



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720052/2018-18
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1401-004.267 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de março de 2020
Recorrentes UOL DIVEO TECNOLOGIA LTDA.
FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2013, 2014

ÁGIO. REESTRUTURAÇÃO SOCIETÁRIA. DEDUTIBILIDADE DA AMORTIZAÇÃO.

A pessoa jurídica que, em virtude de incorporação, inclusive reversa, absorver patrimônio de sua investida, a qual tinha desdobrado o valor da participação em seu capital em valor patrimonial e em ágio fundamentado em expectativa de resultados futuros, somente poderá deduzir a despesa com a amortização desse ágio se observadas certas condições, tais como, existência de substância econômica e **propósito negocial nas operações de reorganização societária**, independência entre si e possibilidade de livre negociação quanto a todas as pessoas jurídicas envolvidas na operação, ônus efetivo na aquisição do ágio para a pessoa jurídica que o registrar em sua contabilidade e cujo patrimônio for absorvido e reunião numa só pessoa jurídica do patrimônio que tiver sofrido o encargo do ágio e o patrimônio que presumivelmente gerará os lucros que justificaram o seu pagamento.

LANÇAMENTO DECORRENTE - CSLL

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se ao lançamento que com ele compartilha o mesmo fundamento factual e para os quais não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhe recomende tratamento diverso.

PAT. DEDUÇÃO. POSSIBILIDADE

Devidamente demonstrado que cumpriu a contribuinte com os requisitos legais para a dedutibilidade de valores da base de cálculo do IRPJ pagos a título de PAT, deve ser permitida a sua dedução, devidamente respeitado os limites legais.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2013, 2014

LINDB. INAPLICABILIDADE.

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

não se ocupa da revisão de atos administrativos e não declara a invalidade de ato ou de situação plenamente constituída. A edição de normas gerais em matéria tributária é matéria reservada à lei complementar.

MULTA QUALIFICADA. OPERAÇÃO DE ÁGIO. DOLO NÃO DEMONSTRADO

Se não houver intuito de enganar, esconder, iludir, mas se, pelo contrário, o contribuinte agiu de forma clara, deixando explícitos seus atos e negócios, de modo a permitir a ampla fiscalização pela autoridade fazendária, e se agiu na convicção e certeza de que seus atos tinham determinado perfil legalmente protegido, não se pode duplicar a multa. Interpretar a norma tributária da maneira que entendia razoável, não é conduta suficiente para qualificação da penalidade.

DECADÊNCIA.

O prazo decadencial de qualquer expectativa de direito do contribuinte, que reduza a base de cálculo de determinado tributo, tais como base de cálculo negativa, amortização de bens do ativo, e o ágio (Súmula 116), somente começar a fluir quando o contribuinte exerce seu direito perante o fisco, deduzindo tais parcelas do saldo da base de cálculo do imposto devido, mesmo que a justificativa de tal direito tenha ocorrido em períodos remotos.

Não demonstrada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação e devidamente recolhido os tributos, deve ter início o prazo para a homologação tácito do tributo, de acordo com o art. 150, § 4º do CTN. Extingue-se o crédito tributário o transcurso *in albis* do prazo previsto para a homologação expressa de 05 anos. Assim, decaído o lançamento relativo ao ano-calendário de 2012.

JUROS SOBRE MULTA E LIMITE

A incidência de juros sobre multa já está devidamente sumulada por esse Conselho não sendo possível a arguição de não incidência. Com relação ao limite de 100% do valor do tributo, a súmula 2 desse CARF impede qualquer manifestação sobre inconstitucionalidade de lei tributária.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Para que reste configurada a responsabilidade tributária de pessoas físicas ou jurídicas, necessária a descrição da conduta prevista na norma para que tal atribuição subsuma-se ao tipo descrito na lei tributária.

MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. NÃO CONCOMITÂNCIA.

À luz do princípio da legalidade e tendo em conta a redação atual da Lei 9.430, art. 44, incisos I e II, não cabem mais questionamentos respeitantes à aplicação concomitante das multas de ofício, pelo lançamento do imposto e da contribuição anuais, e da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício. Também por unanimidade de votos: a) negar provimento ao recurso voluntário (i) no tocante à aplicação do art. 24 da LINDB, (ii) em relação aos juros sobre a multa de ofício e (iii) sobre a arguição de inconstitucionalidade para a imposição de multa em valor superior a 100% do valor do tributo exigido; b) dar provimento parcial à alegação de decadência, afastando a exigência relativa ao ano calendário de 2012; e c) dar provimento total para (i) afastar a qualificação da multa de ofício; neste ponto votaram pelas conclusões os Conselheiros Claudio de Andrade Camerano e Nelso Kichel; (ii) afastar a responsabilidade solidária de UOL e das pessoas físicas arroladas (dirigentes); neste ponto votaram pelas conclusões os Conselheiros Carlos André Soares Nogueira e Nelso Kichel; e (iii) para permitir a dedução dos valores do PAT da base do IRPJ. Por voto de qualidade, negar provimento ao recurso em relação (i) às glosas de despesas com ágio; vencidos os conselheiros Daniel Ribeiro Silva, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Letícia Domingues Costa Braga (Relatora) e Eduardo Morgado Rodrigues; e (ii) em relação à imposição da multa isolada sobre estimativas; vencidos os conselheiros Daniel Ribeiro Silva, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Letícia Domingues Costa Braga (Relatora) e Eduardo Morgado Rodrigues; neste ponto acompanharam o voto da Relatora pelas conclusões os Conselheiros Daniel Ribeiro Silva, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin e Eduardo Morgado Rodrigues. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Cláudio de Andrade Camerano.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Letícia Domingues Costa Braga - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Eduardo Morgado Rodrigues, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Daniel Ribeiro Silva, Letícia Domingues Costa Braga, Cláudio de Andrade Camerano, Carlos André Soares Nogueira e Nelso Kichel.

Relatório

Por bem descrever o caso dos autos, reproduzo abaixo o relatório da Delegacia de origem complementando-o a seguir:

Tratam-se de impugnações apresentadas pelo sujeito passivo UOL DIVEO TECNOLOGIA LTDA, acima qualificado, doravante tratado como DIVEO, e pelos sujeitos passivos por responsabilidade tributária UNIVERSO ONLINE S/A, CNPJ nº 01.109.184/0001-95 (UOL), ROGILDO TORQUATO LANDIM, CPF nº 049.467.328-10 (ROGILDO), MARCELO EPSTEJN, CPF nº 093.129.538-69 (MARCELO), VAGNER DE OLIVEIRA GOMES, CPF nº 671.430.240-15 (VAGNER) e MIGUEL LONGO JUNIOR, CPF nº 091.419.188-86 (MIGUEL), em face de autos de infração de IRPJ, CSLL e multa regulamentar, lavrados pela

autoridade fiscal e relacionados à infrações apuradas nos anos calendário de 2012, 2013 e 2014, em relação ao IRPJ e CSLL, e 2018 em relação à multa regulamentar.

DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO

A autoridade fiscal lavrou os autos de infração (AI) de IRPJ (fls.2.539/2.558), com crédito tributário total de R\$ 311.829.500,67, incluindo imposto, multa de ofício de 150%, multa exigida isoladamente pela falta de recolhimento das estimativas e juros de mora calculados até 09/2018, CSLL (fls.2.559/2.575), com crédito tributário total de R\$ 114.083.333,33, incluindo contribuição, multa de ofício de 150%, multa exigida isoladamente pela falta de recolhimento das estimativas e juros de mora calculados até 09/2018, e multa regulamentar (fls. 2.576/2.581), com crédito tributário de R\$ 2.694,79. As infrações identificadas pela fiscalização foram i) a redução indevida do lucro real e da base de cálculo da CSLL pela amortização dos ágios da "DH&C" e da "DBNI", ii) a falta de recolhimento de estimativas em função da glosa desta amortização e a iii) falta de resposta adequada e precisa a termos de intimação da autoridade fiscal ao longo do procedimento fiscal.

Conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 2.428/2.538, a fiscalização de IRPJ e CSLL teve início em 04/05/2017 para "verificação da legalidade da amortização de ágio pela fiscalizada, na incorporação de sua controladora, a empresa "DH&C Outsourcing S/A"", tendo seus efeitos decorridos nos anos-calendário de 2012, 2013 e 2014.

As razões elencadas pela fiscalização no TVF para o lançamento, estão a seguir descritas:

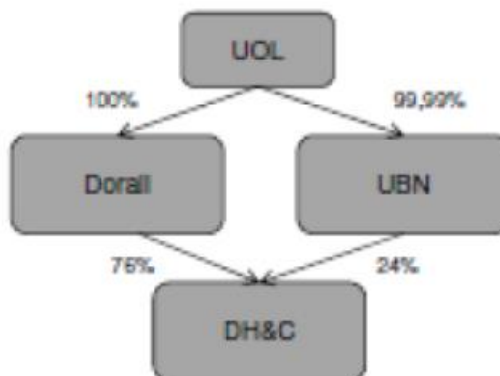
i) inicialmente esclarece que foram dois ágios distintos objeto da verificação fiscal e cujas amortizações foram glosadas. Um referente à aquisição do grupo Diveo Broadbank Network Inc, doravante DBNI, cujo efeito fiscal da amortização se deu na fiscalizada após a incorporação da DH&C Outsourcing S/A, doravante DH&C, e o outro referente à aquisição da própria DH&C, cuja amortização, e consequente efeito fiscal, também se deu após a sua incorporação pela fiscalizada;

ii) através de organogramas contidos no item 2.3 do TVF - DA RECONSTITUIÇÃO DOS FATOS (fls. 2.430/2.440) a autoridade fiscal demonstra a sequência de atos societários ocorridos na reorganização que culminou com a estrutura atual do grupo, na qual o efeito fiscal da amortização dos ágios está sendo aproveitado, numa tentativa de revelar a situação societária "antes e depois do filme", ou seja, da reorganização societária implementada;

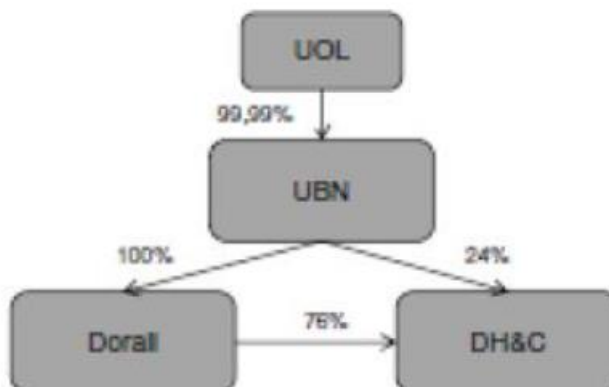
iii) neste sentido relatou os fatos desde a aquisição da Dorall Holding Ltda (DORALL), pela UOL em 05/03/2009, até a incorporação da DH&C pelo fiscalizado (DIVEO) em 30/04/2011, e a venda, pela DIVEO, de duas subsidiárias colombianas em 02/03/2012, momento em que a configuração final da estrutura societária se afirmou, com a UOL detendo 100% da fiscalizada e 99,99% da UBN Internet Ltda (UBN);

iv) o chamado ágio da DH&C foi formado em duas operações. Uma na aquisição de 100% da DORALL (que detinha 76% da DH&C) pela UOL em 05/03/2009 (ágio de R\$ 49.003.184,70), e o outro na aquisição dos restantes 24% do capital DH&C pela UBN (controlada da UOL), também em 05/03/2009 (ágio de R\$ 12.586.927,24). A seguir a ilustração gráfica desta etapa;

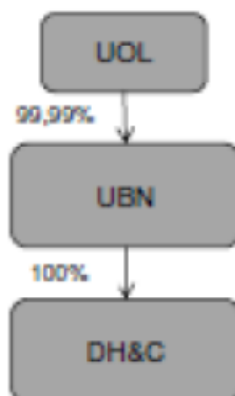
1



v) em 05/12/2009 a UOL aumentou capital na UBN com as cotas de capital que detinha na DORALL, de forma que a UBN passou a controlar diretamente 100% do capital da DORALL, sendo que a UOL manteve o controle de 99,99% da UBN, como se vê no organograma abaixo:

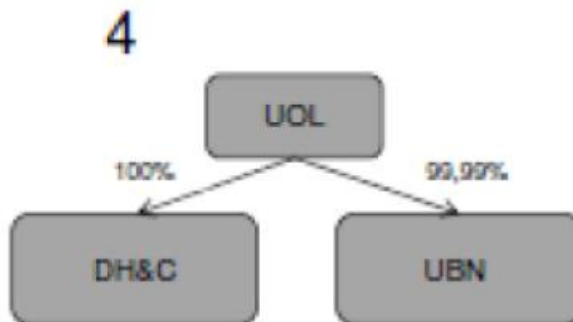


vi) em 31/12/2009 a DORALL, que detinha diretamente 76% da DH&C, foi incorporada por esta, de sorte que a UBN passou a controlar diretamente 100% da DH&C, como se vê no organograma abaixo:



vii) na mesma data de 31/12/2009, "a UBN sofreu cisão parcial, na parcela que controlava a DH&C e a parte cindida foi incorporada pela própria DH&C, num processo de incorporação reversa parcial...", de forma que o ágio da DH&C, outrora

registrado integralmente na UBN, passou a constar do ativo da própria DH&C, como se vê no organograma abaixo:

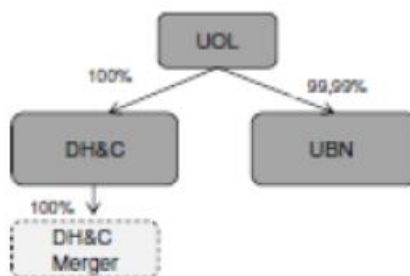


viii) já o chamado ágio da DBNI foi formado a partir da aquisição pela DH&C do grupo DBNI sediado no exterior, representado pelas ações da holding DIVEO BROADBAND NETWORKS, INC (DBNI), no valor de R\$ 712 milhões, através de contrato internacional assinado em 13/12/2010, nominado como "CONTRATO E PLANO DE INCORPORAÇÃO" (fls. 2.255/2.322, cuja tradução encontra-se no arquivo não paginável à fl. 66) entre a DH&C, a DBNI, a DH&C Merger Sub Inc (MERGER), demais empresas do grupo DBNI e a UOL, sendo que os recursos financeiros utilizados nesta operação vieram de subscrição de aumento de capital da UOL na própria DH&C, ocorrida em 27/12/2010, no montante de R\$ 746 milhões (fls. 2.363/2.373), e que gerou um ágio de R\$ 620 milhões;

ix) como atos societários preparatórios desta aquisição, citou a criação da MERGER em 23/11/2010 (fl. 2.254), empresa estrangeira subsidiária da DH&C nos Estados Unidos, e logo após, em 28/12/2010, a sua incorporação pela DBNI, ficando assim o organograma societário neste momento:

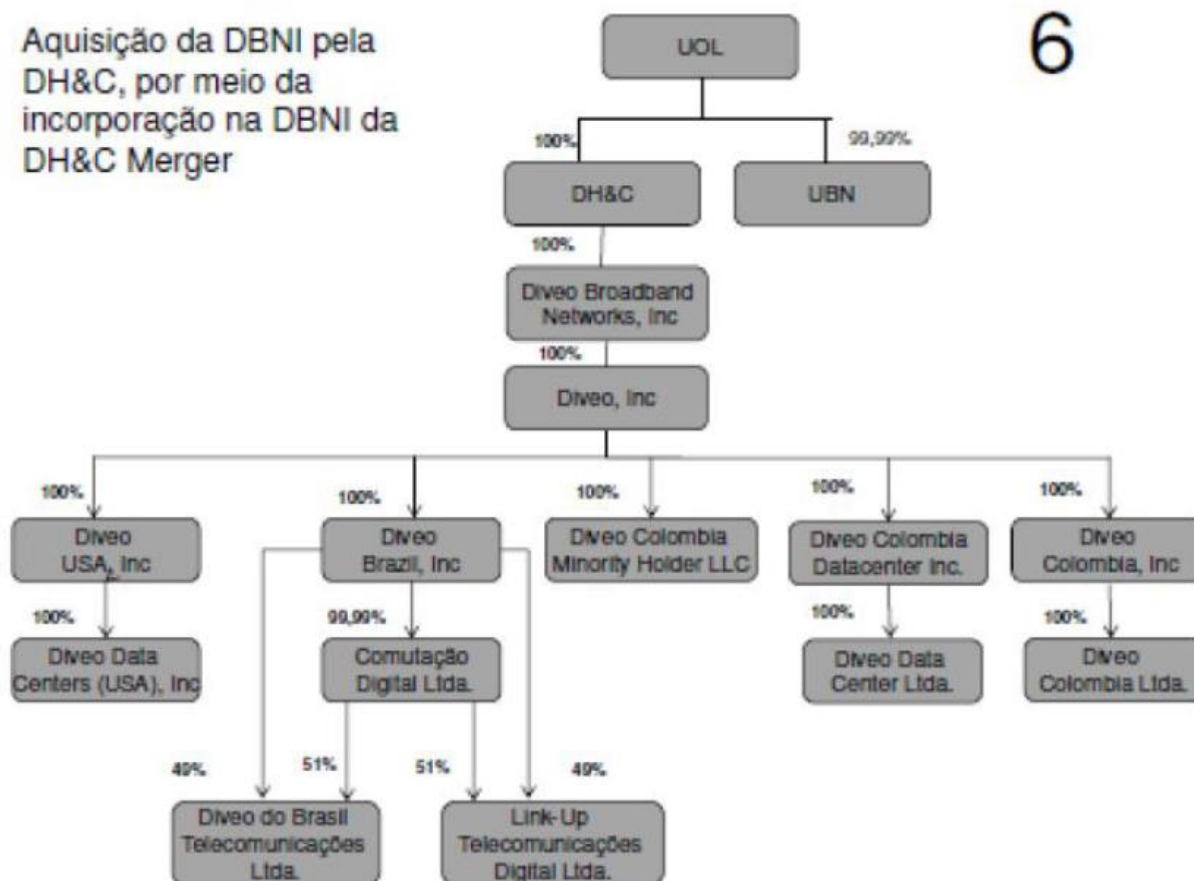
Criação da DH&C Merger

5



Aquisição da DBNI pela
DH&C, por meio da
incorporação na DBNI da
DH&C Merger

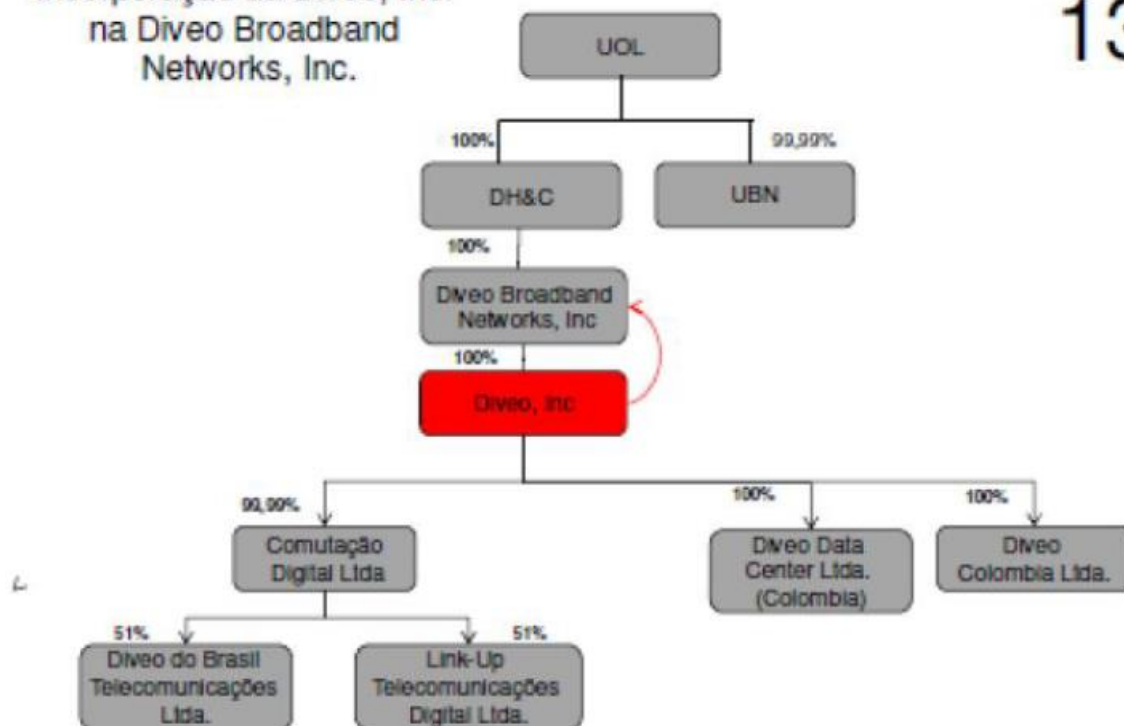
6



x) em 31/03/2011 ocorreram diversas incorporações de empresas do grupo DBNI sediadas no exterior, por empresas do mesmo grupo, também sediadas no exterior, de sorte que a DBNI ficou com o controle direto da brasileira Comutação Digital Ltda (COMUTAÇÃO), e indireto da DIVEO, como se vê no organograma abaixo:

Incorporação da Diveo, Inc. na Diveo Broadband Networks, Inc.

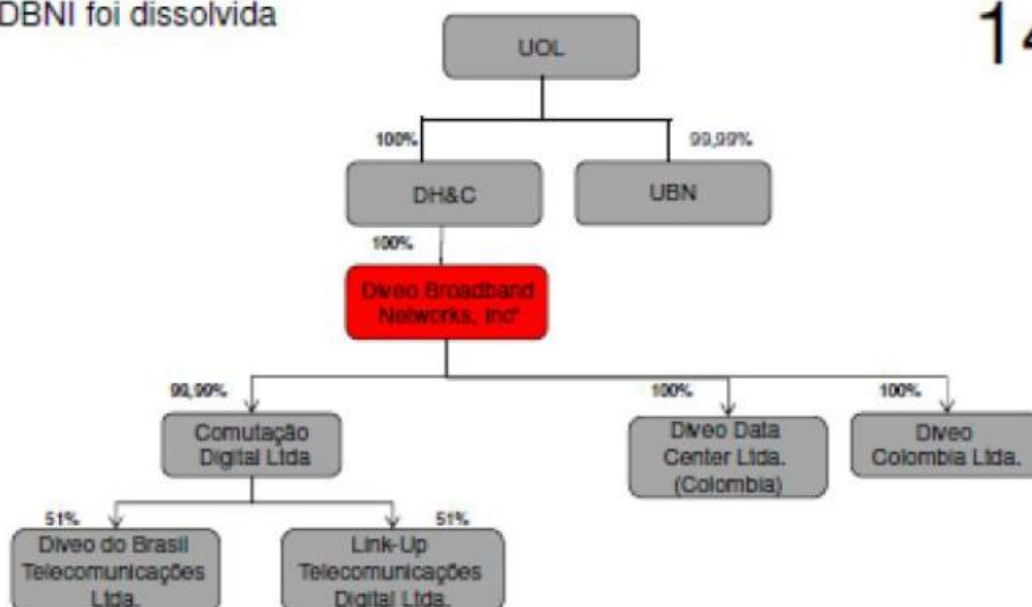
13



xi) ainda em 31/03/2011 a DBNI foi dissolvida, propiciando que a DH&C passasse a ter o controle direto da COMUTAÇÃO e indireto da DIVEO, como se vê no organograma abaixo:

*DBNI foi dissolvida

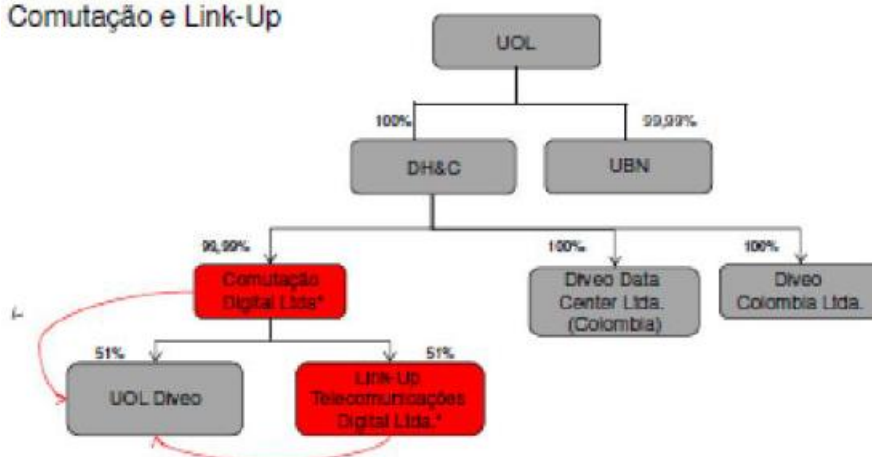
14



xii) em 28/04/2011 a fiscalizada altera seu nome para Uol Diveo S/A (nome atual), e um dia após, em 29/04/2011, incorpora a COMUTAÇÃO e a Link-Up Telecomunicações Digital Ltda (LINK-UP), como se vê no organograma abaixo:

*UOL Diveo incorpora
Comutação e Link-Up

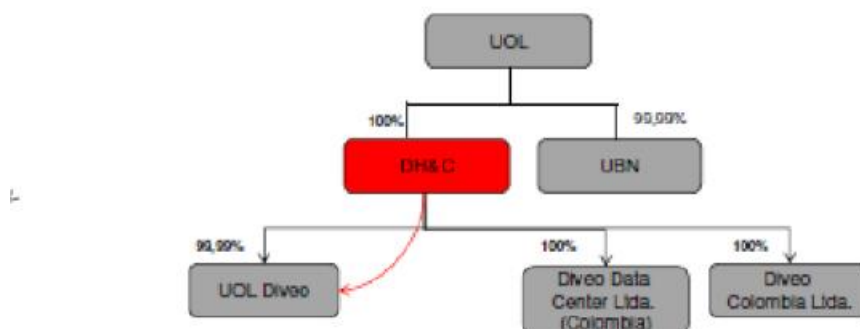
15



xiii) em 30/04/2011, um dia após as incorporações da COMUTAÇÃO e LINKUP, a fiscalizada incorpora reversamente a DH&C, passando a ter em seus registros contábeis os ágios "DH&C" e "DNBI", anteriormente registrados na DH&C, como se vê no organograma abaixo:

*UOL Diveo incorpora
DH&C

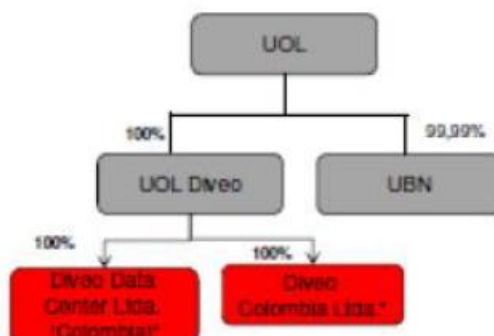
16



xiv) finalizando as etapas desta reorganização societária, em 02/03/2012, a DIVEO vende as últimas subsidiárias estrangeiras do grupo DBNI, ficando a estrutura societária ao final do planejamento da seguinte forma:

*Empresas vendidas

17



Cenário atual

18



xv) no tocante aos requisitos indispensáveis para a dedutibilidade fiscal da amortização do ágio nos termos do art. 386 do então vigente RIR/99 (arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997), a autoridade fiscal elenca os seguintes: a) obrigatória extinção da participação societária (investimento) mediante "o "encontro" da participação societária adquirida e do ágio pago por tal participação em um mesmo patrimônio ("confusão patrimonial)"; b) a pessoa jurídica que absorver o patrimônio de outra nestas condições ainda "deve ter efetivamente suportado o ágio por ele registrado"; c) este ágio suportado e registrado deve "ter propósito comercial e substrato econômico a justificar a sua origem"; d) "deve também esse ágio ter como fundamento econômico a rentabilidade futura da controlada"; e) "o laudo que atesta esse fundamento econômico deve estar arquivado como comprovante da escrituração do ágio"; f) "por fim, a sua amortização deverá obedecer ao mínimo de 1/60 para cada mês do período de apuração";

xvi) a partir da enumeração dos requisitos legais acima, a fiscalização demonstra quais deles estiveram ausentes no caso concreto sob análise, como será visto a seguir, autorizando, portanto, a glosa fiscal da amortização do ágio;

xvii) inicia afirmando que não houve a "confusão patrimonial" de nenhum dos ágios registrados na fiscalizada com a incorporação da DH&C, ou seja, não vislumbrou a autoridade fiscal "o encontro num mesmo patrimônio dos ágios com os respectivos investimentos que lhes deram origem". Assevera ainda o auditor que " no caso de uma incorporação, para que o ágio registrado seja dedutível, nos termos do artigo 386 do RIR/99, deve a pessoa jurídica que efetivamente suportou o ágio pago na aquisição de um investimento incorporar esse investimento. O ágio deve ser de fato pago por alguma das pessoas jurídicas que participam da incorporação, fusão ou cisão

societária. Se assim não for, será impossível o ágio ir de encontro com o investimento que lhe deu causa";

xviii) no caso concreto afirma que "Com a incorporação da DH&C pela DIVEO, não houve o encontro num mesmo patrimônio, dos ágios pagos pela empresa UOL com a própria empresa UOL. Quem efetivamente adquiriu o grupo DBNI e, anteriormente a DH&C, não as incorporou";

xix) neste sentido sustenta a autoridade fiscal que para o primeiro ágio da DH&C, "quem de fato arcou com o pagamento do ágio da participação societária da Dorall, e DH&C foi a empresa UOL; mesmo com a transferência do referido ágio para a UBN (que foi cindida parcialmente e cuja parte cindida foi incorporada pela DH&C), essa "mais valia" nunca saiu do patrimônio de seu adquirente originário, a empresa UOL. Foi esta última que o suportou, ele não foi pago pela empresa incorporada parcialmente (UBN), nem pela incorporada (DH&C)";

xx) já para o segundo ágio pela aquisição da DBNI, sustenta a fiscalização que "quem de fato arcou com o pagamento do ágio da participação societária do grupo DBNI também foi a empresa UOL; mesmo com a transferência do referido ágio para a DH&C, essa "mais valia" nunca saiu do patrimônio do seu adquirente originário (UOL). Foi esta última que o suportou, ele não foi pago pela empresa incorporada (DH&C), tampouco pela incorporadora (DIVEO)";

xxi) informa que estas constatações são corroboradas por informações prestadas pela própria UOL, em sede de diligência fiscal na empresa, em que apresentou a situação contábil dos seus investimentos em 2009 e 2010, demonstrando à fl. 1.058 para o primeiro ágio DH&C "que os investimentos nas empresas DH&C e UBN continuaram existindo em 2009 e 2010, mesmo após as operações de cisão parcial da UBN e incorporação da parte cindida pela DH&C, o que comprova que ali não ocorreu nenhuma extinção de investimento, mas tão somente de seus reflexos", e à fl. 1.110 para o segundo ágio DBNI onde "podemos observar claramente que os investimentos que a empresa UOL dispunha na investida DH&C em 2010, foram mantidos na investida DIVEO (incorporadora da DH&C) nos anos subsequentes (2011, 2012 e 2013). As operações de aquisição do grupo DBNI pela DH&C, com as diversas incorporações das empresas do grupo e dissolução da DBNI até que quase todo o grupo tivesse sido absorvido pela DIVEO, ocorreram ao longo do AC 2011, conforme os organogramas inicialmente apresentados. Mas os valores dos investimentos permaneceram incólumes na UOL";

xxii) assevera que a venda das duas empresas colombianas do grupo DBNI a terceiros, ao final do processo de reorganização societária, é fato que esparceria qualquer

dúvida sobre a ausência da confusão patrimonial no caso sob análise, na medida que "Este fato contrapõe qualquer argumento na direção de que teria ocorrido extinção do investimento";

xxiii) a autoridade fiscal entende que as operações estruturadas em sequência, muitas das vezes implementadas em curto intervalo de tempo, sem o concurso de qualquer evento externo que justificasse essa rapidez, bem como as incorporações reversas ocorridas, também maculam a legitimidade da dedução fiscal da amortização do ágio;

xxiv) pontuou que a primeira fase das operações (que produziu o ágio DH&C) teve duração inferior a um ano, e a segunda fase (que gerou o ágio DBNI) durou menos de cinco meses, tendo transcorrido entre Dez/2010 e Abr/2011. O período total da reorganização foi de apenas dois anos, o que "já denotava que elas faziam parte de uma sequência de etapas, encadeadas com as anteriores e a depender das posteriores, visando à busca de um fim determinado...";

xxv) nesta linha de raciocínio afirmou a autoridade fiscal que "No tocante ao primeiro ágio ("DH&C"), pudemos verificar, inicialmente, a criação de uma montagem artificial, para forçar a condição de dedutibilidade de ágio disposta no art. 386, ao utilizar nesta construção, uma empresa "veículo", neste caso, sua controlada UBN. Destarte, este é o motivo pelo qual a compra dos 24% restantes da DH&C não foi efetuada de modo direto pela UOL, e sim pela UBN. A intenção da empresa era de que, após a aquisição da DORALL, fosse efetuada sua incorporação na parte restante da DH&C, e a incorporação da parte cindida pela DH&C, de modo que o ágio da DH&C fosse "transferido" para ela mesmo..... Isto porque era de interesse da UOL que a UBN não fosse extinta". Lembra a fiscalização que "o ágio da operação ficou registrado todo o tempo na UOL e que na UBN apenas o seu reflexo foi contabilizado. Quando houve a cisão parcial da UBN com a incorporação da parte cindida pela DH&C não ocorreu a confusão patrimonial, mas tão somente o encontro do investimento com o reflexo do ágio, exatamente como no ágio "DBNI"";

xxvi) questionou a fiscalização o motivo pelo qual "não houve amortização do ágio "DH&C" na DHC no período entre as duas fases", tendo iniciado apenas em Abr/2011, concluindo " que a segunda fase já tinha sido engendrada quando da realização da primeira...". Em relação à DH&C afirma que "Na verdade a aquisição da DH&C era uma etapa desta operação, cuja finalidade era a de adquirir uma empresa "veículo" que pudesse ser utilizada para amortizar, também indevidamente, um ágio ainda maior";

xxvii) e este ágio maior "veio a ocorrer com a aquisição do grupo DBNI, menos de um ano depois, tendo a DH&C agora como intermediária ou "veículo" da transação entre a UOL e o grupo adquirido. Este fato pode ser comprovado quando o UOL efetuou o aumento de capital na DH&C para a operação de compra no dia seguinte, ou seja, a DH&C foi apenas um canal de trânsito por onde passaram os recursos da UOL em tempo recorde";

xxviii) fechando o círculo do planejamento "Menos de cinco meses depois, houve a incorporação das empresas do grupo na DH&C, que finalmente foi absorvida na DIVEO num processo de incorporação reversa, carregando os ágios "DH&C" e "DBNI", ou melhor, seus reflexos para dentro desta última";

xxix) após toda a análise acima a autoridade fiscal assim definiu os fatos verdadeiramente ocorridos: "Uma mega operação que tinha por fim, declaradamente, adquirir novas empresas ao grupo UOL, mas que visava atingir determinados resultados ocultos. Um mero mecanismo pelo qual se aproveitou de operações de reestruturação societária, como disfarce para se encobrir um objetivo real, objeto do qual fora a realização de um plano preconcebido, e não simplesmente a reorganização de um grupo", ou seja, "o propósito negocial do ágio decorrente da compra da participação societária do grupo DBNI se constitui no grande interesse da UOL de expandir suas atividades no Brasil por meio da aquisição de empresas de tecnologia. O interesse no patrimônio tangível e intangível destas empresas teria justificado, assim, o pagamento da "mais valia" pela UOL";

xxx) sustenta a fiscalização em relação ao ágio DBNI que "A transferência de riquezas que deu origem ao ágio relacionado à participação sobre as empresas de tecnologia ocorreu de fato entre as empresas da UOL e os antigos sócios do grupo DBNI....Com isso, mostra-se que o ágio registrado pela DIVEO com a incorporação da DH&C apresenta seus fundamentos de existência, validade e eficácia relacionados intrinsecamente à operação societária realizada pela empresa UOL quando da aquisição da participação societária do grupo DBNI. Foi esta empresa que teve um propósito negocial ao pagamento do ágio, e quem de fato despendeu riquezas para a sua aquisição." Continua o relato afirmando que "Da criação deste ágio não participaram em nenhum momento, nenhuma das empresas envolvidas na operação societária que deu ensejo à dedução de sua amortização. Nem a DIVEO, nem a DH&C arcaram de fato com o pagamento da "mais valia" registrada, assim como sequer possuíam propósito negocial ao seu registro";

xxxi) em relação ao ágio DH&C sustenta a fiscalização que "Aqui, igualmente, temos a empresa UOL como sendo a real adquirente da DH&C. Nem a UOL, nem a própria DH&C efetuaram o pagamento do ágio registrado";

xxxii) neste diapasão, em relação a todo o processo de planejamento tributário, conclui a autoridade fiscal que "ante os pontos aqui expostos, demonstra-se que nem o ágio registrado na DH&C com a incorporação da parte cindida da UOL, tampouco o ágio registrado na DIVEO com a incorporação da DH&C satisfazem as condições de dedutibilidade fiscal previstas no artigo 386 do RIR/99, pois, em face dessa incorporação, não há a "confusão patrimonial" entre os ágios pagos na aquisição dos investimentos e seus respectivos investimentos, elemento essencial para o aproveitamento da dedutibilidade tributária";

xxxiii) neste ponto a fiscalização faz uma importante afirmação, quando destaca "que a única possibilidade de o ágio decorrente da aquisição da participação societária da DIVEO ser dedutível ocorreria caso essa "mais valia" encontrasse a própria DIVEO. E como poderia ocorrer essa possibilidade? Caso a empresa UOL tivesse incorporado a DIVEO. Analogamente, para o ágio "DH&C" a UOL teria de ter incorporado a DH&C, ou ainda, "vice versa";

xxxiv) explicou ainda que "O encontro patrimonial proporcionado pela incorporação da DH&C pela DIVEO ocorreu apenas entre as quotas da DIVEO e o "reflexo contábil" do ágio pago sobre essa participação societária pela empresa UOL". Tanto isso é verdade que "A participação societária que a DH&C possuía em face do ágio (pago originalmente pela UOL) decorrente do grupo DBNI foi extinta com a incorporação realizada. Contudo, lá no patrimônio da empresa UOL, esse mesmo ágio permaneceu intocável, travestido na participação societária da DH&C", concluindo seu raciocínio no sentido que "não havendo extinção do investimento, não há que se falar em dedução da despesa da amortização do ágio pago na sua aquisição";

xxxv) afirma a fiscalização, em resumo, que o atual ágio registrado na DIVEO não foi suportado nem por ela (na qualidade de incorporadora) e nem pela DH&C (na condição de incorporada), de forma que sua amortização não é dedutível nos termos da legislação, e com isso, rechaça a tentativa do planejamento efetuado de transferir o ágio pago pela UOL, para outras empresas do grupo, pontuando que "A intenção do legislador ao permitir a dedução da despesa com amortização do ágio oriundo da aquisição de uma participação societária foi beneficiar o real adquirente de uma participação societária, não transformar o potencial direito à dedução dessa despesa em uma "moeda" que pudesse ser transferida a quem o seu detentor quisesse";

xxxvi) continua argumentando que se a transferência do ágio nos moldes pretendidos pelo grupo UOL fosse admitida pelo direito, com a transferência do ágio a outra empresa não acarretando no cancelando do registro do ágio "no patrimônio de quem o efetivamente pagou", ocorreria uma situação no mínimo esdrúxula, em que mais de uma pessoa jurídica poderia se candidatar a amortizar o mesmo ágio, uma vez que "tanto o "ágio real" como o seu "reflexo contábil" poderiam ser amortizados a qualquer tempo, a depender, lógico, do cumprimento dos requisitos formais estipulados pela legislação. No caso concreto, como o ágio pago sobre as quotas da DIVEO nunca saiu do patrimônio da empresa UOL (ágio real), mesmo após a amortização do "reflexo contábil" desse ágio pela DIVEO após a incorporação da DH&C, nada impediria que esse "ágio real" fosse posteriormente amortizado pela UOL, por exemplo, com a eventual incorporação da DIVEO pela mesma";

xxxvii) questiona também a fiscalização o fato da fiscalizada ter considerado integralmente o valor do ágio envolvido na aquisição da DBNI, no montante de R\$ 620.994 mil, com o fundamento econômico da rentabilidade da coligada ou controlada com base em previsão de resultados futuros, previsto no inciso II, do parágrafo 2º, do artigo 385 do RIR/99, sendo que há elementos suficientes nos autos que demonstram que parcelas deste ágio seriam decorrentes de outros fundamentos econômicos elencados nos incisos I (valor de mercado dos bens do ativo da adquirida) e III (fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas), do mesmo parágrafo 2º do artigo 385 citado. A fiscalização afirma que a escolha do fundamento econômico do ágio não é ato de irrestrita liberdade do contribuinte, devendo seguir a uma ordem hierárquica de alocação que o próprio parágrafo 2º do artigo 385 do RIR/99 traz implícito, pois está baseado em doutrina contábil que, a seu ver, está recepcionada pela lei fiscal, ao menos desde a edição do Decreto-Lei nº 1.598/1977 que veio normatizar a tributação de IR das PJ após o advento da Lei das S/A em 1976. Neste ponto, defende que o ágio por rentabilidade futura tem natureza residual em relação aos demais fundamentos econômicos, devendo ser registrado apenas se restar valor a este título após a devida verificação e registro dos demais fundamentos (valor de mercado de bens do ativo e fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas);

xxxviii) um dos elementos presentes no processo e citado no TVF diz respeito às notas explicativas da administração da DIVEO às demonstrações financeiras em 31 de dezembro de 2011 (fls. 2.374/2.376), especialmente as notas nº 11 e 12, nas quais o valor total do ágio na aquisição da DBNI tratado fiscalmente pela fiscalizada como de rentabilidade futura, de R\$ 620.994 mil, foi decomposto em razão dos seus verdadeiros fundamentos econômicos, ao menos na data das demonstrações financeiras publicadas (31/12/2011), de forma que a parcela de R\$ 60.593 mil foi atribuída à marca, R\$ 158.361 mil ao fundo de comércio, R\$ 36.785 mil ao valor justo atribuído ao imobilizado, e apenas a diferença (chamada pela doutrina contábil em geral de ágio residual em uma aquisição), de R\$ 365.255 mil, como ágio por rentabilidade futura, internacionalmente conhecido como "goodwill";

xxxix) a fiscalização considerou que a atração de todo o ágio pago pela DBNI como sendo de rentabilidade futura representou ação consciente e deliberada do sujeito passivo, exclusivamente para propiciar maior economia fiscal, tendo assim se manifestado: "Não houve aqui simples erro de interpretação da fiscalizada. Não se trata de pessoa com escassos conhecimentos contábeis ou jurídicos. A escolha de um fundamento econômico para o ágio, sem que haja base legal ou mesmo doutrinária para tanto, reflete o intuito evidente de fraudar, pois não é cabível a dúvida – ainda que se admitisse desconhecimento técnico (o que não se admite no caso) – de que, em

havendo uma alínea específica e clara na lei tributária determinando a classificação dos intangíveis em fundamento próprio, a fiscalizada adotasse uma classificação diversa e a ela, evidente e comodamente, favorável.";

xl) informa a fiscalização que curiosamente, e sem explicação aparente, a impugnante "para o ágio "DH&C", a empresa havia deduzido o valor do fundo de comércio do valor total do ágio pago, conforme demonstrado na planilha "Composição ágio e Pagamentos DHC.xls" às fls. No entanto, não o fez com relação ao ágio "DBNI", razão pela qual esta Fiscalização intimou a empresa a se manifestar com relação à adoção de tratativas distintas para cada ágio (fls. 1034 a 1036)". Conclui neste ponto que essa mudança de comportamento do tratamento do ágio DBNI em relação ao ágio DH&C, "vem a corroborar ainda mais sua má-fé no caso em tela";

xli) em relação à multa de ofício a autoridade achou por bem qualificá-la, no percentual de 150%, por julgar presente no caso concreto o dolo inequívoco do impugnante, e também do seu controlador e administradores. Alegou a fiscalização que o sujeito passivo tentou ao máximo "ocultar as constatações da ação fiscal, seja com relação à ausência de confusão patrimonial nos dois casos de ágio e da utilização de empresas veículo para lograr suas finalidades";

xlii) afirmou que houve simulação nos atos praticados pelo grupo UOL durante o processo de reorganização societária implementada, nos seguintes termos: "A utilização de empresas veículo, quando da aquisição das empresas DH&C e do grupo DBNI e transferências de ágio geraram o entendimento e a convicção de que, nos casos analisados, teria havido simulações";

xliii) entendeu a autoridade fiscal que no caso concreto foi possível identificar a ocorrência de pluralidade de sujeitos passivos, motivo pelo qual responsabilizou solidariamente pelo crédito tributário a UOL, nos termos do inciso I, do artigo 124 do CTN, vez que "evidenciou-se o conluio entre a fiscalizada DIVEO e a sua controladora UOL. Todo o processo da reestruturação societária foi orquestrado por esta última, desde a aquisição da empresa DH&C e do grupo DBNI, bem como todas as operações engendradas para amortizar indevidamente os ágios pagos nas aquisições. Destarte, a UOL responde solidariamente pelo crédito tributário constituído no presente processo, nos termos do art. 124, inciso I";

xliv) também elencou como responsáveis solidários as pessoas físicas qualificadas como diretores e administradores da DIVEO, tendo lavrado os competentes termos de sujeição passiva solidária, sendo " aplicável ao caso, o artigo 135, III, do CTN em face dos diretores e conselheiros da fiscalizada serem responsáveis por atos praticados com infração de lei ou excesso de poderes, porquanto criaram condições artificiais para justificar as amortizações indevidas pela interessada, de ágios que não poderiam ser amortizados";

xlv) sobre a eleição dos administradores para integrar o polo passivo como responsáveis, informa o auditor que nos termos do que orienta o Parecer PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009, "O ato ilícito ensejador da responsabilidade tributária do administrador pode ser tanto culposo quanto doloso, mas tanto um quanto outro satisfaz a hipótese do artigo 135 do CTN";

xlvi) sobre os atos ilícitos cometidos pelo diretor presidente da DIVEO (ROGILDO), e pelas demais pessoas físicas diretores e representantes da DIVEO (MARCELO, VAGNER e MIGUEL), destaca a auditor que "No caso em questão, as razões determinantes para a atribuição da sujeição passiva dos diretores relacionados

anteriormente, se basearam particularmente na comprovação de sua participação direta, nos negócios societários adstritos aos ágios transacionados.", afirmando que "De acordo com a análise da documentação anexada ao presente processo, verifica-se que os administradores identificados acima participaram efetivamente na reorganização societária aqui analisada", vez que detinham "pleno domínio funcional dos fatos adstritos aos negócios societários, bem assim dos efeitos tributários que seriam decorrentes da execução dos ilícitos derivados de atos praticados com simulação";

xlvi) lançou a multa isolada pela insuficiência do recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL, apuradas em balancetes de suspensão ou redução, nos termos do inciso II, alínea b, do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 (com a redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488/2007), nos meses dos anos calendário 2013 e 2014, a partir da glosa dos valores amortizados do ágio, defendendo que a multa isolada é autônoma e independente da multa de ofício;

xlvi) lavrou também multa regulamentar prevista no artigo 968 do RIR/99, decorrente da demora, imperfeição e por vezes omissão da diligenciada UOL, no atendimento das intimações da autoridade fiscal no procedimento fiscal de diligência que foi instaurado.

DA IMPUGNAÇÃO DA DIVEO

Cientificado dos AI em 18/09/2018 (fls.2.582/2.584), o sujeito passivo apresentou Impugnação (fls.2.627/2.704) em 17/10/2018 (fl. 2.624). As principais alegações da defesa são, em síntese, as seguintes:

i) preambularmente sustenta que "a Administração tributária jamais emitiu ato declaratório ou instrução normativa esclarecendo sua posição acerca de quais seriam os requisitos indispensáveis à validação do ágio pago em uma aquisição de participação societária e tampouco sua amortização, na forma do art. 7º, da Lei n. 9532, de 10.12.1997". Igualmente informa "que figuras como a do "real adquirente" ou "adquirente original", ou mesmo a de "confusão patrimonial", no sentido que foi dado pela autuação em questão, são fruto da jurisprudência restritiva do CARF, a qual começou a se firmar em 2016, nas decisões da 1ª Turma da CSRF, e que até hoje não se pacificou, havendo ainda decisões que não seguem esses conceitos";

ii) ainda em caráter preambular, informa que anteriormente havia sido submetido a ação fiscal "que tinha como objeto amortizações fiscais dos mesmos ágios, mas em período diverso (ano-calendário 2011), tendo a fiscalização concluído, nesse caso, pela inexistência de qualquer ofensa aos arts. 7º e 8º, da Lei n. 9532 (doc. 03)";

iii) preliminarmente alega a decadência do Fisco questionar a formação dos ágios DH&C e DBNI, vez que os AI foram lavrados em 2018 e os ágios DH&C e DBNI foram pagos/formados em 2009 e 2010, respectivamente, portanto acima do lapso temporal de cinco anos estabelecido pelo parágrafo 4º, do artigo 150 do CTN, implicando no cancelamento das glosas de 2012 e 2013, "eis que em ambos os períodos, a argumentação fiscal é no sentido da inexistência de ágio a ser amortizado. Se não é possível o questionamento fiscal quanto à existência do ágio, todas as amortizações devem ser convalidadas";

iv) em caráter subsidiário da preliminar acima, o impugnante defende, ao menos, a extinção parcial do crédito tributário que foi calculado baseado na glosa das

amortizações do ágio no ano calendário 2012, em estrita observância da decadência operada pelo parágrafo 4º, do artigo 150 do CTN, uma vez que tomou ciência do lançamento em 18/09/2018;

v) no mérito a defesa sustenta, inicialmente, que as deduções fiscais dos ágios, objeto deste procedimento fiscal que culminou com a lavratura dos AI, estão regidas pela disciplina contida na Lei nº 9.532/1997, não se lhes aplicando as normas introduzidas pela Lei nº 12.973/2014, resultante da conversão da MP nº 627/2013 em lei, isto porque "as novas regras contábeis, introduzidas no ordenamento jurídico pela Lei n. 11638, de 28.12.2007, e pelos arts. 37 e 38 da Lei nº. 11.941, de 27.5.2009, não podem influenciar a apuração do lucro real e da base de cálculo da CSL, que estava, à época dos fatos, no Regime Tributário de Transição ("RTT"), disciplinado pela Instrução Normativa RFB n. 949, de 16.5.2009";

vi) neste diapasão teceu comentários sobre o regime geral do ágio sob a égide da legislação anterior à da Lei nº 12.973/2014, que segundo o seu entendimento era a aplicável ao caso concreto, notadamente da Lei nº 9.532/1997 (artigos 7º e 8º) e do Decreto-Lei nº 1.598/1977 (artigos 20 e 21), concluindo, neste ponto, que somente a partir da vigência da nova legislação - que veio para criar a convergência da contabilidade brasileira aos padrões internacionais do IRFS - é que "os antigos ágios e deságios deixaram de existir, e o preço de aquisição passou a ser alocado, primeiramente, ao valor justo dos ativos e passivos identificáveis adquiridos (mais ou menos-valia de ativos) e, residualmente, à rentabilidade futura (goodwill)", e por consequência, "não pode o aplicador da lei dela se valer para interpretar fatos pretéritos à sua vigência";

vii) a partir destes comentários apresentou contraponto a algumas das afirmações fiscais que embasaram o lançamento, tais como quando asseverou que "os conceitos jurídicos de ágio e de deságio, no período posterior à entrada em vigor da Lei n.º 11.638, de 27.12.2007 até a edição da Lei n.º 12.973, não guardavam identidade com os conceitos dessas figuras no âmbito da ciência contábil". Neste sentido alegou que o ágio nos termos do Decreto-Lei nº 1.598/1977 correspondia à "diferença entre o custo de um investimento sujeito ao MEP e o valor patrimonial contábil do mesmo", ao passo que "Diversamente, após a entrada em vigor da Lei n.º 11.638, os conceitos contábeis de tais institutos passaram a partir de grandezas diversas, correspondendo à diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor justo dos ativos e passivos adquiridos (incluindo ativos intangíveis identificáveis), contabilizados ou não nas demonstrações financeiras da entidade investida";

viii) também contrapondo "o argumento da fiscalização, no sentido de que a dedução fiscal do ágio somente seria possível no caso de "confusão patrimonial", a dita sinergia, entendida como o encontro do patrimônio das sociedades adquiridas com ágio e o patrimônio da "adquirente original" ou "real adquirente", defende o impugnante que "O que a lei requer, efetivamente, é a reunião, em um mesmo patrimônio, do ágio com as receitas que o justificaram, a fim de haver o devido emparelhamento", e contesta a afirmação fiscal de que o "real adquirente" tanto da DH&C, quanto da DBNI, incluindo neste contexto os ágios pagos nas aquisições, seria a UOL, ao invés da UBN e DH&C, respectivamente;

ix) neste sentido argumenta a defesa que "A lei não exige a "confusão patrimonial" como entendida pelo Sr. AFRFB, isto é, como o encontro, via incorporação, fusão, ou cisão, do patrimônio da "investidora original" ou "real adquirente" com o patrimônio da sociedade cujas ações foram adquiridas com ágio,

com a consequente "extinção do investimento". O que a lei exige é, apenas a união patrimonial do ágio com o seu fundamento econômico (critério material), não havendo qualquer exigência de ordem pessoal quanto aos patrimônios envolvidos";

x) assevera, outrossim, que "os ágios DH&C e DNBI decorreram de aquisições realizadas entre partes independentes em transações não forçadas, com alteração do controle e efetivo pagamento do preço, em dinheiro", além do que "as aquisições de participações com ágio e as operações societárias subsequentes foram todas realizadas às claras, com cumprimento de todas as normas pertinentes, com evidente propósito negocial, sem a utilização de sociedades sem substância ou de curta duração e sem ter gerado qualquer lesão ao erário";

xi) o impugnante, contestando ponto levantado pela fiscalização, argumenta que não havia qualquer ordem legal de prioridade entre as categorias de fundamentação econômica dos ágios e deságios, ao menos até a Lei nº 12.973, e que por este motivo "não poderia ter questionado a fundamentação econômica do ágio amortizado pela Impugnante";

xii) nesta seara afirmou que a autoridade fiscal não apontou qualquer vício ou erro nos laudos técnicos preparados por terceiros independentes "que pudesse comprometer a sua idoneidade para comprovação da fundamentação econômica do sobrepreço pago nas aquisições realizadas", tendo se limitado a "defender, ao arrepio da legislação tributária, com base em argumentos extraídos da doutrina contábil, a existência de uma ordem mandatória para a alocação do ágio, que deveria ser atribuído, primeiramente, ao "fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas (alínea 'c') e ao "valor de mercado de bens do ativo" (alínea 'a') para apenas depois poder ser atribuído, no que sobejar, à "rentabilidade futura" da sociedade investida (alínea 'b', todos do art. 20 do Decreto-lei n. 1598)";

xiii) neste contexto assevera que os ágios DH&C e DBNI, em sua integridade, foram pagos sob o fundamento da rentabilidade futura das investidas, como demonstram os "laudos de avaliação elaborados por terceiros independentes e arquivados como comprovante da escrituração", baseados no método do fluxo de caixa descontado, e que essa escolha lhe era permitida pelo parágrafo 2º, do artigo 20 do DL 1598, vez que "a alocação do ágio ou deságio dependia da consideração do motivo determinante ou propósito negocial do agente no momento da aquisição do investimento", sendo que nas aquisições sob foco a razão primordial para o pagamento dos ágios foi mesmo a intenção de explorar a capacidade de geração de lucros das empresas adquiridas (DH&C e DBNI);

xiv) reafirma que "a identificação do fundamento econômico do ágio ou deságio era um ato de qualificação jurídica, que decorria de opção do contribuinte, à luz da motivação específica do negócio. Essa opção, decerto, devia guardar correspondência com a realidade, cabendo ao contribuinte demonstrar, diante das circunstâncias concretas e da respectiva documentação, a presença do motivo invocado para justificar a configuração do ágio ou do deságio". Em decorrência, até concorda com a afirmação fiscal de que o ato de escolha do fundamento econômico do ágio não pode se basear em mero voluntarismo do contribuinte, mas adverte que a escolha não deixa de ser uma opção do mesmo, que, no entanto, deve ser condizente com a razão econômica preponderante que envolveu a aquisição;

xv) em relação à acusação fiscal de uso de empresas veículo na reorganização societária, o impugnante alega tratar-se de um dos caminhos hábeis que o contribuinte dispõe para adquirir a participação societária desejada e/ou amortizar ágio legítimo,

apesar de reconhecer que a recente jurisprudência da 1ª Turma da CSRF caminha no sentido contrário. Afirmar, outrossim, que a legislação não proíbe a utilização de empresa veículo, na seguinte dicção: "Verifica-se, pois, não haver na lei a aludida exigência de que o ágio seja aproveitado pela "adquirente real" ou que não possa haver a utilização de "empresa veículo", seja para a aquisição do investimento ou para a transferência do ágio após a aquisição";

xvi) concluindo este ponto, assevera que a legislação exige "é que haja a reunião, em um único patrimônio, do ágio e com as receitas que justificaram o seu registro, hipótese na qual as amortizações do ágio passam a ser dedutíveis. Mais do que isso, a Lei n.º 9.532 permite que a reunião dos patrimônios se dê por variadas formas (fusão, cisão e incorporação, inclusive reversa), sem exigir a extinção do investimento ou do "ágio real". Sendo assim, "a desconsideração das operações praticadas em razão da suposta utilização de uma "empresa veículo" ou "transferência de ágio", com o objetivo de que a própria empresa investida pudesse amortizar os ágios, não pode prevalecer, eis que a lei efetivamente não autoriza esse tipo de situação";

xvii) de qualquer modo, afirma o impugnante que "A alegada utilização, no caso, de "empresa-veículo" não altera em nada a situação fática encontrada nos autos, qual seja, a aquisição efetiva, entre partes independentes, com ágio e efetivo desembolso de recursos, da DH&C e da DBNI, devendo a amortização do ágio ser reconhecida, mesmo que, por suposto, não tenha havido a "confusão patrimonial" da investida com a "adquirente real", o que não é exigido pela lei";

xviii) ao afirmar que a jurisprudência administrativa anterior a 2009 e 2010 - época em que ocorreram as etapas do planejamento tributário - era majoritária no sentido de não reconhecer como válidas figuras utilizadas pela fiscalização nestes AI, como "real adquirente" e "empresa veículo", sustenta a aplicação do artigo 24 da Lei nº 13.655/2018 (LINDB), que estabelece que a revisão da validade de ato na esfera administrativa deverá levar em conta as orientações gerais à época, inclusive da jurisprudência administrativa majoritária, para o cancelamento integral da autuação, ou quando menos, para afastar a multa qualificada, como medida a prestigiar os "princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança, da boa-fé objetiva e da irretroatividade do Direito", que norteiam o conteúdo deste artigo 24;

xix) rebate a acusação fiscal de que a UOL seria a real adquirente dos investimentos na DH&C e DNBI, sustentando que o aumento de capital feito pela UOL na DH&C, por ocasião da compra da DNBI, é negócio jurídico autônomo e que o recurso ingressado na DH&C a este título é legalmente de sua titularidade a partir de então. Quanto ao ágio pago pela UOL na aquisição de 24% da DH&C, a defesa alega que o Fisco apenas mencionou uma única vez no TVF um aporte de capital da UOL na UBN para que esta fizesse a compra, mas nem sequer indicou "quando ou como" teria ocorrido o aumento de capital, "sem trazer qualquer esclarecimento acerca de como ele poderia ser invocado para dizer que a UOL, e não a UBN, seria a "adquirente real" da participação na DH&C";

xx) não bastassem esses argumentos, o impugnante defende que "Não cabe, tampouco, às autoridades fiscais desconsiderarem as transações efetuadas por UOL e DH&C, atribuindo-as à UOL, visto que a lei brasileira segrega a pessoa jurídica do sócio e de sua investida, em matéria tributária";

xxi) ainda rebatendo o argumento da fiscalização de "transferência indevida de ágio" pondera o sujeito passivo que, tanto a incorporação da DORALL pela UOL,

quanto a cisão parcial da UBN "com a versão do investimento na DH&C na própria DH&C....são atos de sucessão universal, nos termos dos arts. 223, 227 e 229, da Lei n. 6404, não se podendo dizer que, a partir delas, teria havido "transferência de ágio", ou que a pessoa jurídica delas resultante não seria o "adquirente real" da participação societária adquirida com ágio", afirmando que "A partir do momento da incorporação, pela DH&C, da sociedade que resultou da cisão parcial da UBN, todas as condições legais para a amortização do ágio estavam cumpridas";

xxii) contesta a afirmação fiscal de que a UBN teria agido como empresa-veículo na aquisição da DH&C, com o objetivo de transferir para a DH&C o ágio de si mesma, pois a UBN era empresa holding do grupo e legalmente tinha como atividade social precípua a participação em outras sociedades. Revelou que a escolha da UBN para adquirir o investimento da DH&C tinha propósito negocial e mostrou-se estrategicamente mais adequada, pois sendo a UBN uma sociedade limitada facilitaria a aprovação da operação societária de incorporação que se seguiria, vez que, fosse a UOL ao invés da UBN como queria a fiscalização, a natureza de companhia aberta daquela, aliada ao nível de pulverização do seu capital, traria muitas dificuldades para a aprovação da operação, além do que "evitou alterações ao quadro societário da UOL decorrentes de uma eventual incorporação que a envolvesse, ou, de outra forma, a sua extinção, a qual era obviamente indesejada, em se tratando de uma das maiores sociedades de conteúdo e serviços de internet do Brasil, com mais de 20 anos de atuação no mercado nacional", e também "evitou a miscigenação, em uma mesma sociedade, das atividades de tecnologia de informação realizadas pela DH&C e as atividades de internet da UOL, o que seria indesejado do ponto de vista da especialização das componentes do grupo como um dos fatores de sua eficiência econômica";

xxiii) igualmente contesta a narrativa fiscal de que a DH&C foi utilizada como empresa-veículo na aquisição da DBNI, pois "tratando-se de uma sociedade operacional, com longa vida dedicada à atividade de outsourcing de tecnologia da informação - a mesma atividade, destaque-se, da DBNI, por ela adquirida", sendo "essa identidade de objeto, no contexto do projeto de reestruturação do grupo UOL, que buscava expandir os seus investimentos em tecnologia da informação, é que justifica que a aquisição e a incorporação da DBNI pela DH&C, e não pela UOL, como gostaria o Sr. AFRFB. Evidentemente, a segmentação de atividades em entidades distintas é prática comum dos grupos empresariais, na busca da otimização de seus recursos por meio da especialização, não sendo possível daí extrair qualquer indício de simulação";

xxiv) conclui este ponto afirmando "que a DH&C era uma entidade com substância econômica e função definida no contexto do grupo UOL, e não um mero artifício negocial utilizado para o aproveitamento fiscal do ágio gerado na aquisição do grupo DBNI", e que a partir da incorporação da DH&C pela DIVEO em 30/04/2011, foram atendidos os pressupostos legais para a amortização do ágio DBNI, com a união (na DIVEO) do ágio pago "com as receitas das sociedades brasileiras do grupo DNBI, a qual havia fundamentado o sobrepreço incorrido na sua aquisição";

xxv) em relação ao questionamento fiscal de que a alienação de empresas colombianas do grupo DNBI teria sido uma demonstração da falta da "confusão patrimonial" na incorporação da DH&C pela DNBI, contesta alegando que o ágio pago na aquisição do grupo DNBI foi "integralmente fundamentado na operação do grupo no Brasil (sociedades Diveo do Brasil Telecomunicações Ltda. e Link-up Telecomunicações Digital Ltda.), o que, de resto, foi demonstrado no laudo de

avaliação preparado pela Deloitte à época da aquisição, o qual foi devidamente apresentado à fiscalização";

xxvi) questiona a acusação fiscal de ter ocorrido simulação nas operações, pois "no presente caso, deve-se verificar que o conjunto de atos praticados tinha objetivos bastante claros, que foram conseguidos, e que o resultado do conjunto desses atos não foi desfeito", e também "porque as partes queriam efetivamente os resultados finais, obtidos através do conjunto, e sem deixar de observar a causa jurídica de cada um deles". Nesta linha reafirma que os objetivos das transações realizadas era "obter a propriedade de investimentos no setor de tecnologia da informação e de segregá-los em uma entidade separada, na busca de uma estrutura mais simples e eficiente", e que isto foi conseguido;

xxvii) nesta seara da discussão sobre a simulação, ressalta "que a inexistência de simulação, no caso, repercute não apenas no mérito propriamente dito da acusação fiscal, mas na qualificação da multa e na definição da regra aplicável para a contagem do prazo decadencial do direito do Fisco de lançar diferenças eventualmente não recolhidas, que deverá ser, no caso e pelas razões expostas, o art. 150, parágrafo 4º, do CTN, e não o art. 173, inciso I, do mesmo dispositivo legal";

xxviii) em relação à alegada ausência de propósito negocial, defende a autuada que a intenção das aquisições e reestruturação societária que se seguiu não foi unicamente gerar despesa dedutível com a amortização do ágio, mas visou "à aquisição de novos investimentos produtivos ao grupo, em um segmento de atuação que trazia boas perspectivas de rentabilidade à época, com a sua incorporação em uma estrutura final simples e eficiente, com redução de custos e repartição dos ativos entre as entidades com maior especialização para a sua utilização";

xxix) como ilustração deste propósito negocial de expansão das atividades do grupo UOL, relaciona diversas aquisições de investimentos em empresas também atuantes no ramo de tecnologia da informação e posteriores aos casos objetos da fiscalização, que "eliminam qualquer possibilidade de dúvida acerca da intenção do Grupo UOL de ampliar os seus investimentos nesse ramo de atuação, e de concentrar esses investimentos na UOL DIVEO, como forma de otimização da estrutura do grupo";

xxx) o impugnante requer, caso os argumentos relativos às preliminares e ao mérito não sejam aceitos, que sejam deduzidos, do valor lançado, o incentivo ao Programa de Alimentação ao Trabalhador (PAT), de acordo com o artigo 1º da Lei nº 6.321/1976, e o prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL a que teria direito, nos termos dos artigos 509 e 510 do RIR/99, e artigos 203 e seguintes da IN RFB nº 1.700/2017;

xxxi) alega a improcedência da qualificação da multa, quer porque sustenta não ter ocorrido o dolo na situação dos autos, mas apenas divergência de interpretação dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, comprovado por ter praticado "atos submetidos à mais ampla e aberta apreciação de quem tivesse interesse, inclusive do fisco...o qual não foi induzido a erro e não teve qualquer obstáculo ao pleno conhecimento dos fatos", quer porque a suposta conduta dolosa nunca foi objeto de proibição expressa por qualquer ato normativo do Fisco, quer porque a jurisprudência administrativa dominante à época dos fatos era no sentido de admitir a amortização do ágio em situações concretas semelhantes em que fica comprovado "o efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive o ágio, e a realização das operações originais entre partes não ligadas", citando diversos acórdãos tanto do CARF, como de DRJ, e que

este fato revela a controvérsia existente na doutrina e na jurisprudência sobre esta temática do ágio, ensejando a aplicação do artigo 112 do CTN, que "prescreve a interpretação mais favorável para a imposição de penalidades quando houver dúvida quanto à capitulação legal do fato, à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos, à autoria, imputabilidade ou punibilidade, à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação". Também alega a seu favor o fato da fiscalização da própria RFB ter concluído procedimento fiscal, pouco antes do início deste, "que tinha como objeto amortizações fiscais dos mesmos ágios, mas em período diverso (ano-calendário 2011), tendo a fiscalização concluído, neste caso, pela inexistência de qualquer ofensa aos arts. 7º e 8º, da Lei n.º 9.532 (doc. 3)";

xxxii) alega também, caso venha a ser mantido o crédito tributário discutido, o descabimento da multa isolada pela suposta falta de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL em concomitância com a multa de ofício, pois a melhor interpretação do inciso II, do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, é mesmo aquela manifestada em um RE do STJ, pela qual "As multas isoladas limitam-se aos casos em que não possam ser exigidas concomitantemente com o valor total do tributo devido";

xxxiii) ainda sobre o tema das multas "A impugnante requer, subsidiariamente, sejam as multas aplicadas reduzidas ao valor de 100% do tributo devido, tendo em vista o entendimento pacificado pelo Supremo Tribunal Federal...";

xxxiv) requer também, na eventualidade de serem mantidas as exigências fiscais, que não haja incidência de juros sobre a multa de ofício por absoluta "ausência de base legal para tanto", tendo em vista que o artigo 61, caput e parágrafo 3º, da Lei nº 9.430/1996, invocado pelo Fisco, apenas autoriza a incidência de juros sobre os débitos decorrentes dos tributos, e as multas não possuem natureza jurídica de tributo ou contribuição, nos termos do artigo 3º do CTN. Mas se a decisão for pela incidência dos juros sobre a multa de ofício, que eles não superem o percentual de 1% ao mês, consoante previsão do artigo 161 do CTN;

xxxv) por derradeiro, defende igualmente a improcedência da multa regulamentar aplicada como decorrência do artigo 968 do RIR/99, afirmando que "não houve qualquer omissão ou negativa da diligenciada na apresentação das informações e documentos requeridos por meio de todos os 14 termos de intimação em diligência recebidos no curso da ação fiscal", o que pode ser facilmente comprovado na leitura das 110 páginas do TVF, onde "as alegadas "dificuldades" encontradas no curso da fiscalização não trouxeram ao Sr. AFRFB qualquer prejuízo na reconstrução de todos os fatos pertinentes aos ágios...Aliás, de acordo com o próprio TVF, todas as dificuldades de compreensão eventualmente surgidas....foram solucionadas mediante "contatos telefônicos e reuniões" com os representantes da diligenciada, esvaziando qualquer motivação que por ventura pudesse existir para a imposição da penalidade regulamentar".

DA IMPUGNAÇÃO DO RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO UOL

Cientificado dos AI em 19/09/2018 (fl. 2.619), o sujeito passivo por responsabilidade tributária, a qual foi atribuída pela fiscalização com fundamento no artigo 124, inciso I, do CTN, apresentou Impugnação (fls. 3.175/3.197) em 18/10/2018 (fl. 3.172). As principais alegações da defesa são, em síntese, as seguintes:

i) quanto às razões de mérito do lançamento a impugnante reitera e ratifica, em todos os seus termos, as razões aduzidas pela DIVEO em sua impugnação relatada acima, pugnando pelo cancelamento integral dos AI;

ii) combate a afirmação fiscal de que teria ocorrido conluio entre o impugnante, na qualidade de controlador, e a DIVEO, como fiscalizada, para a prática dos atos repudiados, alegando se tratar "meramente de retórica, pois não vem acompanhada de qualquer prova ou sequer indício que a fundamente", repetindo os argumentos cabíveis da impugnação da DIVEO, no que se referiu à contestação da multa qualificada;

iii) no tocante à responsabilidade solidária atribuída ao impugnante, defende que "Segundo o entendimento dominante em doutrina e jurisprudência, para fins do disposto no inciso I, do art. 124, do CTN, o interesse comum no fato gerador somente resta caracterizado nas situações em que pessoas figurem em um mesmo polo na relação jurídica descrita hipoteticamente na lei como fato gerador de determinado tributo";

iv) "Nesta linha, vê-se que a solidariedade do inciso I, do art. 124, não é entre "responsáveis" (nos termos do art. 121, parágrafo único, inciso II, do CTN), mas entre pessoas que tenham a obrigação de cumprir a obrigação tributária como "contribuinte" (art. 121, parágrafo único, inciso I, do CTN)", citando diversos julgamentos administrativos e judiciais que corroborariam sua afirmação. No caso concreto assevera "que não tem relação pessoal e direta com a situação que constitui os fatos geradores dos tributos exigidos nos autos", ou seja, a dedução fiscal das amortizações dos ágios foi feita exclusivamente pela DIVEO;

v) alega que o reconhecimento da improcedência da qualificação da multa de ofício, "em razão da ausência dos seus pressupostos de aplicação, terá como consequência lógica o afastamento da responsabilidade solidária atribuída ao Impugnante...", requerendo, ao final, "o cancelamento do termo de sujeição lavrado em face do ora Impugnante, tendo em vista a inaplicabilidade, no caso, do art. 135, inciso III, do CTN".

DA IMPUGNAÇÃO DO RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO ROGILDO

Cientificado dos AI em 19/09/2018 (fl. 2.618), o sujeito passivo por responsabilidade tributária, a qual foi atribuída pela fiscalização com fundamento nos artigos 124, inciso I e 135, inciso III, ambos do CTN, apresentou Impugnação (fls. 3.217/3.246) em 18/10/2018 (fl. 3.215). As principais alegações da defesa são, em síntese, as seguintes:

i) quanto às razões de mérito do lançamento a impugnante reitera e ratifica, em todos os seus termos, as razões aduzidas pela DIVEO em sua impugnação relatada acima, pugnando pelo cancelamento integral dos AI;

ii) rebate o termo de responsabilidade argumentando que a fiscalização "limitou-se a afirmar que o Impugnante teria, em razão do cargo de diretor da UOL DIVEO e de membro do conselho de administração da UOL e da DH&C, poderes decisórios sobre os atos praticados em nome da empresa, o que seria suficiente, a seu ver, para a caracterização de sua responsabilidade tributária...não trazendo qualquer ato específico para demonstrar a sua participação nas amortizações de ágio que deram origem às exigências fiscais ", sendo que essa comprovação específica da conduta ilícita do responsável, e que fez decorrer a obrigação tributária, deve se dar através de ato praticado com excesso de poderes ou infração à lei, estatuto ou contrato, e é imprescindível para a caracterização da responsabilidade com base no inciso III, do artigo 135 do CTN, tendo citado diversos julgados administrativos e decisão do STF e STJ neste sentido;

iii) alega que "os diretores, gerentes e representantes da pessoa jurídica são responsabilizados, por substituição, de forma pessoal pelo CTN, o que significa dizer que a sua responsabilidade exclui a possibilidade da cobrança do tributo da pessoa jurídica contribuinte", e isso "é justificado pelo fato de os atos que originaram a obrigação terem sido praticados à margem das atividades funcionais dessas pessoas, muitas vezes em proveito próprio", sendo a pessoa do contribuinte a que se refere o artigo 121 do CTN, "a primeira prejudicada pela ação indevida do responsável e, por isso, não pode ser sujeita ao tributo";

iv) se na hipótese do inciso III, do artigo 135 do CTN, são pessoalmente responsáveis aqueles que agem com excesso de poder ou infração à lei ou contrato, disso "decorre uma consequência inelutável, qual seja: o inciso III, do art. 135, do CTN não permite a responsabilização simultânea do Impugnante e da UOL DIVEO", e que "Essa interpretação é reforçada pelo cotejo entre os art. 134 e 135, caput, do CTN", sendo que o artigo 134 do CTN cuida de responsabilidade solidária, enquanto que o artigo 135 do CTN prevê a responsabilidade pessoal do terceiro. Conclui este ponto dizendo que "se a intenção do legislador fosse atribuir responsabilidade solidária ao diretor, gerente ou representante, é evidente que o texto do art. 135, do CTN não falaria em responsabilidade pessoal";

v) o impugnante também alega a impossibilidade da aplicação do artigo 124, inciso I, do CTN, para o caso concreto, em razão da ausência de interesse comum, ainda que esta hipótese tenha sido atribuída apenas genericamente pela fiscalização no TVF. Reitera que não é qualquer interesse comum tratado na norma que dá azo à responsabilidade solidária, mas "para fins do disposto no inciso I, do art. 124 do CTN, o interesse comum no fato gerador somente resta caracterizado nas situações em que pessoas figurem em um mesmo polo na relação jurídica descrita hipoteticamente na lei como fato gerador de determinado tributo", citando jurisprudência e doutrina onde estaria "assentada a convicção de que a característica do interesse comum, aludida no inciso I, do art. 124, do CTN, é ser jurídica, e não de outra ordem, isto é, de se tratar de situação em que os solidários são contribuintes, sem se confundir com a responsabilidade do art. 135, do CTN";

vi) alega que o reconhecimento da improcedência da qualificação da multa de ofício, "em razão da ausência dos seus pressupostos de aplicação, terá como consequência lógica o afastamento da responsabilidade solidária atribuída ao Impugnante...", requerendo, ao final, "o cancelamento do termo de sujeição lavrado em face do ora Impugnante, tendo em vista a inaplicabilidade, no caso, do art. 135, inciso III e também do art. 124, inciso I, ambos do CTN".

DA IMPUGNAÇÃO DO RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO MARCELO

Cientificado dos AI em 19/09/2018 (fl. 2.616), o sujeito passivo por responsabilidade tributária, a qual foi atribuída pela fiscalização com fundamento nos artigos 124, inciso I e 135, inciso III, ambos do CTN, apresentou Impugnação (fls. 3.284/3.317) em 17/10/2018 (fl. 3.282). As principais alegações da defesa são, em síntese, as seguintes:

i) quanto às razões de mérito do lançamento a impugnante reitera e ratifica, em todos os seus termos, as razões aduzidas pela DIVEO em sua impugnação relatada acima, pugnando pelo cancelamento integral dos AI;

ii) rebate o termo de responsabilidade argumentando que a fiscalização "apenas afirmou que o Impugnante era administrador da UOL DIVEO à época da incorporação

da DH&C, ou que exercia funções em outras empresas do grupo UOL à época da aquisição da DH&C e da DBNI, não trazendo qualquer ato específico para demonstrar a sua participação nas amortizações de ágio que deram origem às exigências fiscais", afirmando, inclusive, que "a própria afirmação de que o Impugnante teria participado do conselho de administração de UOL DIVEO é equivocada, não havendo nos autos, de resto, qualquer elemento de prova neste sentido", sendo que essa comprovação específica da conduta ilícita do responsável, e que fez decorrer a obrigação tributária, deve se dar através de ato praticado com excesso de poderes ou infração à lei, estatuto ou contrato, e é imprescindível para a caracterização da responsabilidade com base no inciso III, do artigo 135 do CTN, tendo citado diversos julgados administrativos e decisão do STF e STJ neste sentido;

iii) argumenta que, ainda que tivesse feito parte do conselho de administração da DIVEO, "disso não resultaria qualquer poder de decisão em relação aos fatos autuados", pois a lei societária não confere aos conselheiros o exercício de atos de gestão efetiva, nem tampouco a representação perante terceiros, tornando "descabida a imputação de responsabilidade a membros desse órgão, com base no inciso III, do art. 135, do CTN". Neste sentido "a jurisprudência administrativa tem entendido que a responsabilidade prevista no inciso III do art. 135 do CTN alcança apenas diretores, gerentes ou representantes que tenham administrado e/ou gerido a pessoa jurídica nos períodos autuados. É necessário que as pessoas possuam poderes de gestão no período autuado e tenham agido com excesso de poder ou infração à lei, estatuto ou contrato social";

iv) alega que "os diretores, gerentes e representantes da pessoa jurídica são responsabilizados, por substituição, de forma pessoal pelo CTN, o que significa dizer que a sua responsabilidade exclui a possibilidade da cobrança do tributo da pessoa jurídica contribuinte", e isso "é justificado pelo fato de os atos que originaram a obrigação terem sido praticados à margem das atividades funcionais dessas pessoas, muitas vezes em proveito próprio", sendo a pessoa do contribuinte a que se refere o artigo 121 do CTN, "a primeira prejudicada pela ação indevida do responsável e, por isso, não pode ser sujeita ao tributo";

v) se na hipótese do inciso III, do artigo 135 do CTN, são pessoalmente responsáveis aqueles que agem com excesso de poder ou infração à lei ou contrato, disso "decorre uma consequência inelutável, qual seja: o inciso III, do art. 135, do CTN não permite a responsabilização simultânea do Impugnante e da UOL DIVEO", e que "Essa interpretação é reforçada pelo cotejo entre os art. 134 e 135, caput, do CTN", sendo que o artigo 134 do CTN cuida de responsabilidade solidária, enquanto que o artigo 135 do CTN prevê a responsabilidade pessoal do terceiro. Conclui este ponto dizendo que "se a intenção do legislador fosse atribuir responsabilidade solidária ao diretor, gerente ou representante, é evidente que o texto do art. 135, do CTN não falaria em responsabilidade pessoal";

vi) o impugnante também alega a impossibilidade da aplicação do artigo 124, inciso I, do CTN, para o caso concreto, em razão da ausência de interesse comum, ainda que esta hipótese tenha sido atribuída apenas genericamente pela fiscalização no TVF. Reitera que não é qualquer interesse comum tratado na norma que dá azo à responsabilidade solidária, mas "para fins do disposto no inciso I, do art. 124 do CTN, o interesse comum no fato gerador somente resta caracterizado nas situações em que pessoas figurem em um mesmo polo na relação jurídica descrita hipoteticamente na lei como fato gerador de determinado tributo", citando jurisprudência e doutrina onde estaria "assentada a convicção de que a característica do interesse comum, aludida no

inciso I, do art. 124, do CTN, é ser jurídica, e não de outra ordem, isto é, de se tratar de situação em que os solidários são contribuintes, sem se confundir com a responsabilidade do art. 135, do CTN";

vii) alega que o reconhecimento da improcedência da qualificação da multa de ofício, "em razão da ausência dos seus pressupostos de aplicação, terá como consequência lógica o afastamento da responsabilidade solidária atribuída ao Impugnante...", requerendo, ao final, "o cancelamento do termo de sujeição lavrado em face do ora Impugnante, tendo em vista a inaplicabilidade, no caso, do art. 135, inciso III e também do art. 124, inciso I, ambos do CTN".

DA IMPUGNAÇÃO DO RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO VAGNER

Cientificado dos AI em 19/09/2018 (fls. 2.622/2.623), o sujeito passivo por responsabilidade tributária, a qual foi atribuída pela fiscalização com fundamento nos artigos 124, inciso I e 135, inciso III, ambos do CTN, apresentou Impugnação (fls. 3.320/3.353) em 17/10/2018 (fl. 3.318). As principais alegações da defesa são, em síntese, as seguintes:

i) quanto às razões de mérito do lançamento a impugnante reitera e ratifica, em todos os seus termos, as razões aduzidas pela DIVEO em sua impugnação relatada acima, pugnando pelo cancelamento integral dos AI;

ii) rebate o termo de responsabilidade argumentando que a fiscalização "apenas afirmou que o Impugnante era representante da UOL DIVEO e da DH&C à época da incorporação da última pela primeira, não apontando qualquer ato específico para demonstrar a sua participação nas amortizações de ágio que deram origem às exigências fiscais", sendo que essa comprovação específica da conduta ilícita do responsável, e que fez decorrer a obrigação tributária, deve se dar através de ato praticado com excesso de poderes ou infração à lei, estatuto ou contrato, e é imprescindível para a caracterização da responsabilidade com base no inciso III, do artigo 135 do CTN, tendo citado diversos julgados administrativos e decisão do STF e STJ neste sentido;

iii) esclarece que a sua posição como representante da DIVEO "não denota qualquer poder de decisão em relação a esta operação ou, ainda menos, em relação às deduções fiscais das amortizações dos ágios...", e muito menos as suas funções desempenhadas em outras empresas do grupo, "as quais, conquanto tenham participado dos atos societários na formação dos ágios DNBI e DH&C, não tem qualquer relação com as exigências fiscais combatidas nos autos, que decorrem da dedução fiscal das amortizações dos ágios realizadas pela UOL DIVEO, exclusivamente, e não por atos de qualquer outra empresa do grupo" Neste sentido "a jurisprudência administrativamente entendido que a responsabilidade prevista no inciso III do art. 135 do CTN alcança apenas diretores, gerentes ou representantes que tenham administrado e/ou gerido a pessoa jurídica nos períodos autuados. É necessário que as pessoas possuam poderes de gestão no período autuado e tenham agido com excesso de poder ou infração à lei, estatuto ou contrato social";

iv) alega que "os diretores, gerentes e representantes da pessoa jurídica são responsabilizados, por substituição, de forma pessoal pelo CTN, o que significa dizer que a sua responsabilidade exclui a possibilidade da cobrança do tributo da pessoa jurídica contribuinte", e isso "é justificado pelo fato de os atos que originaram a obrigação terem sido praticados à margem das atividades funcionais dessas pessoas, muitas vezes em proveito próprio", sendo a pessoa do contribuinte a que se refere o

artigo 121 do CTN, "a primeira prejudicada pela ação indevida do responsável e, por isso, não pode ser sujeita ao tributo";

v) se na hipótese do inciso III, do artigo 135 do CTN, são pessoalmente responsáveis aqueles que agem com excesso de poder ou infração à lei ou contrato, disso "decorre uma consequência inelutável, qual seja: o inciso III, do art. 135, do CTN não permite a responsabilização simultânea do Impugnante e da UOL DIVEO", e que "Essa interpretação é reforçada pelo cotejo entre os art. 134 e 135, caput, do CTN", sendo que o artigo 134 do CTN cuida de responsabilidade solidária, enquanto que o artigo 135 do CTN prevê a responsabilidade pessoal do terceiro. Conclui este ponto dizendo que "se a intenção do legislador fosse atribuir responsabilidade solidária ao diretor, gerente ou representante, é evidente que o texto do art. 135, do CTN não falaria em responsabilidade pessoal";

vi) o impugnante também alega a impossibilidade da aplicação do artigo 124, inciso I, do CTN, para o caso concreto, em razão da ausência de interesse comum. Reitera que não é qualquer interesse comum tratado na norma que dá azo à responsabilidade solidária, mas "para fins do disposto no inciso I, do art. 124 do CTN, o interesse comum no fato gerador somente resta caracterizado nas situações em que pessoas figurem em um mesmo polo na relação jurídica descrita hipoteticamente na lei como fato gerador de determinado tributo", citando jurisprudência e doutrina onde estaria "assentada a convicção de que a característica do interesse comum, aludida no inciso I, do art. 124, do CTN, é ser jurídica, e não de outra ordem, isto é, de se tratar de situação em que os solidários são contribuintes, sem se confundir com a responsabilidade do art. 135, do CTN";

vii) alega que o reconhecimento da improcedência da qualificação da multa de ofício, "em razão da ausência dos seus pressupostos de aplicação, terá como consequência lógica o afastamento da responsabilidade solidária atribuída ao Impugnante...", requerendo, ao final, "o cancelamento do termo de sujeição lavrado em face do ora Impugnante, tendo em vista a inaplicabilidade, no caso, do art. 135, inciso III e também do art. 124, inciso I, ambos do CTN".

DA IMPUGNAÇÃO DO RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO MIGUEL

Cientificado dos AI em 19/09/2018 (fls. 2.617), o sujeito passivo por responsabilidade tributária, a qual foi atribuída pela fiscalização com fundamento nos artigos 124, inciso I e 135, inciso III, ambos do CTN, apresentou Impugnação (fls. 3.249/3.281) em 18/10/2018 (fl. 3.247). As principais alegações da defesa são, em síntese, as seguintes:

i) quanto às razões de mérito do lançamento a impugnante reitera e ratifica, em todos os seus termos, as razões aduzidas pela DIVEO em sua impugnação relatada acima, pugnando pelo cancelamento integral dos AI;

ii) rebate o termo de responsabilidade argumentando que a fiscalização "apenas afirmou que o Impugnante era diretor da UOL à época do aumento de capital da UBN, não apontando qualquer ato específico capaz de demonstrar a sua participação nas amortizações fiscais de ágio que deram origem às exigências fiscais ou sequer a sua relação com UOL DIVEO", sendo que essa comprovação específica da conduta ilícita do responsável, e que fez decorrer a obrigação tributária, deve se dar através de ato praticado com excesso de poderes ou infração à lei, estatuto ou contrato, e é imprescindível para a caracterização da responsabilidade com base no inciso III, do

artigo 135 do CTN, tendo citado diversos julgados administrativos e decisão do STF e STJ neste sentido;

iii) esclarece que a sua participação como diretor da UOL à época do aumento de capital da UBN "não denota qualquer poder de gerência sobre a UOL DIVEO, tratando-se, pois, de um fato irrelevante para o dimensionamento da controvérsia, ao contrário do que parece ter entendido o trabalho fiscal" Neste sentido "a jurisprudência administrativa tem entendido que a responsabilidade prevista no inciso III do art. 135 do CTN alcança apenas diretores, gerentes ou representantes que tenham administrado e/ou gerido a pessoa jurídica nos períodos autuados. É necessário que as pessoas possuam poderes de gestão no período autuado e tenham agido com excesso de poder ou infração à lei, estatuto ou contrato social". Neste ponto afirma que o impugnante deixou a diretoria da UOL após o término do seu mandato em 09.05.2011, e que, ainda que se possa atribuir à UOL influência sobre os atos, o que se considera apenas como argumentação, "é certo que a responsabilidade do Impugnante não poderia alcançar as deduções fiscais das amortizações de ágios ocorridas após o encerramento do seu mandato";

iv) alega que "os diretores, gerentes e representantes da pessoa jurídica são responsabilizados, por substituição, de forma pessoal pelo CTN, o que significa dizer que a sua responsabilidade exclui a possibilidade da cobrança do tributo da pessoa jurídica contribuinte", e isso "é justificado pelo fato de os atos que originaram a obrigação terem sido praticados à margem das atividades funcionais dessas pessoas, muitas vezes em proveito próprio", sendo a pessoa do contribuinte a que se refere o artigo 121 do CTN, "a primeira prejudicada pela ação indevida do responsável e, por isso, não pode ser sujeita ao tributo";

v) se na hipótese do inciso III, do artigo 135 do CTN, são pessoalmente responsáveis aqueles que agem com excesso de poder ou infração à lei ou contrato, disso "decorre uma consequência inelutável, qual seja: o inciso III, do art. 135, do CTN não permite a responsabilização simultânea do Impugnante e da UOL DIVEO", e que "Essa interpretação é reforçada pelo cotejo entre os art. 134 e 135, caput, do CTN", sendo que o artigo 134 do CTN cuida de responsabilidade solidária, enquanto que o artigo 135 do CTN prevê a responsabilidade pessoal do terceiro. Conclui este ponto dizendo que "se a intenção do legislador fosse atribuir responsabilidade solidária ao diretor, gerente ou representante, é evidente que o texto do art. 135, do CTN não falaria em responsabilidade pessoal";

vi) o impugnante também alega a impossibilidade da aplicação do artigo 124, inciso I, do CTN, para o caso concreto, em razão da ausência de interesse comum. Reitera que não é qualquer interesse comum tratado na norma que dá azo à responsabilidade solidária, mas "para fins do disposto no inciso I, do art. 124 do CTN, o interesse comum no fato gerador somente resta caracterizado nas situações em que pessoas figurem em um mesmo polo na relação jurídica descrita hipoteticamente na lei como fato gerador de determinado tributo", citando jurisprudência e doutrina onde estaria "assentada a convicção de que a característica do interesse comum, aludida no inciso I, do art. 124, do CTN, é ser jurídica, e não de outra ordem, isto é, de se tratar de situação em que os solidários são contribuintes, sem se confundir com a responsabilidade do art. 135, do CTN";

vii) alega que o reconhecimento da improcedência da qualificação da multa de ofício, "em razão da ausência dos seus pressupostos de aplicação, terá como consequência lógica o afastamento da responsabilidade solidária atribuída ao Impugnante...", requerendo, ao final, "o cancelamento do termo de sujeição lavrado

em face do ora Impugnante, tendo em vista a inaplicabilidade, no caso, do art. 135, inciso III e também do art. 124, inciso I, do CTN".

Quando do julgamento pela DRJ, a decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

REESTRUTURAÇÃO SOCIETÁRIA. ÁGIO TRANSFERIDO. TRANSFERÊNCIA DE CAPITAL PARA AQUISIÇÃO DE INVESTIMENTO POR EMPRESA VEÍCULO. SUBSISTÊNCIA DO INVESTIMENTO NO PATRIMÔNIO DA INVESTIDORA ORIGINAL. AMORTIZAÇÃO INDEVIDA DO ÁGIO.

1. O direito à contabilização do ágio não pode ser confundido com o direito à sua amortização. 2. Em regra, o ágio efetivamente pago – em operação entre empresas não ligadas e calcadas em laudo que comprove a expectativa de rentabilidade futura - deve compor o custo do investimento, sendo dedutível somente no momento da alienação de tal investimento (inteligência do art. 426 do RIR/99). 3. A exceção trazida pelos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, pressupõe uma efetiva reestruturação societária na qual a investidora absorve parcela do patrimônio da investida, ou vice-versa. 3. Inexistindo extinção do investimento mediante reestruturação societária entre investida e a real investidora não há que se falar em amortização do ágio, não se admitindo sua transferência para terceiros para que usufruam de tais despesas.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL DE PERÍODOS ANTERIORES. AJUSTE ANUAL E ESTIMATIVAS MENSAS.

É cabível a compensação de prejuízo fiscal de períodos anteriores para fins de apuração do lucro real submetido ao lançamento de ofício no ajuste anual (limitado a 30% do lucro apurado), bem como para a determinação da base de cálculo mensal estimada apurada com base em balanço de suspensão/redução, para fins do lançamento da multa isolada por insuficiência no recolhimento das estimativas.

MULTA QUALIFICADA.

Sujeita-se a multa qualificada a exigência tributária decorrente da prática de negócio jurídico fictício, que se presta, apenas, a construir um cenário semelhante à hipótese legal que autoriza a amortização do ágio pago na aquisição de investimentos.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. CUMULAÇÃO COM MULTA DE OFÍCIO. COMPATIBILIDADE.

O não-recolhimento de estimativas sujeita a pessoa jurídica à multa de ofício isolada, ainda que encerrado o ano-calendário. É compatível com a multa isolada a exigência da multa de ofício relativa ao tributo apurado ao final do ano-calendário, por caracterizarem penalidades distintas.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa SELIC.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

Demonstrados pela fiscalização o interesse comum de que trata o inciso I, do artigo 124 do CTN, e a participação dos administradores na consecução da infração tributária

lançada, de que trata o inciso III, do artigo 135 do CTN, é de se manter a responsabilização tributária efetuada.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Aplica-se ao lançamento de CSLL tido como reflexo as mesmas razões de decidir do lançamento matriz, em razão de sua íntima relação de causa e efeito, na medida em que não há fatos ou elementos novos a ensejar conclusões diversas.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte.

Inconformados com a decisão primeva, interpuseram, contribuinte e responsáveis, recursos voluntários a esse Conselho alegando em síntese:

Recurso da UOL Diveo tecnologia:

- 01) Decadência do direito do fisco em questionar a formação dos ágios DH&C e DBNI, ocorridos em 2009 e 2010.
- 02) Decadência do direito do fisco em questionar a amortização do ágio em 2012, por força do art. 150, §4º do CTN.
- 03) Ágios DH&C e DBNI – a correta interpretação dos arts. 7º e 3º, da Lei n. 9.532. Da finalidade da autorização legal para a amortização fiscal do ágio nos eventos de incorporação, fusão e cisão – ilegalidade da exigência da amortização do ágio pela “real adquirente”.

Argui, em suma que a exigência legal para o aproveitamento fiscal do ágio e que a pessoa jurídica absorva “patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio (art. 7º) sendo que a exigência legal é a união, em um mesmo patrimônio, do ágio com as receitas que justificaram a sua apuração, para que sejam emparelhadas a rentabilidade e as respectivas quotas de amortização.

- 04) Aplicação do art. 24 da LINB.
- 05) Da incorreta qualificação dos fatos realizados pela r. decisão e do real adquirente dos ágios DH&C e DBNI.

Argumenta que a UOL não é a real adquirente dos investimentos, tanto quanto não o seria uma instituição financeira que, eventualmente, tivesse emprestado à UBN ou à DH&C os recursos necessários à aquisição dos investimentos. A escolha da estrutura de financiamento do investimento do grupo, na dupla alternativa do caoital próprio e do capital de terceiro não pode prejudicar os efeitos fiscais do pagamento do ágio nas aquisições de participação societárias pelas entidades que o compõem, Não cabe, tampouco, às autoridades fiscais desconsiderarem as transações efetuadas por UBN e DH&C, atribuindo-as à

UOL, visto que a lei brasileira segrega a pessoa jurídica do sócio e sua investida, em matéria tributária.

06) Da utilização de empresas veículo para a aquisição de participação societária – que a fiscalização utilizou a expressa como vara comum sem se aprofundar nos fatos, apenas para desqualificar o ágio.

07) Do propósito negocial das “operações estruturadas” – a carência de suporte fático das presunções em que se baseou a r. decisão.

Que não há obrigação que o contribuinte trilhe o caminho mais oneroso para realizar determinado tipo de negócio.

08) Que havia propósito negocial na operação – argumenta a contribuinte que restou demonstrado que as operações analisadas foram realizadas com claros objetivos negociais que objetivavam a aquisição de novos investimento produtivos ao grupo, em um segmento de atuação que trazia boas perspectivas de rentabilidade com a sua incorporação e uma estrutura final simples e eficiente de custos e repartição de ativos entre as entidade com maior especialização para a sua utilização.

09) Da ausência de simulação – argui a recorrente que os fatos estão amplamente expostos, ao público interessado, o que inclui a fiscalização através do fato relevante e devidamente documentado na contabilidade da recorrente e das demais empresas do Grupo, nos contratos de compra e venda de participação societárias, nos protocolos de justificação das operações realizadas, não se podendo falar em simulação. As partes agiram como efetivamente queriam, respeitando a vontade declarada. A DH&C e a DBNI foram efetivamente adquiridas, em transações não forçadas realizadas com terceiros não dependentes e mediante o efetivo pagamento de preço, em dinheiro, com o objetivo de ampliar os investimentos do grupo na área de tecnologia da informação.

10) Dedução do PAT da base de cálculo do IRPJ eventualmente devido e junta aos autos memória de cálculo dos valores de dedução do IRPJ, do certificado de inscrição da empresa no PAT emitido pelo Ministério da Economia e a RAIS comprovando a opção da empresa pela dedução do incentivo do PAT nos anos-calendários de 2012, 2013 e 2014.

11) Da improcedência da qualificação da multa – que não há qualquer conduta dolosa que justifique a qualificação da penalidade pois a mera divergência de interpretação da legislação tributária.

12) Da impossibilidade de concomitância da multa de ofício com a isolada.

13) Da limitação da multa a 100% sobre o valor do tributo.

14) Da não incidência da multa sobre juros.

Recurso da Universo On Line S/A.

Segundo a acusação fiscal os ágios não teriam sido pagos pela UOL DIVEO mas pela recorrente, na condição de controladora do grupo no Brasil, que teria utilizado “empresa veículo”, para transferir o “ágio real”, dentro de uma sucessão ordenada de atos cujo objetivo real, por detrás do fim declarado de adquirir novas empresas para o grupo, seria apenas criar condições para a amortização fiscal dos ágios. Assim, o uso dessas empresas veículo seria apenas para possibilitar a amortização fiscal dos ágios e seria uma simulação com o fim de evitar o pagamento de tributos. A responsabilização da recorrente foi feita com base no art. 124, I do CTN. E que as empresas serem pertencentes ao mesmo grupo econômico não enseja a responsabilidade solidária prevista no artigo citado.

Que na remota da possibilidade de manutenção da responsabilidade, não poderia ser aplicada a multa agravada à UOL On line S/A.

Recurso de Rogildo Torquato Landim.

A responsabilidade de Rogildo Torquato Landim, foi atribuída com base nos arts. 124, I e 135, III do CTN.

Argui o recorrente que na acusação fiscal para justificar a aplicabilidade do art. 135, inciso III, do CTN, a fiscalização apenas afirmou que o recorrente era diretor presidente de UOL Diveo e membro do conselho de administração de UOL e administrador da DH&C, não sendo indicado qualquer ato específico para a atribuição da responsabilidade.

Recurso de Marcelo Epstein

A responsabilidade de Marcelo Epstein, foi atribuída com base nos arts. 124, I e 135, III do CTN.

Em relação ao recorrente a imputação de responsabilidade decorreu da alegação de sua participação como representante de UBN internet Ltda. (UBN), quando da aquisição da DH&C, administrador de UOL, quando da aquisição da Dorall, do aumento de capital da UBN (como investidor da Dorall) e da cisão parcial da UBN seguida da incorporação da parcela cindida por DH&C; representante da DH&C, quando da incorporação da Dorall e ainda administrador UOL Diveo quando da incorporação do grupo DBNI, conforme TVF, não sendo indicado qualquer ato específico para a atribuição da responsabilidade.

Ademais, argui que a pretensão fiscal se mostra descabida tendo em vista que (i) o recorrente não era diretor, gerente ou representante da UOL Diveo à época dos fatos, e (ii) a fiscalização não comprovou a prática, pelo recorrente, no exercício de suas funções de ato com excesso de poderes, infração à lei ou aos estatutos.

Ademais, insurge a recorrente contra a responsabilização com base no art. 135, pois, nesse caso, a responsabilidade pessoal com a exclusão do contribuinte.

Recurso de Vagner Longo Júnior

Argui o recorrente que a sua imputação de responsabilidade foi fundamentada sob a singular alegação de ele era representante da DH&C e da UOL Diveo quando a primeira foi incorporada pela segunda.

Recurso de Miguel Longo Júnior

Quanto à imputação de responsabilidade ao recorrente, esta foi atribuída tendo em vista que ele era diretor da UOL, quando do aumento de capital da UBN, com fundamento no art. 135, III do CTN.

Por fim, a procuradoria da Fazenda apresentou contrarrazões aos Recursos interpostos nos seguintes termos:

Salienta em princípio que no quesito fundamento econômico do laudo, o julgador primevo manifestou entender equivocada a parte do lançamento que se reportou a irregularidade do fundamento econômico apontado no laudo de avaliação da DBNI, alinhando-se à tese que antes da Lei 12.973/2014, o fundamento econômico a que se referia o art. 385, § 2º do RIR/99 só poderia ser em um único, não havendo que se falar em alocação do ágio entre cada fundamento. Todavia, é fato que o julgador manteve integralmente a autuação relativa ao ágio DBNI pelo seu outro fundamento, qual seja, a inexistência de confusão patrimonial requerida em lei. Contudo, ambas as matérias foram devolvidas a esse Conselho e devem ser julgadas.

Ademais, argumenta que é essencial a confusão patrimonial entre investida e investidor e que os malabarismos societários utilizadas invalidam o aproveitamento do ágio.

Com relação á decadência, cita súmula 116 desse Conselho.

ÁGIO DC&H

Descreve a formação do ágio e argumenta que as operações societárias não se justificam e que foram utilizadas “empresas veículo” com fins exclusivos de aproveitamento fiscal do ágio.

ÁGIO DBN1

Descreve a formação do ágio e argumenta, assim como acima, que as operações societárias não se justificam e que foram utilizadas “empresas veículo” com fins exclusivos de aproveitamento fiscal do ágio.

RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS

Argumenta que restou demonstrado, tanto a responsabilidade da contribuinte, quanto a de sua controladora UOL e também de seus dirigentes.

ART. 24 DA LINDB

Argumenta a sua inaplicabilidade.

Por fim, requer a improcedência total de todos os recursos.

Este é o relatório do essencial.

Voto Vencido

Conselheira Letícia Domingues Costa Braga, Relatora.

O recurso é tempestivo e dele conheço.

Tendo em vista a quantidade de matérias postas em julgamento, irei abaixo julgar em ordem diferente da exposta no relatório e nos recursos para facilitar a compreensão do julgado.

I – RECURSO DE OFÍCIO

Com relação ao recurso de ofício, houve provimento parcial acolhendo-se o pedido de compensação de saldo de prejuízo e base de cálculo negativa e afastando a imposição da multa regulamentar do art. 968 do RIR/99.

Quanto à compensação dos saldos, não há qualquer reparo a ser feito à decisão da DRJ, tendo em vista que está assegurada a compensação nos termos do art.250 do RIR/99 vigente a época, bem como o art. 58 da Lei 9.981/95.

Portanto, nego provimento ao recurso de ofício quanto à compensação deferida pela decisão primeva.

Quanto à multa regulamentar, também não há qualquer reparo a ser feito à decisão de origem conforme abaixo:

Quanto a esta multa a fiscalização basicamente alegou que decorreu de problemas no atendimento durante a ação fiscal, mais especificamente em dois momentos: em resposta ao termo de intimação em diligência IV, através do qual "foram apresentadas planilhas sem muito detalhamento", e em resposta ao termo de intimação em diligência V, quando "simplesmente anexando lançamentos contábeis sem maiores esclarecimentos".

A defesa alega que o núcleo da norma invocada não se materializou, pois o diligenciado não deixou de atender a nenhuma das 14 intimações lavradas ao longo do procedimento fiscal, e que o auditor demonstrou pleno conhecimento dos fatos na redação do TVF. Informou também que esteve sempre a disposição da fiscalização para esclarecer as dúvidas, tendo anexado à fl. 3.171 uma relação dos supostos contatos telefônicos havidos entre o auditor e a fiscalizada ao longo da fiscalização.

Penso assistir razão à fiscalizada neste ponto. É natural num procedimento fiscal complexo como este que algumas intimações não sejam respondidas exatamente como o auditor imaginava, muitas das vezes, é forçoso reconhecer, por dificuldade de entendimento daquilo que a autoridade exigiu. O trabalho fiscal foi profundo e demonstrou efetivamente um domínio dos fatos ocorridos e de suas circunstâncias, o que, a meu ver, revela que as informações buscadas no decorrer da fiscalização foram obtidas e, eventual atraso, não prejudicou o desfecho da mesma, de sorte que não ocorreu a materialidade prevista no art. 968 do RIR/99.

Nesse sentido, não tendo restado configurada qualquer atitude da recorrida que pudesse dar ensejo à aplicação de multa por não atendimentos à fiscalização, tendo em vista a

complexidade do processo, não tenho dúvidas que a decisão da DRJ deve ser mantida por seus próprios fundamentos, devendo ser negado provimento à totalidade ao recurso de ofício.

II – Aplicação do art. 24 da LINDB

Preliminarmente, impõe-se a análise da aplicabilidade e do alcance do artigo 24 da LINDB. O dispositivo tem a seguinte redação:

Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)

Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)

Adoto o entendimento exposto pela Ilustre Conselheira Lívia De Carli Germano e gravado no Acórdão nº 1401002.993, de 20 de novembro de 2018.

Defende a Recorrente que tal dispositivo tem aplicação imediata ao caso, devendo ser cancelada a autuação fiscal, já que o procedimento por ela adotado se deu com base nas orientações da época, ou seja, foi pautado na jurisprudência majoritária deste CARF sobre a matéria.

Todavia, entendo que não é este o alcance da norma.

É que o campo tributário possui regramento próprio na Constituição Federal que não pode ser ignorado, em especial quando se analisa a hierarquia das fontes normativas.

De fato, o artigo 146 da Constituição Federal estabelece que a edição de normas gerais em matéria tributária é matéria reservada à lei complementar. E não é à toa. É que em um ambiente em que todos os entes federativos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) têm competência e capacidade tributária ativa, a edição de normas gerais não pode emanar de um desses entes (lei federal), devendo advir de norma especial com caráter de legislação nacional, papel da lei complementar.

É esse o status do Código Tributário Nacional e de qualquer norma que pretenda veicular norma geral em matéria tributária.

Assim, já causa estranheza que o legislador tenha pretendido o alcance que defende a Recorrente por meio da edição de uma lei ordinária federal.

Vale lembrar, ademais, que o CTN possui regramento específico sobre a matéria, estabelecendo o artigo 100 que a observância das chamadas normas complementares (das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos) exclui tão somente a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo. Jamais o principal de tributo. Da mesma forma, o artigo 146 do CTN traz regramento próprio sobre o efeito intertemporal da introdução de novos critérios jurídicos – leia-se, nova interpretação – no processo de constituição do crédito tributário. Diante disso, dar ao artigo 24 da LINDB o alcance que a Recorrente pretende é, ao fim e ao cabo, acreditar que lei ordinária federal poderia trazer uma espécie de exceção à norma do artigo 100 do CTN, o que vai de encontro a regras básicas de interpretação das normas em um sistema constitucional complexo como o brasileiro.

Na verdade, a análise mais detida do teor do artigo 24 da LINDB também leva à conclusão de que ele não tem o alcance que a Recorrente pretende.

A começar pelo contexto em que tal norma foi editada, eis que a exposição de motivos do projeto de lei indica que suas disposições tiveram como pano de fundo os processos de controle das contratações públicas, em especial aqueles das instâncias de controle dos gastos públicos, como o TCU e a CGU.

Ademais, a análise do texto indica que o dispositivo se dirige-se à revisão de ato, processo ou norma emanados da própria Administração, bem como de contrato ou ajuste entabulados entre a Administração e o particular, não se aplicando ao lançamento fiscal, eis que lançamento não configura procedimento de “revisão”, uma vez que não cuida de “revisar” a validade de quaisquer atos ou contratos da Administração.

Assim, o lançamento tributário não se ocupa da revisão de atos administrativos e jamais declara a invalidade de ato ou de “situação plenamente constituída”. A entrega de declaração pelo contribuinte, pelo que se opera o “auto-lançamento” ou o “lançamento por homologação”, não gera situação plenamente constituída, já que por definição a apuração feita pelo contribuinte é sempre provisória e precária, sujeita a homologação da autoridade competente, não havendo que se falar em “situação plenamente constituída” antes da homologação (expressa ou tácita) pela autoridade fiscal.

Vale notar que dar ao artigo 24 da LINDB o alcance pretendido pela Recorrente em nome da “segurança jurídica” acabaria por “engessar” o contencioso administrativo, impossibilitando-o de evoluir com eficiência, retirando dos debates tributários a tecnicidade da especialização dos Tribunais/Conselhos de Recursos Fiscais, que diuturnamente lidam com casos que envolvem critérios contábeis, situações e documentos específicos que o Poder Judiciário não tem condição (e nem estrutura) para analisar, o que acabaria por aumentar a vulnerabilidade dos contribuintes trazendo, veja só, insegurança jurídica.

Ante o exposto, oriento meu voto por rejeitar a preliminar de aplicação do artigo 24 da LINDB ao caso em questão.

Por outro lado, apenas para que não restem dúvidas em relação à qualificação da multa e a aplicação da LINDB, não se pode negar que a jurisprudência administrativa a época dos fatos era oscilante e tende favoravelmente aos contribuintes, o que de per si, justifica a não qualificação da multa, conforme item abaixo:

III – QUALIFICAÇÃO DA MULTA – 150%

Apesar de o brilhante TVF explicar o porquê da aplicação da multa e dizer em várias passagens que a operação foi simulada e que a fiscalização teve dificuldades em entender a formação dos ágio, tenho que a multa qualificada no casos de ágio devem ser vista com muita parcimônia e cautela, não só porque as operações são excessivamente complexas mas principalmente porque na maioria dos casos, a fiscalização somente visualiza o contribuinte inadimplente e fazendo planejamentos tributários ousados e descabidos.

Não por outro motivo, verifica-se no TVF a justificativa para a aplicação das multas isoladas e de ofício em que o fiscal defende a aplicação da concomitância das multas justificando que o contribuinte que tivesse dúvidas sobre seu recolhimento poderia primeiro pagar e depois requerer a compensação/restituição, caso fosse realmente possível a dedução de determinados valores.

Entretanto, não se pode olvidar que o dinheiro no tempo tem valor, e muito. As empresas precisam economizar, assim como precisam ser lucrativas, sob pena de perecimento. Pagar sem dever pode levar a empresa a bancarrota, além do que, não há justificativa plausível para esse tipo de atitude no meio empresarial.

Assim, tendo que para que se possa cogitar a possível aplicação da multa de ofício em percentual qualificado, o artigo 44, § 1º da Lei 9.430/96, com a redação dada pelo artigo 14 da Lei 11.488/07, exige que o contribuinte tenha incorrido em uma das hipóteses descritas nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30.11.1964 (“Lei 4.502/64”), isto é, nos casos de sonegação, fraude ou conluio, respectivamente.

Apesar do bem fundamentado TVF onde se justifica a aplicação da multa e a eventual conduta dolosa da contribuinte, vejo a questão sob um outro prisma. Vejo uma situação em que houve uma reorganização societária, uma aquisição de grandes empresas e a recorrente tentando fazer a operação da forma menos onerosa, o que de per si, não justifica a aplicação da multa qualificada, ao contrário da visão fiscal, conforme abaixo:

Não outra que a de tentar ocultar as constatações da ação fiscal, seja com relação à ausência de confusão patrimonial nos dois casos de ágio e da utilização de empresas veículo para lograr suas finalidades.

Entretanto, apesar de a fiscalização entender que houve a intenção da fraude e que o dolo restou claro, não concordo que houve a prática de atos jurídicos com quaisquer desses vícios.

Ao contrário, os atos societários estão devidamente registrados, os fatos relevantes devidamente noticiados, e a contabilidade da empresa realizada da forma que ela entendeu estar correta.

Outra observação a ser feita é a de que a incidência do § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, que leva à multa mais onerosa, supõe a ocorrência inequívoca de dolo no seu mais puro sentido penal.

Vale dizer, não é toda e qualquer hipótese de falta de pagamento, etc. ou operação societária complexa, prevista no inciso I que vai levar à duplicação da multa.

Se não houver intuito de enganar, esconder, iludir, mas se, pelo contrário, o contribuinte agiu de forma clara, deixando explícitos seus atos e negócios, de modo a permitir a ampla fiscalização pela autoridade fazendária, e se agiu na convicção e certeza de que seus atos tinham determinado perfil legalmente protegido – que levava ao enquadramento em regime ou previsão legal tributariamente mais favorável – não se trata de caso regulado pelo § 1º do artigo 44, mas de divergência na qualificação jurídica dos fatos; hipótese completamente distinta da fraude e da sonegação a que se referem os dispositivos para os quais o § 1º remete.

Ora, na medida em se trata de recrudescimento na aplicação de uma sanção, surge a necessidade de se buscar, na conduta que se avalia, elemento subjetivo diferenciado que justifique tal “sobre-apenamento”. A multa de ofício prevista é de 75%, sendo elevada a 150% caso se, constate a subsunção às hipóteses agravantes indicadas. Portanto, é razoável supor que a qualificação da multa revista-se da natureza de excepcionalidade. Se da interpretação de tais

hipóteses agravantes resulta uma situação reconhecidamente recorrente, ou seja, presente na maioria das situações em que se aplica a sanção, então a qualificação da multa perde a natureza de excepcionalidade, convertendo-se em regra. Ao se identificar o dolo previsto na legislação fiscal com a mera vontade de se obter o resultado, ocorre exatamente essa ampliação, a qual inverte o entendimento quanto ao caráter excepcional da multa qualificada – metamorfoseando-a em regra.

Para que se evite tal inversão, exige-se uma interpretação mais restritiva de conduta dolosa, que pode ser obtida ao adicionar-lhe – ademais da vontade de se obter o resultado – o claro intuito de enganar/iludir, que vem necessariamente acompanhada da consciência da reprobabilidade da conduta. Sob esse conceito mais restrito, exigem-se elementos que comprovem não apenas que a ação do contribuinte estivesse direcionada à obtenção de um resultado específico (redução no pagamento de tributos), mas que, ademais, estivesse presente a intenção e consciência de se ludibriar e prejudicar terceiro interessado no evento (no caso, o fisco federal).

Assim, tendo por pressuposto que a conduta dolosa é devidamente caracterizada por esse dois elementos (vontade de se obter o resultado e intenção de enganar/ludibriar), constata-se que, no caso em tela, a consciência quanto à subsunção ao tipo legal não foi caracterizada pela autoridade lançadora. O contribuinte, por seu turno, insiste na legalidade de todas as operações, fundamentando sua convicção tanto nos dispositivos legais, que entende suportar os atos praticados, quanto em jurisprudência e doutrina.

Inegável que o tema do aproveitamento tributário de ágio originado em reorganizações societárias em relações intra-grupos é polêmico e tem gerado manifestações no meio jurídico em ambos sentidos: considerando-o conforme a lei ou contrário a ela. A existência da controvérsia nos diversos foros é, ao meu ver, suficiente para sustentar a existência interpretações factíveis que, não obstante, incompatíveis, preencham a “moldura legal” fixada pela norma. Os limites definidos pela lei nesse tipo de operação societária comportam espaço para interpretações divergentes. O entendimento da autoridade tributária quanto à ilicitude da operação (ou, mais precisamente, do aproveitamento fiscal do ágio gerado em tais operações) – mostra-se passível de contestação.

Da leitura da peça impugnatória apresentada pelo contribuinte, não se pode refutar a hipótese de que as operações de reorganização tenham sido concebidas e executadas sob a convicção de sua inteira legalidade. Por mais exótica e desprovida de senso econômico que toda a operação possa apresentar (além da óbvia economia tributária), não há regra tributária que conduza clara e inexoravelmente a uma interpretação que considere ilícito o procedimento adotado.

Assim, por considerar que a legislação sobre o tema é confusa e apresenta aspectos controversos suficientes para sustentar posições antagônicas, entendo inaplicável a qualificação da multa de ofício. Em síntese, não se caracterizou de forma concludente uma conduta dolosa, necessária à aplicação da multa qualificada. Não é excessivo repetir: não se trata de afastar a punibilidade decorrente da ilicitude – o que se afasta é o agravamento da sanção.

Por todo o considerado, entendo que para o caso presente cabe a imposição da multa de 75%, prevista no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, sem a qualificação prevista em seu parágrafo 1º.

Pois bem, restando desconsiderada a multa agravada, ou seja, desconsiderado o tipo penal, qual seja o dolo, serão verificadas as consequências em relação à decadência e também à responsabilidade atribuída a terceiros.

Apesar de a matéria ser subsidiária, tendo em vista o entendimento da turma sobre a possibilidade do aproveitamento do ágio quando da transferência, fiz a inversão da ordem do mérito.

IV – DECADÊNCIA – FORMAÇÃO DO ÁGIO

Com relação a alegada decadência, tendo em vista a data da formação dos ágios que estão sendo discutido nesses autos, não tenho quaisquer dúvidas que somente ocorre a decadência quando a contribuinte exerce seu direito deduzindo do saldo do imposto devido, as parcelas que intende reduzir a base de cálculo do imposto, que mesmo que tenham a justificativa de ocorrência em períodos remotos, somente conta-se o prazo decadencial quando o contribuinte exerce seu direito perante o fisco.

Essa questão já está devidamente sumulada nesse Conselho com relação ao ágio conforme abaixo:

Súmula CARF nº 116

Para fins de contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo a glosa de amortização de ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, deve-se levar em conta o período de sua repercussão na apuração do tributo em cobrança.

O direito creditório é uma expectativa de direito que somente deve ser verificada quando o direito for efetivamente exercido, ou seja no momento da compensação. Assim como a utilização de supostas deduções de parcelas de ágio, onde existe uma expectativa de direito que somente será exercida nas condições ideais, temos também as bases negativas, as depreciações, etc, que formam créditos a favor do Contribuinte mas que somente serão utilizados em determinado momento (quando a Pessoa Jurídica auferir lucro) e, por esse motivo o prazo decadencial somente começa a fluir quando existir qualquer repercussão na apuração do tributo em cobrança.

Nesse sentido, pelo acima exposto nego provimento ao recurso voluntário da contribuinte em relação à decadência dos ágios tendo em vista o momento da sua formação.

V – DECADÊNCIA DO DIREITO DO FISCO – ART. 150 § 4º DO CTN

Argui a contribuinte que deveria ser aplicado ao caso dos autos o art. 150, §4º para considerarem decaídas as parcelas amortizadas do ágio no ano-calendário de 2012.

Pois bem, o CTN prevê os tipos de lançamento existentes no direito tributário e em seu art. 150, cuida do lançamento por homologação que é o caso dos autos e da maioria dos tributos existentes hoje no sistema nacional, onde a autoridade fiscal transfere ao particular o dever do lançamento e que possui regra específica para a sua homologação.

A boa doutrina administrativa admite que, apesar de o lançamento ser ato privativo da autoridade, que em casos expressos em lei, como é o caso do CTN, que se atribua

um prazo peremptório para se aperfeiçoar o lançamento, ou seja, à inércia da administração são atribuídos efeitos jurídicos do ato expresso, no caso, se operando por força do §4º do artigo em comento, a homologação tácita pela qual se aperfeiçoa o lançamento.¹

Por outro lado, o art. 173 estabelece o prazo de decadência de cinco anos para lançar tributo de ofício ou com base em declaração do sujeito passivo. Nesse sentido, o art. 150 fixa o mesmo prazo para a homologação do pagamento antecipado, mas a forma de contagem é diferente daquela prevista no 173.

Pois bem, estabelecido pelo próprio CTN, no caso de homologação tácita quando se deve considerar homologado o pagamento, decorridos os 05 anos, em razão do contribuinte ter cumprido com seus deveres tributários e realizado o pagamento do tributo.

Entretanto, conforme estabelece o mesmo §4º do art. 150, comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o prazo se inicia de acordo com o previsto no art. 173 do mesmo diploma legal, ou seja, no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, mantendo-se o mesmo prazo de 05 anos para que a Fazenda providencie o lançamento do tributo que entende devido.

Por assim dizer, tendo sido afastada a multa qualificada, pois não foi demonstrada a conduta dolosa da Contribuinte e tão-somente que este agiu conforme convicções baseadas na melhor interpretação dada a época de sua conduta, não poderia ter sido deslocado o prazo decadencial para o art. 173 do CTN, devendo ser aplicado ao caso em análise, a homologação tácita de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, previsto no §4º do art. 150.

Tendo sido recebida a autuação em 09/2018, e sendo a apuração anual, consideram-se devidamente homologados os pagamentos realizados até 2012, e, assim sendo, pelo acima exposto, julgo parcialmente procedente o recurso da contribuinte, considerando-se indevido o tributo e suas penalidades cobradas naquele ano de 2012.

VI – MÉRITO – ÁGIO – DBNI E DH&C

Pois bem, como já explicitado acima no relatório que reproduz o bem fundamentado TVF, cuidam-se de dois ágios formados em 2009 e 2010, que foram compensados nos anos de 2012, 13 e 14.

A fundamentação para o não reconhecimento do ágio foi basicamente pela impossibilidade da transferência de ágio. Apenas com relação ao ágio da DBN1 e que se questiona também a impossibilidade de amortização do ágio referente a marcas e fundo de comércio, ou seja, questiona-se a validade do laudo e a contabilização de todo valor pago a maior como expectativa de rentabilidade futura.

Os ágios gerados neste processo ocorreram no contexto de um processo de reestruturação do Grupo UOL ocorrido em 2009 e 2010. Apesar do extenso TVF, restou incontroverso que os ágios foram realizados entre partes não dependentes, com pagamentos realizados e comprovados e os laudos foram elaborados por terceiros independentes. A acusação fiscal foi fundamentada no entendimento que a incorporação da DH&C e da DBNI não cumpriu

¹ BALEEIRO, Aliomar - Direito Tributário brasileiro. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi - 12ª ed. - Rio de Janeiro: Forense, 2013. pg.1237

os requisitos do art. 7º da Lei 9.532 por falta de confusão patrimonial, entendida pela fiscalização como o encontro dos patrimônios das sociedades adquiridas com ágio e a “adquirente original” ou a “real adquirente” do investimento.

Vê-se com frequências vários julgamentos nesse Conselho que tem considerado ilegítimos inúmeros ágios, por ter sido a real adquirente empresa diversa da que foi incorporada e para que se permitisse a amortização do ágio, deveria ter sido feita a confusão patrimonial entre a investida e a real investidora.

A argumentação é de que ser não for a real investida, poderíamos ter a venda de inúmeras empresas com ágio preexistentes a outras e que ocasionaria um verdadeiro “comércio de ágios”.

Contudo, não posso concordar com tal argumentação. Afinal, a Lei não prescreve os caminhos que devem ser percorridos até que se possa amortizar o ágio. Ademais, qual o motivo de se “imobilizar” o ágio na real investidora?

Não seria criar factoides onde a lei não o faz.

Pois bem, antes de mais nada, importante ressaltar que a formação de ambos os ágios ocorreu na vigência da Lei 9.532.

Concernente à utilização de empresa veículo como forma de viabilizar a posterior amortização do ágio pago, entendo que estando devidamente comprovado nos autos que houve o efetivo pagamento (sacrifício patrimonial) para a aquisição do investimento por parte da empresa adquirente e tendo a própria lei reguladora permitido a incorporação reversa para fins de amortização da despesa, a forma utilizada pela recorrente para a realização do negócio encontra-se dentro dos limites da liberdade de organização de seus negócios, não lhe sendo vedado utilizar aquela que lhe propicie, dentro do ordenamento legal, o menor custo tributário (maior vantagem tributária, em verdade).

É oportuno registrar que não estou entre aqueles que defendem que os contribuintes podem fazer tudo que a lei não veda. Entendo que os negócios jurídicos realizados devem respeitar os princípios da boa-fé e a função social da empresa. Assim, não se admitem negócios puramente formais, sem qualquer substância, que visam unicamente a obtenção de benefícios fiscais, como os observados na criação de ágio em operações internas ao grupo econômico.

No presente caso, entendo que a operação se amolda à previsão legal que autoriza a amortização do ágio. Existe um valor efetivamente pago a terceiros que supera o valor patrimonial, amparado na expectativa de rentabilidade futura. Por outro lado, a adquirente foi absorvida por incorporação pela adquirida, verificando-se a confusão patrimonial exigida por lei para viabilizar a amortização da despesa.

Neste passo, com a devida vênia do entendimento fiscal e do adotado pelo i. relator da DRJ, o meu entendimento é o de que a utilização da empresa chamada “veículo” para a aquisição do investimento encontra respaldo no ordenamento societário e fiscal e, efetivamente, encontra-se dentro da esfera de liberdade que a empresa tem para conduzir os seus negócios, inclusive de modo a lhe propiciar o menor custo ou a maior vantagem tributária.

Note-se que o negócio de compra e venda é real. O que se discute é se o contribuinte poderia adotar a estrutura societária que utilizou para a sua concretização.

Entendo que a lei fiscal deve ser interpretada, especialmente aquelas que tratam de renúncia fiscal, em consonância com seus objetivos, mas como dito acima, sem criar factóides onde a lei não os prevê. Daí meu entendimento no sentido de afastar a sua aplicação em operações internas, realizadas entre partes dependentes, sem qualquer sacrifício patrimonial e justificativa econômica.

No entanto, não se pode buscar um sentido à lei que a afaste dos institutos que ela pretende regular ou a eles se refira.

A possibilidade legal de aproveitamento do ágio (uma vez que este tenha ocorrido e sido demonstrado legitimamente) decorre da absorção do patrimônio de uma pessoa jurídica pela outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio apurado na forma do § 2º. inc II do art. 385 do RIR/1999, inclusive quando a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a participação.

Analisando o dispositivo acima, verifica-se que a confusão patrimonial decorre da absorção do patrimônio de uma pessoa jurídica pela outra. É este o requisito que, uma vez atendido, permite a utilização do benefício de amortização antecipada do ágio pago.

Portanto, ao contrário do que sustenta a fiscalização, a lei não estabelece a confusão patrimonial entre investidora (de fato) e investida, mas, sim e expressamente, entre a "pessoa jurídica" que detém a participação societária na outra "pessoa jurídica" adquirida com ágio com esta última, ou vice-versa, por meio de processos de incorporação, fusão ou cisão.

Ora, a lei tributária, nos casos os arts. 385 e 386 do RIR/1999 (amparados nos arts. 7ª e 8ª da Lei nº 9.532/1997), simplesmente remete a estes institutos, previstos na lei comercial, para fins de definição do benefício fiscal de amortização antecipada do ágio, não existindo espaço para interpretá-los de forma diversa.

Nesse sentido considero o ágio como legítimo bem como a sua amortização permitida pela fiscalização.

Quanto ao argumento específico do ágio da DBNI sobre o laudo de avaliação não considerar as marcas e fundo de comércio, conforme argumentado pelas contrarrazões da Procuradoria da Fazenda Nacional, vemos o seguinte:

A alegação de que ágio aproveitado teve como premissa a expectativa de rentabilidade futura e que cumpriu a contribuinte todos os requisitos legais para o seu aproveitamento e que não poderia ter sido desconsiderado o laudo feito, penso ter razão à Contribuinte.

Certo é que a legislação não impede que o pagamento do *goodwill* tenha mais de um fundamento. O que se avalia, em verdade é um conjunto que permite a existência de bens tangíveis e rentabilidade futura, conforme expresso pela doutrina:

Nada há no texto legal a impedir que haja mais de um fundamento para a contabilização do ágio. Ou seja: é possível que o comprador tenha pago o preço tanto em virtude de ativos (tangíveis ou intangíveis) da empresa, quanto tendo em vista a rentabilidade futura do empreendimento.

(...)

Parece que a solução mais adequada, para o caso é admitir que o legislador deu a liberdade ao contribuinte para lançar o fundamento que lhe pareça mais adequado (por que não: mais conveniente) desde que (igualmente) verdadeiro e que o faça no memento certo (no momento da aquisição do investimento).

in Schoueri - Luiz Eduardo - pg 30 e segs. - Ágio em reorganizações societárias (aspectos tributários) - São Paulo: Dialética. 2012

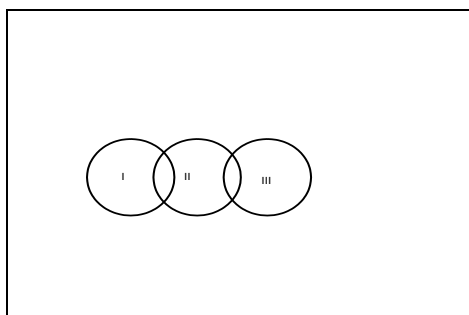
Não caberia ao fisco julgar a imprestabilidade do laudo pelo simples fato de não concordar com os motivos que fizeram a contribuinte pagar um valor maior do que o PL da própria empresa.

Por outro lado, não há como se dissociar a avaliação de bens do ativo para valorar uma empresa. A maioria delas tem fundo de comércio, empregados, computadores, etc. O que se avalia, na verdade com a rentabilidade futura é qual seria a rentabilidade daquela empresa, objeto da compra, independente de ser uma nova empresa ou não e qual seria a mais valia daquilo que está sendo adquirido.

Não podemos olvidar, por outro lado, que esse ativo também está sendo adquirido e que uma parte dele é exatamente o patrimônio líquido da empresa. O que o laudo avalia é a expectativa de rentabilidade futura, considerando todos os ativos, passivos e sinergias.

Ademais, coaduno também da doutrina do professor Schoueri, na obra já citada acima quando menciona que a expectativa de rentabilidade considera todo conjunto, conforme abaixo:

Ilustra-se a relação entre os fundamentos do ágio com a figura abaixo, na qual cada conjunto representa um dos incisos do parágrafo 2º do art. 385 do RIR:



I - Ativos

II- Rentabilidade

III - Intangíveis (adaptações da relatora)

Nota-se, primeiramente, que cada um dos conjuntos possui campo exclusivo, que não se comunica com os demais. Vê-se, assim, que a formação do valor do mercado pode dar-se, em exclusivo, (i) pelo valor dos bens tangíveis, maior que o contábil (conjunto I); (ii) devido à rentabilidade futura (conjunto II); (iii) por conta de intangíveis e outros fatores econômicos (conjunto III)

No entanto, constata-se a existência, na figura, de intersecções entre os conjuntos. Na teoria dos conjuntos, denomina-se campo de intersecção a possibilidade de que elementos de um conjunto pertença, simultaneamente a outro.

E Concluí que qualquer um dos fundamentos podem contribuir para o potencial de resultados futuros:

Nesse sentido, pode-se dizer que, conquanto haja a possibilidade de a decisão do comprador basear-se exclusivamente em um fundamento econômico, nada impede que mais de um fundamento esteja presente em sua decisão.

O que foi feito no laudo de avaliação foi exatamente isso.

Pelo acima exposto e tendo considerado que o laudo efetivamente avaliou a expectativa de rentabilidade futura dou provimento ao recurso da recorrente para desconsiderar a infração em seu fundamento, pois o que foi avaliado por ambos os laudos foi a expectativa de rentabilidade futura e não o fundo de comércio ou outro ativo, sendo que agiu a contribuinte conforme permitido pela legislação.

VII) Da incorreta qualificação dos fatos realizados pela r. decisão e do real adquirente dos ágios DH&C e DBNI.

Pois bem, argumentou a autoridade fiscalizadora, que a real adquirente teria sido a UOL, e não a UOL Diveo, pois para aquisição foi realizada com a subscrição de capital da UOL.

Entretanto não julgo ser essa a melhor interpretação do direito, afinal a integralização de capital de uma sociedade por outra, mesmo que estas estejam societariamente ligadas não desconfigura a operação. Pelo contrário, quem faria uma subscrição de capital que não os sócios?

Não acho a argumentação plausível, tampouco razoável. Integralizou-se o capital da sociedade e essa sociedade o utilizou para adquirir outras empresas. Não há qualquer fato inusitado ou suspeito capaz de gerar toda essa celeuma e desconfigurar-se a operação. Tampouco há motivos para eventual responsabilidade solidária. Conforme será tratado no item abaixo:

VIII) Responsabilidade UOL e pessoas físicas

Pois bem, argui a fiscalização, que todo conjunto fático probatório gerou a responsabilização da UOL e dos dirigentes das empresas, quais sejam, Rogildo Torquato Landim, Marcelo Epstein, Vagner de Oliveira Gomes e Miguel Longo Júnior, entretanto, por

tudo acima exposto, tanto em razão da qualificação da multa, quanto em relação ao real adquirente das empresas, ousou discordar da argumentação fiscal.

Em primeiro lugar, no direito tributário brasileiro a definição de grupo econômico está presente apenas na Lei 8.212/91 atribuindo responsabilidade no que toca às contribuições sociais.

Entretanto, as sociedades que integram o grupo tem personalidades jurídicas distintas. Para que outra pessoa seja eleita como sujeito passivo da obrigação, a quem o CTN chama como responsável devem ser respeitados os limites postos pelo legislador.

Os limites postos pelo legislador estão presentes no CTN, sendo que o art. 124, não é forma de eleição de responsável tributário e sim uma simples forma de garantia. O conceito de interesse comum do CTN repele qualquer concepção econômica ou finalística. Logo, interesses econômicos no fato gerador ou interesses nas consequências advindas da realização do fato gerador são irrelevantes para a configuração da solidariedade.

Ademais, com relação à responsabilização das pessoas físicas, não demonstrou a fiscalização qualquer ato específico capaz de atrair a responsabilidade tributária do art. 135 do CTN.

Na minha opinião trata-se de simples inadimplemento tributário, o que segundo a súmula 430 do STJ, não gera por si só, a responsabilidade prevista no art. 135 do CTN².

Tendo sido a multa desqualificada, argumentando-se que foram tomados apenas ato de gestão em que acreditava a sociedade estar agindo da melhor forma, não há como se manter a responsabilidade pessoal das pessoas físicas.

Portanto, por tudo que foi acima exposto, dou provimento aos recursos da UOL e dos responsáveis tributários, excluindo-lhes da responsabilidade tributária atribuída pela fiscalização.

IX) PAT – POSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO

Argui a recorrente que, quando da fiscalização, a autoridade deixou de deduzir na quantificação do crédito tributário, as despesas incorridas pela recorrente com o Programa de Alimentação ao Trabalhador – PAT, devidamente escrituradas nos seus livros comerciais, de acordo com o art. 1, da Lei n.º 6.321/76, regulamentado pelo art. 1º, do Decreto n.5/91 e IN nº 267/2002.

O julgador primevo, não acolheu as razões da recorrente pois, argumentou que não havia comprovação de que essa teria cumprido com os requisitos legais para aproveitar tal benefício.

² "O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente".

Entretanto, a recorrente, dialogando com a decisão de origem juntou aos autos a memória de cálculo dos valores de dedução do IRPJ, certificado de inscrição da empresa no PAT emitido pelo Ministério da Economia, Relação Anual de Informações Sociais (RAIS) demonstrando assim a opção pela empresa pela dedução dos incentivos do PAT nos anos-calendários de 2012, 13 e 14.

Assim, por restar comprovado que a empresa fazia jus ao benefício, dou provimento ao recurso voluntário da recorrente para permitir a dedução dos valores do PAT da base do IRPJ, respeitando-se o limite de 4% do Imposto de Renda devido.

X) CONSUNÇÃO

A questão da multa em razão de falta ou insuficiência de pagamento das estimativas mensais não está pacificada neste CARF. Dos inúmeros julgados a respeito do tema extraem-se, pelo menos, três correntes de entendimento.

Utilizo voto da Conselheira Lívia, ex-componente desse turma que muito bem fundamenta a tese:

Em um extremo está a corrente que defende que, mesmo após a Lei 11.488/2007, uma vez encerrado o ano-calendário não mais cabe aplicar a multa isolada por falta ou insuficiência de estimativas, pois essas ficam absorvidas pelo tributo incidente sobre o resultado anual. Por outro lado, há os que entendem que a imposição da multa independe do resultado apurado no encerramento do exercício financeiro, devendo ser aplicada sempre sobre o valor da estimativa não recolhida.

Em uma posição intermediária está a corrente adotada pelo presente voto, há muito sustentada pelo Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, que fora integrante desta Turma.

Segundo este entendimento, a multa isolada pelo descumprimento do dever de recolhimentos antecipados deve ser aplicada sobre o total que deixou de ser recolhido, ainda que a apuração definitiva após o encerramento do exercício redunde em montante menor; não obstante, pelo princípio da absorção ou consunção, não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar, na exata medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo, já que esta penalidade absorve aquela até o montante em que suas bases se identificarem.

É a máxima do direito punitivo que, para uma mesma conduta deve-se aplicar uma só punição.

A título ilustrativo reproduzo trecho do acórdão 1201-00.235, de 7 de abril de 2010, da lavra do ilustre Conselheiro:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.

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

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

É o que ocorre em relação às sanções decorrentes do descumprimento de antecipação e de pagamento definitivo. Uma omissão de receita, que enseja o descumprimento de pagar definitivamente, também acarreta a violação do dever de antecipar. Assim, pune-se com multa proporcional. Todavia, se há uma mera omissão do dever de antecipar, mas não do de pagar, pune-se a não antecipação com multa isolada.

Assim, consideramos imperioso verificar se houve, em relação aos fatos que ensejaram a autuação de multas isoladas, também a imposição de multa proporcional e em que medida.

Foi o que ocorreu. Em razão de prejuízos posteriores ao mês do fato gerador, o impacto da omissão sobre a tributação anual foi menor que o sofrido na antecipação mensal. Desse modo, a absorção deve é apenas parcial.

Faz toda a diferença considerar que estamos tratando de direito sancionatório e, nesta seara, não se pode admitir que se trate como independentes penas aplicadas sobre uma infração conteúdo (provisório) e sobre uma infração continente (e efetiva).

Em outros termos: não há dúvida de que estamos tratando de multas relacionadas a um mesmo fato gerador de tributo (isto é, IRPJ/CSLL devidos em 31 de dezembro do ano-calendário), de maneira que, mesmo que se queira dizer que não se trata da mesma infração (conduta), impõe-se considerar que o bem jurídico maior é o tributo efetivamente devido, do que é conteúdo provisório ou iter preparatório o bem jurídico representado pelo dever de adiantar estimativas de "algo" (e não "algo efetivo"). Desse modo, se por um lado é preciso dar sentido à norma que prevê a aplicação da multa pelo não recolhimento de estimativas mesmo em caso de apuração de prejuízo fiscal ou base negativa (redação do art. 44 da Lei 9.430/1996 dada pela Lei 11.488/2007), por outro mantém-se a premissa de que não se pode penalizar mais a infração-conteúdo que a infração-continente.

Assim, no caso em questão, entendo que as multas isoladas devem ser canceladas na exata medida em que as suas bases sejam menores que as bases tributáveis anuais utilizadas para fins de aplicação das multas de ofício de IRPJ e CSLL.

XI) DA INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO e o LIMITE DE 100% DO VALOR DO TRIBUTO

Esta questão já está superada no âmbito deste Colegiado, por força de súmula vinculante:

SÚMULA CARF Nº 108. Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Com relação ao limite de 100% arguido pelo contribuinte, certo é que a esse Conselho é vetado julgar sobre inconstitucionalidade de lei tributária. Estando as multas previstas em lei, não cabe a esse julgador verificar a sua razoabilidade, conforme súmula 2³.

Portanto, nego provimento ao recurso voluntário em relação a incidência de juros sobre multa.

CONCLUSÃO:

Pelo acima exposto, nego provimento ao recurso de ofício, mantendo a decisão primeva.

Quanto ao recurso voluntário nego provimento em relação à (i) aplicação do art. 24 da LINDB, (ii) em relação aos juros sobre a multa de ofício e sobre a arguição de inconstitucionalidade para a imposição de multa em valor superior a 100% do valor do tributo exigido.

Dou provimento ao recurso para considerar possível a dedutibilidade de ambos os ágios.

Entretanto, vencida no mérito, dou provimento parcial à alegação de decadência, afastando a exigência relativa ao ano calendário de 2012, também dou provimento ao recurso para afastar a qualificação da multa de ofício e a responsabilidade solidária da UOL e das pessoas físicas arroladas e, ainda dou provimento ao recurso para permitir a dedução dos valores do PAT da base de cálculo do IRPJ, bem como a consunção das multas aplicadas.

(documento assinado digitalmente)

Letícia Domingues Costa Braga

Voto Vencedor

Claudio de Andrade Camerano - Redator Designado.

De se destacar que o presente **voto vencedor** refere-se apenas à (i) manutenção da **glosa das despesas com ágio** e à (ii) aplicação da **multa isolada sobre estimativas**. Nestes itens, por maioria de votos (voto de qualidade), foi negado provimento ao Recurso Voluntário.

³ O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Súmula 2

Assim, de se acatar o que foi decidido pela Relatora e ratificado por esta Turma Ordinária, relativamente às demais questões trazidas no Recurso, com exceção das autuações supra mencionadas, objeto deste voto vencedor.

Da Glosa das Despesas com Ágio

Cientificada da decisão do acórdão da DRJ, a Contribuinte interpõe seu recurso voluntário, no qual, relativamente aos itens objeto deste voto, **repete** a argumentação apresentada na Impugnação, ora transcrita na decisão recorrida, então apreciada por aquela instância.

Em assim sendo, e por entender correta decisão de piso, me utilizo da faculdade prevista ao Conselheiro Relator nos termos do parágrafo 3 do art.57 do Regimento Interno do CARF:

Art.57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

[...]

Parágrafo 1º. A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.

[...]

2 A exigência do Parágrafo 1º. pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF n. 329, 2017).

Na apreciação da questão, o acórdão recorrido mostrou-se sólido em suas conclusões e encontra-se adequadamente fundamentado. Portanto, **adoto como minhas razões de decidir a decisão recorrida**, pelos seus próprios fundamentos.

A seguir o voto condutor do Acórdão nº 16-86.653, proferido pela 8ª Turma da DRJ/SPO, em sessão de 26 de março de 2019, que transcrevo apenas a parte pertinente a uma das autuações objeto do presente voto vencedor (no caso, a glosa de amortização dos **ágios**):

Voto

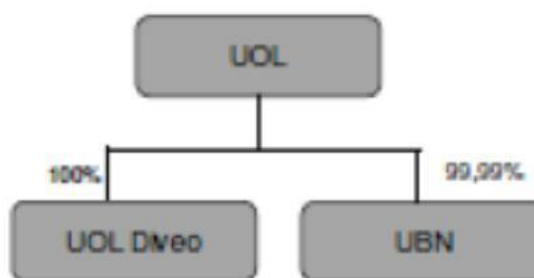
DO PROPÓSITO NEGOCIAL DA REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA E DAS OPERAÇÕES ESTRUTURADAS EM SEQUÊNCIA

O propósito comercial das operações pode ser entendido como a necessidade da presença de fundamentação econômica, mercadológica ou societária para o planejamento como um todo, e em particular para as etapas deste planejamento, como os eventos de aumento de capital, incorporação, fusão ou cisão, e não apenas um motivo preponderantemente tributário. Neste sentido, a jurisprudência administrativa majoritária vem exigindo motivação extratributária para as operações societárias.

No caso concreto a verificação da situação após a finalização da reestruturação societária implementada, quando comparada àquela que

vigorava no início do processo, revela que a UOL - empresa líder do grupo - passou a deter direitos de sócio controlador da DIVEO, que é a sociedade resultante da união dos patrimônios da antiga Diveo do Brasil Telecomunicações Ltda (cujo nome foi alterado para Uol Diveo S/A, tratada como DIVEO) e da DH&C, através da incorporação desta por aquela ocorrida em 30/04/2011. De se notar que a DIVEO era a empresa remanescente de todo o grupo DBNI que fora adquirido. A seguir repetimos a configuração societária após o término do planejamento:

Cenário atual



Desta forma parece estar razoavelmente demonstrado que economicamente o propósito negocial do conjunto das operações foi mesmo o de aquisição de empresas que atuavam na área de tecnologia de informação (outsourcing), distinta da atividade preponderante da UOL que concentrava-se nos serviços de internet, de sorte que a UOL, além de expandir o espectro dos seus negócios, acabaria por se beneficiar economicamente dos resultados destas empresas, mediante o recebimento de dividendos, distribuição de lucros e JCP, vez que investida da condição de sócio controlador das mesmas.

Todavia a evidência de um propósito econômico global para as aquisições das empresas DH&C e DBNI não confere, de maneira automática, a existência de propósito negocial específico para as diversas etapas da reorganização (aumentos de capital, cisão parcial, incorporações) que permitiram, ao final, a amortização dos ágios na DIVEO após a incorporação da DH&C. Isto significa que os atos societários que se sucederam, desde a formação original dos ágios nas aquisições propriamente ditas, até este último estágio da amortização do ágio, devem também possuir um propósito extratributário a legitimar, tanto a sua transferência entre as empresas do grupo, quanto a possibilidade da sua dedução fiscal. É o que veremos a seguir.

Para a aquisição da DH&C com ágio, como vimos acima, a UOL comprou as quotas do capital da DORALL (fls. 2.106/2.146) que detinha 76% da DH&C, e através da UBN adquiriu os 24% restantes das ações da DH&C (fls. 1.952/1.979), ambas operações realizadas em 05/03/2009. Nove meses depois, em 05/12/2009, a UOL aumentou o capital da UBN com a totalidade da participação que havia adquirido da DORALL (fls. 2.191/2.201), e na sequência, em 31/12/2009, a DH&C incorporou a DORALL (fls. 2.202/2.219), de sorte que neste momento, a UBN passou a controlar diretamente 100% da

DH&C, mas logo após, às 11:30 hs, a UBN sofreu cisão parcial com a incorporação reversa da parcela cindida do seu patrimônio, correspondente ao investimento que possuía na DH&C, pela própria DH&C (ata da AGE da DH&C às fls. 2.238/2.240 e protocolo e justificação da cisão parcial com versão e incorporação da parcela cindida às fls. 2.244/2.253), de forma que esta sociedade adquirida passou a registrar em sua contabilidade o ágio de si mesma.

Podemos identificar nesta trancha do planejamento diversas etapas que aparentemente só existiram para permitir que o objetivo da economia tributária fosse alcançado, mediante a alocação do ágio de aquisição da DH&C nela mesmo. Não se consegue vislumbrar, por exemplo, qual foi a motivação extratributária para que a UOL tenha comprado a DORALL e não as ações que a DORALL possuía na DH&C (76% do capital), e nem tampouco porque não adquiriu diretamente os 24% da DH&C do fundo de investimento, ao invés de fazê-lo por intermédio da UBN. Da mesma maneira, não se consegue distinguir razões econômicas, mercadológicas ou societárias plausíveis para justificar a transferência para UBN das ações que a UOL possuía na DORALL, via integralização de capital em 05/12/2009, uma vez que na sequência, no dia 31/12/2009, a DORALL foi incorporada pela DH&C e a UBN foi cindida parcialmente com versão do patrimônio cindido (participação societária na DH&C) para a própria DH&C, sendo que neste exato momento a UOL passou a ser controladora da DH&C, além de manter o controle que já possuía da UBN. Por este raciocínio não se identifica razão extrafiscal para que a UBN tenha participado das operações como sócia da DH&C por tão pouco tempo, e mesmo para que a DORALL tenha participado da reorganização, vez que a empresa desejada e com valor econômico (empresa alvo) era a sua controlada DH&C, e não ela própria.

Para a aquisição da DBNI (empresa holding do grupo DBNI) com ágio a UOL, em 27/12/2010, aumentou em R\$ 746 milhões o capital social da DH&C em dinheiro (fls. 2.363/2.373), para que esta então adquirisse a DBNI por R\$ 712 milhões (fl. 252), através de contrato internacional assinado em 13/12/2010, nominado "CONTRATO E PLANO DE INCORPORAÇÃO" (fls. 2.255/2.322, cuja tradução encontra-se no arquivo não paginável à fl. 66) entre a DH&C, a DBNI, a MERGER, demais empresas do grupo DBNI e a UOL, sendo que, na combinação de negócios acordada, a DH&C formalmente passaria a ser sócia da DBNI após a troca de ações proporcionada no evento de incorporação da MERGER pela DBNI (fls. 244/245 e 1.998/2.002), ocorrida em 28/12/2010. Pouco depois, em 31/03/2011, ocorreram diversas incorporações de empresas do grupo DBNI sediadas no exterior, por empresas do mesmo grupo também sediadas no exterior (fls. 248/249 e fls. 1.980/1.997), de sorte que a DBNI ficou com o controle direto da brasileira COMUTAÇÃO e indireto da DIVEO. Ainda em 31/03/2011 a DBNI foi dissolvida (fls. 250/251 e fls. 2.013/2.015), propiciando que a DH&C passasse a ter o controle direto da COMUTAÇÃO e indireto da DIVEO. Praticamente um mês após, em 29/04/2011, a DIVEO incorpora a COMUTAÇÃO (fls. 2.003/2.012 e fls. 2.067/2.105) e a LINKUP, e finalmente um dia depois, em 30/04/2011, a fiscalizada incorpora reversamente a DH&C (fls. 2.147/2.190), passando a ter em seus registros contábeis os ágios "DH&C" e "DNBI", anteriormente registrados na DH&C.

Nesta trancha do planejamento podemos identificar algumas etapas que aparentemente só existiram para permitir que o objetivo da economia tributária

fosse alcançado, mediante a alocação do ágio de aquisição da DNBI na DIVEO - empresa brasileira do grupo DBNI escolhida no planejamento para representar todo o grupo estrangeiro. Não se consegue vislumbrar, por exemplo, qual foi a motivação extratributária para que a aquisição da DBNI tenha sido operacionalizada pela DH&C e não pela própria UOL, uma vez que foi essa que disponibilizou os recursos financeiros para aquela através da operação de aumento de capital. A defesa alega, neste ponto, que não era de interesse da UOL unir em uma mesma sociedade as atividades desenvolvidas por ela (principalmente serviços de internet) e pelas adquiridas (principalmente tecnologia de informação - outsourcing), e por isso a utilização da DH&C para a compra da DBNI. Todavia, este objetivo seria amplamente atingido se a UOL tivesse comprado diretamente a DBNI e a mantivesse como controlada, da mesma forma que se encontra atualmente, só que nesta hipótese, sem o concurso da DH&C para a aquisição, não haveria a condição legal para amortizar o vultoso ágio, de onde se conclui, sem qualquer precipitação, que a motivação para estas etapas do planejamento foi o de tentar criar as condições necessárias para a economia fiscal pela dedução da amortização do ágio na DIVEO (empresa alvo).

Igualmente a criação da MERGER, com vida tão curta, para logo em seguida ser incorporada pela DBNI, e assim permitir que a DH&C figurasse como sócia da DBNI, também não demonstra razão extrafiscal clara, a não ser pela estratégia, aparentemente pautada pelo desejo de economia fiscal, de que a DH&C se tornasse controladora direta da COMUTAÇÃO e indireta da DIVEO e LINK-UP, situação obtida após a dissolução da DNBI em 31/03/2011, para logo em seguida, no mês de abril de 2011, após a incorporação da COMUTAÇÃO e LINK-UP por parte da DIVEO, ela (DH&C) fosse incorporada pela DIVEO, para, enfim, completar-se o cenário que permitisse a amortização dos ágios DH&C e DNBI na própria fiscalizada, de sorte que a UOL mantivesse a sua situação de sócia controladora da sociedade, sem precisar, por conta do planejamento efetuado, ter que reunir o seu patrimônio com o das adquiridas em uma única sociedade, o que não era do interesse do grupo UOL.

A fiscalização também atacou a sequência de operações estruturadas como indício de planejamento tributário abusivo. Pontuou que a primeira fase das operações (que produziu o ágio DH&C) teve duração inferior a um ano, tendo transcorrido entre março e dezembro de 2009, e a segunda fase (que gerou o ágio DBNI) durou menos de cinco meses, tendo transcorrido entre Dez/2010 e Abr/2011. O período total da reorganização foi de apenas dois anos, o que "já denotava que elas faziam parte de uma sequência de etapas, encadeadas com as anteriores e a depender das posteriores, visando à busca de um fim determinado..."

Conceitualmente é comum definir-se tais operações como "uma sequência de etapas em que cada uma corresponde a um tipo de ato ou deliberação societária ou negocial, encadeado com o subsequente, para obter determinado efeito fiscal mais vantajoso. Cada etapa só tem sentido se existir a que lhe antecede e se for deflagrada a que lhe sucede. São operações formalmente válidas, porém podem ser destituídas de fundamentação econômica em seu conjunto".

O tempo total da reorganização de aproximadamente 2 anos (de 05/03/2009 - aquisição da DH&C, até 30/04/2011 - incorporação da DH&C pela DIVEO) não é tão curto ao ponto de caracterizar, de per si, que as etapas do planejamento foram realizadas visando exclusivamente a redução no pagamento dos tributos. Mas por tudo que já foi relatado e discorrido neste tópico do voto, não há como negar que até o último ato do planejamento tributário representado pela incorporação da DH&C pela DIVEO, houve a implementação de diversas etapas em sequência que visaram a construção das condições para a dedução da amortização dos ágios aqui tratados, pois de outra forma, como já analisado, bastaria à UOL ter adquirido diretamente a DH&C e a DIVEO, e depois, se quisesse, implementaria a incorporação da DH&C pela DIVEO para que a situação societária do grupo ficasse igual à que ficou após a reorganização.

DA UTILIZAÇÃO DE EMPRESAS-VEÍCULO COMO INSTRUMENTO PARA A AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA

Quanto à utilização de empresa-veículo para a aquisição das participações societárias no processo de reestruturação, a fiscalização alegou que houve participação de duas empresas com esta característica durante a reorganização. A primeira foi a UBN na aquisição de 24% da DH&C. A segunda foi a própria DH&C na aquisição do grupo DBNI por R\$ 712 milhões, sendo que o recurso financeiro necessário para a consecução deste negócio veio da subscrição de aumento de capital da UOL na DH&C no montante de R\$ 746 milhões, o que gerou um ágio de R\$ 620 milhões.

Comumente define-se empresa veículo (ou de passagem) como a pessoa jurídica utilizada para servir de canal de passagem de um patrimônio, sem que tenha efetivamente outra função dentro do contexto. Esta empresa pode ter existido de fato, ou não, o que não lhe modifica a intenção. Nesta seara também encontra-se definição de sociedades efêmeras como sendo pessoas jurídicas de curta duração constituídas para servirem de empresas veículo. Nascem para serem extintas tão logo cumpram seu papel em determinada operação. No caso em análise, servem apenas para passagem do ágio.

Neste sentido a UBN e DH&C, a despeito de não poderem ser caracterizadas como sociedades efêmeras por este conceito, pois foram constituídas em 19/01/2000 e 21/07/1989, respectivamente, conforme pesquisa no sistema CNPJ, podem sim ser consideradas uma espécie de empresa-veículo utilizadas na reorganização para a aquisição e/ou transferência dos ágios, como afirmou a fiscalização, pois serviram de instrumento societário da UOL para as aquisições da DH&C e DBNI, respectivamente, já que não possuíam recursos financeiros para fazer frente aos valores dos negócios envolvidos, sendo que para a aquisição da DBNI a DH&C só conseguiu a capacidade financeira para tal por intermédio do aumento de capital realizado pela UOL.

A participação da UBN como empresa-veículo para a aquisição da DH&C fica caracterizada pelo fato de num curto período de 9 meses desde a compra (05/03/2009), desfez-se do investimento em favor da DH&C (31/12/2009), através de cisão parcial que sofreu, justamente da parcela do seu patrimônio correspondente ao investimento possuído na DH&C, com posterior incorporação pela própria DH&C, de sorte que, neste momento, a DH&C passou a registrar o ágio de si mesma, sem que a UBN tenha sido extinta, tal

qual asseverado pela fiscalização, o que revela a ausência de interesse do grupo na manutenção da DH&C sob o controle da UBN.

Já a participação da DH&C como empresa-veículo na aquisição do grupo DBNI, se por um lado é mais sutil pois a DH&C também assumiu a figura de uma das empresa alvo da reorganização, por outro lado não deixou de ser utilizada como veículo pela UOL na aquisição, pois como já relatado, a DH&C não possuía recursos próprios para esta aquisição, dependendo do aporte de capital de R\$ 746 milhões feito pela UOL. De acordo com a fiscalização ela serviu unicamente como instrumento da UOL para a aquisição do grupo DBNI.

Se essa afirmação aparentemente não corresponde à integridade da realidade fáctica demonstrada nos autos, também não é totalmente desprovida de fundamento. Isto porque no processo de reorganização a DH&C ostentou, simultaneamente, a figura de empresa operacional adquirida, objeto do desejo do grupo UOL por desempenhar atividade operacional de interesse para o conglomerado, como também de empresa-veículo utilizada para a aquisição das empresas target do grupo DBNI, em especial a DIVEO.

Em trabalho de pesquisa e compilamento jurídico das decisões proferidas pelo CARF em diversos temas, intitulado REPERTÓRIO ANALÍTICO DE JURISPRUDÊNCIA DO CARF - 2016, Edição Fundação Getúlio Vargas-SP/Escola de Direito e Editora Max Limonad, um grupo de juristas e advogados coordenados principalmente pelo Prof. Eurico Marcos Diniz de Santi, no capítulo dedicado ao Ágio, descreve desta forma, nas fls. 291, 292 e 306 do trabalho, o tipo de empresa-veículo em que a DH&C se insere, apesar de reconhecer que há divergência na jurisprudência administrativa sobre a caracterização deste tipo de empresa como veículo, havendo julgamentos num sentido e em outro:

“Nessa categoria, ao invés do vendedor, é o comprador que constitui “empresa-veículo” para viabilizar a aquisição de participação societária, de parte não relacionada, em determinado segmento, que pode ter a mesma ou outra natureza daquele que o comprador já desenvolve.

Para tanto, via de regra, a matriz do grupo comprador realiza substancial aporte de capital em empresa holding a quem caberá adquirir a participação societária detida por terceiros, registrando, na holding, o respectivo ágio fundamentado na expectativa de rentabilidade futura, sendo que, quando da incorporação às avessas – incorporação da empresa holding pela adquirida (investida) – tem-se o evento que autoriza a amortização do ágio e consequente dedução de despesas.

Acerca desse tipo de operação, verificam-se posições divergentes na jurisprudência administrativa.

....

Bem se vê que o debate, ainda em aberto, divide os aplicadores da lei entre os que rejeitam a empresa-veículo quando inexistente propósito negocial e aqueles que a aceitam sem a obrigatoriedade de tal finalidade não tributária.”

DOS EFEITOS FISCAIS DA TRANSFERÊNCIA DO ÁGIO. AUSÊNCIA DE CONFUSÃO PATRIMONIAL ENTRE A PESSOA JURÍDICA

INVESTIDORA E A PESSOA JURÍDICA INVESTIDA. EXEGESE DOS ARTIGOS 7º E 8º DA LEI Nº 9.532/97

Este tema foi o principal argumento utilizado pela fiscalização para a glosa da amortização do ágio. Inicialmente se transcreve os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997:

“Art. 7º A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977:(Vide Medida Provisória nº 135, de 30.10.2003)

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

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

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-lei nº1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração; (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- a) o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor de patrimônio líquido;
- b) a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária."

Compartilho de toda a argumentação desenvolvida pela autoridade autuante no tocante à sua conclusão de que as condições para a dedução fiscal da amortização do ágio previstas nos artigos 7º e 8º acima apenas se concretizam se, e somente se, a pessoa jurídica investidora original, ou em outros termos, a pessoa jurídica "real adquirente" das participações societárias com ágio unir o seu patrimônio com o patrimônio das empresas adquiridas/investidas, na chamada "confusão patrimonial", que opera-se pela absorção do patrimônio da investida mediante incorporação, fusão ou cisão, nos termos do art. 7º, **admitida também a absorção do patrimônio da investidora pela investida, no permissivo contido no art. 8º.**

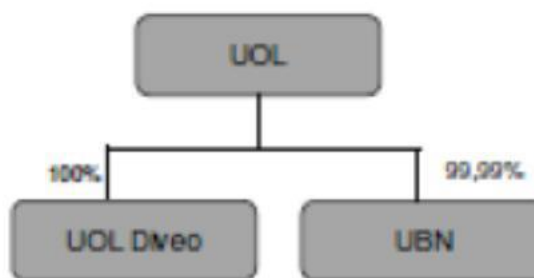
A razão econômica e fiscal para este comando repousa no fato de que com a confusão patrimonial efetivada, bem assim com a absorção de um dos patrimônios na operação, a entidade resultante passa a ser uma única pessoa jurídica, reunindo, num mesmo patrimônio, o ágio pago fundamentado pela rentabilidade futura da investida e a estrutura empresarial anteriormente adquirida com a mais valia, de forma a permitir na nova pessoa jurídica o devido encontro dos lucros previstos por ocasião da aquisição da participação societária e as despesas com a amortização deste ágio.

Neste sentido não consigo vislumbrar outra interpretação a ser dada ao caput do art. 7º, que define a pessoa passível de usufruir a dedução da amortização do ágio como sendo aquela que "absorver o patrimônio de outra na qual detenha participação societária adquirida com ágio", ou seja, o comando legal alcança apenas a pessoa que suportou de fato o ônus financeiro para a aquisição, ou seja, o real adquirente.

No caso concreto a fiscalização demonstrou à saciedade, tendo já sido contextualizado nos tópicos anteriores deste voto, que a UOL, na qualidade de controladora do grupo no Brasil, foi quem de fato tinha interesse nas aquisições da DH&C e DBNI, tanto é que ao final da reestruturação as sociedades, unidas em um só patrimônio após a incorporação da primeira pela DIVEO (empresa remanescente do grupo DBNI), encontraram-se na condição de controladas da UOL, sem que tenha ocorrido a confusão patrimonial entre elas e a sua controladora UOL. A seguir repetimos, por ser bem esclarecedor

do propósito negocial da reorganização, a situação do grupo após a conclusão do planejamento:

Cenário atual



A reorganização societária engendrada visou conseguir tanto a inclusão no grupo UOL das atividades então desenvolvidas pela DH&C e DIVEO, como obter a economia fiscal da amortização dos ágios pagos nas aquisições, todavia, esta segunda intenção foi obtida por uma nada convencional união patrimonial das duas empresas alvo do planejamento (das empresas adquiridas), sem que a controladora e real adquirente (UOL) tenha participado de qualquer dos eventos citados no artigo 7º da Lei nº 9.532/1997, de sorte que considero absolutamente acertada a glosa fiscal promovida.

Da mesma forma, como já salientado em tópico próprio anterior, a fiscalização bem definiu as participações da UBN e DH&C como empresas veículo, tanto para as aquisições da DH&C e DBNI, respectivamente, como para as transferências dos ágios gerados, tendo sido a UBN cindida parcialmente com a versão do investimento com ágio que possuía na DH&C, transferindo-o para a própria DH&C, e a DH&C, por sua vez, tendo registrado inicialmente o ágio de aquisição da DBNI, e posteriormente transferido-o para a DIVEO no evento final da sua incorporação.

Não é desconhecida no âmbito do contencioso administrativo a falta de unanimidade na jurisprudência sobre a impossibilidade de dedução fiscal da amortização de ágio pago em aquisição de participação societária entre partes independentes nos casos em que há transferência de ágio. Tanto o impugnante, quanto a fiscalização, rechearam as suas peças com citação de diversos acórdãos do CARF em apoio às teses defendidas por cada qual. Nesta linha, o já citado trabalho de compilação jurisprudencial, chamado REPERTÓRIO ANALÍTICO DE JURISPRUDÊNCIA DO CARF - 2016, Edição Fundação Getúlio Vargas- SP/Escola de Direito e Editora Max Limonad (fl. 309 do trabalho), reconheceu a existência de divergência jurisprudencial sobre a transferência do ágio, bem como sobre as outras questões atinentes à amortização do ágio, também abordadas nos tópicos anteriores deste voto, nos seguintes termos:

“No tocante ao ágio gerado entre partes relacionadas, assim entendido como o sobrepreço surgido com a conferência de ações ou quotas avaliadas a mercado

para holding do próprio grupo, a jurisprudência do CARF tem se mostrado bastante alinhada no sentido da impossibilidade de seu aproveitamento para fins fiscais. Contudo, há casos em que, embora decorrente de operações entre partes relacionadas, foi autorizada a amortização fiscal do ágio, especialmente nas hipóteses em que demonstrada a efetividade das operações, o que no geral se evidenciou com a alteração da composição societária das empresas envolvidas.

Mais complexa, no entanto, é a discussão quando se trata de ágio gerado entre partes não relacionadas. Como se verificou, a presença de uma operação original entre partes não relacionadas, de forma geral, tem sido o primeiro teste a ser enfrentado na avaliação da legitimidade de operações, cuja presença tem sido considerada necessária, mas não suficiente para conclusão pela legitimidade da operação pelo CARF.

Em geral, a despeito de se originar de operações entre partes independentes, as situações em que se manteve a glosa da amortização do ágio apresentavam outros elementos que infirmaram sua legitimidade segundo o CARF, a saber: (i) natureza do fundamento econômico do ágio; (ii) exigência de propósito negocial ou motivação extratributária nas operações; (iii) montante do ágio registrado (e.g., impossibilidade de aproveitamento da parcela do ágio já amortizado contabilmente); (iv) utilização de “empresas veículos”; (v) “transferência” de ágio entre sociedades; e (vi) requisitos associados ao demonstrativo do fundamento econômico do ágio (e.g., data da elaboração do laudo de avaliação, confirmação do fundamento econômico).

Relacionada a essa questão é o uso das chamadas “empresas-veículo”, as quais podem ser classificadas em três espécies mais tipicamente utilizadas em operações que envolvam aquisições entre partes não relacionadas, conforme o propósito a que se destinam: (i) “empresas-veículo” para a alienação; (ii) “empresas-veículo” para aquisição; e (iii) “empresas-veículo” para a movimentação de ágio reconhecido e registrado (transferência). A utilização de “empresa-veículo” na primeira hipótese não tem sido considerada impeditiva para o reconhecimento do ágio, não se localizando acórdãos em que a glosa tenha se dado sob tal fundamento. Quanto ao segundo caso, era recorrente o cancelamento da glosa especialmente quando os controladores da adquirente são estrangeiros, desde que ausentes circunstâncias que efetivamente demonstrem a dissimulação na interposição, a despeito de, em alguns casos mais recentes, ter sido mantida a glosa por se entender caracterizada a simulação do real adquirente ou a ausência de propósito negocial para interposição da “empresa veículo”. Por fim, na hipótese de “empresas-veículo” para movimentação do ágio, predomina o entendimento da impossibilidade de sua amortização fiscal, já que a transferência do ágio demonstraria o não cumprimento do requisito da legislação fiscal, isto é, a confusão patrimonial entre investidora e investida, nada obstante a glosa tenha sido cancelada em alguns casos, especialmente quando demonstrada a efetividade e o propósito da reorganização.”

Por tudo o quanto já foi exposto até aqui, aliado a esta falta de uniformidade na jurisprudência, e sobretudo em razão das recentes manifestações da corte alta do contencioso administrativo, relativas ao mesmo tema tratado neste processo, citadas inclusive pela defesa na impugnação, traduzidas nos Acórdãos nº 9101-002.892, de 07/06/2017, e nº 9101-003.465, de 07/03/2018,

ambos da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), a glosa fiscal da amortização dos ágios tratadas neste processo não merece reparo.

Dada a convergência da minha opinião sobre o caso concreto e o voto vencedor da decisão proferida pela 1ª Turma da CSRF, no Acórdão nº 9101-003.465, de 07/03/2018, permito-me adotar e transcrever trechos desta decisão, que passam também a ser as minhas razões de decidir neste caso, além de todas as outras já deduzidas neste voto:

“E, ao se tratar de ágio, vale destacar, mais uma vez, os dois sujeitos, as duas partes envolvidas na sua criação: a pessoa jurídica investidora e a pessoa jurídica investida, sendo a investidora é aquela que adquiriu a investida, com sobrepreço.

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

*Já o **segundo evento** aplica-se quando a investidora e a investida transformarem-se em uma só universalidade (em eventos de **cisão, transformação e fusão**). O ágio pode se tornar uma **despesa de amortização**, desde que preenchidos os requisitos da legislação e no contexto de uma transformação societária envolvendo a investidora e a investida....*

Fica evidente que os arts. 385 e 386 do RIR/99 guardam conexão indissociável, constituindo-se em norma tributária permissiva do aproveitamento do ágio nos casos de incorporação, fusão ou cisão envolvendo o investimento objeto da mais valia...

*Definido que o aproveitamento do ágio pode dar-se por meio de **despesa de amortização**, mostra-se pertinente apreciar do que trata tal dispêndio.*

No RIR/99 (Decreto-Lei nº 3.000, de 26/03/1999), o conceito de amortização encontra-se no Subtítulo II (Lucro Real), Capítulo V (Lucro Operacional), Seção III (Custos, Despesas Operacionais e Encargos).....

*Para serem dedutíveis, devem as despesas serem **necessárias** à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, e serem **usuais ou normais** no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.*

Por sua vez, logo após as Subseções II (Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado) e III (Depreciação Acelerada Incentivada), encontra previsão legal a amortização, no art. 324, na Subseção IV do RIR/99.

*Percebe-se que a despesa de amortização de ágio constitui-se em espécie do gênero despesa, e, naturalmente, encontra-se **submetida ao regramento geral das despesas disposto no art. 299 do RIR/99....***

Cenário que se encontra disposto nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, e nos arts. 385 e 386 do RIR/99...

Percebe-se claramente, no caso, que o suporte fático delineado pela norma predica, de fato, que investidora e investida tenham que integrar uma mesma

*universalidade: A **pessoa jurídica** que **absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão**, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio.....*

*E a norma em análise se dirige à pessoa jurídica **investidora originária, aquela que efetivamente acreditou na mais valia do investimento, coordenou e comandou os estudos de rentabilidade futura e desembolsou os recursos para a aquisição**, e à pessoa jurídica **investida**.*

Ocorre que, em se tratando do ágio, as reorganizações societárias empreendidas apresentaram novas pessoas ao processo.

*Ocorre que os sujeitos eleitos pela norma são precisamente a **pessoa jurídica A (investidora) e a pessoa jurídica B (investida)** cuja participação societária foi adquirida com ágio. Para fins fiscais, não há nenhuma previsão para que o ágio contabilizado na pessoa jurídica A (investidora), em razão de reorganizações societárias empreendidas por grupo empresarial, possa ser considerado "transferido" para a pessoa jurídica C, e a pessoa jurídica C, ao absorver ou ser absorvida pela pessoa jurídica B, possa aproveitar o ágio cuja **origem** deu-se pela aquisição da pessoa jurídica A da pessoa jurídica B.*

Da mesma maneira, encontram-se situações no qual a pessoa jurídica A realiza aportes financeiros na pessoa jurídica C e, de plano, a pessoa jurídica C adquire participação societária da pessoa jurídica B com ágio. Em seguida, a pessoa jurídica C absorve patrimônio da pessoa jurídica B, ou vice versa, a passa a fazer a amortização do ágio.

*Mais uma vez, não é o que prevê o aspecto pessoal da hipótese de incidência da norma em questão. A pessoa jurídica que adquiriu o investimento, que acreditou na mais valia e que desembolsou os recursos para a aquisição foi, de fato, **a pessoa jurídica A (investidora)**. No outro pólo da relação, a pessoa jurídica adquirida com ágio foi a pessoa jurídica B. Ou seja, o aspecto pessoal da hipótese de incidência, no caso, autoriza o aproveitamento do ágio a partir do momento em que a pessoa jurídica A (investidora) e a pessoa jurídica B (investida) passem a integrar a mesma universalidade.*

São as situações mais elementares. Contudo, há reorganizações envolvendo inúmeras empresas (pessoa jurídica D, E, F, G, H e assim por diante).

Vale registrar que goza a pessoa jurídica de liberdade negocial, podendo dispor de suas operações buscando otimizar seu funcionamento, com desdobramentos econômicos, sociais e tributários.

Contudo, não necessariamente todos os fatos são recepcionados pela norma tributária.

*A partir do momento em que, em razão das reorganizações societárias, passam a ser utilizadas novas pessoas jurídicas (C, D, E, F, G, e assim sucessivamente), pessoas jurídicas distintas da investidora originária (pessoa jurídica A) e da investida (pessoa jurídica B), e **o evento de absorção não envolve mais a pessoa jurídica A e a pessoa jurídica B**, mas sim pessoa jurídica distinta (como, por exemplo, pessoa jurídica F e pessoa jurídica B), a subsunção ao art. 386 do RIR/99 torna-se impossível, vez que o fato impositivo (suporte fático, situado no plano concreto) deixa de ser amoldar à hipótese de*

incidência da norma (plano abstrato), por incompatibilidade do aspecto pessoal.

*Em relação ao aspecto **material**, há que se consumir a **confusão de patrimônio** entre investidora e investida, a que faz alusão o caput do art. 386 do RIR (A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio...). Com a confusão patrimonial, aperfeiçoa-se o **encontro de contas** entre o real investidor e investida, e a amortização do ágio passa a ser autorizada, com repercussão direta na **base de cálculo** do IRPJ e da CSLL.....*

*Por sua vez, a partir do momento em que se consuma a confusão patrimonial, os lucros auferidos pela então investida passam a integrar a mesma universalidade da investidora. Reside, precisamente nesse ponto, o permissivo para que o ágio, pago pela investidora exatamente em razão dos lucros a serem auferidos pela investida, possa ser aproveitado, vez que **passam a se comunicar, diretamente, a despesa de amortização do ágio e as receitas auferidas pela investida.....***

*Ainda que a pessoa jurídica A, investidora originária, para viabilizar a aquisição da pessoa jurídica B, investida, tenha (1) "transferido" o ágio para a pessoa jurídica C, ou (2) efetuado aportes financeiros (dinheiro, mútuo) para a pessoa jurídica C, **a pessoa jurídica A não perderá a condição de investidora originária.***

Pode-se dizer que, de acordo com as regras contábeis, em decorrência de reorganizações societárias empreendidas, o ágio legitimamente passou a integrar o patrimônio da pessoa jurídica C, que por sua vez foi incorporada pela pessoa jurídica B (investida).

Ocorre que a absorção patrimonial envolvendo a pessoa jurídica C e a pessoa jurídica B não tem qualificação jurídica para fins tributários. Isso porque se trata de operação que não se enquadra na hipótese de incidência da norma, que elege, quanto ao aspecto pessoal, a pessoa jurídica A (investidora originária) e a pessoa jurídica B (investida), e quanto ao aspecto material, o encontro de contas entre a despesa incorrida pela pessoa jurídica A (investidora originária que efetivamente incorreu no esforço para adquirir o investimento com sobrepreço) e as receitas auferidas pela pessoa jurídica B (investida).

Mostra-se insustentável, portanto, ignorar todo um contexto histórico e sistêmico da norma permissiva de aproveitamento do ágio, despesa operacional, para que se autorize "pinçar" os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, promover uma interpretação isolada, blindada em uma bolha contábil, e se construir uma tese no qual se permita que fatos construídos artificialmente possam alterar a hipótese de incidência de norma tributária."

OUTRAS QUESTÕES

O impugnante também alegou em sua defesa que sofreu procedimento de fiscalização anterior, relativo ao ano-calendário de 2011, que teve por objeto as amortizações fiscais dos mesmos ágios, tendo concluído pela inexistência de qualquer ofensa aos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 (fls. 2.769/2.771), e que

por isso há relevante dúvida sobre a materialidade da infração apontada, a justificar, ao menos, o cancelamento da multa de ofício qualificada.

Este processo trata dos lançamentos de ofício de IRPJ e CSLL relativos aos anos-calendário 2012, 2013 e 2014. O fato do contribuinte não ter sido autuado em relação ao ano-calendário de 2011 traz consequência apenas para este ano, tanto é que a última fiscalização, mesmo tendo reconhecido matéria tributável no âmbito da amortização do ágio, não efetuou lançamento em 2011, pois tal período já tinha sido fiscalizado, com todos os efeitos jurídicos daí decorrentes consumados. Desta forma não é possível acatar este ponto da defesa.

[...]

A Recorrente traz em seu recurso, excerto de julgado desta Turma Ordinária, onde destaca o seguinte:

Pode-se citar, neste ponto, o recentíssimo acórdão n. 1401-003.082, da 1ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 1ª Seção do CARF, de 22.1.2019, que reconheceu a impossibilidade de que a utilização de “empresa veículo” seja invocada como razão para a glosa de deduções fiscais de ágio, caso essa “empresa veículo”, para além da redução a carga tributária, tenha servido ao desempenho de uma função adequada à racionalidade comercial ou financeira das operações:

“A T4U Participações S/A não pode ser considerada uma empresa veículo, nos termos em que afirmado pela autoridade lançadora, entendendo que, sim, a sua utilização era necessária (como demonstrado) e se a operação societária (aquisição seguida de incorporação) implicou em uma redução da carga tributária, ela decorreu de transações comerciais/financeiras legítimas e válidas. A transação como um todo revela ares de racionalidade econômica/financeira, que confere o devido propósito negocial que justifica a existência da T4U Participações S/A”.

De se dizer apenas que as reorganizações societárias, em sua grande maioria, apresentam situações peculiares, distintas umas das outras, podendo ocorrer que uma empresa tida como **veículo** pelo órgão fiscalizador pode, perfeitamente, assim não ser considerada em instâncias de julgamento, pelas mais variadas razões, que foi o caso citado pela Recorrente.

Diferentemente do ocorrido nos autos do presente processo, onde foi demonstrado no voto da decisão de piso, a existência das empresas veículos apontadas no TVF e que conduziram o ágio para a fiscalizada.

No Recurso Voluntário, **item 7.2.3 – Do propósito negocial das “operações estruturadas” – a carência de suporte fático das presunções em que se baseou a r. decisão**, a Recorrente reproduz textos da decisão recorrida para lançar mão de argumentos que já foram abordados na decisão recorrida, apenas os coloca com uma nova roupagem.

Veja os momentos finais da Recorrente em seu **Recurso**, neste item 7.2.3:

Para além do exposto, é importante destacar que o ordenamento jurídico brasileiro não incorporou a existência de propósito negocial como requisito de validade dos negócios jurídicos, de modo a alegada falta de propósito negocial, mesmo que fosse existente, não poderia motivar a desconsideração dos atos praticados. Nesse sentido, veja-se o acórdão n. 1302-001.150, de 7.8.2013⁵.

Tanto isso é verdade que regras gerais anti-elisivas, baseadas em propósito negocial ou em interpretações econômicas, foram repelidas pelo Congresso Nacional em pelo menos quatro oportunidades: (i) em 1966, quando o art. 74 do projeto do Código Tributário Nacional ("CTN") tentou introduzir a interpretação econômica no sistema tributário brasileiro; (ii) em 2001, quando o projeto da Lei Complementar n. 104/2001 tentou introduzir uma regra geral anti-elisiva ampla no art. 116, parágrafo único, do CTN, cuja redação foi alterada e restringida pelos congressistas brasileiros para alcançar apenas negócios dissimulados; (iii) em 2002, quando a Medida Provisória n. 66, de 29.8.2002, foi aprovada sem as disposições anti-elisivas originalmente previstas; e (iv) em 2015, quando a Medida Provisória n. 685, de 21.7.2015, tentou introduzir a obrigatoriedade de divulgação de planejamento tributário no Brasil, mas foi rejeitada pelo Congresso nacional.

Pelo exposto, em qualquer hipótese, vê-se que as autuações ora objurgadas não guardam consonância com o regime jurídico vigente, razão por que a r. decisão recorrida deve ser reformada, para que as exigências sejam canceladas, sob pena de contrariedade ao art. 20, do Decreto-lei n. 1598 e aos arts. 7º e 8º, da Lei n. 9532.

Agora, de se ver os momentos finais da Recorrente, sob o mesmo assunto, em sua **Impugnação**, no item 4.5. Da alegada ausência de propósito negocial:

A despeito disso, é importante destacar que o ordenamento jurídico brasileiro não incorporou a existência de propósito negocial como requisito de validade dos negócios jurídicos, de modo a alegada falta de propósito negocial, mesmo que fosse existente, não poderia motivar a desconsideração dos atos praticados. Nesse sentido, veja-se o acórdão n. 1302-001.150, de 7.8.2013¹⁰.

Tanto isso é verdade que regras gerais anti-elisivas, baseadas em propósito negocial ou em interpretações econômicas, foram repelidas pelo Congresso Nacional em pelo menos quatro oportunidades: (i) em 1966, quando o art. 74 do projeto do Código Tributário Nacional ("CTN") tentou introduzir a interpretação econômica no sistema tributário brasileiro; (ii) em 2001, quando o projeto da Lei Complementar n. 104/2001 tentou introduzir uma regra geral anti-elisiva ampla no art. 116, parágrafo único, do CTN, cuja redação foi alterada e restringida pelos congressistas brasileiros para alcançar apenas negócios dissimulados; (iii) em 2002, quando a Medida Provisória n. 66, de 29.8.2002, foi aprovada sem as disposições anti-elisivas originalmente previstas; e (iv) em 2015, quando a Medida Provisória n. 685, de 21.7.2015, tentou introduzir a obrigatoriedade de divulgação de planejamento tributário no Brasil, mas foi rejeitada pelo Congresso nacional.

Por todo o exposto, em qualquer hipótese, vê-se que as autuações ora impugnadas não guardam consonância com o regime jurídico vigente, razão por que devem ser prontamente canceladas, sob pena de contrariedade ao arts. 20, do Decreto-lei n. 1598 e aos arts. 7º e 8º, da Lei n. 9532.

Toda esta questão envolvendo existência ou não de **propósito negocial** já foi exaustivamente comentada na decisão recorrida, a qual, como já destaquei no início deste voto, adotei integralmente como razão de decidir.

Conclusão

Por negar provimento ao recurso voluntário, mantendo a glosa das despesas com os ágios.

Da aplicação da Multa isolada

A decisão recorrida já se manifestou de maneira correta, trago apenas alguns comentários, nada que possa ter faltado no coto condutor da DRJ.

Havia uma certa controvérsia sobre a aplicabilidade, ou não, da multa sobre as estimativas de IRPJ e da CSLL não pagas, instaurada na redação hoje decaída do art. 44 da Lei nº 9.430/96, sendo que atualmente há um novo cenário normativo.

É que o legislador fez publicar a Lei nº 11.488/2007, e deu nova redação ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, reforçando a aplicação da multa isolada sobre as estimativas não pagas, mesmo quando o contribuinte tivesse apurado prejuízo fiscal, sem qualquer exceção.

Efetivamente, com a nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, ficou difícil sustentar a tese da inaplicabilidade da multa isolada de ofício, pois o legislador, à luz da controvérsia que já existia, impôs novamente tal ônus, sem qualquer exceção. E, observe-se, as infrações aqui em comento vieram à luz na nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, trazida pela Lei nº 11.488/2007.

Oportuno acrescentar ao presente voto, uma parcial transcrição de recente acórdão da CSRF, o Acórdão da CSRF nº 9101-003.832 - 1ª Turma, proferido em 02 de outubro de 2018, processo nº 10935.721604/2011-67, pelo Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, Presidente da 1ª Seção de Julgamento deste Colegiado:

A multa isolada objeto de controvérsia nos presentes autos, devida por ausência de pagamento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL, era prevista da seguinte forma até o advento da MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007:

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

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

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

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

(...)

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

(...)"

Com as alterações introduzidas pela Lei nº 11.488/2007, passou a dispor a mesma Lei nº 9.430/1996:

"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;(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

(...)

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.

(...)"

Observem-se as alterações efetivas operadas pela mudança de redação: (i) a multa isolada não é mais calculada sobre "a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição", passando a incidir sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser recolhido na forma prevista no art. 2º da mesma lei; e (ii) o percentual aplicável no cálculo da multa passa de 75% para 50%.

A antiga redação do art. 44 efetivamente não deixava tão clara a distinção entre as multas de ofício e isolada. A base sobre a qual as multas incidiam era prevista de forma conjunta, no caput do artigo ("calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição"). O percentual aplicável para ambas as multas também era fixado no mesmo dispositivo, o inciso I do artigo ("setenta e cinco por cento"). Somente no inciso IV do § 1º é que existia a previsão específica da exigência de multa isolada pelo não pagamento de IRPJ ou CSLL na forma do art. 2º da Lei nº 9.430/1996 (estimativas mensais com base na receita bruta do período).

A falta de clareza na antiga redação do art. 44 e o fato de parte das previsões das duas multas constarem dos mesmos dispositivos (mesma base de cálculo, inclusive) foram, em grande medida, responsáveis pela sedimentação do entendimento desta Corte no sentido da impossibilidade de cobrança simultânea das multas isolada e de ofício. Por conta disso, editou-se a já Súmula CARF nº 105:

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

Com o advento da MP nº 351, de 22/01/2007, e sua posterior conversão na Lei nº 11.488, de 15/06/2007, julgo terem sido extirpadas as fontes de dúvida interpretação do art. 44 no que diz respeito à previsão das multas isolada e de ofício. A nova redação é clara em relação às hipóteses de incidência de cada uma das multas, suas bases de cálculo e percentuais aplicáveis.

Reitero meu posicionamento, já externado em outros julgamentos, de não considerar razoável a ilação de que possa ter sido casual a expressa menção, pela Súmula CARF nº 105, do dispositivo que tipificou a multa isolada ali mencionada. A Súmula foi editada pela 1ª Turma da CSRF em 08/12/2014, muitos anos após as mudanças redacionais introduzidas pela Lei nº 11.488/2007. Caso a egrégia Turma quisesse se referir indiscriminadamente a qualquer multa isolada, anterior ou posterior à alteração da redação do art. 44, o teria feito simplesmente deixando de mencionar o art. 44, § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996. Ao citar expressamente o dispositivo, a Súmula deixa claro que a cobrança concomitante a que se opõe é aquela que envolve a multa isolada fundamentada na antiga redação do art. 44, antes das alterações promovidas pela Lei nº 11.844/2007.

Neste mesmo sentido já se manifestou esta 1ª Turma da CSRF, no recente Acórdão nº 9101003.597, cujo voto condutor trouxe:

"Já em primeiro plano se verifica que a multa isolada, antes incidente sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição estimada, conforme a prescrição original do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, passou a incidir sobre o

valor do pagamento mensal que, na forma do artigo 2º da mesma lei, deixar de ser efetuado, caso a falta de pagamento não esteja justificada em balanços de suspensão ou redução, estabelecidos pelo artigo 35 da Lei nº 8.981/95. A alteração legislativa decorreu do claro propósito de contornar a jurisprudência dominante, ao trazer ao mundo jurídico que a multa isolada não mais incidirá sobre um tributo antecipado, como o próprio caput do artigo 44 sugeria, em sua redação original, ao estabelecer que, “**nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição**”. Com a Lei nº 11.488/2007, a multa isolada é aplicada sempre que o contribuinte não efetuar o pagamento integral da estimativa que compõe o esperado fluxo de caixa da União, embora não mais incidente sobre a totalidade ou diferença da antecipação de tributo não recolhida, mas incidente sobre o **valor** do pagamento mensal que deixar de ser efetuado, ainda que o contribuinte apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL, ao final do ano-calendário, caso lhe falte o devido suporte em balanço de suspensão ou redução.

A nova disposição do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, não deixa dúvida a respeito de duas multas distintas: a primeira, no inciso I, de 75%, sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição (multa de ofício), aplicável nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, falta de declaração e declaração inexata; a segunda, no inciso II, de 50% (multa isolada), calculada sobre o valor do pagamento de estimativa que deixar de ser efetuado, devida sempre que o contribuinte não efetuar o pagamento da totalidade da estimativa apurada na forma do artigo 2º, sem o apoio de balanço de suspensão ou redução.

A ressalva constante da redação atual do inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, no sentido de que a multa é exigida **isoladamente** do tributo devido ao final do ano-calendário, já traduz, por outro lado, que a multa do inciso I sempre é exigida em conjunto com o tributo devido. Tanto é assim que a multa do inciso I não é aplicada em caso de apuração, no balanço do encerramento do ano-calendário, de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL, ao passo que a multa do inciso II independe da apuração de lucro ou prejuízo fiscal, ou de base de cálculo positiva ou negativa de CSLL. Esta última deve ser exigida se o contribuinte deixar de efetuar o pagamento integral da estimativa sem a cobertura de um balanço de suspensão ou redução, ainda que, ao final do ano-calendário, seja apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL.

Pode-se ver que os fatos geradores dessas multas são distintos: para o inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, falta de pagamento ou recolhimento do tributo apurado em declaração de ajuste, falta de declaração e declaração inexata; para o inciso II, falta de pagamento, ou pagamento insuficiente, das estimativas apuradas, desprovida de lastro em balanço de suspensão ou redução.

Portanto, são infrações distintas, com graduações distintas e decorrentes de fatos geradores distintos. Não há, por conseguinte, bis in idem." (destaques no original)

Diante de todo o exposto, não vislumbro óbice à cobrança cumulativa das multas isolada (art. 44, inciso II, alínea "b", da Lei nº 9.430/1996) e de ofício (art. 44, inciso I, da

mesma Lei) para infrações ocorridas a partir de janeiro de 2007, quando teve início a vigência da MP nº 351/2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.844/2007.

Conclusão

Por negar provimento ao recurso voluntário, mantendo a multa isolada nos termos em que já abordado na decisão recorrida.

(assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano - Redator Designado