidade e segurança aos consumidores e estabelecimentos comerciais” (fls. 4.469);

(iii) “Da análise do ‘filme’ das operações efetivamente ocorridas, constata-se que as operações societárias (“várias fotografias”) que culminaram no aproveitamento fiscal do ágio pela Recorrente visavam, desde sempre, à aquisição da Getnet Tecnologia pelo Grupo Santander no Brasil, por meio de aquisição direta pela Recorrente, sociedade operacional que já atuava no ramo da adquirida há quase quatro anos, em razão do grande sucesso da parceria iniciada entre o Banco Santander e a Getnet Tecnologia (joint venture)” (fls. 4.482);

(iv) “Registre-se, ainda, que não há qualquer discussão nos presentes autos quanto (i) à existência de partes relacionadas, uma vez que a própria Autoridade Fiscal reconhece que o CCVA foi realizado entre partes independentes (vide Resumo da Autuação - fl. 01 do Relatório Fiscal); e (ii) à validade do laudo de avaliação, para

o qual não foi apresentada uma única alegação sequer - muito pelo contrário, a Autoridade Fiscal reconhece que referido laudo serviu de suporte para os registros contábeis e amortização fiscal do goodwill (fl. 39 do Relatório Fiscal)” (fls. 4.482);

(v) “Ora, nota-se que a Autoridade Fiscal buscou a todo momento invalidar a operação em comento com base em presunções e suposições que, por não estarem respaldadas em lei, não foram sequer adequadamente fundamentadas, sendo de forma acertada afastadas pela decisão recorrida. Dessa forma, verifica-se desde já que a dedutibilidade fiscal do ágio é uma mera consequência do conjunto das operações analisadas” (fls. 4.483);

## **II.1 – Da Necessidade de se Observar os Comandos da LINDB**

(i) “Ante o exposto, mesmo no cenário equivocadamente estabelecido pela Autoridade Fiscal, o qual acertadamente já foi afastado pela decisão recorrida e não deveria mais ser objeto de discussão no presente processo, na remota hipótese de este E. CARF entender por debater se a Recorrente seria uma ‘empresa veículo’ utilizada para a aquisição de participações societárias, o que se alega a título argumentativo, é de rigor a aplicação imediata dos comandos da LINDB, não restando outra alternativa que não o cancelamento da autuação fiscal, mediante reforma da decisão ora recorrida, uma vez que a jurisprudência majoritária deste E. CARF asseverava pela legalidade da amortização do ágio, mesmo na hipótese de utilização de empresa veículo” (fls. 4.488).

## **III.1 - Legitimidade da Amortização do Ágio**

### **III.1.1 - Da Legitimidade das Operações Realizadas e Posterior Aproveitamento Fiscal do Ágio pela Recorrente**

(i) “Ou seja, em linhas gerais, o RTT permitia às empresas, para efeitos de apuração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, a reversão dos reflexos contábeis decorrentes da aplicação de novos métodos ou critérios de reconhecimento de receitas e despesas introduzidos pela Lei n.º 11.638/2007 e pela Lei n.º 11.941/2009, de modo que tais métodos não gerassem efeitos tributários” (fls. 4.490);

(ii) “Assim, para fins tributários, permanecia vigente à época do registro e da amortização fiscal do ágio, o artigo 20 do Decreto-Lei n.º 1.598/77, em sua redação original, que é reproduzida pelo artigo 385 do então vigente Decreto n.º 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda, ‘RIR/99’)” (fls. 4.491);

(iii) “No presente caso concreto, como já mencionado, a aquisição deu-se entre partes independentes, SGS (Recorrente), de um lado, e Manzat e o Sr. Guilherme, de outro, mediante o pagamento em dinheiro de R\$ 1.156.263.005,33. Neste momento, para fins fiscais, a adquirente desdobrou o valor total do custo de aquisição da participação societária na Getnet Tecnologia em patrimônio líquido, apurado por MEP, e ágio no valor de R\$ 1.039.303.782,36, além de mais valia, que será abordada em detalhes adiante” (fls. 4.492);

(iv) Aplicando-se as aludidas normas fiscais ao presente caso concreto, tem-se que os requisitos legais para registro e amortização do ágio foram integralmente cumpridos, isto porque (fls. 4.493/4.494):

(a) “houve a efetiva aquisição, pela Recorrente, das ações da Getnet Tecnologia, como acertadamente foi reconhecido pela decisão recorrida (fls. 4.426 e 4.4.28 dos autos), com respaldo em Contrato de Compra e Venda, em operação realizada em julho 2014, no montante de R\$ 1.1 bilhão”;

(b) “foi efetivada a incorporação da Getnet Tecnologia (investida) pela Recorrente (sociedade que registrou o investimento e o ágio em seu ativo)”;  
e

(c) “o ágio pago pela Recorrente foi fundamentado na expectativa de rentabilidade futura da companhia investida, conforme demonstrativo (laudo de avaliação – não questionado pelo Fisco).”

### **III.1.2 – Do Preenchimento dos Requisitos Legais para Aproveitamento do Ágio – Efetivo Encontro entre o Patrimônio da Sociedade Investidora e Investida**

(i) “Com efeito, embora a Autoridade Fiscal alegue que a ‘confusão patrimonial’ seria exigida pelo artigo 386 do RIR/99 (fl. 40 do Relatório Fiscal), não é o que se verifica da análise da legislação, ao passo que a leitura do mencionado dispositivo não enseja qualquer conclusão no mesmo sentido daquela indicada na acusação fiscal. Tal ponto não foi abordado pela decisão recorrida” (fls. 4.495);

(ii) “Deveras, o requisito trazido pela legislação fiscal para o aproveitamento do ágio é a absorção do patrimônio da pessoa jurídica adquirida em virtude de (i) incorporação, (ii) fusão ou (iii) cisão (ou a absorção reversa do patrimônio da investidora pela investida), o qual foi integralmente cumprido no caso concreto, em que a Recorrente, real e efetiva adquirente da Getnet Tecnologia, incorporou tal sociedade” (fls. 4.496).

### **III.1.3 - Impossibilidade de se Caracterizar a SGS (atual Getnet Adquirência, ora Recorrente) como “Empresa Veículo”**

(i) “(...) a DRJ, ao analisar as operações em foco conjuntamente com as provas/argumentos apresentados aos autos pela Recorrente em sua Impugnação, reconheceu de forma certa que não há provas/evidências nos presentes autos, como quer fazer crer a Autoridade Fiscal, que a Getnet Adquirência seja uma empresa veículo” (fls. 4.498);

(ii) “Ora, a DRJ chegou a este acertado entendimento, o qual requer-se que seja mantido por este E. CARF, por ter a Recorrente demonstrado, em sua Impugnação, que se adotarmos o conceito de “empresa veículo” comumente utilizado pelas Autoridades Fiscais e julgadores administrativos no caso concreto - sociedade efêmera, de passagem, utilizada em determinada operação com uma finalidade específica (normalmente, carregar o ágio e possibilitar o seu aproveitamento fiscal), extinguindo-se em curto espaço de tempo por meio de

incorporação, fusão e cisão e esgotando, nesse momento, seu papel - a Recorrente jamais poderia ser entendida como empresa veículo” (fls. 4.498).

#### **III.1.4 - *Ad Argumentandum* - Opção Legal e Impossibilidade de Ingerência do Fisco na Atividade do Contribuinte**

(i) “Com efeito, a tentativa da Autoridade Fiscal de ver a participação da Recorrente como inválida não possui qualquer respaldo legal no ordenamento jurídico, motivo pelo qual, deve ser desconsiderada, em obediência ao princípio da legalidade e aos demais princípios acima tratados, os quais devem ser observados pelos contribuintes e protegidos pela Administração Pública. Tanto é assim, que a DRJ afastou o primeiro fundamento que a Autoridade Fiscal utilizou para a glosa da amortização do ágio fiscal (fls. 4.426 e 4.428 dos autos)” (fls. 4.506);

(ii) Ante o exposto, seja pelo fato de que as operações ora narradas foram realizadas em estrita observância à legislação de regência, sendo a Recorrente a real adquirente das participações com ágio, praticadas entre partes independentes, e fundamentada em expectativa de rentabilidade futura devidamente comprovada, seja por não configurar como uma “empresa veículo”, seja por se tratar de uma opção legal e/ou um planejamento estratégico lícito, deve este E. CARF reconhecer que a Recorrente não obteve economia fiscal indevida e, assim, atestar a regularidade da operação ora analisada.

#### **III.1.5 – *Ad Argumentandum* – Da Validade da “Empresa Veículo” na Jurisprudência do CARF**

(i) “Na remota hipótese deste E. CARF entender por afastar as provas/argumentos apresentados pela Recorrente nos presentes autos, bem como o entendimento certo da decisão recorrida de que a Recorrente se caracterizaria como uma “empresa veículo, o que se alega apenas a título argumentativo, deve-se destacar que não há vedação legal para a sua utilização nas reestruturas societárias.” (fls. 4.507).

#### **III.1.6 – *Ad Argumentandum* - Impossibilidade de Desconsideração Pela Fiscalização dos Negócios Jurídicos Praticados - Artigo 116 do CTN**

(i) “Ainda que este E. CARF entenda que podem ser superados os argumentos trazidos nos tópicos anteriores, o que se admite meramente a título argumentativo, cumpre ressaltar que a desconsideração da operação realizada corresponderia a uma indevida aplicação do parágrafo único do artigo 116 do CTN que, além de não ter servido de fundamento à autuação fiscal, não poderia ser invocado em razão da ausência de regulamentação por meio de lei ordinária” (fls. 4.510/4.511);

(ii) “Diante do exposto, conclui-se que a ausência de regulamentação da norma antielisiva prevista no parágrafo único do artigo 116 do CTN impede a sua aplicação, de forma que a desconsideração do negócio jurídico em análise pela Autoridade Fiscal não pode ser acolhida, motivo pelo qual deve este E. CARF, por mais esta razão, atestar a regularidade da operação ora analisada” (fls. 4.512).

### **III.2 – Da Inaplicabilidade das Exigências Formais Impostas pela Autoridade Fiscal no Presente Caso para o Reconhecimento da Amortização Fiscal do Ágio**

(i) “Entretanto, a despeito do acerto manifestado na decisão recorrida quanto ao primeiro fundamento utilizado pela Autoridade Fiscal para a glosa da amortização do ágio fiscal, de forma totalmente equivocada manteve-se o segundo fundamento utilizado pela Autoridade Fiscal, qual seja, de que a (suposta) inobservância de exigências formais, i.e., a falta de registro do ágio em subcontas nos termos dos artigos 64 a 67 da Lei n.º 12.973/2014, impossibilitaria a amortização fiscal do ágio ora debatida” (fls. 4.513);

(ii) “Com a entrada em vigor da Lei n.º 12.973/2014, fruto da conversão da Medida Provisória n.º 627/2013 (‘MP n.º 627/2013’), o regime aplicável ao ágio foi substancialmente alterado, como pontuado de forma breve no decorrer desse Recurso Voluntário. Não obstante, buscou o legislador garantir que, às aquisições ocorridas até 31 de dezembro de 2014, que fossem objeto de incorporação, fusão e cisão até 31 de dezembro de 2017, tal como a ora analisada, deveriam permanecer aplicáveis as disposições contidas nos artigos 7º e 8º da Lei n.º 9.532/97” (fls. 4.514);

(iii) Assim, considerando-se que a operação de que se trata nos presentes autos diz respeito a aquisição e incorporação ocorridas em 2014, devem tão somente ser cumpridos os critérios dos artigos 7º e 8º da Lei n.º 9.532/97 para que a amortização do ágio seja dedutível para fins fiscais. Não havendo, em tais dispositivos, qualquer menção à necessidade de registro do ágio em subcontas, a inevitável conclusão é a de que se está impondo, com relação ao ágio apurado na aquisição da Getnet Tecnologia, requisito inexistente na legislação.

(iv) “Ante o exposto, dúvidas não há, que os critérios para o aproveitamento fiscal do ágio estão dispostos em normas específicas (artigos 7º e 8º da Lei n.º 9.532/97 e artigo 65 da Lei n.º 12.973/2014) e não nos artigos 66 e 67 da Lei n.º 12.973/2014, que se referem às subcontas mencionadas pela Autoridade Fiscal e pela DRJ, razão pela requer-se que este E. CARF reforme a decisão recorrida para reconhecer a dedutibilidade da amortização fiscal do ágio, pois foram cumprimentos todos os requisitos previstos nos artigos 7º e 8º da Lei n.º 9.532/97” (fls. 4.517).

### **Ad Argumentadum - Impossibilidade do Descumprimento de Obrigação Acessória Justificar a Cobrança de um Tributo (Obrigação Principal)**

(i) “Dentre as regras estabelecidas, encontra-se a de se registrar em uma subconta distinta as diferenças mensuradas em razão das mudanças de métodos e critérios contábeis que surgiram com as novas disposições. Ora, sendo o registro em subconta uma obrigação acessória, haja vista que não permite outra coisa senão estabelecer ‘prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos’, seu descumprimento jamais poderia implicar na impossibilidade da amortização fiscal do ágio ora em questão” (fls. 4.520);

(ii) “Ora, se se pretende penalizar o contribuinte que deixe de registrar valores em subconta, deveria haver instrumento legislativo adequado que instituísse uma sanção ou penalidade em razão de tal conduta. Não se pode, como fizeram a Autoridade Fiscal e a DRJ nos presentes autos, defender o incoerente entendimento de que a falta de registro em subconta, requisito que, como visto, nem sequer se aplica ao ágio, justificar a glosa amortização de ágio fiscal em tela, o qual, como reconhecido pela própria decisão recorrida, cumpriu todos os requisitos nos termos da legislação específica” (fls. 4.520).

### **III.3 – Dos Ajustes Realizados no Patrimônio Líquido da Getnet Tecnologia – Legitimidade do Montante Ágio Apurado**

(i) “Como se vê, a Autoridade Fiscal concluiu que os lançamentos realizados a título de ajustes na contabilidade da Getnet Tecnologia não teriam suporte documental ou ‘justificativas razoáveis’, de forma que teriam originado indevida redução do patrimônio líquido daquela sociedade e, por conseguinte, um aumento no ágio gerado, além da apuração da mais valia sobre os ativos (tema que será abordado adiante, em tópico específico)” (fls. 4.521);

(ii) “Primeiramente, todos os ajustes contábeis na Getnet Tecnologia foram realizados de acordo com a legislação de regência e, principalmente, com respaldo em estudo desenvolvido por empresa de auditoria independente, contratada para avaliar o investimento que seria realizado” (fls. 4.522);

(iii) “Conforme reconhecido no próprio Relatório Fiscal, o artigo 387 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda – ‘RIR/99’), vigente à época dos fatos, com fulcro no artigo 21 do Decreto-Lei nº 1.598/77, é expresso ao determinar que os contribuintes devem refletir os investimentos em suas coligadas e controladas segundo o método de equivalência patrimonial, sendo-lhes autorizado que, na eventualidade de discrepâncias entre os critérios contábeis adotados, realizem as respectivas adequações” (fls. 4.523);

(iv) “Neste diapasão, foram realizados os seguintes ajustes, ora questionados pela Autoridade Fiscal e mantidos pela DRJ (i) provisão para contingências de investimento; (ii) provisão para devedores duvidosos; (iii) perda no ativo imobilizado; (iv) depreciação de bens do ativo imobilizado; (v) provisões com perdas no ativo imobilizado; e (vi) perda com desenvolvimento de software” (fls. 4.525);

(v) “Conforme se verifica, a empresa independente contratada pela Recorrente para avaliação da Getnet Tecnologia atestou, para todos os lançamentos questionados pela Autoridade Fiscal e mantidos de forma equivocada pela DRJ, a necessidade de realização de ajustes, a fim de adequar a sua realidade contábil” (fls. 4.527);

(vi) “Desta feita, não há dúvidas de que, no momento da aquisição (e, portanto, da apuração e registro do ágio), o patrimônio líquido da sociedade investida correspondia a R\$ 42.895.376,97. Logo, considerando-se o valor investido de R\$ 1.156.263.005,33 e subtraindo-se a mais valia de ativos (R\$ 74.063.846,00), é

certo que o ágio pago, originado na aquisição de participação na Getnet Tecnologia, corresponde a R\$ 1.039.303.782,36, valor efetivamente registrado, como reconhecido no Relatório Fiscal” (fls. 4.528);

(vii) “Nem se alegue, como sustentou a Autoridade Fiscal, que a ulterior reversão dos ajustes contábeis após a incorporação da Getnet Tecnologia pela Recorrente seria capaz de infirmar o montante do ágio apurado. Isso porque, conforme evidenciado ainda durante o procedimento fiscal, a maioria dos ajustes realizados pela Recorrente, após a incorporação da Getnet Tecnologia, decorreram de readequação dos critérios então firmados no Relatório de Due Diligence, que, embora adequados às práticas contábeis, não estavam devidamente alinhados aos critérios adotados pela Recorrente” (fls. 4.529);

(viii) “(...) embora o lançamento a título de ajuste realizado na Getnet Tecnologia estivesse respaldado em estudo técnico realizado por empresa de auditoria especializada, a Recorrente, posteriormente, viu-se obrigada a proceder nova adequação dos valores. Contudo, esta circunstância não invalida o ajuste original e muito menos se presta a sustentar a acusação fiscal sobre a quantificação do ágio. Ora, trata-se de dois lançamentos distintos e válidos, realizados em momentos e circunstâncias diversas e, principalmente, respaldados em premissas técnicas para melhor aferição da realidade contábil das sociedades” (fls. 4.532);

(ix) “Ante o exposto, tendo em vista: (i) os ajustes realizados na contabilidade da Getnet Tecnologia e, por consequência, em seu patrimônio líquido, decorreram de necessária adequação de critérios contábeis apurada em estudo elaborado por empresa especializada, conforme, frise-se, autorizado pela legislação de regência; (ii) ao realizar um novo investimento, a Recorrente devia, obrigatoriamente, desdobrar seu custo de aquisição entre o patrimônio líquido naquela data e o respectivo ágio apurado, é evidente que eventuais ajustes posteriores não têm o condão de afetar essa mensuração inicial” (fls. 4.533).

### **III.4 – Da Dedutibilidade dos Encargos de Depreciação sobre a Mais Valia de Ativos**

#### **III.4.1 – Da Inaplicabilidade das Condições para Aproveitamento Fiscal do Ágio ao Reconhecimento de Mais Valia de Ativos**

(i) “No caso em comento, ao adquirir o controle acionário da Getnet Tecnologia, a Recorrente contratou a KPMG para elaboração de laudo de avaliação do investimento (fls. 1.010 a 1.052), por meio do qual verificou-se, além do ágio apurado (discutido acima), a mais valia dos ativos POS e periféricos então registrados naquela sociedade. Ou seja, ao trazer tais ativos a valor justo, a empresa contratada verificou uma diferença positiva entre o valor anteriormente contabilizado e aquele apurado no laudo: (...)” (fls. 4.536)

(ii) “A mais valia destes ativos nada mais representa que resultado da avaliação de mercado daqueles ativos frente a um registro contábil defasado. Logo, é parcela indissociável do bem” (fls. 4.536);

(iii) “Destarte, seja pelas regras específicas a que se sujeita a depreciação de ativos, seja pelas condições impostas pelo Fisco para fins do mencionado aproveitamento fiscal do ágio, fato é que todas foram atendidas nos presentes autos, de forma que os encargos de depreciação da mais valia de ativos verificada são plenamente dedutíveis, de modo que sua exclusão do lucro real e base de cálculo da CSLL não pode ser questionada, devendo este E. CARF reformar a decisão recorrida quanto a tal ponto” (fls. 4.538).

### **III.4.2 – Da Validade dos Ajustes Contábeis Realizados para Fins de Apuração da Mais Valia do Ativo POS**

(i) “(...) consoante já abordado no tópico III.2 acima, os ajustes realizados na contabilidade da Getnet Tecnologia tiveram como escopo a adequação imediata dos critérios contábeis até então adotados por aquela sociedade, em consonância com o trabalho desenvolvido pela Deloitte por meio do Relatório de Due Diligence elaborado” (fls. 4.539);

(ii) “Por todo o exposto, é totalmente improcedente a acusação fiscal, mantida pela DRJ também neste tocante, haja vista que (i) o aproveitamento fiscal dos encargos de depreciação da mais valia estão sujeitos a regras específicas, diversas daquelas descritas para a amortização do ágio fundado em rentabilidade futura; e (ii) a posterior reversão dos ajustes realizados no ativo POS quando da aquisição não tem o condão infirmar a regularidade do registro da mais valia e, por conseguinte, a legitimidade de sua exclusão na apuração do IRPJ e CSLL” (fls. 4.540).

### **III.5 – Inexistência de Exclusões Indevidas na Apuração do Lucro Real e Base de Cálculo de CSLL**

#### **III.5.1 – Alegada Exclusão Indevida a Título de Encargos de Depreciação de Benfeitorias em Imóveis de Terceiros (Item 6.1 do Relatório Fiscal)**

(i) “Em verdade, tal lançamento está relacionado a ajuste realizado na contabilidade da Getnet Tecnologia que, conforme exposto pela Recorrente em resposta ao Termo de Intimação Fiscal (“TIF”) n.º 2 (fls. 1.705 a 1.723 dos autos) e na Impugnação apresentada, decorreu de alteração nos critérios para mensuração da vida útil das benfeitorias em imóveis de terceiros, reduzindo-a, o que, então, aumentou a taxa de depreciação mensal verificada” (fls. 4.541);

(ii) “(...) em atenção às práticas contábeis, especialmente ao disposto no CPC 27 – Ativo Imobilizado, concluiu-se que era necessária a adequação da vida útil considerada pela Getnet Tecnologia para as mencionadas benfeitorias, de forma que se levasse em conta o período de utilização do imóvel, com base no prazo médio dos contratos de aluguel” (fls. 4.542);

(iii) “Importante notar que a Autoridade Fiscal em momento algum questiona a regularidade ou legitimidade do registro e dedução dos encargos de depreciação das benfeitorias em imóveis de terceiros na Getnet Tecnologia. Pelo contrário, o

Relatório Fiscal atesta a adequação da vida útil sugerida no relatório elaborado pela Deloitte” (fls. 4.544);

(iv) “Tendo havido, in casu, a mera continuidade do reconhecimento, na Recorrente (incorporadora), do efeito fiscal da despesa antes assumida pela Getnet Tecnologia (incorporada) – como deve ser, uma vez que se trata de sucessão universal, de direitos e obrigações – e que a esta era plenamente dedutível (o que não foi questionado pela Autoridade Fiscal), natural que a exclusão de tal despesa na Recorrente seja admitida, diferentemente do quanto alegado pela Autoridade Fiscal” (fls. 4.545).

### **III.5.2 – Alegada Exclusão Indevida a Título de Depreciação de Bens do Ativo Supostamente Já Depreciados**

(i) “(...) com a assunção do controle de tal sociedade pela Recorrente e, assim, ante à necessária conformidade dos critérios contábeis adotados, procedeu-se à adequação da vida útil atribuída a tais ativos, reduzindo-a para três anos – o que, por conseguinte, ensejou aumento na taxa de depreciação fiscal.” (fls. 4.547);

(ii) “Convém mencionar que a Recorrente, a fim de corroborar a referida alteração de critério, encomendou ainda a elaboração de laudo técnico pelo Instituto Nacional de Tecnologia (fls. 1.791 a 1.809), que posteriormente confirmou a nova vida útil atribuída aos ativos POS, conforme segue: (...)” (fls. 4.547);

(iii) “Assim, diversamente do que sugere a acusação fiscal, embora tenha havido, inicialmente, o reconhecimento contábil deste ajuste na Getnet Tecnologia, foi realizada sua reversão, porquanto sua quantificação estava equivocada” (fls. 4.549);

(iv) “Ante o exposto, tendo em vista que (i) os encargos de depreciação em questão eram plenamente dedutíveis pela Getnet Tecnologia e, por sucessão universal, também o são pela Recorrente; (ii) a Recorrente inclusive preencheu todos os requisitos exigidos pela legislação para dedução dos encargos de depreciação e (iii) em atenção às práticas contábeis e legislação de regência, a Recorrente deve refletir corretamente, em seu patrimônio, sua realidade econômica e financeira; não há como prosperar a exação fiscal também neste tocante, mantida de forma equivocada pela decisão recorrida, motivo pelo qual deverá ser reformada a decisão recorrida por este E. CARF também quanto a matéria debatida no presente tópico, para julgar improcedente o lançamento ora combatido” (fls. 4.553/4.554).

### **III.6 – Ad Argumentandum - Da Inexistência de Previsão Legal Para a Adição, à Base de Cálculo da CSLL, da Amortização de Ágio e das Depreciações Consideradas Indedutíveis pela Fiscalização**

(i) “Com efeito, o legislador, ao determinar a base de cálculo da CSLL de forma exhaustiva (numerus clausus), fixando, taxativa e individualmente, cada um dos ajustes aplicáveis (artigo 2º e §§, da Lei nº 7.689/88), não elencou, como hipótese de adição ao lucro líquido, o valor correspondente à amortização do ágio na

aquisição de investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial, nem mesmo das despesas com depreciação de bens do ativo imobilizado consideradas não dedutíveis” (fls. 4.554);

(ii) “(...) como restou amplamente demonstrado no presente Recurso Voluntário, os artigos 66 e 67 da Lei n.º 12.973/2014, não se aplicam para o questionamento dos presentes autos (dedutibilidade da amortização do ágio), que continuam sujeitos aos artigos 7º e 8º da Lei n.º 9.532/97, nos termos do artigo 65 da Lei n.º 12.973/2014” (fls. 4.556).

### **III.7 – Da Impossibilidade da Cobrança da Multa Isolada em Razão da Falta de Recolhimento do IRPJ e da CSLL por Estimativa**

(i) “Destarte, tendo em vista que as disposições trazidas pela Medida Provisória n.º 351/2007, convertida na Lei n.º 11.488/2007, em nada modificaram a natureza e materialidade da multa isolada aplicável na hipótese de não recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL, não resta dúvida quanto à insubsistência da pretensão fiscal, haja vista que não se permite – nem encontra respaldo legal - a aplicação cumulativa da multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas com a multa de ofício pelo não pagamento do tributo” (fls. 4.561).

### **III.8 – Da Impossibilidade de Exigência das Multas em caso de Dúvida**

(i) “(...) caso reste inequívoca a presença da dúvida no caso em foco, requer-se que este E. CARF reconheça, ao menos, que não será possível manter a exigência quanto às multas de ofício e isolada aplicadas nos presentes autos” (fls. 4.562).

### **III.9 – Das Compensações e Retificações Indevidas de Prejuízo Fiscal e Base de Cálculo Negativa da CSLL**

(i) “(...) os valores compensados de ofício pela Autoridade Fiscal por meio dos autos de infração em questão deverão ser restabelecidos ao final do presente processo administrativo, com o julgamento favorável à Recorrente, o que, por conseguinte, afastará a suposta compensação indevida. Em razão do exposto, ficam contestadas a compensação e a retificação de ofício dos montantes a título de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL constantes dos lançamentos de IRPJ e CSLL, uma vez que tais valores foram indevidamente ajustados pelas supostas infrações apuradas no presente processo” (fls. 4.563).

O responsável solidário excluído na DRJ apresentou Petição (fls. 4.449/4.452) requerendo a manutenção da conclusão adotada no acórdão recorrido quanto a sua exclusão, reforçando as alegações presentes na sua impugnação.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Eduardo Monteiro Cardoso, Relator.

O Recurso Voluntário foi interposto em 20/12/2019 (fls. 4.457), dentro do prazo de 30 (trinta) dias contado da intimação ocorrida em 21/11/2019 (fls. 4.446), por procurador habilitado. Assim, presentes os pressupostos formais, conheço o recurso.

No que concerne ao Recurso de Ofício, verifico que, embora mantida a integralidade do crédito tributário – que supera o valor de R\$ 15.000.000,00 – houve a exclusão da responsabilidade solidária do Banco Santander. Assim, tal recurso também deve ser conhecido, nos termos do art. 1º, § 2º, da Portaria MF nº 2/2023.

## **I. Preliminarmente: aplicabilidade da LINDB a este Processo Administrativo**

A Recorrente alegou, preliminarmente, a necessidade de aplicação da LINDB para cancelamento da infração “na hipótese de este E. CARF entender por debater se a Recorrente seria uma ‘empresa veículo’ utilizada para a aquisição de participações societárias”. De acordo com as razões recursais, a jurisprudência majoritária deste tribunal administrativo entendia pela legitimidade do aproveitamento do ágio, mesmo nos casos de utilização de empresa veículo, no momento dos fatos geradores. Assim, deveriam ser consideradas essas orientações gerais para a apreciação do litígio, conforme art. 24 da LINDB.

Contudo, a Súmula Carf nº 169, com eficácia vinculante para este órgão, definiu que o dispositivo citado pela Recorrente “não se aplica ao processo administrativo fiscal”. Portanto, rejeito a alegação preliminar.

## **II. Mérito do Recurso Voluntário**

### **II.1. Síntese da operação discutida**

No dia 04/04/2014 foi firmado “Contrato de Compra e Venda de Ações e Outras Avenças” (“CCVA”) envolvendo a “Santander Getnet Serviços para Meios de Pagamento S.A. (“SGS”)<sup>1</sup> e o Banco Santander (Brasil) S.A. (“Banco Santander”), como compradores, e, de outro lado, “Manzat Inversiones AUU S.A.” e “Guilherme Alberto Berthier Stumpf”. O objeto do referido negócio foi a realização de uma operação que buscou, em síntese, a aquisição das ações da Getnet Tecnologia pela SGS. Vale destacar as Cláusulas 4.1 e 4.2 presentes no instrumento (fls. 2.251):

---

<sup>1</sup> Em 31/08/2014, a SGS alterou sua denominação social para Getnet Adquirência e Serviços para Meios de Pagamento S.A. (“Recorrente”).

4.1. Aquisição de Ações Getnet. Uma vez implementadas (ou renunciadas) todas as Condições Precedentes (conforme definidas no item 5.1 abaixo), a SGS comprará, no Fechamento, dos Vendedores as Ações Getnet, pelo Preço de Aquisição (conforme adiante definido) e de acordo com os termos e condições previstos nesta Cláusula 4.

4.2. Preço de Aquisição das Ações Getnet. A SGS se obriga, de forma irrevogável e irretratável, na Data do Fechamento, a adquirir dos Vendedores, que se obrigam a vender, as Ações Getnet, representativas de 100% do capital social da Getnet, pelo preço total, certo e ajustado igual à soma das seguintes parcelas (tal soma, o “Preço de Aquisição”): (i) R\$ 1.020.000.000,00, corrigidos pela Taxa SELIC a partir de 31/01/2014 até a Data de Fechamento, mais (ii) R\$ 84.000.000,00.

Na Cláusula 4.10, foi estabelecido que o Banco Santander faria um aumento de capital junto ao SGS, de modo a viabilizar financeiramente a aquisição da participação acionária mencionada:

4.10. Aumento de Capital da SGS. Como forma de viabilizar a aquisição das Ações Getnet pela SGS, na Data de Fechamento os acionistas da SGS (Banco Santander e GN1) realizarão assembleia geral extraordinária da SGS (“AGE SGS”) para aprovar o aumento de capital da SGS em montante equivalente à soma do Preço de Aquisição e do Valor da Conferência iZettle (“Aumento de Capital SGS”). O Banco Santander obriga-se a subscrever e integralizar o Aumento de Capital SGS na Data de Fechamento, em dinheiro e à vista, sendo que os Vendedores farão com que a GN1 renuncie em caráter irrevogável e irretratável ao seu direito de preferência para subscrever e integralizar as ações que serão emitidas no Aumento de Capital SGS.

Em 31/07/2014, a SGS deliberou e aprovou referido aumento de capital (fls. 76), passando este a ser de R\$ 1.189.502.500,00, com acréscimo de R\$ 1.173.502.500,00. A integralização se deu da seguinte forma: (i) R\$ 1.156.263.005,42 em dinheiro e (ii) R\$ 17.239.494,58 mediante conferência de ações da pessoa jurídica iZettle do Brasil Meios de Pagamento S.A.

Os pagamentos estipulados no CCVA foram efetivamente realizados, via transferências bancárias (fls. 1.053/1.060), com a conclusão da transação.

Em 31/07/2014, foram lançados na contabilidade os seguintes registros, a fim de contabilizar o ágio gerado e o valor do investimento (fls. 2.626):

<b>Nome:</b>	<b>SANTANDER GETNET SERVIÇOS PARA MEIOS DE PAGAMENTO S.A.</b>							
<b>CNPJ:</b>	<b>10440482000154</b>							
<b>Conta:</b>	0000133017 - Ágio Get Net							
<b>Saldo inicial:</b>							0,00	
<b>Data</b>	<b>Cód.Conta</b>	<b>Conta</b>	<b>D/C</b>	<b>Débitos</b>	<b>Créditos</b>	<b>Saldo</b>	<b>D/C</b>	<b>Histórico</b>
31/07/2014	0000133017	Ágio Get Net	D	1.113.367.628,36		1.113.367.628,36	D	AQUISIÇÃO GETNET - AGIO
31/07/2014	0000131015	Investimento Get Net	D	42.895.376,97		1.113.367.628,36	D	AQUISIÇÃO GETNET - INVESTIMENTO

No mês seguinte, houve ajuste dos valores, vez que, segundo a Recorrente, houve erro por conta de os lançamentos terem considerado uma aquisição de 100% do capital acionário, quando na realidade a compra teria sido de 88,5%:

31/08/2014	0000133017	Ágio Get Net	D	4.932.968,35		1.118.300.596,71	D	AC AGIO JULHO/14 88,5%
31/08/2014	0000131015	Investimento Get Net	C		4.932.968,35	1.118.300.596,71	D	AC AGIO JULHO/14 88,5%

Mediante Assembleia Geral Extraordinária de 31/08/2014 (fls. 337/340), a Recorrente aprovou a incorporação da Getnet Tecnologia, bem como laudo de avaliação do patrimônio líquido desta última, elaborado por consultoria especializada (fls. 1.408/1.419). Vale destacar a conclusão do referido laudo, que considerou a data-base de 31/07/2014:

### CONCLUSÃO

6. Com base nos trabalhos efetuados, concluímos que o valor de R\$42.895.376,97 (quarenta e dois milhões, oitocentos e noventa e cinco mil, trezentos e setenta e seis reais e noventa e sete centavos), conforme balanço patrimonial em 31 de julho de 2014, registrado nos livros contábeis e resumido no Anexo I, representa, em todos os aspectos relevantes, o patrimônio líquido contábil da Getnet Tecnologia em Captura e Processamento de Transações H.U.A.H. S.A., avaliado de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

Em 11/09/2014 foi elaborado laudo contendo a análise de *Purchase Price Allocation* – “PPA” relativo à aquisição da Getnet Tecnologia (fls. 1.359/1.401), atribuindo um *goodwill* estimado de R\$ 1.039.300.000,00. Em seguida, a Recorrente fez ajustes nos seus lançamentos contábeis, de modo a contabilizar um ágio de R\$ 1.039.303.782,36 (fls. 2.628):

Nome: GETNET ADQUIRENCIA E SERVIÇOS PARAMÉIOS DE PAGAMENTO S.A.  
CNPJ: 10440482000154  
Conta: 0000133019 - Ágio Getnet Tecnologia Captura Processamento SA  
Saldo inicial: 0,00

Data	Cód.Conta	Conta	D/C	Débitos	Créditos	Saldo	D/C	Histórico
30/09/2014	0000133019	Ágio Getnet Tecnologia Captura Processamento SA	D	1.064.485.490,00		1.064.485.490,00	D	Transf. ágio incorporação investimento Getnet
30/09/2014	0000133017	Ágio Get Net	C		1.064.485.490,00	1.064.485.490,00	D	Transf. ágio incorporação investimento Getnet
01/10/2014	0000121200	IRPJ diferido - LP	D	18.515.961,50		1.039.303.782,36	D	PPA sobre aquisição da empresa Getnet
01/10/2014	0000121201	CS diferido - LP	D	6.665.746,14		1.039.303.782,36	D	PPA sobre aquisição da empresa Getnet
01/10/2014	0000133019	Ágio Getnet Tecnologia Captura Processamento SA	C		25.181.707,64	1.039.303.782,36	D	PPA sobre aquisição da empresa Getnet

Também por conta do referido laudo, foram feitos lançamentos a título de “Mais Valia POS” e “Mais Valia Periféricos” (fls. 2.627):

30/09/2014	0000132171	Investimento GETNET - Mais valia POS	D	71.703.218,00		1.064.485.490,00	D	PPA sobre aquisição da empresa Getnet
30/09/2014	0000132172	Investimento GETNET - Mais valia Periféricos	D	2.360.628,00		1.064.485.490,00	D	PPA sobre aquisição da empresa Getnet

A partir da competência de 09/2014 a Recorrente passou a amortizar o *goodwill* à razão de 1/60 ao mês. Também começou a realizar a depreciação das mais valias citadas.

Feitos esses esclarecimentos preliminares, passo à análise das acusações fiscais.

## II.2. Direito à amortização do ágio decorrente da aquisição da Getnet Tecnologia

O ponto central alegado pela Autoridade Fiscal para rejeitar a amortização do ágio diz respeito à suposta condição de *real adquirente* do Banco Santander, e não da Recorrente. Nesse sentido, o art. 7º da Lei nº 9.532/97 só permitiria a amortização do ágio àquela pessoa jurídica que arcou com os custos do investimento. Vale transcrever a síntese dos fatos considerados pela Fiscalização:

- a) No pré-contrato (Term Sheet) de 07/2013, o Santander figura como protagonista na parte compradora, e somente este e o vendedor assinam o documento.

- b) Após a assinatura do pré-contrato o Santander emite comunicado ao mercado, divulgando que vem a público para comunicar que ele (Banco) celebrou memorando de entendimentos com o controlador da Getnet Tecnologia.
- c) No Relatório de Due Diligence emitido pela empresa Deloitte, esta afirma que foi contratada pelo Santander para realizar avaliação patrimonial da Getnet Tecnologia.
- d) No CCVA, de 04/04/2014 o Santander consta formalmente como Comprador.
- e) Os recursos necessários para a aquisição da Getnet Tecnologia são totalmente oriundos do Santander, e apenas entram e saem na conta bancária da SGS, no mesmo dia.
- e) A forma dada a esse repasse de recursos, como aporte de capital com ágio, sequer teve um laudo de sustentação.
- f) Apenas o Santander encaminhou requerimento para análise do CADE, apresentando-se como Comprador.
- g) Nesse requerimento encaminhado ao CADE, e na divulgação de Fato Relevante de 07/04/2014, toda a sequência das operações societárias já estava delineada, inclusive a incorporação final da Getnet Tecnologia pela SGS, expondo que a dita incorporação não foi uma decisão da SGS, tomada após a aquisição das ações, mas do Santander antes do fechamento do negócio.
- h) O Laudo emitido pela KPMG, contratado após a assinatura do CCVA, também tem o Santander como destinatário das informações apuradas pelos peritos, sendo que a interessada, pelos aspectos formais, seria a SGS.

De fato, a Recorrente nunca buscou ocultar o fato de que os recursos aplicados na aquisição da Getnet Tecnologia foram originados do Banco Santander. Tanto que houve expressa menção, no CCVA, do aumento de capital que seria feito por esta última pessoa jurídica na Recorrente para a compra da participação societária.

Porém, embora as premissas de fato consideradas pela Autoridade Fiscal sejam verdadeiras, entendo que delas não decorre a conclusão jurídica pretendida. Isso porque a origem dos recursos não se confunde com o real adquirente.

Como visto na descrição da operação, a Recorrente foi quem efetivamente adquiriu a Getnet Tecnologia, ainda que os recursos tenham sido obtidos por meio de aumento de capital feito por pessoa integrante do seu grupo econômico. Nesse sentido já entendeu a 1ª Turma da CSRF deste Carf:

GLOSA DE DESPESAS. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. EMPRESA VEÍCULO. CONFUSÃO PATRIMONIAL. REAL ADQUIRENTE. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. IMPOSSIBILIDADE. Não encontra respaldo na legislação a tese de que, em qualquer circunstância, deve ser considerada “real investidora” a pessoa jurídica do grupo de quem se originaram os recursos financeiros utilizados na aquisição. Não havendo norma dispendo de forma diferente, é de se considerar como “real adquirente”, em um negócio de compra e venda, a pessoa que recebe o bem em troca do pagamento do preço. A requalificação dos negócios jurídicos sem vícios ou patologias, exclusivamente sob acusação de “planejamento abusivo”, baseada em ausência “razões não tributárias” para a escolha de uma estrutura em lugar de outra que resultaria em maior tributação, não encontra respaldo quer na base legal indicada no auto de infração em questão, quer no próprio ordenamento jurídico tributário brasileiro atualmente em vigor. (Acórdão n.º 9101-006.287, Rel. Cons. Livia de Carli Germano, Sessão de 13/09/2022)

Veja-se que a referida alegação fiscal também foi rejeitada pela DRJ (fls. 4.391/4.439):

Na efetivação da compra das ações da Getnet Tecnologia, quem de direito efetivou a compra foi a Getnet Adquirencia. O fato do Santander ter aumentado o capital social da Getnet Adquirencia para que ele pudesse efetivar a compra, primeiro era possível, pois o Santander detinha parte do capital social daquela empresa, segundo parece uma operação usual de um grupo societário.

Ademais, a fiscalização não demonstrou qual teria sido a vantagem tributária do próprio Santander não ter comprado as ações ele mesmo e incorporado a referida empresa. Apenas disse que por ser instituição financeira o Santander não poderia fazer tal operação. Ainda assim, mesmo que essa proibição fosse demonstrada nos autos, o planejamento tributário não seria esse, pois a não há prova nos autos que a Getnet Adquirencia fosse, como afirmou a fiscalização uma empresa veículo. Assim, este caso, em nada se assemelha com os diversos casos de criação de empresas veículos que depois são incorporadas para o aproveitamento do ágio gerado; até porque não houve a incorporação da suposta empresa veículo. (...)

Dessa forma, não há como entender que o real comprador das ações da Getnet Tecnologia teria sido o Banco Santander S/A. E, assim, o primeiro fundamento glosa não pode ser mantido.

De fato, sendo o Banco Santander o controlador da Recorrente, é natural que participe da condução da operação societária. Isso não significa, porém, que a aquisição feita pela Recorrente seja tentativa de dissimular obtenção da participação societária pelo Banco Santander.

A prevalecer o raciocínio da autuação, a Recorrente seria forçada a obter recursos financeiros para a aquisição junto a terceiros, o que resultaria em invasão indevida das suas legítimas opções econômicas. Cabe a ela optar pelo meio que entenda menos oneroso na condução das suas atividades.

Além disso, a Recorrente era pessoa jurídica operacional, não havendo qualquer indício de que teria atuado como pessoa jurídica interposta ou como “empresa veículo” destinada exclusivamente para fins de amortização do ágio. Assim, não cabe falar em dissimulação, planejamento tributário abusivo ou na utilização da Recorrente como “veículo de uma compra pretendida pelo Santander” (fls. 3.487).

Apesar de ter reconhecido que a Recorrente foi a “real adquirente” do investimento, a DRJ concluiu por manter a glosa das amortizações de ágio. Citando os arts. 64 a 67 da Lei nº 12.973/14, o acórdão recorrido entendeu o seguinte (fls. 4.430):

Observa-se assim, que tanto as diferenças positivas (art. 66) quanto as negativas (art. 67) devem ser evidenciadas em subcontas. A contribuinte não nega que não tenha as efetuado.

A fiscalização analisou os registros contábeis ECD e comprovou que tais subcontas foram ignoradas.

Em assim sendo, não resta outra alternativa que senão manter a glosa aqui perpetrada pela infração referente a amortização indevida do ágio pelo segundo fundamento que é a falta de subcontas conforme art. 64 e ss. Da Lei nº 12.973, de 2013.

Dessa forma, a DRJ chancelou a seguinte conclusão da Autoridade Fiscal (fls. 3.516):

Nos registros contábeis do ano-calendário 2015 não foi identificado qualquer lançamento de amortização do ágio, nem nas contas referidas, nem em outras. Isso foi corroborado pela resposta ao item 3.5 do TIPF, colada antes, onde é afirmado que a amortização contábil passou a ser feita somente em maio/2016. Sobre isso, cabe destacar que, com o fim da exigência do Fcont, a Lei nº 12.973/2014 passou a ser exigível para todos contribuintes tributados pelo lucro real a partir de 01/01/2015, e em seu artigo 67, quando trata da adoção inicial, exige que diferenças negativas sobre o Ativo, passíveis de exclusão na base de cálculo do lucro real e da CSLL, devem ser evidenciadas em subcontas, sob pena de vedação a tal redução. Mas como constatamos, e a própria Fiscalizada admitiu não houve tais registros.

Esses esclarecimentos servem para demonstrar que sob a ótica defendida pelo contribuinte, este sequer teria cumprido as exigências formais para amortização fiscal desse ágio, seja em 2014 por não seguir o Fcont, seja em 2015 por deixar de evidenciar em subconta do seu plano contábil. No entanto, como comprovado pelo Fisco, este ágio somente poderia ser reconhecido, sob aspecto fiscal, no Santander.

Como se sabe, o Regime Tributário de Transição – RTT retirou a aplicação, para fins tributários, das modificações feitas pelas Leis nº 11.638/07 e 11.941/09 nos critérios de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na apuração do lucro líquido. Para efeito de apuração do lucro real, foram mantidos os métodos e critérios contábeis vigentes em 31/12/2007.

O art. 64 da Lei nº 12.973/14 prescreveu uma regra de transição entre a aplicação das novas disposições e o regramento da Lei nº 11.941/09, que instituiu o RTT:

Art. 64. Para as operações ocorridas até 31 de dezembro de 2013, para os optantes conforme o art. 75, ou até 31 de dezembro de 2014, para os não optantes, permanece a neutralidade tributária estabelecida nos arts. 15 e 16 da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, e a pessoa jurídica deverá proceder, nos períodos de apuração a partir de janeiro de 2014, para os optantes conforme o art. 75, ou a partir de janeiro de 2015, para os não optantes, aos respectivos ajustes nas bases de cálculo do IRPJ, da CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, observado o disposto nos arts. 66 e 67.

Foi estabelecido, dessa forma, um termo final para a aplicação das regras de neutralidade anteriores. Após este termo, deveriam ser feitos os ajustes nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, observados os arts. 66 e 67 da Lei nº 12.973/14.

O art. 66 da Lei nº 12.973/14, por sua vez, prescreve a necessidade de adição da diferença positiva do valor do ativo mensurado de acordo com a Lei nº 6.404/76 e o valor mensurado conforme os critérios vigentes em 31/12/2007, nos termos do RTT. Esta diferença deve ser computada a partir da transição mencionada acima. Porém, a lei estabeleceu a possibilidade de evidenciar essa diferença em *subconta vinculada ao ativo*, de modo a ser adicionada à medida da sua realização. O art. 67 da Lei nº 12.973/14 estabeleceu mecanismo semelhante, mas para as diferenças negativas, cuja exclusão do lucro real só poderia ser feita mediante discriminação em subconta vinculada ao ativo.

A respeito da necessidade das subcontas, vale transcrever a seguinte passagem do Manual de Contabilidade Societária:<sup>2</sup>

Ainda sobre detalhamento em contas específicas, igualmente importante é a observação de que os ganhos ou as perdas decorrentes de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo não serão computados na determinação do lucro real no momento de seu registro, desde que os respectivos valores das variações do ativo ou do passivo sejam evidenciadas em subcontas vinculadas a esse ativo ou passivo, nos moldes dos arts. 13 e 14 da Lei n.º 12.973/2014. O efeito tributário de tais variações se dará no momento da realização do ativo ou liquidação do passivo.

Porém, entendo que a questão central destes autos enquadra-se noutra regra de transição, estabelecida no art. 65 da Lei n.º 12.973/14, que prescreve o seguinte:

Art. 65. As disposições contidas nos arts. 7º e 8º da Lei n.º 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e nos arts. 35 e 37 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977, continuam a ser aplicadas somente às operações de incorporação, fusão e cisão, ocorridas até 31 de dezembro de 2017, cuja participação societária tenha sido adquirida até 31 de dezembro de 2014.

Parágrafo único. No caso de aquisições de participações societárias que dependam da aprovação de órgãos reguladores e fiscalizadores para a sua efetivação, o prazo para incorporação de que trata o caput poderá ser até 12 (doze) meses da data da aprovação da operação.

O art. 106 da IN/RFB n.º 1.515/14, que buscou disciplinar a apuração após as alterações da Lei n.º 12.973/14 é ainda mais claro, ao prescrever expressamente a não aplicação das regras previstas nos seus arts. 99 a 102:

Art. 106. As disposições contidas na Instrução Normativa SRF n.º 11, de 10 de fevereiro de 1999, continuam a ser aplicadas somente às operações de incorporação, fusão e cisão, ocorridas até 31 de dezembro de 2017, cuja participação societária tenha sido adquirida até 31 de dezembro de 2014, **não se aplicando as disposições contidas nos arts. 99 a 102.**

Veja-se que as operações aqui discutidas – tanto a aquisição da participação societária quanto a incorporação – ocorreram em 2014. Assim, continuam a ser regidas pelos arts. 7º e 8º da Lei n.º 9.532/97, razão pela qual não se aplicam às operações discutidas as novas regras de tratamento fiscal do ágio envolvido nas operações de incorporação, fusão e cisão.

De acordo com o art. 7º da Lei n.º 9.532/97, a forma de aproveitamento do ágio depende do seu fundamento econômico. No caso da existência de ativo com valor de mercado superior ou inferior ao custo registrado (art. 20, § 2º, “a”, do Decreto-lei n.º 1.598/77), cabe à incorporadora registrar o ágio ou deságio “em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa”. Já para o ágio pago com base em rentabilidade futura (art. 20, § 2º, “b”, do Decreto-lei n.º 1.598/77), a amortização deve ser feita “nos balanços correspondentes à apuração de lucro real”, levantados após o evento societário.

Entendo que a Recorrente cumpriu tais exigências, na medida em que registrou o ágio de mais-valia e o *goodwill* decorrentes da aquisição, efetuando a amortização deste último

---

<sup>2</sup> Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades: de acordo com as normas internacionais e do CPC. Ariovaldo dos Santos [et al.]. - 4ª ed. - Barueri: Atlas, 2022, p. 311.

no seu Lalur, como estabelece a regra legal. A existência de informação à Receita Federal foi confirmada no próprio TVF (fls. 3.517):

Assim, a amortização fiscal do ágio por expectativa de rentabilidade futura, foi formalizada apenas pela inserção de exclusões diretamente nas Escriturações Contábeis Fiscais (ECF).

Como citado, o art. 7º, III, da Lei nº 9.532/97 autoriza a amortização da rentabilidade futura diretamente “nos balanços correspondentes à apuração de lucro real”. Nesse sentido, o § 3º do art. 106 da IN/RFB nº 1.515/14 autoriza a utilização dos ajustes necessários à apuração do lucro real no próprio Lalur. Veja-se que, a partir das informações constantes na ECF, foi possível identificar os montantes amortizados, conforme consta no próprio TVF (fls. 3.518).

Portanto, entendo que a Recorrente cumpriu os requisitos para a amortização do ágio relativo à aquisição da Getnet Tecnologia e, sendo assim, é o caso de provimento do Recurso Voluntário neste ponto.

### II.3. Redução do patrimônio líquido da incorporada

Além de questionar integralmente o ágio gerado, conforme mencionado acima, a Fiscalização também contestou uma série de ajustes contábeis que teriam sido realizados na Getnet Tecnologia para impactar o seu patrimônio líquido antes da apuração do sobrepreço da aquisição. Foi apurado, ao final, o *goodwill* que estaria correto de acordo com a Auditoria Fiscal:

<b>Goodwill de Partida (Anexo IV do Laudo KPMG)</b>	<b>1.039.303.782,36</b>
(+) Mais Valia Inexistente (item 5.2)	71.703.218,00
(-) Ajustes estornados na Getnet Tecnologia (item 5.1)	(6.129.346,50)
(-) Ajustes de Perdas POS (item 5.2)	(109.961.001,87)
(-) Ajustes Provisão Perdas Imobilizado (item 5.3.1)	(75.681.457,91)
(-) Ajustes Perdas Desenvolvim. Software (item 5.3.2)	(38.412.000,00)
<b>Godwill Apurado pelo Fisco</b>	<b>880.823.194,08</b>

Inicialmente, é importante destacar as circunstâncias que chamaram a atenção da Fiscalização com relação à redução do patrimônio líquido da investida Getnet Tecnologia (fls. 3.522):

Em resposta ao TIPF, foram apresentadas as demonstrações financeiras da Getnet Tecnologia, com parecer dos auditores independentes, do exercício encerrado em 31/12/2013, com parecer de 11/04/2014 – fls. 1283/1352. Neste balanço, o PL da referida sociedade somava R\$ 354.689 mil. Os auditores independentes emitiram o seguinte parecer sobre as mesmas informações: (...)

Em 30/04/2014, houve a citada cisão da Getnet Tecnologia, e, conforme informação constante de DIPJ entregue para demonstrar isso (fls. 2725/2774), o PL da empresa após a operação societária ficou em R\$ 386.980.877,24.

Porém, no balanço levantado em 31/07/2014 para fins de aferição dos valores de mais valia e ágio (fl. 1402), o PL desta caiu daqueles 386,980 mi para apenas 42,895 mi. Essa drástica redução de patrimônio líquido teve como origem uma série de ajustes procedidos pelos novos acionistas, após o fechamento do contrato.

Passo, a seguir, a analisar estes ajustes.

### II.3.1. Ajustes realizados e estornados na Getnet Tecnologia antes da incorporação

Segundo a Fiscalização, teriam sido identificados lançamentos contábeis de provisões realizados em 31/07/2014, reduzindo o patrimônio líquido, mas revertidos em 31/08/2014, antes da incorporação. Vale destacar que a data-base considerada no laudo para fins de “PPA” foi 31/07/2014.

#### (i) Provisão para contingências de investimentos

A Recorrente teria feito, em 31/07/2014, lançamentos contábeis de provisão para contingências em investimentos nas pessoas jurídicas “Go Pay”, “Auttar”, “Integry”, “Pos Movil” e “Toque Fale”. Porém, salvo no caso da última pessoa jurídica – que efetivamente apresentava patrimônio líquido negativo –, as demais provisões foram revertidas em 31/08/2014. Veja-se um exemplo:

#### a) Investimento Go Pay (307.816,11)

31/7/2014	511126	Provisão para Contingências	Resultado	D	R\$	-307.816,11	Regularização Investimento Go Pay
31/7/2014	131011	Investimento Go Pay Com.Serv.Tecn.da Informação Lt	Ativo Investimentos	C	R\$	307.816,11	Regularização Investimento Go Pay
31/7/2014	131011	Investimento Go Pay Com.Serv.Tecn.da Informação Lt	Ativo Investimentos	D	R\$	-307.816,11	Regularização Investimento Go Pay
31/7/2014	216512	Provisão para contingencias	Passivo Circulante	C	R\$	307.816,11	Regularização Investimento Go Pay
31/8/2014	216512	Provisão para contingencias	Passivo Circulante	D	R\$	-307.816,11	Reversão Investimento Go Pay
31/8/2014	511126	Provisão para Contingências	Resultado	C	R\$	307.816,11	Reversão Investimento Go Pay

Segundo a Fiscalização, salvo no caso da “Toque Fale”, todas as reversões anteriores à incorporação teriam impactado negativamente o patrimônio líquido, aumentando indevidamente o valor do *goodwill* gerado.

No seu Recurso Voluntário, a Recorrente afirmou que os ajustes contábeis estariam fundamentados pelo “Relatório *Due Diligence*” elaborado por auditoria independente (fls. 1.962/2.083), reproduzindo a tela presente neste documento. Porém, a própria imagem citada destaca (i) a desnecessidade de ajuste de balanço, (ii) a falta de quantificação e (iii) menção expressa apenas à pessoa jurídica “Toque Fale” e à própria Getnet Tecnologia:

#### Sumário Executivo

#### Principais riscos e ajustes identificados

Risco	Descrição Resumida	Observações e Implicações	Valores R\$ (mil)	Ajuste de Balanço
4. Capital circulante líquido negativo	De acordo com análise das demonstrações financeiras individuais e consolidadas da Getnet e balanço da Toque Fale, as referidas empresas encontram-se com capital circulante líquido negativo, o que denota necessidade aparente de aporte de capital dos acionistas ou redimensionamento das suas atuais estruturas de capital.	Dificuldades da Getnet e Toque Fale honrarem com suas obrigações de curto prazo, se fazendo necessário a complementação de caixa das referidas Companhias através de aporte de capital por parte dos seus acionistas ou empréstimos bancários.	Não quantificado	Não (Seção IV.a.1)

Portanto, entendo que as razões da glosa procedem, estando correto o ajuste do patrimônio líquido feito pela Auditoria Fiscal.

*(ii) Provisão para devedores duvidosos*

A Fiscalização destacou a existência de dois lançamentos de provisão para devedores duvidosos, ambos em 31/07/2014. No caso do primeiro (R\$ 7.806.379,95), não houve qualquer reversão do lançamento, tendo sido mantida após a incorporação e baixada aos poucos na incorporação, razão pela qual não houve qualquer questionamento.

Já para o segundo lançamento (R\$ 8.230.150,00), a Fiscalização identificou que foi constituída a provisão, com contrapartida de resultado e consequente impacto no patrimônio líquido, com a descrição “Regularização NF Santander”. Porém, como exposto no TVF, trata-se de provisão para devedores duvidosos “sem que houvesse prestação de serviços, sem que houvesse emissão de nota fiscal e sem que houvesse faturamento anterior” (fls. 3.528).

Novamente, a Recorrente cita como justificativa o Relatório *Due Diligence*, em que consta o seguinte:

Risco	Descrição Resumida	Observações e Implicações	Valores (BRL mil)	Ajuste de Balanço
13. Provisão para perdas sobre o saldo do contas a receber	Insuficiência na provisão para créditos de liquidação duvidosa, com base na análise do <i>aging</i> de contas a receber e avaliação da régua de cobrança.	Com base nos critérios de Redução ao Valor Recuperável de ativos financeiros, definidos no CPC 38 – Instrumentos Financeiros : Reconhecimento e mensuração, foram realizados procedimentos no intuito de avaliar o momento em que as evidências objetivas de perda ocorrem.  Foram assumidas algumas premissas de modo a refletir as evidências objetivas de perda identificadas na análise da provisão para perdas sobre o saldo de contas a receber.	R\$5.541	Sim (Seção IV.a.8)

Porém, como mencionado, referida provisão não foi adequadamente justificada, sendo tal quadro insuficiente para fundamentar a sua constituição, especialmente considerando que houve a posterior reversão antes da incorporação. Não foi apresentado qualquer documento que corroborasse a constituição da provisão, justificando o valor utilizado ou a qualificação do próprio Banco Santander como devedor duvidoso.

Assim, entendo pela manutenção da glosa feita. Destaco, ademais, que não identifiquei esse valor no quadro presente no TVF com a síntese dos ajustes indevidos (fls. 3.550). Assim, caso necessário, deve ser corrigido o cálculo para incluir tal glosa, que foi devidamente fundamentada pela Auditoria Fiscal, com fundamento no art. 32 do Decreto nº 70.235/72.

### **II.3.2. Ajustes realizados e estornados na Getnet Tecnologia imediatamente após a incorporação – “Ajuste de Perdas”**

Neste ponto, a Fiscalização questionou registros contábeis feitos pela Getnet Tecnologia e revertidos logo após a incorporação, que se deu em 31/08/2014, com reconhecimento do acervo contábil na incorporadora em 01/09/2014.

Em 31/07/2014, foram feitos os seguintes lançamentos contábeis na Getnet Tecnologia:

31/7/2014	711103	Perda Imobilizado	Resultado	D	R\$	-109.961.001,87	Regularização Terminal PDV
31/7/2014	132140	Terminal de Ponto de Venda POS	Ativo Imobilizado	C	R\$	109.961.001,87	Regularização Terminal PDV

Questionada sobre esses lançamentos, a Recorrente respondeu, em fiscalização, que se trataria de mudança de critério contábil dos custos do ativo imobilizado, para adequação ao parágrafo 19 (“Elementos do Custo”) do CPC 27 – Ativo Imobilizado.

Perguntada especificamente a respeito dos critérios que foram modificados, a Recorrente respondeu o seguinte:

2 No item 8 do TIF 2 foi questionada a motivação para o lançamento na contabilidade da Getnet Tecnologia, no dia 31/07/2014, a conta “0000132140 – Terminal de Ponto de Venda POS” recebeu um lançamento a crédito (109.961.001,87), tendo como contrapartida a conta “0000711103 – Perda Imobilizado” a débito. Em sua resposta, a Intimada alega baixa para adequação ao CPC 27, porém deixa de apresentar laudo ou qualquer demonstrativo que embase sua decisão. Assim fica reentimada nos quesitos abaixo:

2.1 Junte laudo, parecer, ou outro documento emitido à época por profissionais habilitados, apontando a necessidade de reconhecimento de tal perda.

Resposta: **Não foi apresentado laudo pois o montante de R\$ 109.961.001,87 foi totalmente revertido.**

2.2 Junte memória de cálculo que demonstre, detalhadamente e com exatidão, a obtenção do montante registrado naquela contabilidade. Tal demonstrativo deve conter no mínimo data do registro contábil original de aquisição do bem; descrição do bem; valor original; depreciação acumulada por ano para cada bem; para o ano de 2014 depreciação acumulada até 31/07/2014 para cada bem; saldo, líquido de depreciação, para cada bem antes do ajuste em comento; ajuste aplicado para cada bem; saldo após ajuste para cada bem.

Resposta: Conforme exposto no subitem 2.1 acima, houve a total reversão do valor, e o montante citado foi oferecido à tributação (adicionado no Lalur), quando da constituição e excluído na sua reversão.

2.3 Justifique, citando base legal e/ou normas contábeis, bem como juntando documentos comprobatórios, a contradição existente entre o reconhecimento dessa perda de 109 mi e a avaliação de mais valia para os mesmos bens. Na mesma data em que se registrou a referida perda, reduzindo o valor dos ativos (a valor justo segundo a última resposta), o laudo da KPMG identificou uma mais valia de 72 mi, quando da avaliação para fins da operação de compra e venda. Afinal qual avaliação é a correta?

Resposta: **Conforme exposto nos dois subitens anteriores, o montante citado foi revertido e o laudo da KPMG que identificou mais valia de R\$ 72 Milhões é o valor correto.**

Tendo em vista a divergência de explicações, a Fiscalização efetuou novo questionamento, respondido da seguinte forma:

3 No item 8 do TIF 2 e no item 2 do TIF 3 foi questionada a motivação para o lançamento na contabilidade da Getnet Tecnologia, no dia 31/07/2017, onde a conta “0000132140 – Terminal de Ponto de Venda POS” recebeu um lançamento a crédito (109.961.001,87), tendo como contrapartida a conta “0000711103 – Perda Imobilizado” a débito. Em sua primeira resposta, a intimada alegou baixa por adequação ao CPC 27, porém deixou de apresentar laudo ou qualquer demonstrativo que embase sua decisão.

Já na última resposta, quando foi solicitada memória de cálculo de forma detalhada e com exatidão, houve alegação de inexistência de documento suporte. Dessa forma, a Getnet fica reintimada a juntar o documento que deu suporte, com detalhamento e exatidão, ao lançamento em comento.

Resposta: Não foi apresentado laudo pois o montante de 109 M foi totalmente revertido, lançamento indevido.

Tendo em vista as respostas apresentadas, a Autoridade Fiscal concluiu que houve diminuição indevida do patrimônio líquido no montante de R\$ 109.961.001,87.

Acerca deste ponto, a Recorrente afirma que, num primeiro momento, os ajustes foram feitos considerando a orientação do Relatório *Due Diligence*, para seguir o CPC 27. Veja-se a página do relatório em que há referida sugestão:

2. Valor de custo dos ativos imobilizados - Terminais de pontos de venda (POS) / e Estimativa de vida útil dos Terminais de pontos de venda (POS) e cálculo da depreciação acumulada			
Observações e Implicações :			
As práticas contábeis adotadas no Brasil aplicáveis ao tema, CPC 27 – Ativo Imobilizado, determinam, dentre outros atributos, que custos de um item do ativo imobilizado devem ser reconhecidos como ativo se, e apenas se:			
(a) for provável que futuros benefícios econômicos associados ao item fluirão para a entidade; e			
(b) o custo do item puder ser mensurado confiavelmente.			
Através de nossos procedimentos, não conseguimos estabelecer quais valores classificados como custo dos POSs não são passíveis de reconhecimento como ativo. Estimativas preliminares indicaram os seguintes resultados (Em R\$ mil):			
	<b>Getnet</b>		<b>DTT</b>
Total de Aquisição	645.601		206.966
Total de Depreciação	- 301.691	-	150.539
<b>Saldo do Imobilizado - POS</b>	<b>343.910</b>		<b>56.427</b>
<b>Ajuste</b>	<b>- 287.483</b>		

Porém, passada a incorporação, a Recorrente identificou que a métrica utilizada pelo relatório “não seria a ideal para o caso concreto”, razão pela qual decidiu reverter os lançamentos.

Nesse sentido, alega que são dois fatos distintos, com fundamentações distintas, plenamente legítimos no âmbito contábil. Além disso, sustentou que o entendimento da Fiscalização acabaria por vedar qualquer ajuste posterior após a incorporação, pois impactaria no patrimônio líquido considerado para fins de apuração do ágio pago, o que seria indevido.

De fato, entendo que a regra geral deve ser permitir que a incorporadora faça quaisquer ajustes contábeis que entender corretos, especialmente considerando o que prescreve o art. 21, II, do Decreto-lei nº 1.598/77.

Porém, as circunstâncias aqui envolvidas são peculiares e merecem ser assim consideradas. Primeiro, deve ser considerado que, durante a fiscalização, a Recorrente admitiu não existir qualquer documento que desse suporte à exclusão de R\$ 109 milhões, reconhecendo que por tal razão este registro foi revertido posteriormente. Segundo, por mais que o Relatório *Due Diligence* tenha sido seguido, este é datado de Agosto/2013 e reconhece que não seria possível, naquela data, “estabelecer quais valores classificados como custo dos POSs não são passíveis de reconhecimento como ativo”. Ou seja, seria necessária a existência de outro

documento que desse suporte à exclusão no valor em que foi feita, demonstrando por quais motivos o montante estava em desconformidade com o CPC 27.

Em síntese, em 31/07/2014, mesma data da aquisição, são feitos lançamentos contábeis que reduzem um ativo imobilizado em R\$ 109 milhões. Porém, em relatório considerando a mesma data-base (“PPA”), teria sido apurada uma mais valia de aproximadamente R\$ 72 milhões sobre os mesmos ativos, sendo que a própria Recorrente, durante a Fiscalização, reconheceu que este último montante estaria correto.

Portanto, concluo pelo acerto do ajuste feito pela Fiscalização.

### II.3.3. Ajustes com constituição de provisões na Getnet Tecnologia e realização/reversão na incorporação

Segundo a Fiscalização, outro procedimento indevido adotado teria sido a constituição de provisões na Getnet Tecnologia sem justificativa razoável.

#### (i) Provisões para Perdas no Imobilizado

Foram identificados pela ação fiscal dois lançamentos envolvendo a mesma conta, em 31/07/2014:

31/7/2014	511125	Provisão Perda Ativo imobilizado	Resultado	D	R\$ -45.480.000,00	Regularização Provisão Perda
31/7/2014	132106	(-) Provisão Perdas Imobilizado	Ativo Imobilizado	C	R\$ 45.480.000,00	Regularização Provisão Perda
31/7/2014	511125	Provisão Perda Ativo imobilizado	Resultado	D	R\$ -30.201.457,91	Regularização Provisão Perda
31/7/2014	132106	(-) Provisão Perdas Imobilizado	Ativo Imobilizado	C	R\$ 30.201.457,91	Regularização Provisão Perda

No caso do lançamento de R\$ 30.201.457,91, a Recorrente informou que se trataria de provisão por não ter sido encontrada parte dos equipamentos. Contudo, apesar de intimada e reintimada, deixou de apresentar qualquer documentação suporte, informando expressamente a inexistência desse controle.

Para o lançamento de R\$ 45.480.000,00, a Recorrente alegou que se tratava de expectativa de perda, calculada com base num percentual de 15,7%. Porém, não foi apresentada qualquer documentação que desse suporte a esse fato contábil.

A Fiscalização prossegue, analisando a forma como esses lançamentos foram sendo proporcionalmente baixados, agora na incorporadora, tendo como contrapartida a realização das depreciações lançadas nas duas contas de mais valias que teriam sido geradas na aquisição (fls. 3.543/3.544).

A respeito da análise desses lançamentos, feitos na Getnet Tecnologia, vale transcrever a conclusão da análise fiscal:

O histórico destes últimos lançamentos fala em reversão de provisão, mas na prática temos uma realização pela depreciação das mais valias. Como os dois totais se anulam, não há afetação do lucro contábil pelas ditas depreciações.

Extrações da contabilidade com os lançamentos citados são juntadas às fls. 2644/2654.

Dessa forma, o que se pode concluir da constituição de tal provisão para perdas no imobilizado, ainda dentro da Getnet Tecnologia, é que não havia motivação para tal. Se consideramos que a soma das mais valias identificadas pelo Laudo KPMG somam R\$ 74.063.846,00 (71.703.218,00 + 2.360.628,00), que a soma da provisão para perdas resultou em R\$ 75.681.457,91, um valor muito próximo do primeiro, e que a realização desta rubrica na Getnet Adquirência foi baixada pelas depreciações de mais valias, torna-se forçosa a conclusão de que foi constituída provisão para depreciação das mais valias dentro da investida.

Não há norma contábil ou societária que dê amparo à constituição de provisão para realização de ágio ou de mais valia na contabilidade da própria investida. Eventuais lançamentos nesse sentido somente poderiam ser registrados na investidora, pois foi esta que pagou o sobrepreço, cujo custo poderia ser amortizado/ depreciado.

Da forma como foi constituída a referida provisão para perdas, houve indevida redução do lucro contábil e PL na Getnet Tecnologia, causando afetação direta no valor do ágio por rentabilidade futura estimado para o negócio. Por outro lado, na incorporadora, a realização das mais valias por depreciação, que deveria reduzir o lucro societário, deixou de ocasionar tal impacto, resultando em efeito nulo.

No seu Recurso Voluntário, a Recorrente sustentou que o Relatório *Due Diligence* abrangeria esses lançamentos, reproduzindo a seguinte imagem (fls. 4.526):

Risco	Descrição Resumida	Observações e Implicações	Valores (BRL mil)	Ajuste de Balanço
2. Valor de custo dos ativos imobilizados – Terminais de pontos de venda (POS)	Alguns gastos da Getnet são ativados contabilmente por serem considerados pela Administração como parte do custo dos ativos imobilizados, especialmente no caso dos terminais dos pontos de venda (POS).	Com base nos critérios estabelecidos no parágrafo 19 "Elementos do Custo" do CPC 27 – Ativo Imobilizado, alguns desses custos não são passíveis de tal reconhecimento. Desta forma os valores do ativo, resultado e patrimônio acabam por ficar superavaliados.  Foram assumidas algumas premissas de modo a recompor os valores de ativo imobilizado (POS) e os respectivos efeitos no resultado e patrimônio.  [Exclusão de todos os saldos de itens constantes como extraviados constantes do laudo "Caça POS"]	R\$ 438.835	Sim (Seção IV.a.2)

Foi a mesma imagem que teria fundamentado a perda no ativo imobilizado mencionada acima. Não foi apresentado qualquer documento que tivesse fundamentado a constituição da provisão mencionada. Portanto, entendo pela manutenção da glosa realizada.

#### (ii) Perda com Desenvolvimento de Software

Em 31/07/2014 foi feito lançamento contábil pela Getnet Tecnologia no valor de R\$ 38.412.000,00, a título de "Regularização Sist. Desenvolvimento", gerando uma redução no ativo intangível, via lançamento a crédito, tendo como contrapartida uma redução no resultado, na conta "511143 – Perda com Desenvolvimento Software":

31/7/2014	511143	Perda com desenvolvimento Software	Resultado	D	R\$ -38.412.000,00	Regularização Sist. Desenvolvimento
31/7/2014	132007	Software Próprio	Ativo Intangível	C	R\$ 38.412.000,00	Regularização Sist. Desenvolvimento

Questionada sobre o lançamento, a Recorrente informou que se trataria de ajuste para adequação aos parágrafos 29 e 67 do CPC 04 – Ativo Intangível, apresentando o Relatório

*Due Diligence* como fundamento. Analisando referido laudo, de fato, há indicação de possível superavaliação de ativos intangíveis no montante de R\$ 40.115 milhões, mas sem a possibilidade de precisar, naquele momento, o valor exato.

Após novo questionamento, foi apresentada outra versão pela Recorrente:

9. No item 9 do TIF 2, foi questionado o lançamento na contabilidade da Getnet Tecnologia, no dia 31/07/2014, a conta “0000132007 – Software Próprio” recebeu um lançamento a crédito (38.412.000,00), tendo como contrapartida a conta “0000511143 – Perda com desenvolvimento Software” a débito. Na resposta apresentada foi alegada a necessidade de ajuste para atender aos requisitos do CPC 04. Sobre isso restam esclarecimentos a serem feitos:

9.1 Como se tratariam de custos/despesas não ativáveis, conforme alega a Getnet, portanto, estas deveriam terem sido lançados a débito de resultado do exercício, atinente a cada exercício de ocorrência. Segundo as normas contábeis e fiscais, nessas situações os custos de exercícios anteriores devem ser lançados em ajuste, diretamente dentro do PL, e não em conta de resultado do exercício em curso. Quando à dedutibilidade, deveria ser avaliada cada custo/despesa incorrida e efetuado o ajuste do lucro tributáveis dentro do exercício de origem se fosse o caso retificando-se as DIPJs.

*Resposta: O montante de R\$ 38.412.000,00 foi lançado indevidamente como perda. O lançamento correto, que deveria ter ocorrido em 31/07/2014, deveria ter sido uma constituição de provisão de Perda com Intangível, conforme demonstrado abaixo:*

*D – 511143 - Perda com Intangíveis*

*C – 132108 – (-) Provisão Perdas Intangível*

9.2 Na defesa de sua tese a Intimada colou trecho de laudo da Deloitte, onde são citadas apenas quantidades de ocorrências para cada despesa não ativável. Tal informação é insuficiente para comprovar as alegações trazidas. Junte inteiro teor laudo pericial emitido pela Deloitte, com todos seus anexos.

*Resposta: O trecho do documento apresentado na TIF 2 serviu de base para a constituição da perda, mas o que ocorreu foi um equívoco na hora de efetuar o lançamento, onde deveria ter sido constituído uma provisão de perdas de intangível conforme exposto no subitem 9.1.*

*Estamos encaminhando, na Juntada do Protocolo 10445772056493 o Relatório de Due Diligence, elaborado pela empresa Deloitte Auditores Independentes, em resposta a este Subitem 9.2.*

9.3 Apresente planilha (ou cópia do livro Razão), com dados em ordem cronológica, contendo cópias de todos os lançamentos considerando inadequados para fins de composição do Ativo. As informações devem ser completas com data, conta de contrapartida, valor e histórico.

*Resposta: Conforme exposto nos dois subitens anteriores 9.1 e 9.2 acima, a constituição de perda foi equivocada. O lançamento correto, que deveria ter ocorrido em 31/07/2014, deveria ter sido uma constituição de provisão de Perda com Intangível conforme demonstrado no subitem 9.1.*

9.4 Compulsando a contabilidade da Getnet Adquirência, após a incorporação, verificamos que, em 01/02/2015, o exato montante em discussão foi lançado para dentro do Ativo novamente, na conta 0000132030 – Software Próprio – Exercícios Anteriores. Explique essa contradição, onde num momento é alegada a baixa de Ativo por ferir as

normas contábeis, já numa etapa seguinte o mesmo valor é reconstituído da forma original.

*Resposta: O valor de R\$ 38.412.000,00 foi baixado indevidamente na conta 132030 – Software Próprio – Exercícios Anteriores. Diante disso, o saldo correto que deveríamos ter na conta é R\$ 89.758.114,71.*

Assim, em momento seguinte, a Recorrente reconheceu que o lançamento redutor do ativo intangível foi feito de forma equivocada, pois deveria ter sido constituída uma provisão. Tanto que o lançamento foi revertido em 01/02/2015.

Intimada novamente para apresentar documento que desse suporte ao suposto lançamento de provisão, a Recorrente afirmou expressamente que não haveria outro documento além dos já apresentados. Com base neste cenário, a Fiscalização concluiu o seguinte:

Com as sequências de ajustes procedidos pelo sujeito passivo é possível verificar que este obteve benefício fiscal duas vezes por meio dos mesmos custos:

1º) Quando fez o lançamento de perda em 31/07/2014, na Getnet Tecnologia, houve redução do PL desta empresa, com majoração equivalente no ágio por expectativa de rentabilidade futura, o qual o sujeito passivo vem amortizando para fins fiscais.

2º) Se tivesse mantido o primeiro lançamento de perda, o saldo diminuído do ativo não poderia ser base para amortização. Porém, para possibilitar a continuidade das amortizações mensais, após a incorporação a Getnet Adquirência restituiu o saldo de softwares, transferindo a perda inicial para uma conta de provisão.

Dessa forma, considerando que a Getnet Adquirência assumiu que o lançamento original como perda foi indevido, e que não há documento ou justificativa para que fosse registrada a provisão, esse total de R\$ 38.412.000,00 não poderá ser aceito como válido para redução do PL base de apuração do ágio.

No seu Recurso Voluntário, a Recorrente reproduz a seguinte página do Relatório *Due Diligence*, sustentando que teria dado suporte ao registro contábil:

Risco	Descrição Resumida	Observações e Implicações	Valores (BRL mil)	Ajuste de Balanço
5. Estimativa de vida útil dos ativos intangíveis – Softwares e Licenças	Em 31 de dezembro de 2012, a Getnet adotava como prática contábil a adoção de Vida Útil Indefinida para seus direitos de uso de softwares, com base em laudos preparados por consultores externos; todavia, não fica comprovado de forma adequada que a vida útil indefinida esteja suportada com base nos critérios estabelecidos pelo CPC 04 – Ativo Intangível. Em Abril de 2013, a administração ajustou o critério, voltando a atribuir vida útil para os Softwares, sendo que estas variam de 10 a 30 anos, porém tal estudo não foi disponibilizado.	Impossibilidade de se comprovar a adequada estimativa de vida útil dos Softwares e do correto valor da amortização acumulada. Desta forma os valores do ativo, resultado e patrimônio acabam por ficar superavaliados.  Foram assumidas algumas premissas de modo a recompor os valores de ativo intangível e os respectivos efeitos no resultado e patrimônio.  [Atribuição de vida útil de 5 anos, de acordo com padrão de mercado, incluindo empresas do mesmo segmento]	R\$40.115	Sim (Seção IV.a.3)

Porém, como citado no TVF, a Recorrente reconheceu o equívoco do registro ao longo do procedimento de fiscalização. Tanto que reverteu referido lançamento em seguida. Ao agir dessa forma, se beneficiou duplamente, tanto reduzindo o patrimônio líquido da investida para fins de apuração do ágio quanto, após a reversão, com as amortizações do ativo.

Portanto, entendo correta a glosa feita pela Fiscalização.

#### II.4. Ágio gerado na mais valia dos ativos

Além dos problemas citados acima, a Fiscalização também questionou os registros contábeis e aproveitamento do ágio gerado na mais valia dos ativos adquiridos com a incorporação da Getnet Tecnologia.

Como mencionado acima, com base em laudo feito para alocação do preço pago (“PPA” – fls. 1.359/1.401), foram feitos lançamentos a título de “Mais Valia POS” e “Mais Valia Periféricos” (fls. 2.627):

30/09/2014	0000132171	Investimento GETNET - Mais valia POS	D	71.703.218,00	1.064.485.490,00 D	PPA sobre aquisição da empresa Getnet
30/09/2014	0000132172	Investimento GETNET - Mais valia Periféricos	D	2.360.628,00	1.064.485.490,00 D	PPA sobre aquisição da empresa Getnet

Vale transcrever, neste ponto, a análise feita no TVF (fls. 3.520):

No mesmo toar do ano-calendário 2014, a Getnet Adquirência continuou realizando as depreciações em todos os meses de 2015. Como demonstrado, as depreciações foram lançadas a débito de contas de resultado, portanto, ocasionariam a redução do lucro líquido contábil, entretanto os mesmos valores que entraram a débito saíram a crédito, tendo como contrapartida realização de provisão. Tal provisão foi constituída ainda na incorporada (Getnet Tecnologia), por meio da conta redutora de Ativo 0000132106 - ( - ) Provisão Perdas Imobilizado, cujo saldo credor incorporado foi de R\$ 77.028.825,67. Extrações dos lançamentos são juntadas às fls. 2631/2641.

Assim sendo, como a citada Provisão para Perda fora constituída na incorporada, e as contas de resultado foram debitadas e creditadas pelo mesmo valor, as depreciações de mais valia não proporcionaram diminuição do lucro líquido contábil. A realização fiscal dessas mais valias acabou sendo concretizada por meio de lançamentos de exclusões no e-Lalur e e- Lacs, tendo por contrapartida a realização da Provisão para Perdas no Imobilizado, cujo saldo viera transportado nos livros fiscais no momento da incorporação.

Os totais de reduções no lucro tributável são os que seguem:

Período de Apuração	Depreciação Mais Valia POS	Depreciação Mais Valia Periféricos	Totais Depreciação Mais Valia
<b>09-12/2014</b>	15.095.414,32	449.643,44	<b>15.545.057,76</b>
<b>01-04/2015</b>	15.095.414,32	449.643,44	<b>15.545.057,76</b>
<b>05-12/2015</b>	30.190.828,64	899.286,80	<b>31.090.115,44</b>

Os montantes do quadro aparecem na parte A dos e-Lalur e e-Lacs dentro dos totais de exclusões de reversões de provisões não dedutíveis, mas pelo detalhamento das ECF é possível constatar que a referida conta contábil 0000132106 - ( - ) Provisão Perdas Imobilizado, teve todas suas baixas reconhecidas na escrituração fiscal. Os registros nesta conta de provisão, além das baixas de mais valia, contemplaram alguns outros ajustes de menor monta. Com isso a ECF não reflete com exatidão os mesmos totais das depreciações de mais valia, no entanto, no cotejamento entre os lançamentos da ECD e os da ECF há comprovação de que tais realizações estão aqui contempladas.

Assim, são verificados os seguintes registros nos blocos M305 e M310 das ECF, atribuídos à conta 0000132106:

Período	Exclusão	Adição	Exclusão Líquida
<b>09-12/2014</b>	-77.028.825,67	61.385.636,78	15.643.188,90
<b>01-04/2015</b>	-61.385.636,78	48.394.949,58	12.990.687,20
<b>05-12/2015</b>	-48.394.949,58	23.039.903,00	25.355.046,60

A prática adotada pelo sujeito passivo, portanto, foi a de exclusão do saldo inicial da conta de provisão, com adição simultânea do saldo final do período de apuração, resultando em todas as situações em exclusão. Os montantes líquidos aqui representados diferem em parte das efetivas realizações de mais valias do quadro anterior porque, como foi dito, a referida conta recebeu alguns outros lançamentos também. O importante nesse caso é a constatação de que, lá na contabilidade, todas as baixas de mais valia foram transferidas a débito desta conta de provisão.

Com base nessa avaliação, e pela mesma conclusão de que eventual aproveitamento fiscal desses dispêndios somente poderia ser reivindicado pelo real adquirente, os totais de exclusões relativos às mais valias serão glosados em todos os períodos: 09-12/2014 (15.545.057,76); 01-04/2015 (15.545.057,76); 05-12/2015 (31.090.115,44).

Pelas razões destacadas acima, não há que se falar em ilegitimidade do aproveitamento do ágio por não ser a Recorrente a real adquirente, mas sim o Banco Santander. Referida tese já foi superada quando da apreciação do direito da Recorrente à amortização do referido ágio.

A Recorrente, nas suas razões, alegou (i) que seriam inaplicáveis as condições gerais para aproveitamento do ágio ao reconhecimento da mais valia de ativos, sendo necessário aplicar o art. 305 do RIR/99; e (ii) que os ajustes contábeis feitos para apuração da mais valia do ativo “POS” seriam válidos.

Se, por um lado, a forma como foram feitas contabilmente as amortizações causa estranheza, entendo que não se pode ignorar o fato de que a Fiscalização conseguiu identificar a sistemática adotada e verificar a forma como os valores foram excluídos na apuração do lucro real via ECF. Portanto, eventual inconsistência contábil, neste caso, não teria o condão de tornar ilegais as exclusões.

No caso do ativo “POS”, porém, como citado acima, houve um lançamento que o reduziu indevidamente, em 31/07/2014, no valor de R\$ 109.961.001,87, conforme citado acima. O laudo “PPA”, ao fazer a alocação do preço pago, utilizou o valor contábil já com a referida redução (fls. 1.695). A partir dessa premissa, foi identificado um valor justo bem superior, com a apuração de uma suposta mais valia de R\$ 71.703.218,00.

Ocorre que, como mencionado, referida redução foi indevida. Com isso, não há que se falar na referida mais valia.

Neste ponto, vale destacar que a Fiscalização, ao apurar o *goodwill* da operação, acresceu o montante dessa mais valia “POS”. De fato, mantido o mesmo desembolso, se o valor não foi alocado para o referido ativo, é consequência natural que seja imputado ao sobrepreço pago com o outro fundamento. Correta a conclusão da Fiscalização neste aspecto.

Portanto, entendo pela (i) necessidade de reversão da glosa referente a mais valia “Periféricos” e (ii) manutenção da glosa feita a título da mais valia “POS”, mas com a sua inclusão no *goodwill*, na linha da apuração feita pela Fiscalização (fls. 3.550).

## **II.6. Supostas irregularidades na apuração do IRPJ e da CSLL**

A Fiscalização também apurou supostas irregularidades na apuração do IRPJ e da CSLL pela Recorrente, além das glosas relativas ao ágio mencionadas acima. Passo, a seguir, a analisar as infrações constatadas.

(i) *Suposta exclusão indevida – Benfeitorias e Reformas em Imóveis de Terceiros*

A Fiscalização identificou o seguinte lançamento contábil, feito em 31/07/2014:

31/7/2014	422534	Depreciação Benfeitorias em Imóveis de Terceiros	Resultado	D	R\$	-13.174.000,00	Regularização Benfeitorias
31/7/2014	132010	Benfeitorias e Reformas em Imóveis de Terceiros	Ativo Imobilizado	C	R\$	13.174.000,00	Regularização Benfeitorias

Veja-se que houve, naquele momento, redução do ativo imobilizado, com contrapartida em resultado a título de depreciação. Na mesma data, foram feitos registros contábeis de correção, em contas de ativo, revertendo o lançamento anterior e tendo como contrapartida conta de ativo pela depreciação e conta de provisão de perdas:

Data	Cód.Conta	Conta	D/C	Débitos	Créditos
31/07/14	132010	Benfeitorias e Reformas em Imóveis de Terceiros	D	13174000	
31/07/14	132110	Depreciação Benf. e Reformas Imóveis de Terceiros	C		12762710,78
31/07/14	132106 (-)	Provisão Perdas Imobilizado	C		411289,22

Não houve reversão do lançamento anterior em conta de resultado. Porém, como a Getnet Tecnologia identificou que tal montante havia reduzido indevidamente o lucro líquido contábil, fez a adição correspondente na Parte A do Lalur (fls. 2.573):

GETNET TECNOLOGIA EM CAPTURA E PROCESSAMENTO DE TRANSAÇÕES H U A LTDA.		CNPJ: 05.127.489/0001-59	
PARTE A - REGISTRO DOS AJUSTES DO LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO			
DATA	HISTÓRICOS DAS CONTAS INTEGRANTES DA PARTE A DO LALLUR	ADIÇÃO	EXCLUSÃO
01/05/2014	<b>HISTÓRICOS DAS ADIÇÕES DA PARTE A DO LALLUR</b>		
a	112101 Provisão Devedores Duvidosos		
31/08/2014	132106 Prov. Perdas Imobil	10.345.514,52	
	212022 Provisão contas a pagar	77.028.825,67	
	215010 Provisão ISS a Recolher	6.545.890,24	
	216008 Participações a Administradores	180.059,64	
	216008 Participações a Empregados	768.927,83	
	216099 Provisão Folha de Pagamento	5.523.352,66	
	216528 Provisão para Contingência Cível	1.195.531,10	
	216529 Provisão para Contingência Trabalhista	460.165,57	
	422120 Brindes e Presentes	883.781,99	
	422533 Amortização de Software Próprio	26.223,15	
	422534 Depreciação Benfeitorias em Imóveis de Terceiros	60.622.121,61	
	422537 Amortização Licença de Uso - Terceiros	13.174.000,00	
	422537 Amortização Licença de Uso - Terceiros	1.110.115,94	
	422537 Depreciação Terminal de Ponto Venda	45.497.000,00	
	422533 Amortiz. Software Próprio - EPM/MOIN	260.236,50	

Porém, referido montante foi mantido na Parte B do Lalur (fls. 2.587):

PARTE B - REGISTRO DOS VALORES QUE CONSTITUIRÃO AJUSTE DO LUCRO LÍQUIDO DE EXERCÍCIOS FUTUROS								
525 - 42534 Depreciação Benfeitorias em Imóveis de Terceiros								
DATA DO LANC.	HISTÓRICO	F/EFETUADA CORRIGIDA			CONTROLE DE VALORES			
		MÊS REF.	VALOR CORRIGIR	DEF.	DÉBITO	CRÉDITO	SALDO	D C
31/08/2014	Valor Lançado nesta data					13.174.000,00	13.174.000,00	C

Referido valor foi transferido para a incorporadora, que o baixou como exclusão na primeira apuração após a incorporação.

Porém, segundo a Fiscalização, entre 31/07/2014 e 31/08/2014 a Getnet Tecnologia havia feito vários registros baixando completamente tal ativo (fls. 2.910/3.159). Assim, tais valores deveriam ter sido incluídos na apuração fiscal da Getnet Tecnologia, vez que as baixas ocorreram antes da sua incorporação. Além disso, na Recorrente não teriam sido feitos quaisquer lançamentos contábeis relativos a essas benfeitorias, que sequer teriam feito parte do acervo patrimonial transferido à incorporadora. Com base nisso, foi glosado o valor excluído de R\$ 13.174.000,00.

A Recorrente alegou que, ao adquirir o controle acionário da Getnet Tecnologia, efetuou uma grande adequação nos critérios contábeis. No caso das benfeitorias, houve adequação da vida útil do ativo, de 120 meses para 35 meses, conforme sugestão feita no Relatório *Due Diligence* (fls. 2.051):

7. Valor de custo dos ativos imobilizados – Outros ativos			
<b>Descrição :</b>			
Com base na composição analítica dos demais ativos imobilizados registrados pela Companhia, avaliamos o critério de vida útil para cada um dos itens, conforme apresentado abaixo :			
Imobilizado	Vida útil Getnet	Vida útil DTT	
Móveis e Utensílios	120	120	
Veículos	60	60	
Computadores e Perif	60	60	
Aparelho Telecomunic	60	60	
Benf.Imóveis Terceir	120	35	
Term.Ponto Venda ATM	60	60	
Partes, Peças ATM	60	60	

Para as benfeitorias em imóveis de terceiros, aplicamos o prazo médio de todos os contratos de aluguel, partindo do pressuposto de que o benefício econômico futuro a ser gerado deve ser registrado pelo prazo de utilização do imóvel.

Entendo que, com a sucessão, são transferidos todos os direitos e obrigações da incorporada, nos termos dos arts. 227 da LSA e 1.116 do Código Civil. Portanto, se a baixa das benfeitorias já havia sido feita na incorporada, com a inclusão do saldo para amortização futura na Parte B do Lalur, entendo legítima a sua apropriação pela Recorrente.

Destaco que em momento algum a Fiscalização, neste ponto, questionou a legitimidade da exclusão em termos de modificação do critério contábil ou da sua quantificação. Limitou-se a afirmar que caberia à Getnet Tecnologia a sua apropriação. Porém, se a incorporada teria esse direito, não vejo razão pela qual a Recorrente não poderia efetuar a amortização, apropriando-se de saldo presente na Parte B do Lalur. Vedar esse direito importaria em baixa do ativo por depreciação sem o efetivo aproveitamento fiscal.

Portanto, neste ponto entendo procedentes as razões recursais, devendo ser revertida a glosa de R\$ 13.174.000,00.

(ii) *Despesa de depreciação indevida*

A Fiscalização identificou que a Recorrente teria revertido dois lançamentos que haviam sido registrados na incorporada, como depreciação e como perda, no montante aproximado de R\$ 155 milhões:

Data	Cód.Conta	Conta	Classificação	DIC	Valor	Histórico
30/9/2014	132140	Terminal de Ponto de Venda POS	Ativo Imobilizado	D	R\$ 113.483.943,00	Regularização Vida útil POS
30/9/2014	422557	Depreciação Terminal de Ponto Venda	Resultado	C	R\$ -113.483.943,00	Regularização Vida útil POS
31/10/2014	132140	Terminal de Ponto de Venda POS	Ativo Imobilizado	D	R\$ 989.806,30	Regularização depreciação POS Out-14
31/10/2014	422557	Depreciação Terminal de Ponto Venda	Resultado	C	R\$ -989.806,30	Regularização depreciação POS Out-14
31/10/2014	132140	Terminal de Ponto de Venda POS	Ativo Imobilizado	D	R\$ 4.088.054,32	Regularização depreciação POS
31/10/2014	422557	Depreciação Terminal de Ponto Venda	Resultado	C	R\$ -4.088.054,32	Regularização depreciação POS
31/10/2014	132140	Terminal de Ponto de Venda POS	Ativo Imobilizado	D	R\$ 954.135,52	Regularização depreciação POS Out-14
31/10/2014	422557	Depreciação Terminal de Ponto Venda	Resultado	C	R\$ -954.135,52	Regularização depreciação POS Out-14
30/11/2014	132140	Terminal de Ponto de Venda POS	Ativo Imobilizado	D	R\$ 35.942.062,73	Reversão Provisão POS e Caça POS
30/11/2014	711103	Perda Imobilizado	Resultado	C	R\$ -35.942.062,73	Reversão Provisão POS e Caça POS

Posteriormente, no entanto, teriam sido identificadas “depreciações extras” em montante relevante, no valor de R\$ 108 milhões, reduzindo o lucro contábil e o lucro real. Veja-se o questionamento e a resposta apresentada pelo sujeito passivo:

1.5 Ocorre que, na mesma data de 30/09/2014, quando houve a reversão dos lançamentos originários da Getnet Tecnologia (indevidos, segundo informou a Intimada), foram realizados mais dois (107.485.659,82 e 1.026.627,05), somando R\$ 108.512.286,87. Como exposto de início, esta soma teve como conta credora “0000132149 – Depreciação Terminal de Ponto de Venda POS” e como conta devedora “0000422557 – Depreciação Terminal de Ponto Venda.” Tais registros ocasionaram diminuição do lucro contábil, e não se verificam ajuste de adições correspondentes quando da apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

1.6 Nas mesmas citadas contas, observam-se, lançamentos mensais de depreciação, nos últimos meses de 2014 e no ano de 2015, da ordem de 7 milhões de reais, o que nos leva à conclusão de que estes seriam os valores resultantes das taxas usuais adotadas pela empresa. Assim, o reconhecimento de depreciação na soma de 108 milhões, em um único mês, está completamente dissonante dos patamares usados nos demais períodos.

1.7 Com base no exposto, a empresa fica intimada a explicar a origem do lançamento de depreciação no total de 108 milhões, juntando documentos hábil e idôneo que lhe dê suporte.

1.8 Eventual argumentação que possa reivindicar o aproveitamento fiscal de tal depreciação extra deverá ser acompanhada de planilha que demonstre, discriminadamente por bem, no mínimo, data do registro contábil original de aquisição do bem; descrição do bem; valor original; taxa de depreciação aplicada por ano para cada bem; depreciação acumulada por ano para cada bem; para o ano 2014: taxa de depreciação aplicada até 30/06; depreciação acumulada até 30/06/2014 para cada bem; saldo de cada bem; líquido de depreciação, até 30/06/2014 para cada bem, líquido de depreciação, até 30/06/2014; taxa e valor de depreciação aplicada em 31/07/2014 para cada bem; saldo final de cada bem até a incorporação. Em planilha apartada, partindo dos saldos recebidos na incorporação, demonstrar, para cada um dos bens, as taxas de

depreciação e os valores de depreciação que resultaram no montante de R\$ 108.512.286,87 em 30/09/2014.

*Resposta: O reconhecimento da depreciação no montante de 108 milhões está relacionado com a mudança de critério do prazo de vida útil dos Terminais de Ponto de Venda POS, de 5 anos para 3 anos, de acordo com o laudo técnico n.º 000.941/14, do Instituto Nacional de Tecnologia, INT e da Fundação de Ciências, Aplicação e Tecnologias Espaciais, FUNCATE, em que consta no seu parágrafo 39º do referido laudo que o prazo de vida economicamente útil é de 3 anos.*

*Conforme já exposto nas respostas anteriores dos TIF os montantes de 109 M e 45 M foram totalmente revertidos, quando identificamos que os lançamentos acima citados foram efetuados indevidamente foi efetuada a total reversão dos montantes.*

*Com relação ao reconhecimento do montante de 108 M, reconhecido em dois lançamentos um de 107.485.659,82 e outro de 1.026.627,05 na conta contábil “0000132149 – Depreciação Terminal de Ponto de Venda POS” e com contrapartida a conta “0000422557 – Depreciação Terminal de Ponto Venda”, estes dois reconhecimentos estão corretos e fazem parte do montante de R\$ 112.460.869,85 reconhecido na competência de setembro, sendo R\$ 92.488,83 depreciação das aquisições de POS do mês e R\$ 112.368.381,02 ajuste vida útil dos POS de 5 para 3 anos.*

*Demonstramos a seguir o reconhecimento do montante de 112 M na contabilidade da empresa, onde os 108 M fazem parte do reconhecimento de depreciação extra, referente a regularização de vida útil dos POS:*

A Fiscalização apurou que os POS com data de aquisição superior a 36 meses teriam sido totalmente depreciados imediatamente. Porém, segundo a Fiscalização, isso só poderia ocorrer diante da “constatação fática da inoperância dos ditos POS com tal idade, pois ainda não havia uma avaliação técnica a apontar tal definitividade” (fls. 3.564). Vale destacar, aqui, que o Laudo do INT é datado de dezembro de 2014, após os registros contábeis feitos em setembro de 2014.

Além disso, a Fiscalização afirmou que a depreciação dos ativos com mais de 36 meses já havia sido realizada em 31/07/2014 na incorporada Getnet Tecnologia. Um mês depois, houve o estorno desses lançamentos já na Recorrente. Referido montante, embora tivesse sido um redutor indevido do patrimônio líquido, não foi glosado desta forma por ter sido glosado como despesa indedutível.

No seu Recurso Voluntário (fls. 4.546/4.554), a Recorrente afirma que o valor de R\$ 108.512.286,87 seria o montante correto, apurado em momento posterior. Além disso, sustentou a legitimidade da dedução, vez que preenchidos os requisitos legais e a sua condição de sucessora da Getnet Tecnologia.

A Fiscalização adotou o seguinte procedimento para quantificar os valores que teriam sido deduzidos indevidamente:

No dia 30/09/2014, são verificados na contabilidade da Getnet Adquirência os seguintes lançamentos de depreciação dos POS (fl. 3415):

Data	Cód.Conta	Conta	D/C	Débitos	Créditos
30/09/2014	0000422557	Depreciação Terminal de Ponto Venda	D	107.485.659,82	
30/09/2014	0000422557	Depreciação Terminal de Ponto Venda	D	1.026.627,05	
30/09/2014	0000132149	Depreciação Terminal de Ponto de Venda POS	C		108.512.286,87
30/09/2014	0000132149	Depreciação Terminal de Ponto de Venda POS	D	207,22	
30/09/2014	0000422557	Depreciação Terminal de Ponto Venda	C		207,22
30/09/2014	0000422557	Depreciação Terminal de Ponto Venda	D	3.947.417,52	
30/09/2014	0000422557	Depreciação Terminal de Ponto Venda	D	1.372,88	
30/09/2014	0000132149	Depreciação Terminal de Ponto de Venda POS	C		3.948.790,20

Os registros acima totalizam R\$ 112.460.869,78, representando esse montante um crédito na conta de depreciação acumulada (132149), redutora de ativo, e um débito na conta de despesa (422557), redutora do resultado contábil. Não houve qualquer adição ao lucro real e a base da CSLL no tocante a essas diminuições do lucro líquido.

A planilha de referência (última entregue), que serviu de base para os lançamentos citados, contém na coluna “Depreciação 09/2014” centenas de milhares de registros, os quais totalizam exatamente o que foi contabilizado, com diferença apenas no centavos (112.460.869,85).

Dentre as centenas de milhares de equipamentos, que sofreram depreciação em setembro, é possível identificar aqueles que já estavam depreciados quando da incorporação, utilizando-se para isso aplicação de filtro na terceira coluna, denominada “Dt.incorp.”, que contém a informação da data de incorporação ao ativo. Como regra, isso representa a data de aquisição do equipamento, mas é mais precisa ainda porque ao ser incorporado ao patrimônio, significa que a partir dali o POS teria passado a ser utilizado, e como consequência, passaria a sofrer desgaste físico e obsolescência.

Nesse toar, para encontrar os equipamentos com mais de 36 meses na data em que houve a operação de incorporação (31/08/2014), aplicamos um filtro na coluna “Dt.incorp.”, solicitando apenas as datas iguais ou anteriores a 31/08/2011. Ainda, para evitar de considerar na relação filtrada algum equipamento que por eventual situação extraordinária não tenha sido totalmente depreciado já em setembro/2014, na última coluna (“Líquido Setembro/2014”), aplicamos filtro para obtermos apenas as unidades que restaram com saldo zero.

Com a aplicação dos dois citados filtrados, os valores de depreciação contidos na coluna “Depreciação 09/2014”, somaram um montante de R\$ 49.041.563,36. Esse total será glosado para fins fiscais por se tratar de despesa não incorrida pelo sujeito passivo.

Assim como no item anterior, a Fiscalização não questionou o critério utilizado para a depreciação ou a sua quantificação. Centrou-se no seguinte (i) lançamentos anteriores feitos na Getnet Tecnologia, com redução do patrimônio líquido em montante de R\$ 45 milhões, posteriormente revertidos e (ii) existência de laudo posterior aos lançamentos feitos em setembro/2014.

De fato, o Relatório *Due Diligence* já mencionava a redução da vida útil dos POS para 3 (três) anos:

Due Dilligence Projeto Two	Detalhes dos Ajustes e Observações Resultantes da Aplicação dos Procedimentos
<b>Detalhes dos Ajustes e Observações Resultantes da Aplicação dos Procedimentos</b>	
<b>Area contábil</b>	
<b>2. Valor de custo dos ativos imobilizados - Terminais de pontos de venda (POS) / e Estimativa de vida útil dos Terminais de pontos de venda (POS) e cálculo da depreciação acumulada</b>	
<b>Descrição :</b>	
<p>Quando ao tempo de vida útil, o prazo praticado no mercado é de 3 anos contados a partir da aquisição do aparelho, independentemente da data de instalação. Para apurarmos os saldos de imobilizado de POS da Entidade seguimos os seguintes passos:</p>	
<ol style="list-style-type: none"> <li>1) Solicitamos a base analítica com todas as ativações segregadas por data e tipo de capitalização;</li> <li>2) Cruzamos os relatórios analíticos com os relatórios recebidos de reclassificação e da campanha de CAÇA-POS;</li> <li>3) Consideramos para cada Imobilizado de POS com saldo líquido dos cruzamentos do passo 2 maior do que zero, o saldo da data mais antiga de ativação que possivelmente é representada pelo custo do aparelho de POS;</li> <li>4) Para a base líquida dos referidos ajustes, efetuamos mais um filtro desconsideramos os imobilizados 100% depreciados e os imobilizados com datas anteriores a 2008, uma vez que para nossa premissa de depreciação, consideraremos 36 meses;</li> <li>5) Finalizada a limpeza do arquivo, procedemos ao cálculo da depreciação dos imobilizados restantes pelo prazo de 36 meses e apuramos o saldo de depreciação acumulada.</li> </ol>	

Assim, entendo que não há que se questionar a data do laudo do Instituto Nacional de Tecnologia – INT, que foi feito para corroborar o entendimento já manifestado anteriormente em auditoria e a decisão anterior tomada pelo contribuinte.

Além disso, entendo que a reversão posterior feita na Getnet Tecnologia poderia ser questionada para fins de redução do patrimônio líquido – como feito para outros lançamentos e reversões semelhantes –, se identificado o mesmo procedimento. Porém, a sua glosa tão somente com base neste fato significa impedir que a Recorrente aproveite legitimamente despesas que decorrem da sua condição de sucessora da Getnet Tecnologia.

Portanto, também neste ponto entendo que assiste razão à Recorrente, devendo ser revertida a glosa de R\$ 49.041.563,36.

## II.7. Alegações subsidiárias

A Recorrente alegou, ainda: *(i)* impossibilidade de adição dos valores do ágio à base de cálculo da CSLL, *(ii)* impossibilidade de exigência de multas isoladas, em função do encerramento do ano-calendário ou da sua cumulação com multa de ofício e *(iii)* seja aplicado o art. 112 do CTN em caso de dúvida. Passo, então, a analisar referidos argumentos.

Inicialmente, rejeito a alegação de aplicação do art. 112 do CTN, mesmo que este caso venha a ser decidido por maioria ou por eventual voto de qualidade. Isso porque não há autorização legal para exoneração das multas nesta hipótese, conforme jurisprudência deste Carf:

VOTO DE QUALIDADE. CANCELAMENTO DE MULTA. FALTA DE PREVISÃO LEGAL. Não existe previsão legal para cancelamento de multa de ofício em caso de voto de qualidade. (Acórdão CARF nº 1402-003.339, de 14/08/2018)

PENALIDADES E INFRAÇÕES. ART. 112 DO CTN. TIPICIDADE. Não se inclui nas hipóteses do art. 112 do CTN, para efeito da exclusão da multa de ofício, a divergência de entendimento sobre interpretação da legislação tributária. Acórdão CARF nº 3302-002.169, de 26/06/2013)

Com relação à CSLL, entendo que assiste razão à Recorrente. O art. 2º da Lei nº 7.689/1988, ao definir a base de cálculo da contribuição, prescreve o seguinte:

Art. 2 A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

§ 1 Para efeito do disposto neste artigo: (...)

c) O resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela: (Redação dada pela Lei n 8.034, de 1990)

1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei n 8.034, de 1990)

2 - adição do valor de reserva de reavaliação, baixada durante o período-base, cuja contra-partida não tenha sido computada no resultado do período-base; (Redação dada pela Lei n 8.034, de 1990)

3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda; (Redação dada pela Lei n 8.034, de 1990)

4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei n 8.034, de 1990)

5 - exclusão dos lucros e dividendos derivados de participações societárias em pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil que tenham sido computados como receita; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

6 - exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de períodobase. (Incluído pela Lei n 8.034, de 1990)

O art. 57 da Lei nº 8.981/1995, ao estabelecer a aplicação das normas de *apuração e pagamento* do IRPJ à CSLL, tratou expressamente de manter a base de cálculo e a alíquota previstas na legislação em vigor:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, **mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor**, com as alterações introduzidas por esta Lei.

No caso da amortização contábil do ágio, há redução do lucro líquido do exercício. Caso não seja legítimo o seu aproveitamento, há previsão legal para que os valores sejam adicionados no LALUR, aumentando a base tributável. Contudo, não existe disposição semelhante para a CSLL. Nesse sentido:

CSLL. AJUSTES PRÓPRIOS DO IRPJ. NÃO APLICAÇÃO. ÁGIO. AMORTIZAÇÃO CONTÁBIL. POSSIBILIDADE. IRPJ e CSLL, na sistemática do lucro real, têm bases de cálculo distintas. Embora ambos partam do lucro contábil, apurado de acordo com as leis comerciais, cada qual está sujeito aos ajustes que lhes são próprios - ainda que, por vezes, coincidentes - para apuração das respectivas bases de cálculo. Assim, não havendo previsão legal de ajuste ou neutralidade fiscal do ágio para fins de CSLL no ano-calendário de 2003, as alterações contábeis no valor do ágio impactam diretamente a apuração da contribuição. Diante disso, se o ágio foi objeto de amortização contábil no período, não cabe à Autoridade Fiscal glosar tal despesa para

fins de apuração da CSLL. (Acórdão n.º 1301-006.476, Red. Desig. Cons. Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Sessão de 15/08/2023)

IRPJ. CSLL. BASES DE CÁLCULO. IDENTIDADE. INOCORRÊNCIA. A aplicação, à Contribuição Social sobre o Lucro, das mesmas normas de apuração e pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, por expressa disposição legal, não alcança a sua base de cálculo. Assim, em determinadas circunstâncias, para que se possa considerar indedutível um dispêndio na apuração da base de cálculo da contribuição, não é suficiente a simples argumentação de que ele, o dispêndio, é indedutível na determinação do lucro real, sendo necessária, no caso, disposição de lei nesse sentido. (Acórdão n.º 9101-002.310, Rel. Cons. Adriana Gomes Rego, Rel. p/Acórdão Cons. Helio Eduardo de Paiva Araujo, Sessão de 03/05/2016)

Além disso, entendo que a referida conclusão não foi modificada, para o caso dos autos, pela Lei n.º 12.973/14, que estendeu expressamente parte das suas disposições à apuração da base de cálculo da CSLL. Isso porque, segundo o art. 65 do mesmo diploma normativo, as operações de incorporação ocorridas até 31/12/2017, cuja participação societária tenha sido adquirida até 31/12/2014, continuam sendo regulamentadas pelo regime anterior.

Portanto, entendo ilegítima a glosa dos valores amortizados com relação à CSLL, no caso da amortização de ágio.

Igualmente, entendo indevida a exigência de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas cumulada com a multa de ofício, por conta da aplicação da Súmula Carf n.º 105: *"A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei n.º 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício."*

Vale destacar que não ignoro a existência de manifestações, neste Carf, no sentido de que tal enunciado não seria aplicável após a alteração feita pela Lei n.º 11.488/2007 no art. 44 da Lei n.º 9.430/1996. No entanto, entendo que o racional da súmula permanece aplicável, pois não se tratam de penalidades para condutas distintas.

Nesse sentido há precedentes desta C. Turma:

MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA. MULTA DE OFÍCIO INAPLICABILIDADE. Não é cabível a multa isolada de forma cumulativa com a multa de ofício sobre as faltas de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ, de forma cumulativa, com a multa de ofício. (Acórdão n.º 1301-003.347, Rel. Cons. Amelia Wakako Morishita Yamamoto, Sessão de 18/09/2018)

FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF 105. ALCANCE. A Súmula CARF 105, que anuncia que a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no artigo 44, §1º, IV, da Lei 9.430/96, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL, apurados no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício. Em que pese o entendimento sumulado ter sido construído antes da alteração promovida pela MP 351/2007, sua aplicação deve alcançar os casos em que a exigência tenha sido formalizada já com o percentual reduzido de 50%. (Acórdão n.º 1301-005.681, Rel. Cons. Lucas Esteves Borges, Sessão de 15/09/2021 – decisão com base no art. 19-E da Lei n.º 10.522/02)

Além disso, o E. STJ tem se manifestado no mesmo sentido, vedando a exigência cumulativa das referidas multas, inclusive após a edição da Lei nº 11.488/07:

5. A Segunda Turma do STJ, em julgados mais recentes, continua a aplicar o entendimento de que a vedação à cumulação das multas "isolada" e "de ofício" persiste, mesmo após as alterações promovidas pela Lei 11.488/2007. Nesse sentido: AREsp 1.603.525/RJ, Rel. Min. Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe 25.11.20. 6. Agravo Interno não provido. (AgInt no AREsp n. 1.878.192/SC, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 28/3/2022, DJe de 12/4/2022.)

Assim, concluo pela ilegitimidade da multa isolada aplicada pela Fiscalização pela falta de recolhimento de estimativas mensais, pois absorvida pela multa de ofício.

### III. Recurso de Ofício interposto pela DRJ

A DRJ interpôs Recurso de Ofício em função da exclusão da responsabilidade tributária do Banco Santander. Referida responsabilidade foi imputada com base no art. 124, I, do CTN, a partir das seguintes razões (fls. 3.580):

No presente caso, mostra-se evidente o interesse comum do Banco Santander, uma vez que, claramente, este foi o principal mentor do planejamento fiscal abusivo, que resultou no indevido aproveitamento fiscal do ágio no sujeito passivo.

Além de arquitetar o planejamento fiscal, como demonstrado, o Santander foi o protagonista em todas as fases da negociação que resultou na aquisição da participação societária com ágio. O Banco não só delimitou todos os passos da transação, definindo o modo de formalização, como ele mesmo entregou os recursos necessários para que fosse possível o pagamento aos vendedores das ações da Getnet Tecnologia.

Depois de concluída a operação societária em voga, o Banco Santander passou a deter 88,5% do capital da Getnet Adquirência, sendo dessa forma beneficiado pelos resultados obtidos nessa controlada. A amortização fiscal do ágio e mais valia de ativos foi efetivada por meio de exclusões nos livros fiscais, assim sendo deixou de afetar o lucro societário passível de distribuição aos acionistas, ao passo que possibilitou a diminuição da carga tributária, ocasionando menor desembolso de caixa. Isso tudo vai ao encontro com o interesse dos acionistas, especialmente, no caso, do Banco Santander.

Assim, nos termos do inciso I do art. 124 do CTN, responde solidariamente pelo crédito tributário, ora lançado, o Banco Santander (Brasil) S.A.

O art. 124, I, do CTN prescreve a responsabilidade solidária das “pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”. A respeito desse dispositivo, há certo consenso no sentido de que o *interesse comum* mencionado pelo dispositivo legal é o interesse jurídico, e não o meramente econômico. Nesse sentido é a jurisprudência do E. STJ:

5. O interesse comum, como requisito da corresponsabilidade tributária, envolve, necessariamente, a atuação de mais de uma pessoa na situação de conformação do fato gerador do tributo. Não se trata, portanto, da ulterior fruição comum ou igualitária por mais de uma pessoa dos resultados ou dos proveitos da atividade produtora do aumento de renda dela decorrente. Trata-se, na verdade, de atuação simultânea e conjunta de mais de uma pessoa na anterior situação configuradora do próprio fato gerador. Se assim não fosse, qualquer indivíduo, que auferisse alguma benesse do percebente da

renda, poderia ser designado corresponsável tributário. (STJ, REsp 1.273.396, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Julgado em 05/12/2019)

Assim, entende o E. STJ que não basta o proveito econômico decorrente do fato gerador. É necessário que o responsável tenha efetivamente participado e contribuído para a própria realização da situação que constitui referido fato gerador.

Ainda, entendo que referido a participação mencionada pode ser (i) direta, quando praticado em conjunto o fato gerador, ou (ii) indireta, na hipótese em que se configure confusão patrimonial e/ou quando há benefício conjunto em razão da prática de ilícitos como sonegação, fraude ou conluio. Nesse sentido:

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 124 DO CTN. INTERESSE COMUM. O artigo 124 do CTN trata de solidariedade que pode atingir o contribuinte (pessoa que tem relação com o fato gerador) e o responsável (pessoa assim indicada por lei), a depender da configuração do interesse comum (inciso I) ou da indicação da expressa previsão em lei (inciso II). No caso do artigo 124, I, o interesse comum ali referido é jurídico e não meramente econômico. O interesse jurídico comum deve ser direto, imediato, na realização do fato gerador que deu ensejo ao lançamento, e resta configurado quando as pessoas participam em conjunto da prática dos atos descritos na hipótese de incidência. **Essa participação em conjunto pode ocorrer tanto de forma direta, quando as pessoas efetivamente praticam em conjunto o fato gerador, quanto indireta, em caso de confusão patrimonial, quando ambas dele se beneficiam em razão de sonegação, fraude ou conluio.** Havendo provas de omissões na contabilidade e da interposição de pessoas, revelando que o imputado responsável era na verdade administrador e proprietário de fato da contribuinte, é de se manter sua responsabilização com base no artigo 124, I, do CTN. (Acórdão n.º 1401-002.654, Rel. Cons. Livia de Carli Germano, Sessão de 12/06/2018 – destaquei)

Assim, entendo que o simples fato de ser controlador da Recorrente e ter atuado no processo de aquisição da Getnet Tecnologia – o que, como já mencionado, é plenamente natural por conta dessa sua condição – é insuficiente para caracterizar o interesse comum citado no art. 124, I, do CTN. Não há prática conjunta do fato gerador e nem alegação de sonegação, fraude ou conluio. Tanto que não houve qualificação da multa de ofício com base no art. 44, § 1º, da Lei n.º 9.430/96.

Deste modo, concordo com as razões da DRJ, para negar provimento ao Recurso de Ofício.

#### IV. Dispositivo

Diante do exposto, conheço o Recurso Voluntário, rejeito a preliminar e, no mérito, lhe dou provimento parcial, para (i) cancelar as glosas com a amortização de ágio, ressalvada a diferença apurada por conta dos ajustes indevidos de patrimônio líquido feitos na incorporada, (ii) cancelar a glosa referente ao ágio apurado sobre a mais valia “Periféricos”, (iii) cancelar as glosas com despesas com depreciação de benfeitorias em imóveis de terceiros (item 6.1 do Relatório Fiscal), (iv) cancelar as glosas com depreciação de ativos (item 6.2 do Relatório Fiscal), (v) cancelar as glosas relativas à amortização do ágio na base de cálculo da CSLL e (vi) cancelar as multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas mensais, com base na

Súmula Carf n.º 105. Com os ajustes, devem ser corrigidos os valores das glosas de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa de CSLL.

Ainda, conheço o Recurso de Ofício e lhe nego provimento.

(documento assinado digitalmente)

Eduardo Monteiro Cardoso

## **Voto Vencedor**

Conselheiro Iágaro Jung Martins, Redator designado.

O i. Relator desenvolveu, com sói nos seus votos, profunda análise sobre a matéria de fundo, relativa a amortização de ágio e os ajustes indevidos de patrimônio líquido feitos na incorporada, bem como por cancelar a glosa referente ao ágio apurado sobre a mais valia “Periféricos”, as glosas com despesas com depreciação de benfeitorias em imóveis de terceiros e as glosas com depreciação de ativos.

Todavia, a Turma, pelo voto de qualidade decidiu que manutenção das parcelas que forma glosadas para fins do IRPJ dever igualmente ser objeto de glosa para fins de apuração da base de cálculo da CSLL e pela possibilidade de cumulação de multas de ofício e isolada.

### ***a) Dedução do ágio da base de cálculo da CSLL***

Sobre esse ponto, entendeu o Relator que o art. 57 da Lei n.º 8.981, de 1995, não autorizaria a aplicação indiscriminada ou automática, das disposições regentes do Imposto de Renda na verificação dos contornos de incidência da CSLL. Além disso, entendeu que o legislador, ao determinar a base de cálculo da CSLL, o fez de forma exaustiva (*numerus clausus*), fixando, taxativa e individualmente, cada um dos ajustes aplicáveis (art. 2º, da Lei n.º 7.689, de 1988, não abordando, como hipótese de adição ao lucro líquido, o valor correspondente à amortização do ágio na aquisição de investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial.

Há disposição expressa em lei para adoção das mesmas regras de apuração do IRPJ para fins de apuração da CSLL.

O caput do art. 57 da Lei n.º 8.981, de 1995, tem a seguinte redação:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei n.º 7.689, de 1988) **as mesmas normas de apuração** e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei n.º 9.065, de 1995) (g.n.)

Veja-se, o dispositivo não fala em regras análogas, mas de aplicação das mesmas regras, logo, não se está aqui a aplicar a regra no art. 108, I, do CTN, que seria vedado para exigência de tributo.

A IN SRF n.º 390, de 2004, aplicável a época dos fatos (posteriormente revogada pela IN RFB n.º 1.700, de 2017, que consolidou normas de apuração da CSLL, PIS e da Cofins após a Lei n.º 12.973, de 2014), orientava sobre as regras a serem seguidas pelas pessoas jurídicas que adquirem investimentos avaliados pelo patrimônio líquido para fins de apuração da CSLL. Na prática, a referida instrução repetia os mesmos termos da legislação do IRPJ quanto ao registro e ao tratamento a ser dispensado ao ágio e ao deságio, e respectiva amortização.

Posição semelhante foi adotada nos seguintes julgados:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2008 CSLL.

[...]

DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO. CABIMENTO.

As disposições legais sobre a amortização do ágio remetem à apuração do lucro real, seja para determinar a neutralidade dos seus efeitos, seja para autorizar a sua consideração na base de cálculo do IRPJ nos casos que especifica, de sorte que, ou bem se aplicam todas as disposições (sobre o ágio) para a apuração para a base de cálculo do IRPJ e da CSLL (seja para adicionar a amortização do ágio à base da CSLL, seja para sua consideração no resultado nas hipóteses legais cabíveis) ou se considera que, à míngua de qualquer menção à CSLL nos textos legais, a amortização do ágio não pode repercutir em nenhum momento em sua base de cálculo. Se o ágio compõe o valor contábil do investimento e o MEP é apenas um método de avaliação do investimento, conclui-se que a amortização que reduz o ágio/deságio deve compor o resultado da avaliação do investimento pelo MEP, e quer este seja positivo ou negativo não deve impactar a base da CSLL.

(Acórdão n.º 1302-006.221, sessão 19.10.2022, relator Paulo Henrique Silva Figueiredo)

De fato, não faz qualquer sentido defender que as disposições do Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, nomeadamente sobre os efeitos tributários da avaliação de investimentos pelo Método da Equivalência Patrimonial (MEP), em especial no que se refere à amortização do ágio, não encontrem eco na apuração da CSLL, apenas por serem feitas algumas referências ao lucro real.

Não se pode perder de vista a perspectiva sobre a qual foi editado o DL n.º 1.598, de 1977, que teve como finalidade adaptar os novos dispositivos da então recente Lei das Sociedades Anônimas (Lei n.º 6.404, de 1976), à legislação do imposto sobre a renda, antes do advento da CSLL, ocorrido a partir da edição da Lei n.º 7.689, de 1988.

O DL n.º 1.598, de 1977, tem, portanto, função estruturante para determinação dos resultados das pessoas jurídicas para fins de apuração dos tributos que incidam sobre os seus resultados, estabelecendo regras gerais de contabilização e especiais para a avaliação de investimentos avaliados pelo MEP, inclusive em relação à neutralidade de seus efeitos para fins de determinação do lucro tributável.

Registre-se que a neutralidade da avaliação dos investimentos pelo MEP em relação a CSLL está plasmada nas disposições do art. 2.º da Lei n.º 7.689, de 1988, itens 1 e 4 da alínea "c" do § 1.º, que determinam a adição do resultado negativo e a exclusão do resultado positivo decorrentes da avaliação de investimentos pelo MEP.

Transcreve-se o art. 2.º da Lei n.º 7.689, de 1988:

Art. 2.º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

§ 1.º Para efeito do disposto neste artigo:

- a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;
- b) no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no respectivo balanço;
- c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela: (Redação dada pela Lei n.º 8.034, de 1990)

1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei n.º 8.034, de 1990)

2 - adição do valor de reserva de reavaliação, baixada durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base; (Redação dada pela Lei n.º 8.034, de 1990)

3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda; (Redação dada pela Lei n.º 8.034, de 1990)

4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;

5 - exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; (Incluído pela Lei n.º 8.034, de 1990)

6 - exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de período-base.

[...]

Além disso, ressalte-se posicionamento em alguns julgados deste CARF sobre a indedutibilidade da amortização do ágio na apuração da CSLL. Destaca-se esse entendimento:

Entendo que a despesa de amortização do ágio é despesa indedutível na apuração da base de cálculo da CSLL, por força dos itens 1 e 4 do dispositivo acima transcrito, os quais deixam claro a finalidade da norma de tornar o MEP neutro na apuração da CSLL. A avaliação do investimento pelo MEP influencia o cálculo da CSLL em caso de alienação ou liquidação do investimento, já que esse seria o valor contábil do investimento a ser considerado. Além disso, se assim não fosse, contrario sensu, a receita decorrente da amortização do deságio seria tributada, o que não me parece razoável, mas seria inevitável chegar a tal conclusão caso se entenda dedutível a despesa de amortização do ágio.

Note-se que, se o ágio compõe o valor contábil do investimento e o MEP é apenas um método de avaliação do investimento, logo, é lógico que a amortização que reduz o ágio/deságio compõe “lato sensu” o resultado da avaliação do investimento pelo MEP, o qual seja positivo ou negativo não deve impactar a base da CSLL, como dispõe expressamente o dispositivo legal acima (itens 1 e 4 da alínea “c” do § 1º do art. 2º da Lei 7.689/88).

(Acórdão n.º 1302-001.170, sessão 11.09.2013, relator Alberto Pinto Souza Junior)

Não se cogita, no caso sob análise, que se houvessem sido cumpridas as regras de dedutibilidade para amortização do ágio, que tais valores não pudessem reduzir a base de cálculo da CSLL.

Em sentido contrário e, por força dos dispositivos legais e normativo mencionados, os valores relativos ao ágio que não observarem as regras de dedutibilidade para fins do IRPJ, devem também compor a base de cálculo da CSLL.

***b) Multa isolada pelo não recolhimento das estimativas mensais***

Sobre esse ponto, entendeu o i. Relator, com base no princípio da consunção, não ser cabível a multa pelo não recolhimento da estimativa mensal, por ser essa uma etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano, que foi sancionado com multa de ofício vinculada.

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, a solução do tema deve ser jurídica.

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

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.)

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.

Portanto, inclusive nesse ponto deve ser mantido o lançamento.

*(assinado digitalmente)*

**Iágaro Jung Martins**

