



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13370.722431/2020-16
ACÓRDÃO	1301-007.571 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	9 de outubro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	GETNET ADQUIRÊNCIA E SERVIÇOS PARA MEIOS DE PAGAMENTO S.A. - INSTITUIÇÃO DE PAGAMENTO E OUTRO
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2016, 2017, 2018

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, de 2014, 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, de 1997 e no Decreto-lei nº 1.598, de 1977.

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.

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

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

Assunto: *Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL*

Ano-calendário: 2016, 2017, 2018

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: 2016, 2017, 2018

MULTA ISOLADA PELO NÃO RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS E MULTA VINCULADA.

O art. 44, I e II, da Lei nº 9.430, de 1996, com nova redação atribuída pela Lei nº 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.

Assunto: *Processo Administrativo Fiscal*

Ano-calendário: 2016, 2017, 2018

O ART. 24 DA LINDB. INAPLICABILIDADE AO PAF.

Não se tem aplicação ao processo administrativo fiscal o art. 24 da LINDB, conforme Súmula CARF nº 169.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, quanto ao recurso do Contribuinte, (i) em rejeitar as preliminares, por unanimidade de votos; e quanto (ii) ao mérito, (ii.1) em lhe dar provimento parcial, por unanimidade de votos, para (ii.1.1) cancelar as glosas com a amortização de ágio, ressalvada a diferença apurada por conta dos ajustes indevidos de patrimônio líquido feitos na incorporada; (ii.1.2) cancelar a glosa com depreciação sobre mais valia periféricos e POS; e (ii.1.3) manter a glosa de compensação indevida de prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL; e (ii.2) em lhe negar provimento, por voto de qualidade, (ii.2.1) quanto às glosas relativas à amortização do ágio na base de cálculo da CSLL e (ii.2.2) quanto à impossibilidade de cumulação de multas de ofício e isolada, vencidos os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza e Eduardo Monteiro Cardoso, que lhe davam provimento nos pontos. Quanto ao recurso do Responsável solidário, acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar e, no mérito, em lhe dar provimento, nos termos do voto do Relator.

Sala de Sessões, em 9 de outubro de 2024.

Assinado Digitalmente

Iágaro Jung Martins – Relator

Assinado Digitalmente

Rafael Taranto Malheiros – Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Iágaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Eduardo Monteiro Cardoso, Rafael Taranto Malheiros (Presidente). Ausente a conselheira Eduarda Lacerda Kanieski.

RELATÓRIO

1. Tratam-se de Recursos Voluntários do sujeito passivo principal e do responsável solidário contra decisão da DRJ07, que julgou improcedente a impugnação contra lançamento de ofício relativo de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), referente aos anos-calendário 2016, 2017 e 2018, nos montantes de R\$ 164.613.063,89 e de R\$ 59.260.702,99, respectivamente, acrescidos de multa de 75%. Adicionalmente, foi objeto de lançamento multa isolada pelo recolhimento a menor das estimativas, R\$ 82.306.532,08 (IRPJ) e R\$ 29.630.351,55 (CSLL).

2. O presente lançamento trata de continuação de apuração sobre os mesmos fatos que já foram objeto de lançamento, porém, para período distinto (AC 2014 e 2015), no PAF nº 13005.724050/2019-04, anexado ao presente (fls. 02/3.992). Esse processo foi julgado por esta Turma na sessão de julgamento de 13.03.2024, Acórdão nº 1301-006.809, de relatoria do i. Conselheiro Eduardo Monteiro Cardoso, materializado com a seguinte ementa e acórdão:

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 nº 9.430, de 1996, com nova redação atribuída pela Lei nº 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.

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.

2.1. Neste processo, o lançamento decorre das seguintes infrações: (i) amortização de ágio com fundamento em rentabilidade futura, excluído indevidamente do Lucro Líquido do período, em razão de a Recorrente não ser a real adquirente; (ii) depreciação indedutível sobre

mais valia periféricos equipamentos oriundos de empresa controlada que fora incorporada, cuja vida útil já tinha expirado, que não se deram na contabilidade, mas apenas no Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL, no valor de R\$ 562.054,30; (iii) depreciação indedutível de mais valia POS, equipamentos oriundos de empresa controlada que fora incorporada, cuja vida útil já tinha expirado, que não se deram na contabilidade, mas apenas no Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL, no valor de R\$ 11.321.560,74, apurada em aquisição de participação societária, cujos efeitos fiscais se deram por meio de exclusões do Lucro Líquido do exercício; (iv) compensação indevida de prejuízo operacional e da base de cálculo negativa de CSLL; e (v) falta de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre base de cálculo estimada, conforme Relatório Fiscal (fls. 4.071/4.100).

2.2. Foi responsabilizada solidariamente a pessoas jurídica Banco Santander (Brasil) S.A., com base no art. 124, I, do Código Tributário Nacional (CTN), a partir das conclusões do Parecer Normativo Cosit nº 4, de 2018.

2.3. O conjunto de fatos que resultaram nas exclusões, tidas por indevidas pela Fiscalização, foram adequadamente sintetizados no Relatório do Acórdão nº 1301-006.809:

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 SEQUÊNCIA 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:

(ü) 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

(viii) 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 Avenças ("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 irretratável 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%.

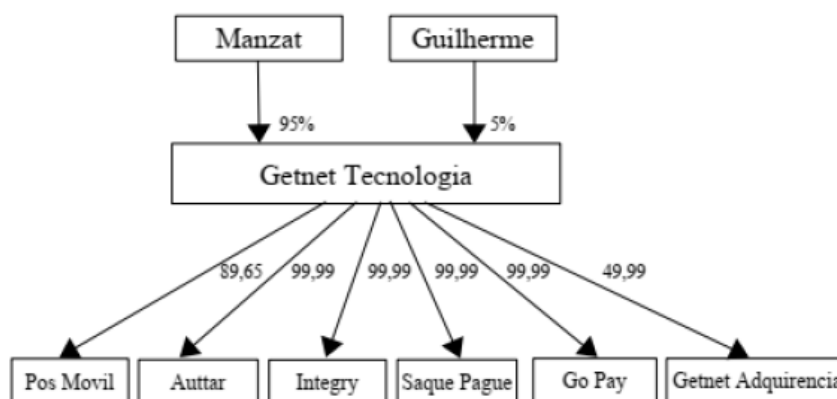
Dessa forma, a fiscalização entendeu que o Santander foi o real comprador.

DAS OPERAÇÕES SOCIETÁRIAS

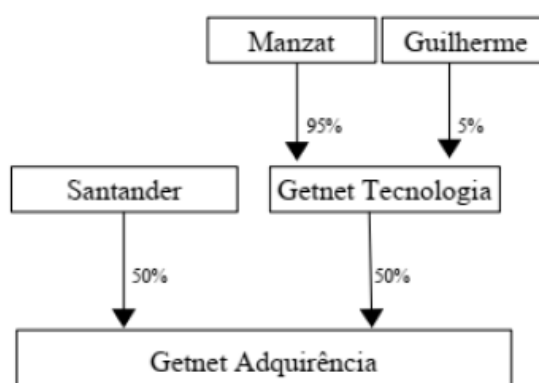
Conforme cópia de processo obtido no banco de dados do Conselho Administrativo de Defesa Econômica - CADE, Secretaria de Direito Econômico - MJ, com acesso público, em março de 2010 Banco Santander S/A - (Santander) e Getnet Tecnologia protocolaram pedido de constituição do que foi denominado joint venture, 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)

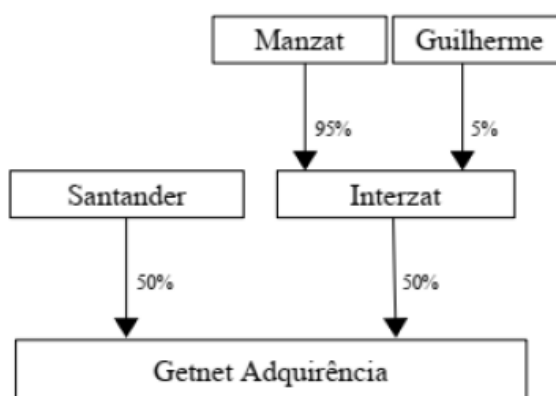


Operação de Cisão na Getnet Tecnologia

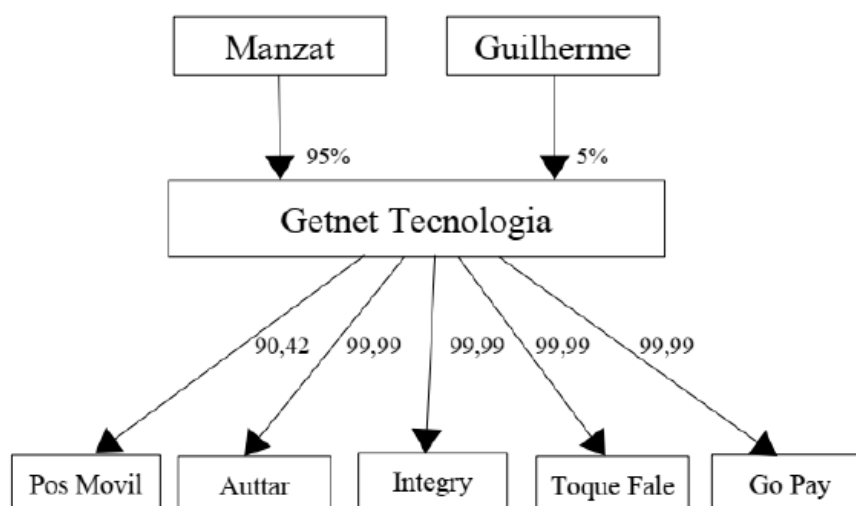
Conforme Protocolo e Justificação de Cisão Parcial e Incorporação, entregue em resposta ao TIFP, e registros contábeis correspondentes (fls. 1353/1358 - 2622/2623), em 30/04/2014, foi formalizada uma cisão, transferindo a participação societária que a Getnet Tecnologia detinha na Getnet Adquirência (então 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.

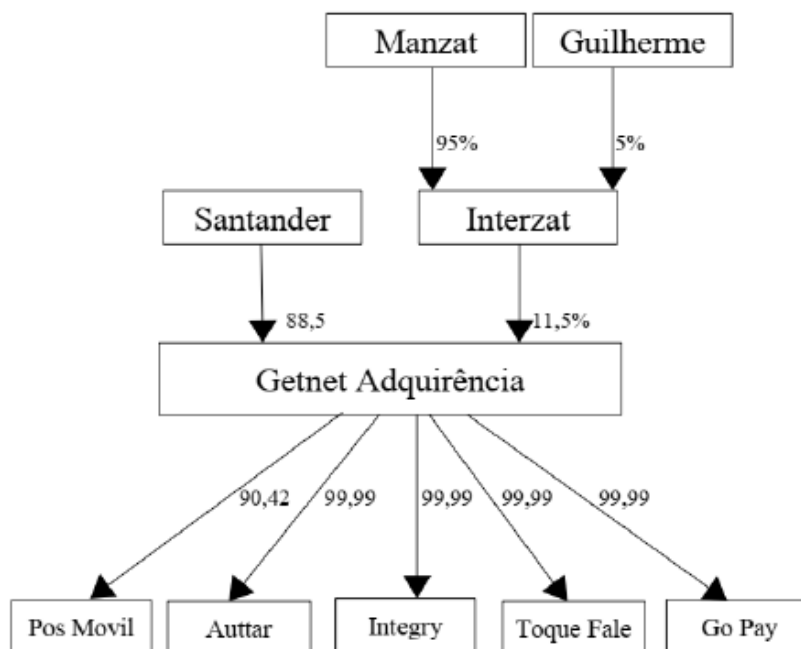
Incorporação Getnet Tecnologia por sua controladora Getnet Adquirência (31/08/2014)

Um mês após a aquisição do investimento, a Getnet Adquirência incorporou a Getnet Tecnologia, com consequente 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).

Organograma da Getnet após unificação 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:

- a) 133019 - Ágio Getnet Tecnologia Captura Processamento S/A goodwill)R\$ 1.039.303.782,36
- b) 132171 - Investimento GETNET - Mais valia POSR\$ 71.703.218,00
- c) 132172 - Investimento GETNET - Mais valia PeriféricosR\$ 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 lançamentos às fls. 2329/2638.

3. O sujeito passivo e o responsável solidário apresentaram impugnação:

3.1. Sujeito passivo principal (fls. 4.118/4.133) alegou em preliminar a nulidade do lançamento fiscal, que não fez a reapuração dos incentivos concedidos pela Lei nº 11.196, de 2005 (Lei do Bem); e porque o lançamento não observou as orientações gerais da época, prescrição do art. 24 do Decreto-Lei nº 4.567, de 1942, Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB). Aduziu que nos autos do processo administrativo nº 13005.724050/2019-04, a Autoridade Fiscal sustentou que a Impugnante não poderia ter aproveitado fiscalmente o ágio pago na aquisição de participação societária na Getnet Tecnologia, uma vez que ela seria uma mera "sociedade veículo", sendo o "real adquirente" do investimento o Banco Santander; que demonstrou, em detalhes, a improcedência dessa tese fiscal, explicitando todos os inúmeros motivos pelos quais ela não poderia ser qualificada como "sociedade veículo" e desqualificada como a "real adquirente" do investimento; que no julgamento daquele processo, a DRJ de Brasília entendeu pela procedência dos argumentos desenvolvidos pela Impugnante neste ponto, destacando que: (i) o fato de o Banco Santander ter aumentado o capital social da Impugnante em nada interferiria na qualificação dessa segunda sociedade como adquirente do investimento; (ii) não existe qualquer prova de que a Impugnante seria uma "sociedade-veículo"; e (iii) o ágio poderia ter sido aproveitado fiscalmente caso a transação se desse por meio da aquisição do investimento pelo Santander; que no presente caso não foi apresentado qualquer elemento novo pela Autoridade Fiscal que não tenha sido analisado pela DRJ de Brasília ao afastar essa acusação fiscal, limitou-se a apresentar os mesmos já analisados no processo nº 13005.724050/2019-04. Sobre a operação, defende que a sociedade operacional que já atuava no ramo da adquirida há quase quatro anos; que os atos foram praticados com o conhecimento dos órgãos competentes; que a análise do filme (conjunto das operações), devidamente discriminadas, demonstra a legitimidade da transação; que o regime jurídico aplicado ao ágio em questão é anterior a Lei nº 12.973, de 2014; que o art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997 previa que na hipótese de o ágio ter como fundamento econômico (a) a mais-valia dos ativos da controlada ou (b) a expectativa de rentabilidade futura da sociedade adquirida, poderia haver o seu aproveitamento fiscal após a ocorrência de um evento de incorporação, fusão ou cisão entre a pessoa jurídica detentora do

Investimento adquirido com ágio e esse próprio investimento; que é possível o aproveitamento fiscal do ágio, deveriam ser preenchidos os seguintes requisitos: (I) aquisição, pela pessoa jurídica, de participação societária com ágio; (II) arquivamento do comprovante de que o ágio teve como fundamentação econômica o valor de mercado dos ativos ou a expectativa de rentabilidade futura do investimento; e (iii) absorção do patrimônio da Investida em virtude de fusão, cisão ou incorporação pela pessoa jurídica detentora de suas ações, ou vice-versa; que a correta interpretação do art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, não contempla a tese da confusão patrimonial com o real adquirente; que a DRJ Brasília, ao julgar a impugnação no PAF nº 13005.724050/2019-04 (referente ao AC 2014 e 2015) entendeu que o fato de o Banco Santander ter aumentado o capital social da Impugnante em nada interferiria na qualificação dessa segunda sociedade como adquirente do investimento e de que não existe qualquer prova de que a Impugnante seria uma "sociedade-veículo", de tal forma que o ágio também poderia ter sido aproveitado fiscalmente caso a transação tivesse se dado por meio da aquisição do investimento pelo Banco Santander; que a posição do Banco Santander é, tão somente, a de controlador da ora Recorrente; que a ora Recorrente não pode ser qualificada como empresa veículo; que o Fisco não pode ingerir na atividade do contribuinte ao afirmar que o Grupo Santander não teria seguido a via natural dos negócios; que não é possível a desconsideração dos negócios pois o art. 116 do CTN não foi regulamentado; que não pode ser glosado o ágio com fundamento na mais-valia dos ativos; que os ajustes contábeis, referentes a acusação fiscal nº 2, são válidos e se referem a ajustes na contabilidade da sociedade adquirida, que resultaram em uma redução no patrimônio líquido daquela sociedade de R\$ 386.980.877,24 para R\$ 42.895.376,97; que inexistente compensação indevida de prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL em razão da apuração das bases de cálculo de IRPJ e da CSLL apuradas nos anos-calendário 2014 e 2015 no PAF nº 13005.724050/2019-04, em razão da não definitividade daquele lançamento; que inexistente previsão legal para adição do ágio fiscal na base de cálculo da CSLL; que não é possível a cobrança de multa isolada após o encerramento do período de apuração e de forma cumulada com a multa de ofício.

3.2. O responsável solidário Banco Santander (Brasil) S.A. apresentou impugnação em separado (fls. 4.731/4.769) em que alega em preliminar a nulidade do Termo de Responsabilidade Tributária em razão de vício de motivação e flagrante cerceamento do direito de defesa em razão de não ter a autoridade descrito o necessário interesse comum na situação jurídica que constitua

o fato gerador da obrigação tributária principal. Quanto ao mérito, ratifica as razões do sujeito passivo principal; que não é possível a atribuição de sujeição passiva solidária, pois não há demonstração de interesse comum; que não são exigíveis multas de ofício e isolada por entender que nenhuma penalidade deverá ser transferida da pessoa do condenado; que descabe a imputação de multa em caso de dúvida, nos termos do art. 112 do CTN.

4. A DRJ negou provimento à impugnação (fls. 4.934/5.032). Entendeu por afastar a preliminar de nulidade do lançamento por haver clara e precisa descrição dos fatos e subsunção legal; por afastar a aplicação do art. 24 da LINDB; por não sobrestar o julgamento até a decisão definitiva do PAF nº 13005.724050/2019-04. Quanto ao mérito, que a ora Recorrente não é a real adquirente, mas o Banco Santander (Brasil) S.A., que os ajustes contábeis na Getnet Tecnologia serviram para justificar a mais valia, mas sem qualquer fundamento válido; que os saldos de prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL foram utilizados em autuação anterior e, o fato de estar sob contestação administrativa, não invalida a utilização do compensação efetuada naquele processo, em especial porque se aquele lançamento for cancelado, os saldos dos ativos fiscais serão recompostos; que devem ser adicionados na base de cálculo da CSLL o valor indevidamente amortizado de ágio; por manter as multas isoladas e proporcionais.

4.1. Com relação a impugnação do responsável solidário, por afastar a nulidade do Termo de Responsabilidade Solidária, com relação ao mérito, por manter a responsabilização em razão de sua participação efetiva nos atos simulados; por manter a exigência das multas com base no art. 121 do CTN; e por afastar a aplicação do art. 112 do CTN por inexistência de dúvida.

4.2. A decisão restou materializada com a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2016, 2017, 2018

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Inexistindo violação ao disposto no artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, as alegações de nulidade devem ser rejeitadas.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2016, 2017, 2018 JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA. EFEITOS.

As decisões administrativas não constituem normas complementares de Direito Tributário.

JURISPRUDÊNCIA JUDICIAL. EFEITOS.

As decisões judiciais só produzem efeitos entre as partes, salvo se lei dispuser diferentemente.

LEI DE INTRODUÇÃO ÀS NORMAS DO DIREITO BRASILEIRO. JULGAMENTO. INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. INAPLICABILIDADE.

Ao lançamento de ofício do crédito tributário e ao seu julgamento não se aplicam as disposições do art. 24 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. FATO GERADOR. ENVOLVIMENTO DIRETO. INTENCIONALIDADE.

Caracteriza responsabilidade tributária o envolvimento direto e de forma intencional na situação constitutiva do fato gerador da obrigação.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2016, 2017, 2018

ÁGIO. EMPREGO DE EMPRESA VEÍCULO. INDEDUTIBILIDADE.

A utilização de empresa veículo em lugar da real investidora dá causa à indedutibilidade do ágio.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2016, 2017, 2018

DESPESAS DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. CSLL. INDEDUTIBILIDADE.

Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da CSLL as normas da legislação vigentes para o IRPJ.

CSLL. DECORRÊNCIA. LANÇAMENTO REFLEXO.

Aplica-se ao lançamento reflexo o mesmo tratamento dispensado ao lançamento matriz, por força da causa e efeito que os vincula.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2016, 2017, 2018

ESTIMATIVAS MENSAIS NÃO RECOLHIDAS. MULTA ISOLADA. CABIMENTO. PREJUÍZO FISCAL. BASE DE CÁLCULO NEGATIVA.

É cabível a multa isolada sobre estimativa mensal não recolhida, ainda que apurado prejuízo fiscal e/ou base de cálculo negativa.

MULTA ISOLADA. MULTA PROPORCIONAL. FATOS GERADORES DISTINTOS. CONCOMITÂNCIA.

Por terem fatos geradores distintos, a multa isolada por falta de pagamento de estimativas não impede a aplicação da multa de ofício proporcional.

5. O sujeito passivo apresentou Recurso Voluntário (fls. 5.051/5.179) em que faz referência à decisão DRJ Brasília no PAF nº 13005.724050/2019-04, que listou motivos para que a Recorrente não poderia ser considerada como empresa veículo, pois o fato de o Banco Santander ter aumentado o capital social da Recorrente em nada interferiria na qualificação dessa segunda sociedade como adquirente do investimento; não existe qualquer prova de que a Recorrente seria uma “empresa veículo”; e o ágio também poderia ter sido aproveitado fiscalmente caso a transação se desse por meio da aquisição do investimento pelo Banco Santander para em seguida fazer detalhada descrição da operação que resultou nas infrações. Em relação às razões do seu Recurso Voluntário, repisa aquelas trazidas por ocasião da impugnação, em especial, argui em **preliminar** a (i) nulidade do lançamento por ter havido erro na apuração do crédito tributário, por não efetuar a reapuração do IRPJ e da CSLL em razão dos incentivos fiscais da Lei nº 11.196, de 2005 (Lei do Bem) e não observar a regra contida na LINDB; e (ii) nulidade da r. decisão por omissão na análise dos argumentos apresentados, em específico sobre a impossibilidade de glosa do aproveitamento fiscal do ágio fundamentado na mais-valia de ativos com base na tese da “confusão patrimonial” com o “real adquirente” (tópico III.1.8 da Impugnação) e a impossibilidade de desconsideração da menos-valia do POS para fins de mensuração do ágio fundamentado na expectativa de rentabilidade futura do investimento (tópico III.2.2 da Impugnação). Com relação ao **mérito, infração 1**, alega ter cumprido os requisitos para aproveitamento fiscal do ágio, vigente antes da Lei nº 12.973, de 2014, isto é, “Assim, para fins tributários, permanecia vigente à época do registro e da amortização fiscal do ágio, o artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em sua redação original, que é reproduzida pelo artigo 385 do então vigente Decreto nº 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99); que 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\$ 1.1 bi; que foi desdobrado, com base no MEP, um ágio no valor de R\$ 1.039.303.782,36, referente a expectativa de rentabilidade futura e mais valia de ativos; que é incorreta a tese de confusão patrimonial com o real adquirente ao se interpretar o art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997; que o requisito trazido pela legislação fiscal para o aproveitamento do ágio é a absorção do patrimônio da pessoa jurídica adquirida em virtude de incorporação, fusão ou 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; que não pode caracterizar a SGS (atual Getnet Adquirência, ora Recorrente) como “empresa veículo”, *ad argumentandum*, que o Fisco não pode ingerir na opção legal das atividades do contribuinte; *ad argumentandum*, que a jurisprudência do CARF admite a validade da “empresa veículo”; *ad argumentandum*, que não é possível a desconsideração pela fiscalização dos negócios jurídicos praticados, art. 116 do CTN. Com relação a **infração 2**, defende a validade dos ajustes contábeis; que 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; 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; que a ulterior reversão dos ajustes contábeis após a incorporação da Getnet Tecnologia pela Recorrente não infirma o montante do ágio apurado, porque, a maioria dos ajustes realizados, 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; *ad argumentandum*, que não é possível a desconsideração da menos-valia do POS para fins de mensuração do ágio fundamentado na expectativa de rentabilidade futura do investimento, nesse sentido pleiteia que na remota hipótese de se entender pela procedência dessa infração 2, requer-se então que seja ao menos determinado o recálculo do ágio. **Outros aspectos do lançamento**, pugna que em decorrência da lavratura dos autos de infração originários do PAF nº 13005.724050/2019-04 foi realizada a reapuração das bases de cálculo de IRPJ e CSLL, com as indevidas compensações de PF

e da BCN, mas entende que tais glosas não são certas, visto que aquele lançamento pode ser cancelado e que isso violaria o art. 142 do CTN, alternativamente, requer seja ao menos cancelada a multa sobre essa parcela, pois entende que não praticou infração de compensação indevida; requer ainda o sobrestamento até a decisão final do PAF nº 13005.724050/2019-04; que inexistente previsão legal para a adição, à base de cálculo da CSLL, das parcelas de aproveitamento fiscal do ágio consideradas indedutíveis pela fiscalização, nos termos do art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988; que não é possível a cobrança da multa isolada em razão da falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa; que deve ser fastada a multa no caso de dúvida, nos termos do art. 112 do CTN.

5.2. O responsável solidário, em seu Recurso Voluntário (fls. 5.592/5.337), repisa as alegações apresentadas na impugnação, em especial pela nulidade do Termo de Responsabilidade Tributária em razão de vício de motivação e flagrante cerceamento do direito de defesa em razão de não ter a autoridade descrito o necessário interesse comum na situação jurídica que constitua o fato gerador da obrigação tributária principal e que não há descrição para responsabilização para as exclusões do Lucro Real e da BCN da CSLL, abordadas no item 4 do Relatório Fiscal. Quanto ao mérito, ratifica as razões do sujeito passivo principal; que não é possível a atribuição de sujeição passiva solidária, pois não há demonstração de interesse comum; *ad argumentandum* que não são exigíveis multas de ofício e isolada por entender que nenhuma penalidade deverá ser transferida da pessoa do condenado; que descabe a imputação de multa em caso de dúvida, nos termos do art. 112 do CTN.

6. É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Iágaro Jung Martins**, Relator

CONHECIMENTO

7. O sujeito passivo principal e o responsável solidário foram cientificados da decisão de primeira instância em 31.08.2021, conforme Termos de Ciência por Abertura de Mensagem (fls. 5.046 e 5.045, respectivamente), dessa forma, os Recursos Voluntários, juntados em 29.09.2021, conforme Termos de Análise de Solicitação de Juntada (fls. 5.050 e 5.291, respectivamente), são tempestivos e, por preencherem os demais pressupostos processuais, devem ser conhecidos.

I - RECURSO VOLUNTÁRIO DO SUJEITO PASSIVO PRINCIPAL

i. Preliminar de nulidade do lançamento: aplicabilidade da LINDB a este Processo Administrativo

8. A Recorrente alega em preliminar a nulidade do lançamento por não ter observado o art. 24 da LINDB, pois, defende que a jurisprudência majoritária do CARF entendia pela legitimidade do aproveitamento do ágio, mesmo nos casos de utilização de empresa veículo, no momento dos fatos geradores.

9. A matéria não demanda maiores digressões coma edição da Súmula CARF nº 169, com eficácia vinculante no contencioso administrativo, que possui a seguinte redação:

O art. 24 do decreto-lei nº 4.657, de 1942 (LINDB), incluído pela lei nº 13.655, de 2018, não se aplica ao processo administrativo fiscal.

10. Dessa forma, rejeita-se a preliminar.

ii. Preliminar de nulidade do lançamento: ausência de reapuração do IRPJ e CSLL

11. Ainda em preliminar, a Recorrente alega nulidade do lançamento por entender ter havido erro na apuração do crédito tributário em razão de a autoridade lançadora por não ter efetuado a reapuração do IRPJ e da CSLL em razão dos incentivos fiscais da Lei nº 11.196, de 2005 (Lei do Bem).

12. O contribuinte não apurou espontaneamente base de cálculo (existência de lucros) para fins de aproveitamento dos incentivos fiscais previstos na Lei nº 11.196, de 2005, pelo contrário, adotou medidas que entendeu corretas e que, como consequência, reduziu o lucro real e a base de cálculo da CSLL e, como isso, não auferir a integralidade dos benefícios fiscais previstos na Lei do Bem.

13. Em resumo, a Recorrente, após o Fisco identificar a infração que resultou na glosa de parcela redutora do resultado apurado, requerer um benefício fiscal, previsto em terceira norma, que só não foi por ela usufruído por sua exclusiva opção, que, embora de sua livre escolha, guarda relevante grau de risco.

14. Não há como prestigiar uma conduta contrária à lei por parte do contribuinte para que, depois de identificada, requer a aplicação de outra norma, que lhe seria favorável em um novo cenário hipotético, fato que contraria a boa-fé objetiva.

15. No Acórdão nº 1301-006.336, desta Turma, de relatoria do I. Conselheiro Eduardo Monteiro Cardoso, onde naquele julgado, que versava sobre opção do lucro presumido, o contribuinte buscava arguir nulidade frente uma opção anteriormente efetuada. No caso concreto, o contribuinte optou por criar despesa artificial para, depois de identificado, requerer que essas despesas não fossem consideradas para fins de sensibilizar eventual base de cálculo de benefícios a serem auferidos pela Lei do Bem.

16. Destaco trecho do referido voto:

Além disso, a conduta do Recorrente, ao optar expressamente pelo lucro presumido para depois arguir a nulidade *exatamente em função da consideração dessa opção* pela Autoridade Fiscal, contraria a própria boa-fé objetiva e a proteção da confiança, na perspectiva da vedação ao comportamento contraditório (*venire contra factum proprium*). Segundo ANTONIO MENEZES CORDEIRO, a locução *venire contra factum proprium* “traduz o exercício de uma posição jurídica em contradição com o comportamento assumido anteriormente pelo exercente”, que é tido como inadmissível.¹

Apesar de originado no direito privado, é fato que a aplicação desse instituto ao direito público vem sendo admitida majoritariamente, conforme demonstrado por FLÁVIO RUBINSTEIN.² Inclusive, este CARF realiza a sua aplicação ao direito tributário com frequência (Cf. Acórdãos n. 3401-003.290, 2101-002.059 e 1401-004.667).

¹ Cf. CORDEIRO, Antonio Menezes. Da boa fé no direito civil. - Coimbra: Almedina, 2013, p. 742.

² RUBINSTEIN, Flávio. Boa-fé objetiva no direito financeiro e tributário - Série Doutrina Tributária Vol. III. - São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 65-66.

17. A fruição dos incentivos fiscais é antes de tudo uma opção, efetuada quando o contribuinte apura o imposto de acordo com a regras de espontaneidade, notadamente, com base nas regras do art. 150 do Código Tributário Nacional (CTN), onde o sujeito passivo tem o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

18. Não compete ao Fisco recomposição do Lucro Real para fins de dedutibilidade de algo que faz parte do direito potestativo do sujeito passivo, que, no caso, não aproveitou em maior extensão por haver optado em reduzir a base de cálculo do imposto com parcela não admitida pela legislação tributária.

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

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

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

INCENTIVO FISCAL. PROGRAMAS SOCIAIS. DEDUÇÃO. FORMALIZAÇÃO.

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

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

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

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

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

Art. 1º As pessoas jurídicas poderão deduzir do lucro tributável, para fins de apuração do imposto sobre a renda, o dobro das despesas comprovadamente realizadas no período-base em programas de

alimentação do trabalhador previamente aprovados pelo Ministério do Trabalho e Previdência, na forma e de acordo com os limites dispostos no decreto que regulamenta esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 14.442, de 2022)

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

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

[...]

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

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

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

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

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

[...]

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

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

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

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

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

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

Por fim, vale consignar que as deduções devidas à adesão a programas sociais como o Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), o Fundo da Criança e do Adolescente e o Programa Nacional de Apoio à Cultura (PRONAC) constituem faculdade concedida ao contribuinte, cuja formalização deve efetivar-se quando da entrega da declaração DIPJ. O processo administrativo fiscal não se constitui instrumento jurídico apropriado nem para o sujeito passivo formalizar a opção pela dedução do incentivo fiscal a tais programas e nem, como pretende a interessada no caso em tela, para a verificação pela autoridade julgadora do atendimento às condições legais para o desfrute de tais benefícios. A concretização dessas deduções requer a demonstração da realização de dispêndios que não se relacionam com a matéria da lide, posto que não fora objeto de pretensão da fiscalização resistida pela interessada, vale dizer, a Fiscalização não efetuou nenhuma glosa nesse sentido.

Convém ressaltar que recentemente, por meio do Acórdão nº 9101-006.633, de minha relatoria, este mesmo colegiado, ainda que examinando incentivo fiscal

calculado com base no lucro da exploração, concluiu pela impossibilidade de recálculo de benefícios fiscais. Confira-se:

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

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

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

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

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

§ 2º A inobservância do disposto neste artigo importa perda da isenção e obrigação de recolher, com relação à importância distribuída, o imposto que a pessoa jurídica tiver deixado de pagar, sem prejuízo da incidência do imposto sobre o lucro distribuído, quando for o caso, como rendimento do beneficiário, e das penalidades cabíveis (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 19, § 5º, Decreto-Lei nº 1.825, de 1980, art. 2º, § 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 10).

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

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

No caso concreto, por mais que possa se entender que se trata de mero recálculo do IRPJ e adicional devidos em razão de auto de infração, não há como se deixar de reconhecer que conceder tal benefício em momento posterior ao registro contábil do contribuinte, implicaria no não registro

adequado do valor da isenção/redução na então “Reserva de Capital”, com consequente possibilidade de distribuição dos referidos valores, o que poderia redundar, por via reversa, até mesmo na perda do próprio benefício fiscal, sem prejuízo da incidência do imposto sobre o lucro distribuído, nos termos do § 2º do próprio art. 545 do RIR/99.

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

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

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

Alimentação do Trabalhador

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

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

21. Não há determinação para dedução de eventuais incentivos por ocasião do lançamento de ofício que não sejam os valores já consignados no momento próprio de apuração do imposto pelo contribuinte na respectiva ECF. Nesse sentido e na linha do julgado pela CSRF, os seguintes precedentes:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

INCENTIVO FISCAL. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR. DEDUÇÃO.

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

PREJUÍZOS FISCAIS. BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS. QUITAÇÃO PARCELAMENTO. Descabida a pretensão de utilização de estoques de prejuízos fiscais e de bases negativas da CSLL, que o contribuinte consumiu na quitação de parcelamentos, para compensar lucro e base de cálculo da CSLL, respectivamente, apurados em autuação fiscal.

(Acórdão nº 1201-002.150, relatora Eva Maria Los, sessão de 15.05.2018)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011, 2012

PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR - PAT. DEDUÇÃO. OBRIGAÇÃO DA AUTORIDADE FAZENDÁRIA NA SUA CONSIDERAÇÃO

No caso do Contribuinte não realizar a dedução do incentivo fiscal ao PAT em sua escrita fiscal não obriga a Fiscalização a realizar esse cálculo e a dedução na apuração da base de cálculo dos tributos.

(Acórdão nº 1201-001.445, relator Ronaldo Apelbaum, sessão de 09.06.2016)

22. A CSRF, na mesma linha, analisando situação análoga sob a perspectiva de se buscar ajuste no lançamento de ofício a partir de parcelas que seriam passíveis de dedução por ocasião da apuração efetuada pelo sujeito passivo no exercício regular da escrituração e apuração do imposto, em que se pleiteava a dedução do PIS e da Cofins lançados de ofício na exigência adicional do IRPJ e da CSLL. Transcreve-se a ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005, 2006

INDEDUTIBILIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES, LANÇADAS DE OFÍCIO, DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL.

A dedutibilidade dos tributos segundo o regime de competência, para fins de apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, está restrita aos valores constantes da escrituração comercial, não alcançando os valores das contribuições lançadas de ofício sobre receitas omitidas.

(Acórdão nº 9101-002.996, relatora designada Conselheira Adriana Gomes Rego, sessão de 07.08.2017)

23. Destaca-se parte do didático voto:

Dúvida não há de que os tributos e contribuições, regra geral, são dedutíveis na apuração do lucro real e da base da CSLL segundo o regime de competência.

Entretanto, não é possível negar que este regime só é assegurado para as incidências devidamente contabilizadas e declaradas. Entendimento em contrário, com a devida vênia, significaria dar ao contribuinte, antecipadamente, o direito de deduzir como despesa os tributos por ele próprio sonogados, o que, em primeira análise, atenta contra o senso comum, senão à razoabilidade e à própria moralidade.

As exigências decorrentes lançadas de ofício (PIS e COFINS) são também passíveis de serem contestadas pelo sujeito passivo, até mesmo de forma (ou por argumento) independente do próprio IRPJ ou CSLL (tal como alguma específica decadência, ou isenção, ou erro de apuração), podendo os seus valores serem alterados ou até mesmo inteiramente cancelados, e por este motivo não podem eles ser deduzidos a priori, uma vez que a base de cálculo adotada no lançamento tributário não pode ser precária, nem condicionada à futura deliberação.

Não é atribuição da autoridade lançadora, portanto, reconhecer de ofício uma despesa que foi omitida da escrituração pelo próprio contribuinte. É pressuposto

do direito à dedução de uma despesa do lucro real que esta despesa tenha sido escriturada.

Ademais, o reconhecimento antecipado ao contribuinte do direito à dedução da despesa, direito este que ele apenas poderá vir a ter quando de fato vier (e se vier) a reconhecer a própria despesa (ou seja, a contribuição devida), pode gerar nefastos prejuízos à Fazenda Pública, ao passo que o procedimento adotado pelo fisco (de não deduzir as contribuições do IRPJ e da CSLL lançados de ofício) nenhum prejuízo traz a nenhuma das partes, conforme se passa a demonstrar.

Considere-se, para fins de simplificação de raciocínio, um lançamento por omissão de receitas que gere apenas lançamento de IRPJ (principal) e PIS (reflexo), e que as únicas questões litigiosas ainda pendentes digam respeito apenas (i) ao PIS, e (ii) no que toca ao IRPJ, apenas à dedutibilidade ou não, na sua apuração, do PIS lançado de ofício.

Neste contexto, considerando que a fiscalização não tenha abatido o PIS da base de cálculo do IRPJ (como se entende seja o correto), duas situações podem acontecer ao longo do contencioso no que diz respeito ao lançamento do PIS:

- 1) Se a decisão final considerar o PIS devido, o contribuinte poderá afinal, após o trânsito em julgado, reconhecer contabilmente a despesa (que antes omitira de sua escrituração), e considerá-la como despesa dedutível do IRPJ;
- 2) Se a decisão final considerar o PIS não devido, há que se reconhecer que o lançamento de ofício do IRPJ não exigiu do contribuinte um único centavo a mais do que seria devido.

Portanto, qualquer que venha a ser a decisão administrativa acerca do lançamento de ofício do PIS, vê-se que nenhum prejuízo houve, em qualquer caso, quer ao contribuinte, quer ao Erário.

Por outro lado, considerando agora que a fiscalização houvesse abatido o PIS da base de cálculo do IRPJ (procedimento que se reputa incorreto, e sem base legal), duas situações podem acontecer ao longo do contencioso no que diz respeito ao lançamento do PIS:

- 1) Se a decisão final considerar o PIS devido, o contribuinte poderá afinal, após o trânsito em julgado, reconhecer contabilmente a despesa (que antes omitira de sua escrituração), porém obrigatoriamente teria de considerar esta despesa como indedutível do IRPJ, pois já a teria previamente abatido do lucro real antes mesmo de reconhecê-la. A par da dificuldade de controle, por parte da Fazenda Nacional, com relação a este procedimento, há um inegável risco, ao menos potencial, de utilização em duplicidade de uma mesma despesa, em detrimento da Fazenda Pública;
- 2) Se a decisão final considerar o PIS não devido, resta então irreversivelmente caracterizado o prejuízo à Fazenda Nacional. Isto porque, neste caso, terá sido permitido ao contribuinte a dedução do lucro real de uma despesa imaterial,

inexistente, que nunca foi (e nem será jamais) contabilizada. Dito prejuízo é irreversível pois não é possível às autoridades julgadoras o reformatio in pejus, de sorte que o lançamento de IRPJ terá sido irreversivelmente feito a menor que o devido.

24. Em resumo, ainda que exista registro prévio das despesas incentivadas, elas se limitam a dedutibilidade apurada pelo sujeito passivo, que formalizada na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) ou na Escrituração Contábil-Fiscal (ECF), que a substituiu a partir do ano-calendário 2014, não se prestando, o processo administrativo-fiscal onde se instaurou o litígio para o sujeito aperfeiçoar (ou retificar para mais) a original opção de dedução de incentivo fiscal.

25. Por essa razão, rejeita-se a arguição de nulidade do lançamento por erro de cálculo, em razão do não reajuste de base de cálculo com a exclusão das despesas anteriormente registradas pelo sujeito passivo e que foram objeto de glosa pela Fiscalização, para fins de gerar base de cálculo ampliada para fins de fruição da Lei nº 11.196, de 2005 (Lei do Bem).

Mérito

i. Amortização do ágio com fundamento em expectativa em rentabilidade futura (goodwill)

26. Como referido, a mesma operação foi objeto de análise por esta Turma em sessão de 13.03.2024, Acórdão nº 1301-006.809. Assim, por concordar com os argumentos e conclusões do Relator daquele julgado, Conselheiro Eduardo Monteiro Cardoso, reproduzo suas razões de decidirem relação a essa matéria:

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”) 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): [...]

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: [...]

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): [...]

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%: [...]

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: [...]

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): [...]

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

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 dispondo 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 nº 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 à 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 Societária³:

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 nº 12.973/2014. O efeito tributário de tais variações se dará no momento da realização do ativo ou liquidação do passivo.

³ 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.

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

Art. 65. As disposições contidas nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e nos arts. 35 e 37 do Decreto-Lei nº 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 nº 1.515/14, que buscou disciplinar a apuração após as alterações da Lei nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 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.

27. Assim, por restar afastada a acusação de a Recorrente não ser a real adquirente e por restar demonstrada a desnecessidade de segregação do ágio em subconta, nos termos em que previsto no art. 66 e 67 da Lei nº 12.973, de 2014, por força da regra de exceção prevista no art. 65 dessa lei, em razão de as operações societárias que resultaram no ágio terem ocorrido em 2014, deve ser cancelada a glosa fiscal de amortização de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*).

ii. Acusação subsidiária de amortização do ágio com fundamento em expectativa em rentabilidade futura (goodwill) majorado por ajustes de PL não justificados

28. Essa infração subsidiária se refere a majoração indevida do ágio, que foi calculado com base no balanço levantado em 31.07.2014, considerando o valor do patrimônio líquido de R\$ 42,895 milhões (fls. 1.402 do PAF nº 13005.724050/2019-04), quando o real PL era de R\$ 386,980 milhões, conforme DIPJ relativa ao evento de cisão da Getnet Tecnologia, ocorrido em 30.04.2014 (fls. 2.725/2.774 do PAF nº 13005.724050/2019-04).

29. A justificativa da empresa de auditoria para redução patrimonial é a cisão ocorrida em 30.04.2014, todavia o patrimônio vertido se referia a apenas R\$ 31,326 milhões, dessa forma, conforme TVF original (fls. 3.466/3.582), o PL a ser considerado para fins de apuração do ágio é de R\$ 312 milhões. A autoridade fiscal analisou os lançamentos de provisões realizados em 31.07.2014 e posteriormente revertidos em 31.08.2014.

30. A mesma matéria foi objeto de deliberação dessa Turma, que acompanhou as conclusões do i. Relator no Acórdão nº 1301-006.809 (PAF nº 13005.724050/2019-04), Conselheiro Eduardo Monteiro Cardoso, que passam integrar o presente voto:

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:

Goodwill de Partida (Anexo IV do Laudo KPMG)	1.039.303.782,36
(+) Mais Valia Inexistente (item 5.2)	71.703.218,00
(-) Ajustes estomados 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)
Goodwill Apurado pelo Fisco	880.823.194,08

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 contingências	Passivo Circulante	C	R\$	307.816,11	Regularização Investimento Go Pay
31/8/2014	216512	Provisão para contingências	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 aging 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 reintimada 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):		
	Getnet	DTT
Total de Aquisição	645.601	206.966
Total de Depreciação	- 301.691 -	150.539
Saldo do Imobilizado - POS	343.910	56.427
Ajuste	- 287.483	

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. Dessa 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	2.980.628,00	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
09-12/2014	15.095.414,32	449.643,44	15.545.057,76
01-04/2015	15.095.414,32	449.643,44	15.545.057,76
05-12/2015	30.190.828,64	899.286,80	31.090.115,44

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
09-12/2014	-77.028.825,67	61.385.636,78	15.643.188,90
01-04/2015	-61.385.636,78	48.394.949,58	12.990.687,20
05-12/2015	-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).

31. Dessa forma, em que pese, no caso concreto ser admitida amortização de ágio, nos termos dos art. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, o valor do ágio passível de amortização deve ser aquele apurado durante o procedimento de auditoria fiscal, que, no caso dos autos, se referem aos seguintes valores:

Período	Amortização Contabilizada (R\$)	Valor passível de Glosa (R\$)
AC 2016 (01 a 04)	57.448.548,47	8.760.171,86
AC 2016 (05 a 12)	114.897.096,96	17.520.343,73

AC 2017	184.897.429,08	28.194.502,71
AC 2018	207.860.756,52	31.696.117,64

iii. Depreciação sobre mais valia periféricos e POS

32. A segunda infração diz respeito a exclusões indevidas, por meio da ECF, de depreciação sobre mais valia periféricos e POS, equipamentos oriundos de empresa controlada que fora incorporada, cuja vida útil já tinha expirado. Essas exclusões, no valor de R\$ 562.054,30 e R\$ 11.321.560,74, respectivamente, não se deram na contabilidade, mas apenas no Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL.

33. Como referido no TVF, o laudo e a correspondente manifestação da Recorrente ratificam a vida útil para fins de depreciação dessas mais valias em dezenove meses. No PAF nº 13005.724050/2019-04 foram glosados dezesseis meses, restando no presente processo os três meses restantes.

34. A motivação da autoridade fiscal parte do entendimento sobre a *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 nº 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 nº 9.532/1997, art. 7º).

35. A motivação de a Recorrente não ser a real adquirente foi devidamente afastada quando da análise da amortização do ágio, cuja glosa parcial se deu em razão de equívocos na mensuração do ativo fiscal, conforme explicitado no presente voto.

36. Some-se a isso, em razão de a mesma infração ter sido objeto do lançamento no PAF nº 13005.724050/2019-04, reproduz-se as razões de decidir do Acórdão nº 006.809:

(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 Caixa POS
30/11/2014	711103	Perda Imobilizado	Resultado	C	R\$	-35.942.062,73 Reversão Provisão POS e Caixa 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 nº 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 de 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	1.372,68	
30/09/2014	0000132149	Depreciação Terminal de Ponto de Venda POS	C		3.948.780,20

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

Detalhes dos Ajustes e Observações Resultantes da Aplicação dos Procedimentos

Area contábil

**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**Descrição:

Quanto 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:

- 1) Solicitamos a base analítica com todas as ativações segregadas por data e tipo de capitalização;
- 2) Cruzamos os relatórios analíticos com os relatórios recebidos de reclassificação e da campanha de CAÇA-POS;
- 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;
- 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;
- 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.

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.

37. Dessa forma, deve ser revertida a glosa de depreciação sobre mais valia periféricos e POS, no valor de R\$ 562.054,30 e de R\$ 11.321.560,74, respectivamente.

iv. Compensação indevida de prejuízo operacional e da base de cálculo negativa de CSLL

38. Pugna a Recorrente que em decorrência da lavratura dos autos de infração originários do PAF nº 13005.724050/2019-04 foi realizada a reapuração das bases de cálculo de IRPJ e CSLL, com as indevidas compensações de PF e da BCN. Entende que tais glosas não são certas, visto que aquele lançamento pode ser cancelado e que isso violaria o art. 142 do CTN.

39. Alternativamente, requer seja ao menos cancelada a multa sobre essa parcela, pois entende que não praticou infração de compensação indevida,

40. Registre-se que, com base no Acórdão nº 1301-006.809 e ratificado no presente voto, houve redução da exigência fiscal consubstanciada no PAF nº 13005.724050/2019-04, no sentido de admitir a amortização do ágio, porém em montante inferior ao originalmente apurado pela Recorrente (de R\$ 1.039.303.782,36 para R\$ 880.823.194,08).

41. Primeiramente, afasta-se a questão prejudicial de alegação de que o PAF nº 13005.724050/2019-04, em que houve redução do saldo passível de utilização a título de prejuízo fiscal e da BCN não seriam passíveis de utilização, visto que as glosas levadas a efeito naquele processo não são definitivas, visto que o referido processo não se encontra definitivamente julgado.

42. O lançamento em relação a essa matéria decorre do insuficiente saldo de prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL utilizados pela Recorrente, se deu em conformidade com o art. 579 do Regulamento do Imposto sobre a Renda, Decreto nº 9.580, de 2018 (RIR/2018), que determina que o prejuízo compensável é aquele apurado e demonstrado no Livro de Apuração do Lucro Real.

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

44. Sobre o pleito de sobrestamento até a decisão final do PAF nº 13005.724050/2019-04, embora conexo ao presente processo, nos termos do art. 47, § 1º, I, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 2023, o Recurso Voluntário interposto naquele processo foi julgado por esta Turma, conforme relatado, em 13.03.2024, com manutenção parcial da exigência. Dessa forma não há prejudicialidade em seguir com o julgamento do Recurso Voluntário.

45. Ainda que naquele processo sobrevenha decisão integralmente favorável à Recorrente ou se torne definitiva a decisão proferida por essa Turma, o saldo não utilizado será

restabelecido e, inclusive, poderá ser objeto de compensação futura. Não se está, portanto, o sujeito passivo impedido de, nessa hipótese, fazer jus ao saldo que porventura se mostre indevidamente compensado.

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

47. No caso presente, em relação ao ano-calendário 2016, verificou-se que a Recorrente extrapolou os limites de saldos existentes, por isso correto o lançamento do excesso compensado em razão das infrações verificadas nos anos-calendário anteriores, que resultou em compensação indevida, por insuficiência de saldo.

48. Além disso, registre-se que os saldos de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa não decaem após a edição da Lei nº 8.981⁴⁵, de 1995, que instituiu a trava de 30% para compensação.

v. Adição da amortização de ágio à base de cálculo da CSLL

49. Defende a Recorrente inexistir previsão legal para a adição, à base de cálculo da CSLL, das parcelas de aproveitamento fiscal do ágio consideradas indedutíveis pela fiscalização, nos termos do art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988.

50. A exigência foi mantida pelo voto de qualidade, conforme relatado, sendo designado este Conselheiro para proferir o voto vencedor, a seguir reproduzido:

a) Dedução do ágio da base de cálculo da CSLL

⁴ Art. 42. A partir de 1º de janeiro de 1995, para efeito de determinar o lucro real, o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizadas pela legislação do Imposto de Renda, poderá ser reduzido em, no máximo, trinta por cento.

Parágrafo único. A parcela dos prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, não compensada em razão do disposto no caput deste artigo poderá ser utilizada nos anos-calendário subsequentes.

⁵ Art. 58. Para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido por compensação da base de cálculo negativa, apurada em períodos-base anteriores em, no máximo, trinta por cento.

Sobre esse ponto, entendeu o Relator que o art. 57 da Lei nº 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 nº 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 nº 8.981, de 1995, tem a seguinte redação:

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. (Redação dada pela Lei nº 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 nº 390, de 2004, aplicável a época dos fatos (posteriormente revogada pela IN RFB nº 1.700, de 2017, que consolidou normas de apuração da CSLL, PIS e da Cofins após a Lei nº 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 nº 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 nº 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 nº 1.598, de 1977, que teve como finalidade adaptar os novos dispositivos da então recente Lei das Sociedades Anônimas (Lei nº 6.404, de 1976), à legislação do imposto sobre a renda, antes do advento da CSLL, ocorrido a partir da edição da Lei nº 7.689, de 1988.

O DL nº 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. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, itens 1 e 4 da alínea "c" do § 1º, que determinam a adição do resultado negativo e a exclusão do resultado positivo decorrentes da avaliação de investimentos pelo MEP.

Transcreve-se o art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988:

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

§ 1º 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 nº 8.034, de 1990)

1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 1a CSLL.

51. Diante do exposto, deve ser aplicada a glosa parcial de ágio à base de cálculo da CSLL.

vi. Multa isolada - concomitância com a multa de ofício

52. Sobre a multa isolada, defende a Recorrente que descabe a exigência concomitante com a multa isolada após o encerramento do ano-calendário, nos termos da Súmula CARF nº 105, que não impôs vedação temporal à vedação da concomitância das multas e, pelo princípio da consunção, que não foi afetado pelas alterações promovidas pela Lei nº 11.488, de 2007.

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

54. 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.)

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

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

57. 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.

58. Há, portanto, 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.

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

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2008

MULTA ISOLADA.

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

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

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

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

Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção

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

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

Das condutas infracionais diferentes

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

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

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

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

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

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

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

Das diferentes bases para cálculos das multas

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

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

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

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

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

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

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

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

Da negativa de vigência de lei federal

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

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

vii. Aplicação subsidiária do art. 112 do CTN

62. Pugna em caráter subsidiário a Recorrente pela aplicação do art. 112 do CTN, que prevê regra de interpretação mais favorável no caso de dúvida.

63. Reproduz-se as razões de decidir no Acórdão nº 1301-006.809 por representar a posição unânime deste Colegiado:

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)

64. Importante frisar que no presente processo não se está diante de dúvida, até mesmo em relação às matérias decididas pelo voto de qualidade, mas diante de divergência de entendimento, portanto, inaplicável o art. 112 do CTN.

II - RECURSO VOLUNTÁRIO DO RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO

65. O Responsável Solidário, Banco Santander (Brasil) S.A., chamado ao polo passivo da relação tributária com base no art. 124, I, do Código Tributário Nacional (CTN), alega em preliminar a nulidade do Termo de Responsabilidade Tributária em razão de vício de motivação e flagrante cerceamento do direito de defesa em razão de não ter a autoridade descrito o necessário interesse comum na situação jurídica que constitua o fato gerador da obrigação tributária principal e que não há descrição para responsabilização para as exclusões do Lucro Real e da BCN da CSLL, abordadas no item 4 do Relatório Fiscal.

66. Com relação ao mérito, além de ratificar as razões do sujeito passivo principal; que não é possível a atribuição de sujeição passiva solidária, pois não há demonstração de interesse comum; *ad argumentandum* que não são exigíveis multas de ofício e isolada por entender que nenhuma penalidade deverá ser transferida da pessoa do condenado; que descabe a imputação de multa em caso de dúvida, nos termos do art. 112 do CTN.

67. As alegações da Recorrente em preliminar sobre a nulidade do Termo de Responsabilidade Tributária em razão de vício de motivação e flagrante cerceamento do direito de defesa se confundem com o mérito em relação à infração amortização ágio, que será adiante objeto de análise. No entanto, assistir-lhe-ia razão por não ter havido descrição de conduta em relação às demais infrações, que formam canceladas.

68. Como relação ao mérito, repisa-se as razões de decidir do Acórdão nº 1301-006.809, que negou provimento ao Recurso de Ofício da DRJ Brasília, que ao julgar a impugnação apresentada no PAF nº 13005.724050/2019-04, excluiu a Recorrente do polo passivo da relação tributária:

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

nº 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 nº 9.430/96.

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

69. Assim, a Recorrente, embora seja controladora da autuada principal e tenha fornecido os recursos necessários para a operação, não se confunde com a real adquirente, como já abordado no presente voto. Tão pouco, tais fatos podem se subsumir à hipótese do art. 124, I, do CTN, que condiciona a responsabilização ao interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, isto é, de que a pessoa chamada para responder pelo crédito tributário tenha concorrido para a prática do ato que resultou na infração.

70. Dessa forma, deve ser excluído do polo passivo o Banco Santander (Brasil) S.A.

DISPOSITIVO

71. Diante do exposto, voto por:

a) Em relação ao Recurso Voluntário do Sujeito Passivo Principal, por REJEITAR as preliminares e, no mérito, para DAR PARCIAL PROVIMENTO 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 com depreciação sobre mais valia periféricos e POS; (iii) manter a glosa de compensação indevida de prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL; (iv) manter a glosa com a amortização de ágio mantida no presente Acórdão em relação à base de cálculo da CSLL; e (v) manter a multa isolada sobre as estimativas não recolhidas.

b) Em relação ao Recurso Voluntário do Responsável Solidário, voto por REJEITAR a preliminar e, no mérito, para DAR PROVIMENTO.

Assinado Digitalmente

Ílvaro Jung Martins

DOCUMENTO VALIDADO