



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720102/2018-67
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-006.758 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de outubro de 2023
Recorrente SKY SERVIÇOS DE BANDA LARGA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2014, 2015

DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO.

Não há como aceitar a dedução do ágio com utilização de empresa veículo, quando o procedimento do sujeito passivo não se reveste de propósito comercial mas revela objetivo exclusivamente tributário.

INSUFICIÊNCIA NO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA.

A partir das alterações no art. 44, da Lei nº 9.430/96, trazidas pela Lei nº 11.488/2007, em função de expressa previsão legal deve ser aplicada a multa isolada sobre os pagamentos que deixaram de ser realizados concernentes ao imposto de renda a título de estimativa, seja qual for o resultado apurado no ajuste final do período de apuração e independentemente da imputação da multa de ofício exigida em conjunto com o tributo.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL - REDUÇÃO DO SALDO EM VIRTUDE DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO ANTERIOR

A redução de saldo de prejuízos fiscais em virtude de lançamento de ofício deverá ser levada em consideração em lançamento de ofício posterior e referente a períodos de apuração subsequentes, ainda que aquele lançamento de ofício anterior não se tenha tornado definitivo por ainda estar em curso o respectivo litígio administrativo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2014, 2015

CSLL. CRITÉRIOS DE DEDUTIBILIDADE EM SUA APURAÇÃO. LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

O disposto no art. 28 da Lei nº 9.430/96 e no art. 57 da Lei 8.981/95 são claros no sentido de que à CSLL aplicam-se as mesmas normas de apuração da base de cálculo do IRPJ.

Em se tratando de direito tributário, é necessário que todo e qualquer fato que importe em dedução da base de cálculo de tributo ou contribuição esteja perfeitamente delimitado na legislação de regência.

Portanto, dada a relação de causa e efeito entre as glosas efetuadas para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, mantém-se a glosa realizada pela Fiscalização.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2014, 2015

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. SIMULAÇÃO, FRAUDE E SONEGAÇÃO NÃO CARACTERIZADAS. AFASTAMENTO DA QUALIFICAÇÃO.

No caso de as condutas perpetradas e que resultaram no pagamento a menor dos tributos devidos não estarem perfeitamente enquadradas ou não serem suficientemente caracterizadas, nem como fraude nem como sonegação fiscal, como sugeridas tanto pela Autoridade Fiscal como pela Autoridade Julgadora *a quo*, faz-se necessário afastar a qualificação da multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer em parte do recurso para, na parte em que conhecido, afastar as arguições de nulidade do auto de infração e, no mérito, (i) negar provimento ao recurso quanto à glosa indevida de prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL e (ii) dar provimento para afastar a qualificação da multa de ofício; por voto de qualidade, em função do empate na votação, negar provimento ao recurso (i) em relação à glosa de despesas de ágio, (ii) ao lançamento da CSLL e (iii) a exigência da multa isolada por falta/insuficiência do pagamento de estimativas. Vencidos os Conselheiros Daniel Ribeiro Silva, André Severo Chaves e André Luis Ulrich Pinto que lhe davam provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o Conselheiro Daniel Ribeiro Silva. Julgamento realizado após a vigência da Lei nº 14.689/2023, a qual deverá ser observada quando do cumprimento da decisão.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Claudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, André Severo Chaves, Andre Luis Ulrich Pinto e Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente).

Fl. 3 do Acórdão n.º 1401-006.758 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 16561.720102/2018-67

Relatório

Por bem espelhar os fatos que norteiam o presente processo, reproduzo abaixo o Relatório constante da decisão recorrida:

Os autos de infração a folhas 1.481 a 1.508 exigem o recolhimento de crédito tributário no montante de R\$ 391.232.617,23, assim discriminado:

	TRIBUTO	JUROS DE MORA	MULTA PROPORC.	MULTA ISOLADA	TOTAL
Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ)	81.810.415,77	26.925.705,49	114.233.701,15		222.969.822,41
Contrib. Social s/Lucro Líquido (CSLL)	43.642.806,46	16.038.369,55	55.126.599,14		114.807.775,15
Multa isolada por falta de rec. antecipações				53.455.019,67	53.455.019,67

Descrição das infrações imputadas

Auto de infração de IRPJ

A autuante atribui à autuada o cometimento das infrações de cuja descrição adiante se faz uma síntese.

1. VALORES NÃO AMORTIZÁVEIS – O sujeito passivo deduziu indevidamente das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL encargos de amortização de ágio, conforme apurado no termo de verificação fiscal anexo, o qual constitui parte integrante e inseparável do presente auto de infração. Datas do fato gerador: 31/12/2014; 31.12.2015. Enquadramento legal: art. 3º da Lei nº 9.249/95; arts. 249, inciso I, 251, 299, 324, §§ 2º e 4º, 385 e 386 do Decreto nº 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR 1999).

2. COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZO OPERACIONAL COM RESULTADO DA ATIVIDADE GERAL - O sujeito passivo compensou base de cálculo negativa de períodos anteriores em montante superior ao saldo existente, conforme detalhamento nos demonstrativos de apuração e no relatório fiscal anexo. Data do fato gerador: 31.12.2015. Enquadramento legal: art. 3º da Lei nº 9.249/95; arts. 247, 250, inciso III, 251, 509 e 510 do RIR 1999.

3. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA – Falta de pagamento do IRPJ e da CSLL, incidente sobre a base de cálculo estimada em função receita apurada mediante balanços de suspensão ou redução, conforme o termo de verificação fiscal anexo. Descrição detalhada dos fatos e demonstração dos cálculos no relatório anexo. Fatos geradores ocorridos entre 31/01/2014 e 31/11/2015. Enquadramento legal: arts. 222 e 843 do RIR 1999; art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art.14 da Lei nº 11.488/07.

Auto de infração de CSLL

A autuante atribui à autuada o cometimento das infrações de cuja descrição adiante se faz uma síntese.

EXCLUSÕES INDEVIDAS NA BASE DE CÁLCULO AJUSTADA DA CSLL – O sujeito passivo deduziu indevidamente das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL encargos de amortização de ágio, conforme apurado no termo de verificação fiscal anexo, o qual constitui parte integrante e inseparável do presente auto de infração. Datas do fato gerador: 31/12/2014; 31.12.2015. Enquadramento legal: art. 2º da Lei nº

7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90; art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95; art. 2º da Lei nº 9.249/95; art. 1º da Lei nº 9.316/96; art. 28 da Lei nº 9.430/96; art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08; art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 49 da Lei nº 12.715/12.

COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA ATIVIDADE GERAL COM RESULTADO DA ATIVIDADE GERAL - O sujeito passivo compensou base de cálculo negativa de períodos anteriores em montante superior ao saldo existente, conforme detalhamento nos demonstrativos de apuração e no relatório fiscal anexo. Data do fato gerador: 31.12.2014. Enquadramento legal: art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90; art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08; art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 49 da Lei nº 12.715/12.

Termo de verificação fiscal

No termo de verificação fiscal a folhas 1.509 a 1560 a autuante apresenta a motivação dos lançamentos. Dele extraem-se as observações e argumentos resumidos adiante.

- Os fatos aqui narrados já foram objeto de fiscalização, com lavratura de auto de infração, para os anos-calendário 2011, 2012 e 2013, na empresa SKY BRASIL SERVIÇOS LTDA, CNPJ/MF sob o nº 72.820.822/0001-20, aqui denominada SKY SERVIÇOS. Ocorre que, em 01/02/2017, SKY SERVIÇOS foi incorporada pela SKY SERVICOS DE BANDA LARGA LTDA., (SKY BANDA LARGA OU FISCALIZADA), conforme demonstra o item 1 da 42ª alteração e consolidação do contrato social da SKY SERVIÇOS DE BANDA LARGA LTDA.
- A pessoa jurídica de direito privado que resultar de incorporação, será responsável pelos tributos devidos até a data do ato que a resultou, como se verifica no art. 132, CTN.
- A pessoa jurídica que adquirir uma sociedade e continuar a sua exploração, com a mesma denominação ou outra, responde pelos tributos relativos ao fundo de comércio ou ao estabelecimento, conforme art. 133, CTN:
- A partir do momento que houve a incorporação da SKY SERVIÇOS pela SKY BANDA LARGA, a fiscalização foi aberta na incorporadora, empresa que será a responsável tributária pelos eventuais tributos da sociedade extinta através da incorporação.

SINTESE DOS TRABALHOS DE FISCALIZAÇÃO

- A auditoria-fiscal apurou que SKY SERVIÇOS registrou despesas de amortização de ágio deduzidas irregularmente na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, decorrentes da operação de incorporação da empresa investidora GLBBT, em 17/12/2010, tendo sido esta ilicitamente interposta como sociedade veículo. Tais despesas foram glosadas, e a conduta irregular da SKY SERVIÇOS foi punida com multa de 150%, apurada sobre o IRPJ e a CSLL que deixaram de ser recolhidos, além de multa isolada.
- Num instrumento celebrado, em 2010, entre, de um lado, as sócias GCP e Distel, como vendedoras e, de outro lado, DIRECTV, DirecTV Group, GLA Brasil e

GLBBT, como compradoras, as partes acordaram um modelo negocial no qual as compradoras adquiririam 178.830.000 quotas da Sky Brasil Serviços Ltda., detidas pelas vendedoras, nos termos de notificação de alienação prevista em acordo anteriormente celebrado entre os sócios em 2006.

- No entanto, a GLBBT, adquirente das quotas, só passaria a integrar o quadro societário da fiscalizada por ocasião do fechamento do contrato (momento em que surgiria o ágio para a GLBBT). No dia seguinte a entrada da GLBBT no capital social da Sky Serviços, a GLBBT foi incorporada por ela (momento a partir do qual a Sky Serviços passou a amortizar tributariamente o ágio).
- Os recursos da GLBBT (empresa veículo) para a aquisição das participações advieram de fato da sócia GLA Brasil, por intermédio de subscrição e integralização de capital social na GLBBT.
- Apesar da sofisticação do esquema, trata-se do típico uso ilícito de empresa veículo. Isso se demonstra claramente por vários fatos. Primeiro, até a aquisição das participações na sociedade investida (Sky Serviços), a GLBBT estava inativa; segundo, a intercalação da referida sociedade não se justifica por qualquer das finalidades negociais previstas no contrato; e terceiro, o intervalo de tempo entre as transferências das participações para a GLBBT realizadas pela GCP e Distel (16/12/2010), o que acarretou a entrada formal da GLBBT no quadro societário da fiscalizada, e a sua incorporação (17/12/2010) foi sobremaneira diminuto.
- Dessa forma, em razão da ação intencional da fiscalizada para evadir-se do pagamento dos tributos, a multa foi qualificada ao patamar de 150%.

INFORMAÇÕES PRELIMINARES

- A SKY SERVIÇOS já passou por outro procedimento de fiscalização que constatou que fora amortizado tributariamente ágio indedutível, resultando na lavratura de Auto de Infração formalizado no processo administrativo-fiscal n.º 16561.720017/2015-56, abarcando os anos calendário de 2011 a 2013. A presente fiscalização cobre o mesmo tema para os anos 2014 e 2015.
- Por esta razão, a SKY BANDA LARGA, atual fiscalizada e incorporadora de SKY SERVIÇOS e, portanto, responsável pelos tributos devidos de sua incorporada, foi informada, por meio do item 11 do Termo de Início deste procedimento fiscal, que poderiam ser utilizados neste processo documentos que compõem a autuação anterior.
- Contra a referida autuação anterior foi apresentada impugnação, a qual foi julgada improcedente em 1ª instância administrativa pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora (DRJ), acórdão 09-58.223, de 24/08/2015. Foi então interposto Recurso Voluntário, ao qual foi negado provimento pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento do CARF, por meio do acórdão n.º 09-58.223, de 25/08/2015, mantendo o crédito tributário.

DA OPERAÇÃO ECONÔMICA ENGENDRADA PELA SKY SERVIÇOS

- Em 01/06/2010 a Sky Serviços era comandada por dois grupos econômicos: a) Globo (através das empresas GCP e Distel), e b) DirecTV (através da empresa GLA Brasil).

- A operação econômica analisada nesta auditoria fiscal refere-se à aquisição, com ágio de rentabilidade futura, de participações societárias detidas pelas sócias GCP e Distel na Sky Serviços, por parte de sua outra sócia GLA Brasil, com a interposição da empresa veículo GLBBT. Como consequência, houve um aumento do controle acionário da SKY Serviços por parte do grupo DirectTV (GLA Brasil).
- Para a consecução deste objetivo, foram efetuadas reorganizações societárias que consistiram em integralizações de capital em empresa veículo (GLBBT), para que esta pudesse adquirir participações societárias (de GCP e Distel) na SKY SERVIÇOS, e, após um dia, houvesse a incorporação da empresa veículo pela sociedade investida (SKY SERVIÇOS),
- Alguns dos documentos analisados remontam aos anos de 2004 e 2006, época em que a estrutura societária da fiscalizada era diferente da que se apresentava por ocasião da operação sobre análise. Daí que, alguns documentos fazem referências a quotistas que saíram ou foram incorporados pelos atuais.
- A GLA Brasil, por exemplo, entrou em meados de 2006. Logo não é citada no Acordo de Troca de 2004, de 08/10/2004, mas é parte da consolidação do Acordo de Sócios de 2006, de 23/08/2006. A THE NEWS CORPORATION LIMITED, citada no acordo de 2004, realizou no final daquele ano, negociações com a DirecTV Group em relação à América Latina e transferiu suas participações, daí porque não consta no acordo de 2006.
- DTV1 e DTV2, citadas no Acordo de Sócios de 2006, foram incorporadas pela GLA Brasil em 31/05/2009. Já a GCP, que figura no Acordo de Troca de 2004, à época, era controladora da Distel e da DTH Globo, sendo que esta última é quem aparece no acordo de 2006. Por sua vez, a DTH Globo foi absorvida, em 15/07/2008, pelas suas sócias GCP e Distel.
- Em 01/06/2010, conforme previsões constantes no Acordo de Troca de 2004 e Acordo de Sócios de 2006, GCP e Distel formalizaram à DirecTV Group o direito contratual de alienar 178.830.000 quotas, correspondentes a 18,90% do capital social da Sky Serviços, através de um documento denominado "Notificação de Troca".
- A Notificação de Troca é o instrumento pelo qual se respeita o direito de preferência estipulado entre os sócios da fiscalizada e, no caso, segundo o Acordo de Troca de 2004, significou uma notificação por escrito entregue pela GCP e Distel à DirecTV Group onde estas exerceram os seus respectivos "Direitos de Troca".
- Conforme previsto em alterações do contrato social e no Acordo de Sócios de 2006 da fiscalizada, "Direitos de Troca" significa o direito do Grupo Globo de trocar a totalidade ou parte de sua participação no capital social da Sky Serviços por ações da DirecTV Group ou por dinheiro, de acordo com o Acordo de Troca de 2004.
- Nos dias 10 e 16/06/2010, respectivamente, ocorreram os desdobramentos da notificação acima, a saber: (i) a DIRECTV, sociedade de capital aberto listada na NASDAQ, notificou a GCP que conduziria a operação como a Sociedade Realizando a Troca, em virtude da DirecTV Group ser sua subsidiária integral, e ofereceu ações de sua emissão, avaliadas em US\$472.468.860,00 como contraprestação pelas 178.830.000 quotas da Sky Serviços, e (ii) a GCP rejeitou o valor proposto pela DIRECTV, estranhou a substituição da DirecTV Group pela DIRECTV e decidiu por nomear um banco para calcular o valor das ações sujeitas a troca na data da notificação de troca.

- Nos dias 27/08/2010 e 03/11/2010 são realizados aditamentos ao Acordo de Troca de 2004 a fim de consignar os bancos avaliadores que foram contratados pela GCP e DIRECTV e, entre outras questões, o prazo para entrega das avaliações.
- Em nenhum momento houve referência à empresa veículo GLBBT.
- Em 16/12/2010, ao término das tratativas iniciadas em 01/06/2010, as partes definiram o preço final das 178.830.000 (cento e setenta e oito milhões, oitocentas e trinta mil) quotas da Sky Serviços e decidiram, também, que a contraprestação pela venda seria efetuada em dinheiro e uma nota promissória garantida pela DIRECTV. É nesse momento que se dá a entrada da GLBBT na operação.
- Das informações acima, extrai-se que: (i) o Acordo de Troca de 2004, de 08/10/2004, disciplinava os requisitos para uma operação de compra e venda; (ii) o acerto do preço foi efetuado entre a DirectTV Group e a GCP (Globo); (iii) a GLBBT foi a empresa escolhida pela DirectTV Group para efetuar o pagamento de US\$ 604.767.294,00; (iv) a GLBBT foi chamada na operação de “para a GLBBT, a designada da DIRECTV Group”; (v) a nota promissória entregue pela GLBBT seria garantida pela DIRECTV; (vi) a conclusão da transação ocorreu em 16/12/2010, ocasião em que a GLBBT passou a integrar o quadro societário da Sky Serviços; (vii) a Sky Serviços pagaria na data do fechamento da transação R\$ 360.000.000,00 em dividendos, proporcionais à participação resultante após a operação; (viii) as vendedoras auxiliariam na concretização da incorporação da GLBBT pela fiscalizada.
- Os recursos advindos do exterior, R\$ 696.315.000,00, foram integralizados inicialmente no capital social da GLA Brasil pela sócia DIRECTV LATIN AMERICA LLC (EUA), integrante dos Controladores GLA. Destes recursos, internalizados em 14/12/2010, R\$692.364.117,00 foram integralizados pela GLA Brasil no aumento do capital social da GLBBT.
- Em nenhum momento da negociação foi citada a GLBBT como parte interessada em adquirir participação na Sky Serviços, mas sim a DirectTV foi a mentora intelectual, utilizando sua empresa GLA Brasil, para executar o pagamento.
- Também na ocasião, a GLA Brasil integralizou outro aumento de capital na GLBBT, no valor dos dividendos de R\$ 266.764.461,00 recebidos da Sky Serviços. Estes recursos foram utilizados pela GLBBT nos pagamentos efetuados a GCP e Distel.
- Em decorrência, GCP e Distel reconhecem o ganho de capital oriundo da venda de 18,90% de participação na Sky Serviços e a GLBBT por sua vez, reconhece um ágio de rentabilidade futura de R\$ 829.425.715,00.
- Em vista dos recursos injetados na GLBBT, a GLA Brasil (DirectTV), até então detentora de 74,10% de participação, passa a deter indiretamente mais 18,90% do capital social da fiscalizada.
- Por seu turno, a GLBBT registra em sua contabilidade o ágio decorrente do investimento efetuado na Sky Serviços
- Com a conclusão da operação ocorrida em 16/12/2010, a reorganização societária chega ao fim e, no dia seguinte, em 17/12/2010, a Sky Serviços incorpora sua investidora GLBBT, concentrando diretamente em seu patrimônio o ágio de si mesma (incorporação às avessas ou reversa), e passa a amortizar, no mês seguinte, o ágio de

rentabilidade futura, no valor de R\$829.425.715,00, decorrente da incorporação da empresa interposta GLBBT.

- Nessa ocasião, a Sky Serviços registra em sua contabilidade, o ágio de rentabilidade futura dela mesma e que estava no patrimônio da GLBBT
- O objetivo pretendido pelos sócios majoritários DirectTV (GLA) era aumentar o controle exercido sobre a Sky Serviços. Fica claro, também, que a entrada e saída da GLBBT como sócia da SKY BRASIL SERVIÇOS LTDA., processo que durou apenas 1 dia, não teve nenhuma aplicação prática ou necessária ao fim que era almejado a não ser o de transportar o ágio pago do real investidor (GLA) para a empresa operacional (SKY).
- Aliás, desde o início das tratativas e até o dia do fechamento da operação, a GLBBT estava inativa e não possuía um centavo sequer de capital integralizado.

DA ENTRADA DA GLBBT NO CAPITAL SOCIAL DA SKY SERVIÇOS

- GLB BRASIL TELECOMUNICAÇÕES LTDA. - CNPJ 08.260.128/0001-04 (GLBBT) era sociedade empresária constituída em 25/08/2006, registrada na Junta Comercial do Estado de São Paulo - JUCESP sob o NIRE 35220853656, de 28/08/200615. Situava-se na Av. das Nações Unidas, 12.901, 14º andar, sala D, Torre Norte, Centro Empresarial Nações Unidas, Brooklin Novo, CEP 04795-100, sala situada um andar abaixo da GLA Brasil. Seus sócios eram a GLA Brasil e Isabel, advogada e, à época, procuradora da GLA Brasil, DTV1, DTV2 e dos Controladores GLA.
- Conforme o contrato, o capital subscrito de R\$ 10.000,00, dividido em 10.000 quotas, de valor nominal de R\$ 1,00 cada, na proporção percentual de 99,99/0,01, respectivamente, deveria ser integralizado até 31/12/2006. Tinha como objeto social a) a exploração de serviço de telecomunicações; e b) a participação em outras sociedades, na qualidade de sócia e/ou acionista.
- Em 21/11/200616, a sócia Isabel transfere sua única quota para a Galaxy, empresa sediada nos Estados Unidos da América, e passa a ser a representante desta e da GLA Brasil perante a GLBBT. Na ocasião, o prazo para a integralização do capital social passa para 30/09/2007, em dinheiro, créditos e/ou bens.
- Em reunião ocorrida em 15/12/2010, os sócios decidem autorizar a celebração, pela sociedade, de Contrato de Compra e Venda de Quotas da Sky Brasil Serviços Ltda. (...) o qual terá como objeto regular os termos e condições para a aquisição de 31.642.092 quotas detidas pela Globo Comunicação e Participações Brasil S.A. (...) e 147.187.908 quotas detidas pela Distel Holding S.A.(...).
- No dia 15/12/2010, as sócias integralizam o capital social de R\$ 10.000,00 e a sócia GLA Brasil subscreve e integraliza aumento de capital no valor de R\$ 692.364.117,0019, em moeda corrente nacional, totalizando um capital social subscrito e integralizado de R\$ 692.374.117,00 dividido em quotas de valor unitário de R\$ 1,00. Na mesma data, a Galaxy retira-se da sociedade, transferindo sua única quota para a GLA Brasil.
- Como única sócia, a GLA Brasil se compromete a recompor a pluralidade do quadro societário da Sociedade em até 180 dias.

- Em 16/12/2010, a sócia GLA Brasil subscreve e integraliza aumento de R\$266.764.461,00, o que eleva o capital social para R\$ 959.138.578,00, dividido em quotas de valor unitário de R\$ 1,00.
- Ainda em 16/12/2010, conforme previsto no contrato de compra e venda e em ata de reunião dos sócios a GLBBT, recebeu dividendos da Sky Serviços no importe de R\$68.035.418,0022 - isto porque nesta data, acabara de se tornar sócia da fiscalizada e devolveu a GLA Brasil R\$ 2.645.997,00 a título de reembolso de custo com IOF.
- Na mesma data, 16/12/2010, como "designada da DirecTV Group", a GLBBT assina, como parte compradora, o Contrato de Compra e Venda de Quotas, pagando (i) R\$ 181.265.324,00 a GCP, por meio de TED - Transferência Eletrônica Disponível, e (ii) R\$ 508.382.796,00, por TED, e uma nota promissória no valor total do principal de R\$ 334.799.879,00 a Distel.
- A nota promissória acima foi liquidada, também em 16/12/2010, com os dividendos pagos pela Sky Serviços - R\$ 68.035.418,00 à GLBBT e R\$ 266.764.461,00, enviados pela GLA Brasil à GLBBT como integralização no capital social desta.
- Eis a resposta ao questionamento fiscal de como se deu a entrada do valor utilizado para os pagamentos acima, a fiscalizada respondeu que "Relativamente ao montante R\$959.138.578,00, objeto deste item do TIF, cumpre esclarecer o seguinte: i) foi transferido à GLBBT pela GLA Brasil Ltda. ("GLA") (ii) não houve contrato de câmbio, pois tratou-se de transferência em Reais, realizada entre duas empresas brasileiras, entre contas de depósitos bancárias mantidas no País; (iii) foi, portanto, equivocada a indicação do mencionado montante na ficha 52 da DIPJ referente ao ano-calendário de 2010 da GLBBT; (iv) as entradas e saídas dos recursos que totalizam o montante acima referido, das contas bancárias da GLA e da GLBBT, constam dos extratos bancários anexos (...)".
- Perguntada por que a GLA Brasil não adquiriu diretamente as participações societárias alienadas pela GCP e Distel, respondeu que a GLBBT adquiriu a participação na Sky porque tal ação vinha ao encontro de suas finalidades empresariais e dos interesses dos seus quotistas e que uma análise técnica da estrutura empresarial do grupo revelou ser a GLBBT a empresa do grupo mais bem posicionada para efetuar a aquisição.
- Quanto a justificar quais as razões e/ou propósitos negociais que levaram a elaboração do contextualizado acima e explicar qual a motivação ou o propósito negocial para a criação da GLBBT, informou respectivamente que todas as informações de ordem econômica ou empresarial, relacionadas aos atos societários mencionados no TIF, encontram-se pormenorizadamente descritas nos respectivos instrumentos, segundo determina a legislação pertinente e que a GLBBT foi constituída em 2008 (**sic**) com objeto social de prestação de serviços de telecomunicações e participação em outras sociedades na qualidade de sócia ou acionista, conforme seu contrato social, tendo participado de licitação da Anatel para outorga de radiofrequências, das quais não saiu vencedora.
- Mais de 4 anos após a referida resposta, foi questionado novamente qual a razão, objetivo/propósito negocial de ter sido utilizada a empresa GLBBT para esta operação de compra de ações com geração de ágio, e imediata incorporação sua pela Sky, e a razão de a compra das ações não ter sido diretamente realizada pela GLA Brasil (fornecedora de recursos), sem a utilização da intermediária GLBBT. Respondeu em

12/09/2018 que a aquisição das ações da Sky Serviços pela GLBBT se deu em razão de a GLA Brasil exercer a função de sociedade holding do Grupo DirecTV no Brasil, de modo que eventual incorporação desta sociedade pela Sky Serviços, ou vice-versa, não seria, do ponto de vista operacional, possível; e que caso houvesse a incorporação da GLA Brasil pela Sky Serviços, ou vice-versa, haveria uma contaminação das atividades exercidas por cada uma dessas sociedades, o que não era desejável, do ponto de vista negocial e técnico; e que, nesse contexto, decidiu-se que a aquisição das ações da Sky Serviços deveria ser realizada pela GLBBT, sociedade que não apresentaria óbices a uma possível reestruturação societária.

- Ora, os argumentos da fiscalizada não conseguem justificar o propósito negocial da entrada na GLBBT na operação ora analisada. Ser a GLBBT a empresa do grupo mais bem posicionada para efetuar a aquisição é uma explicação difícil de aceitar. Uma empresa que em 16/12/2010 tinha um capital subscrito de apenas R\$ 10.000,00, sem nada integralizado, sem qualquer operação nos anos anteriores e que havia participado de uma licitação e não obteve sucesso, não seria bem posicionada para efetuar a aquisição de ações da Sky Brasil Serviços.
- Em nenhum momento nas tratativas iniciais do negócio em questão a GLBBT aparece. Ela é simplesmente citada no Acordo de Trocas pela controladora DirecTV como “a designada da DIRECTV Group”. Sua participação surge somente em 15/12/2010, quando, após um tempo sem atividade, a 3ª alteração contratual da GLBBT, mostra um aumento de capital de R\$692.364.117,00 com recursos integralizados pela GLA, sua controladora e sócia majoritária da SKY. E da mesma forma que a GLBBT surgiu, após entregar os recursos financeiros para os vendedores Distel e GCP, e trazer em contrapartida o ágio para si, é incorporada pela Sky Serviços, em apenas um dia, e desaparece.
- Quanto a dizer que as razões e propósitos negociais para se injetar dinheiro em uma empresa veículo como a GLBBT e incontinenti incorporá-la estão "pormenorizadamente" descritos nos instrumentos societários obriga a rever o que eles dizem.
- Quais operações seriam racionalizadas, se a GLBBT não tinha operações à época dos fatos? Haveria economia de escala e diminuição de despesas com a GLBBT sem atividade? São justificativas genéricas e não esclarecem o real motivo operacional da incorporação.
- Em 17/12/201028, conforme resolução da sócia registrada na JUCESP sob n.º 461.398/10-2, em sessão de 28/12/2010, a GLA Brasil, na qualidade de única sócia da GLBBT, resolve: a) aprovar a incorporação da GLBBT pela Sky Serviços nos expressos termos do "Protocolo e Justificação de Incorporação da GLB Brasil Telecomunicações Ltda. pela Sky Brasil Serviços Ltda." firmado pelas sócias das duas sociedades ("Protocolo de Incorporação"); b) ratificar a indicação da empresa avaliadora, qualificada no Protocolo de Incorporação, para avaliar o patrimônio líquido da GLBBT pelo critério do valor contábil em 17/12/2010, que será a data-base da operação; c) aprovar o Laudo de Avaliação apresentado pela empresa especializada, aceitando os critérios de avaliação e os valores nele constantes para todos os efeitos da operação, conforme os quais R\$ 282.004.743,00 são representados por "Imposto de Renda Diferido" e R\$ 129.632.863,00 por "Investimento", na data base de 17/12/2010; d) uma vez aprovada a incorporação desta sociedade pelas sócias da Sky Serviços, em Reunião de Sócias, cuja ata será levada a registro juntamente com este instrumento, esta sociedade será extinta, sendo sucedida pela incorporadora, sem

solução de continuidade, em todos os seus ativos e passivos, direitos e obrigações de qualquer natureza, competindo à incorporadora promover o arquivamento e a publicação dos atos de incorporação.

- Quanto ao Protocolo de Incorporação da GLBBT pela Sky Serviços note-se que: 1) a justificativa para incorporação é "unificar e centralizar as atividades sociais, através de um processo de incorporação, de forma a racionalizar as operações, otimizar a administração e minimizar as despesas pela economia de escala"; 2) a operação de incorporação, a ser realizada pelo valor contábil do patrimônio líquido da incorporada, avaliado em 17/12/2010, deverá atender, dentre outras, às seguintes condições: a) as 178.830.000 quotas da Incorporadora detidas pela Incorporada serão canceladas; b) a Incorporadora aumentará o seu capital social em R\$ 282.004.743,00, ou seja, no montante equivalente ao valor do patrimônio líquido da Incorporada já descontado o valor do investimento da Incorporada na Incorporadora, e o aumento de capital será representado por 178.830.000 novas quotas, de valor nominal de R\$2,576943147 cada, representativas do capital social da Incorporadora; c) as novas quotas emitidas serão entregues à única sócia da Incorporada - GLA Brasil - em contrapartida ao patrimônio líquido contribuído à Incorporadora.
- Ao ser questionada de quais foram "os motivos ou fins da operação de incorporação pela empresa ora fiscalizada da GLBBT, destacando-se os benefícios esperados de natureza empresarial, patrimonial, legal, financeira, tributária e/ou quaisquer outros efeitos positivos, bem como os eventuais fatores de risco envolvidos, respondeu que, conforme se depreende do protocolo e justificação de incorporação da GLBBT, tal operação societária teve por escopo racionalizar as operações, otimizar a administração e minimizar as despesas pela economia de escala.
- Ao ser intimada a apresentar e comprovar todas as reduções de custos obtidas em função dessa transação, apresentando inclusive todos os valores economizados e a explicar qual a racionalização das operações e otimização da administração ocorridas em função dessa transação, uma vez que a GLBBT nunca entrou em fase operacional e manteve participação na empresa ora fiscalizada por apenas um dia respondeu que: a racionalização e a redução de gastos decorrentes da incorporação da GLBBT foram referidas de forma conceitual na Justificação da Incorporação; aludiu-se, ali, de maneira geral, aos resultados que naturalmente são esperados quando há a diminuição do número de entidades de um grupo econômico e conseqüente redução das obrigações legais e fiscais correspondentes; não foram formalizados estudos ou demonstrativos para a evidenciação de tais resultados, uma vez que não há exigência legal para tanto; o fato de a GLBBT ter mantido a participação na Requerente por pouco tempo não exclui o fato de que, com a incorporação daquela, houve a diminuição do número de entidades do grupo econômico a que pertencia, evento do qual, inegavelmente, decorrem conseqüências econômicas.
- Quanto ao questionamento para explicar o porquê da extinção da empresa GLBBT um dia após integrar o quadro societário da fiscalizada justificou que a GLBBT foi extinta por incorporação, nos termos e pelas razões explicitados no Protocolo e Justificação de Incorporação, já apresentados.
- Já para a questão se a 3ª Alteração e Consolidação do Acordo de Sócios da Sky Serviços, datada de 23/08/2006, já garantia o Direito de Preferência da GLA BRASIL LTDA em adquirir as participações societárias da GCP e da Diste), esclarecer por que foi necessária a entrada da GLBBT na operação de compra e venda de quotas efetuada em 16/12/2010, argumentou que "A GLBBT adquiriu a participação na Sky porque tal

ação vinha ao encontro de suas finalidades empresariais e dos interesses dos seus quotistas. Uma análise técnica da estrutura empresarial do grupo revelou ser a GLBBT a empresa do grupo mais bem posicionada para efetuar a aquisição. Demais disso, não havia previsão contratual que impedisse esta estrutura contratual, nem que tornasse obrigatória a adoção de qualquer estrutura contratual alternativa".

- Argumento como este é uma afirmação sem sentido. A GLBBT era uma empresa inativa sem qualquer capital social integralizado. Sua utilização nesta operação, por somente um dia, se deu apenas para poder transferir o ágio decorrente da aquisição das participações societárias da GCP e Distel, pertencentes ao Grupo Globo, para a Sky Serviços.

DA ORIGEM DO ÁGIO AMORTIZADO

- Conforme se constata pela documentação analisada, o ágio amortizado refere-se a rentabilidade futura do próprio contribuinte e originou-se no interesse do Grupo DirecTV em aumentar sua participação societária no contribuinte.
- O Acordo de Troca de 2004, já estabelecia como se daria a troca das quotas do Grupo Globo para o Grupo DirecTV, regulando os termos, condições, procedimentos, prazos, valores e até os protagonistas. Este Acordo foi celebrado entre as empresas GCP, News e DirecTV Group. Nesta época, a GCP controlava diretamente a Distel e, em conjunto com esta, participavam indiretamente da Sky Serviços através da controlada DTH Globo.
- Mediante a ocorrência de determinadas condições estabelecidas no acordo, a GCP teria o direito de exercer o seu direito de troca das quotas por dinheiro ou ações da DirecTV Group ou News. O exercício desse direito se materializaria através da entrega de uma notificação de troca a uma das demais investidoras, ocasião em que seriam encadeados os demais procedimentos nele previsto.
- Caso a troca de quotas se realizasse pela contraprestação em dinheiro caberia a "Designada da Sociedade Realizando a Troca" efetuar a entrega da quantia em dinheiro acordada. No presente caso, a designada natural da DirecTV Group seria a GLA Brasil pois ela era a única coligada brasileira da DirecTV Group que possuía quotas da Sky Serviços.
- Já a consolidação do Acordo de Sócios de 2006 além de estabelecer os Direitos de Venda Conjunta, Direitos de Preferência, etc., dos sócios, recepcionou o Acordo de Troca de 2004 e, na presente operação, garantia o direito da investidora DirecTV Group, via GLA Brasil, adquirir as participações societárias que os demais sócios viessem a alienar. O Acordo de Sócios de 2006 foi celebrado entre as sócias GLA Brasil, DTV1 e DTV2, em conjunto consideradas as "Subsidiárias da DirecTV", e a DTH Globo.
 - Ainda segundo este instrumento, a DTH Globo e as Subsidiárias da DirecTV detinham 25,90% e 74,10%, respectivamente, do capital social da Sky Serviços e, era previsto, que se a DTH Globo se propusesse a alienar qualquer quota do capital (que não fosse feita dentro do Grupo Globo), ela deveria entregar uma notificação escrita, denominada "Notificação de Sócio Vendedor", às subsidiárias da DirecTV contendo detalhes da operação, tais como, o nome do comprador potencial, o número de quotas a serem vendidas, o preço e as condições de pagamento.

- Em 15/07/200837, conforme alteração contratual registrada na JUCESP, a sócia DTH Globo (que figura no Acordo de Troca de 2004) cede suas quotas para suas sócias Distel e GCP na proporção de 147.187.908 e 97.880.204 quotas, representativas de 15,56% e 10,34% do capital social da Sky Serviços, respectivamente.
- Portanto, tanto à DirecTV Group como à GLA Brasil, estava garantido o direito de aquisição das participações que seriam alienadas pelo Grupo Globo, não havendo a transparente previsão contratual de intercalar a GLBBT nesse negócio. GLBBT aparece no negócio somente um dia antes da incorporação da mesma pela Sky Serviços, o que, por todos os elementos já apontados e mais esse, demonstra seu papel de “empresa veículo”, simulando ser necessária ao ato jurídico de compra das participações das sócias da Sky Serviços (Distel e GCP), com ágio, para imediatamente ser incorporada pela Sky Serviços e esta poder amortizá-lo. Assim, foi atingido o objetivo de aumentar a participação do grupo DirecTV na Sky Serviços e ainda obter economia tributária.
- Com a incorporação da GLBBT, o único acréscimo patrimonial na Sky Serviços decorre exatamente da “economia tributária” que esta operação acarretou, e que corresponde ao valor de R\$ 282.004.743,00, classificado na conta “Imposto de renda diferido”, pertencente ao Ativo Não Circulante da GLBBT, conforme Balanço Patrimonial levantado em 17/12/2010 e que é parte integrante do Laudo de Avaliação utilizado para a incorporação. O valor equivale a 34% do ágio de R\$ 829.425.715,00.
- Nesta última configuração, todas as empresas são preexistentes de fato, participavam do capital social da Sky Serviços, tinham o capital integralizado, etc. Já na configuração societária engendrada, com a utilização da GLBBT, esta sociedade não se ajusta no modelo comercial acima. Também merece ser destacado que, até o momento em que a GLBBT adquiriu as participações da Sky Serviços, correspondia a uma sociedade apenas “no papel”. Criada em meados de 2006, seu capital social de dez mil reais foi integralizado pela GLA Brasil no dia da assinatura do contrato de compra das quotas. As quotas da Sky Serviços “entraram” no patrimônio da GLBBT no dia 16/12/2010 e “saíram” no dia 17/12/2010.
- Ou seja, a GLBBT serviu apenas de veículo para que as quotas da Sky Serviços saíssem do Grupo Globo e chegassem a GLA Brasil, onde estão até hoje. A movimentação financeira na GLBBT compreendeu os recursos advindos da GLA Brasil e as saídas para a GCP e Distel.

IRREGULARIDADES APURADAS E ENQUADRAMENTO LEGAL

- O artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77 e os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, consolidados e regulamentados nos artigos 385 e 386 do RIR/99, permitem que o ágio efetivamente pago em operações societárias seja amortizado tributariamente.
- As normas impõem que, para que possa haver amortização tributária de ágio, investidora e investida passem a integrar uma mesma universalidade. Ou seja, é preciso que uma pessoa jurídica absorva o patrimônio da outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão.
- O artigo 386 do RIR/99 permite que uma empresa controladora que absorve o patrimônio de uma controlada, da qual tenha adquirido a participação societária com

ágio, amortize tributariamente este ágio através de deduções periódicas na apuração do lucro real, se o seu fundamento econômico tiver sido a rentabilidade futura da participação societária adquirida (quando a controlada incorpora a controladora, a amortização tributária também é permitida). O ágio que tiver sido pago com base em outras razões econômicas (valor de mercado dos bens do ativo, fundo de comércio, intangíveis, etc.) terá um tratamento tributário distinto, não sendo permitida a dedução fiscal de sua amortização.

- Desta feita, a dedução autorizada pelos artigos 7º da Lei n.º 9.532/97, e 386 do RIR/99, decorrem do encontro num mesmo patrimônio da investida com o investimento, pago com ágio por ocasião da aquisição da participação societária, visto que o legislador entendeu que nesta situação o investidor perdeu o seu capital investido com ágio e, assim, poderia deduzir como despesa a "expectativa de rentabilidade" que ele havia pago por ocasião da aquisição societária.
- Todavia, para que haja esse encontro num mesmo patrimônio do ágio com o investimento que lhe deu origem, é imprescindível que o ágio contabilizado tenha sido efetivamente suportado por alguma das pessoas que participa da "confusão patrimonial". O investidor deve se confundir com o seu investimento. No presente caso o ágio foi suportado pela GLA, que forneceu o dinheiro para a GLBBT, que fora usada como mera veículo.
- Por fundamento, razão ou justificativa econômica que leva ao surgimento de um ágio, por sua vez, deve-se entender o elemento volitivo que impulsiona uma empresa a adquirir a participação societária de outra. O fundamento econômico, portanto, não é um simples documento, mas, sim, a vontade real que fez parte do negócio firmado. A rentabilidade futura, por exemplo, traduz o interesse genuíno da empresa adquirente de auferir, no futuro, a rentabilidade que será obtida pelo investimento adquirido.
- No que se refere à forma pela qual o fundamento econômico de um ágio deve ser comprovado por quem o registra, o artigo 385 do RIR/99 apresenta verdadeira natureza de norma contábil-tributária, determinando que o lançamento contábil do ágio deve indicar a razão econômica que levou a seu pagamento, a qual deve estar demonstrada em um documento arquivado na contabilidade da empresa.
- A fiscalizada não terá direito a amortizar o ágio fiscal se a GLBBT não teve propósito negocial e foi interposta mediante simulação. Afinal, não se pode admitir que possa prosperar uma estruturação societária montada artificial e intencionalmente de modo a forçar a condição de dedutibilidade disposta pelo art. 386 do RIR.
- Há provas suficientes para afirmar que a GLBBT foi interposta dolosamente pela GLA como intuito único de amortizar tributariamente o ágio pago na aquisição das participações societárias das empresas GCP e Distel (Grupo Globo). Antes de se chegar a essa conclusão, entretanto, foi perguntado várias vezes à fiscalizada por que a GLBBT foi interposta. As respostas já citadas foram evasivas, provam a total falta de substância econômica e não demonstraram o propósito negocial.
- GLA e Sky Serviços sabiam muito bem o que faziam. Quando a GLBBT foi formalmente interposta pela GLA, as negociações já estavam todas feitas para que a interposta empresa veículo GLBBT estivesse presente com o objetivo de receber e repassar dinheiro para a compra de ações e ser incorporada no dia seguinte. A venda, que de fato se deu de ações da Sky Serviços para a GLA, ficou "mais em conta" pela economia tributária da Sky Serviços. A existência da GLBBT na compra de ações não

pôde ser justificada nem pelos fatos aqui apurados, nem pelos documentos, nem pelas respostas.

- A simulação é absolutamente evidente. Os passos foram previstos em comum acordo, neles incluídos o surgimento da GLBBT no negócio, empresa sem atividade e sem integralização de capital, para receber dinheiro da GLA (a compradora de fato), comprar as ações da GCP e Distel, no dia seguinte ser incorporada pela Sky Serviços e sumir.
- Analisando-se a situação existente antes da deflagração da sequência de etapas e a situação final resultante da última das etapas, pode-se afirmar que as situações são correlatas, ou seja, antes da deflagração das etapas, a GLA Brasil, pretendia adquirir 18,90% da empresa operacional Sky Serviços. Para tanto, adquiriria parte das quotas que seriam alienadas pela GCP e Distel. Com a utilização da GLBBT, antes do processo de incorporação, passou a deter indiretamente 18,90% das quotas da Sky Serviços, mais 74,10% de participações diretas que já lhe pertenciam, totalizando um controle de 93%.
- Se examinadas as situações em termos de participações societárias diretas e indiretas, observa-se antes e após a incorporação da GLBBT, a participação da GLA Brasil na Sky Serviços permaneceu inalterada. O controle da GLA Brasil, não deixou de existir em nenhum momento e tampouco esta perdeu seu investimento na Sky Serviços.
- A prática adotada pela fiscalizada consistiu numa série de procedimentos com o objetivo de "construir" uma situação contábil que lhe permitisse o aproveitamento (indevido) da amortização fiscal do ágio prevista no art. 386 do RIR/99, isso sem que a sociedade que efetivamente adquiriu o investimento (GLA Brasil), com ágio, liquidasse esse investimento.
- O caso é composto de operações estruturadas em sequência, vale dizer, de uma sequência de etapas em que cada uma corresponde a um tipo de ato ou deliberação societária ou negocial encadeado com o intuito de obter determinado efeito fiscal mais vantajoso. Neste caso, cada etapa só tem sentido se existir a que lhe antecede e se for deflagrada a que lhe sucede.
- A primeira pergunta que se fez é por que a GLA Brasil, não adquiriu as quotas da Sky Serviços diretamente da GCP e Distel. Para esta pergunta, na fiscalização anterior, Termo de Intimação Fiscal n.º 8 do PAF n.º 16561.720017/2015-56, a fiscalizada justificou que: "A GLBBT adquiriu a participação na Sky porque tal ação vinha ao encontro de suas finalidades empresariais e dos interesses dos seus quotistas. Uma análise técnica da estrutura empresarial do grupo revelou ser a GLBBT a empresa do grupo mais bem posicionada para efetuar a aquisição".
- Na presente fiscalização, em resposta ao Termo de Intimação n.º 2 quanto à pergunta " qual a razão, objetivo/propósito negocial de ter sido utilizada a empresa GLBBT para esta operação de compra de ações com geração de ágio, e imediata incorporação da mesma pela Sky, e qual a razão de a compra das ações não ter sido diretamente realizada pela GLA Brasil (fornecedora de recursos), sem a utilização da intermediária GLBBT", a resposta foi: "A administração da fiscalizada informa que a aquisição das ações da Sky Serviços pela GLBBT se deu em razão de a GLA Brasil exercer a função de sociedade holding do Grupo DirecTV no Brasil, de modo que eventual incorporação desta sociedade pela Sky Serviços, ou vice-versa, não seria, do ponto de vista operacional, possível. De fato, caso houvesse a incorporação da GLA

Brasil pela Sky Serviços, ou vice-versa, haveria uma contaminação das atividades exercidas por cada uma dessas sociedades, o que não era desejável, do ponto de vista negocial e técnico. Nesse contexto, decidiu-se que a aquisição das ações da Sky Serviços deveria ser realizada pela GLBBT, sociedade que não apresentaria óbices a uma possível reestruturação societária.”

- A segunda pergunta foi por que foi necessária a introdução de uma sociedade inativa (GLBBT) para que se efetivasse a alienação das quotas da Sky Serviços. Ao responder a intimação fiscal, a fiscalizada informou: "Vide resposta anterior. Esclareça-se, adicionalmente, que a GLBBT foi constituída em 2008 com objeto social de prestação de serviços de telecomunicações e participação em outras sociedades na qualidade de sócia ou acionista, conforme seu contrato social, tendo participado de licitação da Anatel para outorga de radiofrequências, das quais não saiu vencedora".
- Tais respostas não demonstram interesse da GLBBT na compra de ações da GCP e Distel, mas tão somente demonstram que ela apresenta uma “utilidade” aos interesses da GLA na efetivação do negócio, com uma efêmera existência operacional (2 dias) na função de empresa veículo, e sendo extinta logo após ter cumprido seu papel.
- Conforme demonstrado, a negociação com a GCP e Distel teve início, no mínimo, em 01/06/2010, com a notificação de troca emitida por estas. Os já citados acordos de direitos de troca e acordo de sócios da Sky Serviços, datados de 08/10/2004 e 23/08/2006, respectivamente, garantiam a DirecTV Group a preferência na aquisição das participações que seriam alienadas. A entrada da GLBBT ocorreu apenas na conclusão das negociações, em 16/12/2010.
- Estes fatos denotam que a interposição da GLBBT teve por propósito exclusivo permitir, após a sua incorporação pela fiscalizada, o aproveitamento fiscal do ágio, todavia de forma indevida. Em suma, o caráter efêmero da sociedade é outro ponto relevante a ser considerado.
- Outro elemento relevante quando se está perante uma pessoa jurídica não é apenas a sua existência formal, tão ou mais importante, em matéria tributária, que o preenchimento das formalidades legais para sua constituição, é a identificação do empreendimento que justifica sua existência. A criação de uma pessoa jurídica tem sentido na medida em que corresponda à vestimenta jurídica de um determinado empreendimento econômico ou profissional.
- A empresa GLBBT, conforme constam nas DIPJ 2008 a 2010, anos-calendário 2007 a 2010, respectivamente, informou que não possuía empregados, e que, além da aquisição da participação societária na Sky Serviços, não realizou despesas operacionais a título de Remuneração a Dirigentes, de Prestação de Serviços por Pessoa Física sem Vínculo Empregatício, de Prestação de Serviços por Pessoa Jurídica, de Aluguéis, etc. As fichas 4A e 5A, onde são informados os custos e despesas incorridas pela empresa, estão zeradas.
- O fato é que a empresa GLBBT era uma empresa apenas "no papel". Não possuía qualquer estrutura operacional e administrativa. Foi utilizada apenas para servir de veículo entre a GLA Brasil e os quotistas da Sky Serviços que desejavam vender parcelas de suas participações com lucro.
- Como empresa veículo interposta que era, serviu, por ocasião de sua incorporação, como pretexto para a Sky Serviços amortizar o ágio negociado nas

transações de compra e venda das participações societárias da Sky Serviços, e nada mais.

- Essa operação, apesar de formalmente lícita, é desprovida de substância essencial ao negócio. Na verdade trata-se de ato intrinsecamente vazio, cuja única intenção é contornar norma impositiva tributária, em prejuízo específico dos princípios tributários da capacidade contributiva e da isonomia e, em linha gerais, dos direitos e garantias que norteiam a Carta Magna. Assim, atos ou negócios jurídicos formalmente praticados, mas carentes de elementos essenciais, que revelam ter por fim colimado exclusivamente o de esquivar-se ao Fisco, afrontando princípios sociais e tributários superiores, não são oponíveis ao Estado, sendo a eles aplicável o tratamento tributário que o verdadeiro ato produziria.
- Mostra-se, com as premissas aqui expostas, que além da ocorrência de extinção do investimento ou investida existe a necessidade de que o ágio efetivamente suportado por uma empresa com a aquisição de uma participação societária ter como origem um propósito econômico real, um efetivo substrato econômico, assim como cumprir incondicionalmente todos os requisitos impostos pela legislação aplicável (arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, 385 e 386 do RIR/99) para ter reconhecida como dedutível a despesa com a sua amortização. A presença concomitante de todos esses aspectos é imprescindível para a sua dedutibilidade na apuração do IRPJ e da CSLL.
- Após o Código Civil de 2002, como o abuso de direito passou a ser expressamente qualificado como ato ilícito, em relação a questão tributária, o abuso faz desaparecer um dos requisitos básicos do planejamento, qual seja, o de se apoiar em atos lícitos. Vale dizer, a configuração de um ato ilícito (por abusivo) implica não estar mais diante de um caso de elisão, mas sim de evasão. Em resumo, a licitude dos atos é requisito indispensável para a existência do verdadeiro planejamento.
- No caso presente, pode-se afirmar que as operações realizadas e descritas anteriormente são ilícitas, uma vez que visaram, exclusivamente, a dedutibilidade de um ágio indedutível consoante as normas fiscais vigentes, não fazendo jus ao benefício fiscal previsto no art. 386 do RIR/99.
- Na essência, o negócio constituiu-se na venda de participações na SKY pelas empresas GCP e Distel para a empresa GLA. Em que pese a empresa GLBBT ter figurado como compradora, a real adquirente das ações foi a GLA. Todos os recursos financeiros que a GLBBT utilizou para comprar ações da fiscalizada provieram da GLA. Portanto, a empresa veículo GLBBT não foi a real adquirente das ações da Fiscalizada com ágio, mas, sim, a GLA.
- Ora, em 15/12/2010 o capital social da GLBBT foi aumentado pela sócia GLA de dez mil reais para R\$ 692.364.117,00 e no dia seguinte, 16/12/2010, a GLA subscreve e integraliza mais um aumento de R\$ 266.764.461,00, elevando o capital social para R\$ 959.138.578,00. Neste mesmo dia 16/12/2010 a GLBBT, atuando como “designada da DirecTV Group”, compra as quotas de participação na Sky Serviços das empresas GCP e Distel, por meio de TED e nota promissória, pagando um ágio de R\$ 829.425.715,00. As quotas da Sky Serviços “entraram” no patrimônio da GLBBT no dia 16/12/2010 e “saíram” no dia 17/12/2010, visto que houve a incorporação da GLBBT pela Sky Serviços.
- Ao final das operações encadeadas, observa-se que a situação organizacional corresponde exatamente àquela pretendida, na essência: a GLA se tornar proprietária de 93% da Sky Serviços.

- Segundo os artigos 385 e 386 do RIR/99, só se faz possível a amortização tributária do ágio se houver confusão patrimonial entre o investimento adquirido e quem de fato o adquiriu.
- De forma alguma as disposições do artigo 386 do RIR/99 transformaram o potencial direito à dedução dessa despesa em um “título” transferível a quem o seu detentor desejasse. A replicação do ágio em pessoa diversa daquela que efetivamente suportou o seu pagamento, assim entendida aquela situação em que não se verifica a necessária “confusão patrimonial”, não autoriza a dedutibilidade tributária de despesa com a sua amortização, visto que não atende às condições estabelecidas na legislação vigente.
- No presente caso, não houve a requerida unificação patrimonial. Continua existindo a sociedade investidora GLA Brasil e o seu investimento na sociedade Sky Serviços. O que ocorreu foi que a primeira, detentora indireta de 18,90% das quotas do capital social da Sky Serviços, antes da incorporação da GLBBT, tentou se ajustar à letra da lei, sem atender à sua fundamentação, praticando uma série de "reestruturações societárias" sem qualquer motivação econômica para, ao final das operações, apresentar a mesma (e verdadeira) estruturação societária de antes. Tudo não passando de um estratagema para se tentar conseguir ganho tributário em prejuízo do Fisco Federal.
- Portanto, não há como a incorporação da GLBBT justificar a dedutibilidade do ágio apurado na transação, pois não houve o encontro do patrimônio da Sky Serviços com o patrimônio de sua real investidora: GLA. Desta feita, o ágio absorvido pela Sky Serviços com a incorporação da GLBBT não se encaixa no benefício fiscal previsto no artigo 386 do RIR/99.

CONCLUSÃO

- Por ocasião da incorporação da GLBBT, o ágio de rentabilidade futura no valor de R\$829.425.715,00, que havia sido contabilizado pela incorporada na conta contábil de investimentos "1840002 - Ágio s/Investimentos - SKY", foi transferido para uma conta contábil de mesma denominação na fiscalizada e passou a ser amortizado a partir de 01/2011.
- Para neutralizar o efeito contábil nas demonstrações financeiras, o contribuinte constituiu, com mesmo valor, uma conta contábil, redutora da conta acima, denominada "1840005 - Provisão Ágio s/Investimentos" e classificou na conta contábil "1790002 - IR/CSLL Diferido", integrante do Ativo Realizável a Longo Prazo, o valor correspondente à redução da carga tributária decorrente da amortização fiscal do ágio, no valor de R\$ 282.004.743,00, e que representou o aumento de capital social obtido com a incorporação da GLBBT.
- No período de 01/2014 a 12/2015, a amortização mensal do ágio advindo da incorporação da GLBBT foi contabilizada na conta contábil de resultado "7002015 - Amortização Custo Agio GLBBT - RTT" e de sua conta redutora na "7002016 - Amortização Prov. Ágio GLBBT - RTT".
- O Procedimento acima adotado não influenciou o resultado contábil do período, entretanto, nos Livros de Apuração do Lucro Real - LALUR e nos Livros de Apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - LACS dos anos de 2014 e 2015, o contribuinte efetuou mensalmente a exclusão de R\$ 13.823.761,92 escriturado como "Amortização Agio Aquisição GLBBT", na parte "A". Esse procedimento exerceu

influência nos resultados fiscais anuais de 2014 e 2015 e no cálculo mensal das estimativas do IRPJ e CSLL de 01/2014 a 12/2015.

- Como consequência, foi efetuada a glosa dos valores deduzidos fiscalmente a título de despesa de amortização de ágio,
- Não apenas as condições dispostas no art. 386 do RIR, de dedutibilidade da amortização do ágio, estão prejudicadas pela artificialidade da interposição de uma empresa que entrou no negócio sem propósito e para ser incorporada e, com isso, dar a impressão de se ter adquirido o direito à dedutibilidade fiscal do ágio. Diante da ilicitude do objeto negociado entre as partes, da violação boa-fé objetiva, da ausência de propósito negocial, da simulação, restou falseada, por conseguinte, a capacidade contributiva da fiscalizada. O falseamento da capacidade contributiva da fiscalizada foi obtido, no final de tudo, por meio da despesa tributária da amortização do ágio. Não há, por isso, hipótese de se considerar tal despesa como necessária, usual ou normal. Considerá-la necessária, usual ou normal seria admitir que uma despesa ilegítima pudesse violar todo o sistema jurídico, a ponto de admitir que o bem comum fosse sobreposto por um bem particular arditosamente conquistado.

DA MULTA QUALIFICADA

- A intenção das operações realizadas foi, claramente, o aproveitamento do ágio nos resultados da Sky Serviços, com a dedução dos encargos de amortização desse ágio, através de atos elaborados em curto espaço de tempo, os quais tiveram a função de distorcer o resultado final que se daria naturalmente caso as partes não engendrassem elaborado planejamento. O § 1º do artigo 44, da Lei nº 9.430/96 dispõe que, nas situações previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, a multa aplicada em lançamento de ofício deve ser duplicada (ou qualificada).
- O dolo é o que qualifica o agir do sujeito passivo como sonegação ou fraude. Significa, portanto, que basta evidenciar o dolo para que se justifique a qualificação da multa de ofício.
- Essa figura também é tratada no art. 145 do Código Civil (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002), como um dos defeitos do negócio jurídico. Genericamente, o dolo se presta a provocar o erro na formação da vontade.
- Portanto, a definição de fraude que dá suporte à qualificação da multa implica ações tendentes a provocar a emissão de um juízo errôneo por parte da autoridade fiscal quando diante da análise da amortização do ágio realizado pela Sky Serviços, cujo objetivo foi obter vantagens tributárias indevidas.
- Por ter optado intencionalmente em utilizar o artifício da operação descrita, com interposição da GLBBT, e amortização indevida do ágio gerado, o lucro real e a base de cálculo da CSLL de 2014 e 2015 da Fiscalizada se reduziram, irregularmente.
- Tal conduta modificou dolosamente as bases de cálculo do Imposto de Renda e da CSLL, características essenciais das correspondentes obrigações tributárias, de modo a reduzir os montantes devidos, situação descrita no artigo 72 da Lei nº 4.502/64 como fraude e punível com multa qualificada.
- Por conseguinte, a glosa do ágio indedutível foi penalizada com multa de 150%.

DA MULTA ISOLADA POR INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS

- Nos anos-calendário 2014 e 2015 a Sky Serviços apurou estimativa mensal de IRPJ e de CSLL com base em balanços ou balancetes de suspensão ou redução, os quais apuraram bases de cálculo menores do que deveriam ser, em virtude da amortização mensal do ágio indedutível apurado nas aquisições de suas ações.
- Esta situação se enquadra no art. 44 da Lei 9.430/96, que prevê o lançamento da multa de ofício isolada de 50% sobre o valor não recolhido da estimativa.
- Nos recálculos das estimativas dos meses em que foram utilizados balanços ou balancetes de suspensão ou redução, as glosas das despesas ilicitamente deduzidas serão acrescidas às bases de cálculo mensais do IRPJ e da CSLL. Assim, são apuradas as multas isoladas pelo não recolhimento das diferenças entre as estimativas declaradas na ECF e aquelas devidas, após a recomposição das bases de cálculo decorrentes das glosas aqui realizadas. A planilha de cálculo está anexada no processo.
- No caso presente, é inaplicável a Súmula Carf n.º 105, uma vez a Lei n.º 11.488/2007 – que alterou a redação do art. 44 da Lei n.º 9.430/96 – já vigia à época dos fatos geradores aqui autuados.
- Por ter esgotado o assunto ao corretamente fundamentar a licitude da concomitância da multa de ofício com a multa isolada, transcreve-se excerto do voto do relator Fernando Brasil de Oliveira Pinto na decisão da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do Carf (Acórdão n.º 1402-002.119, Sessão de 01/03/2016). Mutatis mutandis, os argumentos acima suscitados pelo conselheiro-relator são aplicáveis à situação ora enfrentada, justificando a exigência das multas isoladas.

COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE CSLL

- Quanto à CSLL, ano-calendário 2014, a autuação de glosa de amortização de ágio, de que trata o processo n.º 16561.720017/2015-56, gerou um saldo insuficiente de base de cálculo no valor tributável de R\$ 153.149.785,81, demonstrado na planilha PLANILHA DE COMPENSAÇÃO DE BASE NEGATIVA DA CSLL, no auto de infração
- Observa-se pela imagem oriunda do sistema e-Sapli, Sistema de Acompanhamento de Prejuízo Fiscal e Base de Cálculo Negativa da CSLL, que no ano-calendário 2014 a Sky Brasil Serviços Ltda efetuou a compensação de Base de Cálculo (BC) da CSLL acima do valor disponível.
- Havia R\$ 221.893.887,89 de saldo de BC negativa de períodos anteriores, e foram compensados R\$ 375.043.673,70, ocasionando um valor tributável de saldo insuficiente de base de cálculo negativa de CSLL de R\$ 153.149.785,81. Para este saldo, foi cobrada a Contribuição (CSLL) e multa de ofício de 75%.

COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZO OPERACIONAL

- Na parte relativa ao IRPJ, tendo em vista a autuação de ágio, por consequência, houve alteração no saldo final de prejuízo fiscal operacional de 2014, o que resultou num saldo insuficiente de prejuízo no ano-calendário 2015, levando à glosa de R\$ 45.236.920,03, conforme demonstrado na planilha de COMPENSAÇÃO DE

PREJUÍZOS FISCAIS DO IRPJ, no auto de infração de IRPJ. Para este valor, foi cobrado o imposto de renda e multa de ofício de 75%.

JUROS DE MORA

- Os juros de mora que incidem sobre os tributos devidos são apurados no auto de infração, com base em percentual equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC – para títulos federais, acumulada mensalmente (art. 61, § 3º, da Lei n.º 9.430/96).
- Sobre a legitimidade da aplicação dos juros moratórios sobre a multa de ofício, importa registrar que o art. 161 do CTN assinala que tais juros não apenas incidem sobre o tributo, mas também sobre a multa de ofício proporcional, já que ambos compõem o crédito tributário legalmente constituído. Do mesmo CTN, lembre-se que o artigo 113 afirma que a multa integra a obrigação tributária principal, e por consequência, constitui o crédito tributário (art. 139). E que a Lei n.º 9.430, de 1996, ao tratar da formalização da exigência de crédito tributário composto exclusivamente por multa ou juros de mora diz, expressamente, no parágrafo único do art. 43 que incidirão juros de mora à taxa Selic.
- O racional é que a multa vencida se integra ao crédito tributário, passando a fazer parte do montante devido pelo contribuinte e sujeito, portanto, a juros moratórios
- Nessa mesma linha, cite-se que esse racional encontra sustentação na jurisprudência da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça (AgRg no REsp 1.335.688PR, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 4/12/12), que reiterou o entendimento no sentido de ser “legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário”, seguindo a linha adotada pela Segunda Turma do STJ (REsp n.º 1.129.990/PR, em 1º/9/2009).
- Por fim, no âmbito do CARF, observa-se aplicação do mesmo raciocínio, com manutenção da multa sobre os juros de mora, nas recentes decisões proferidas nos Acórdãos n.º 920201.806 e 910100.539, ambos da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Ciência e impugnação do lançamento

Conforme termo a folhas 1.568, o sujeito passivo foi cientificado dos lançamentos por meio eletrônico em 10/12/2018. Em 07/01/2019, conforme termo a folhas 1.574 foi apresentada uma só impugnação, juntada a folhas 1.575 a 1.630, e acompanhada dos documentos juntados a folhas 1.631 a 1.758. Os enunciados seguintes resumem o conteúdo da impugnação.

PRELIMINAR

Incorreta aplicação da multa isolada – iliquidez dos autos de infração

- Deverá ser reconhecida a nulidade dos autos de infração em decorrência de apuração incorreta da multa isolada.
- A autoridade incluiu na base de cálculo da multa os valores supostamente devidos a título de estimativa tanto de IRPJ como também de CSLL. A comprovação do equívoco pode ser feita mediante a comparação entre o auto de infração e o quadro constante à fl. 47 do TVF.

- Comparando-se os valores destacados em quadros constantes da impugnação, é fácil notar que a autoridade fiscal incluiu, de maneira equivocada, na apuração da multa isolada de IRPJ valores supostamente devidos a título de estimativa de CSLL, o que macula o lançamento de iliquidez.
- Assim, não restará alternativa senão o cancelamento dos autos de infração. Para ser válido o lançamento, devem ser cumpridos os requisitos de liquidez, em conformidade com o artigo 142 do Código Tributário Nacional – CTN, sem os quais fica constada a nulidade do lançamento.
- Esse procedimento tendente a verificar a ocorrência do fato gerador e apurar, de forma líquida, o seu montante, encontra-se disciplinado no Decreto n.º 70.235/72, em seus artigos 10 e 11.
- A Autoridade Fiscal, muito embora tenha tributado os valores a título de CSLL no AIIM de IRPJ, não capitulou a exigência relativa a contribuição, o que afronta também o inciso III do supracitado artigo 11 do Decreto 70.235/72.
- Assim, o não cumprimento das formalidades essenciais (intrínsecas) aos atos de lançamento, tais como a liquidez do montante exigido e a indicação da disposição legal infringida, torna-os nulos, gerando a obrigação de cancelá-los de ofício.

DIREITO

Efetiva operação realizada - aquisição de 18,90% do capital da Sky

- A Autoridade Fiscal entendeu que o ágio originário da aquisição da participação da Sky Serviços pela GLLBT não seria amortizável, porquanto tal operação teria sido feita de forma artificial/sem propósito comercial, mediante simulação e utilização de empresa veículo – a GLBBT.
- No entanto, elas se deram de forma lícita, assegurando a legitimidade do ágio gerado e o consequente direito a sua amortização.
- Todas as operações societárias, em especial a aquisição da Sky Serviços com ágio, foram feitas por partes não relacionadas e com efetivo sacrifício patrimonial, bem como foram praticadas de forma legal e com o conhecimento dos órgãos competentes envolvidos, motivo pelo qual não poderá prevalecer a afirmação da Autoridade Fiscal de que tais estruturas envolveram fraude, nem tampouco subsistir a aplicação da multa qualificada.
- Assim, para refutar a indevida glosa em questão, necessária se fez a busca pela verdade dos fatos, por meio da análise histórica e cronológica das operações sob análise, para compreender o propósito comercial e econômico das operações societárias efetivamente realizadas.
- Sobre a necessidade de se observar qualquer operação em conjunto com as demais operações relacionadas (análise do "filme" inteiro), vale-se a Impugnante dos ensinamentos do Prof. Marco Aurélio Greco.
- A Sky Brasil é uma empresa que atua há mais de 22 anos no Brasil no ramo dos serviços de telecomunicações, sendo, atualmente, a segunda do país em número de assinantes de TV por assinatura.

- Nesse contexto, em meados de 2010, iniciou-se a operação objeto de análise destes autos, a qual foi de suma importância para o crescimento e consolidação da Sky Brasil como uma das líderes em seu mercado atualmente no Brasil.
- Naquela época, o controle da Sky Brasil era detido (i) pelo Grupo Globo, através das sociedades Distei e GCP, cujas participações na Sky Brasil eram de 15,56% e 10,34%, respectivamente e (ii) pela Grupo DirecTV, quem tinha, por meio da GLA Brasil, o controle majoritário da Sky Brasil no percentual de 74,10%.
- A GLBBT, suposta veículo, já existia na estruturação do grupo DirecTV, sob o controle da GLA Brasil, desde agosto de 2006, conforme se depreende do "Instrumento Particular de Constituição da Sociedade Empresária Limitada VGLB Brasil Telecomunicações Ltda." (fls.245/253 dos autos), cujo objeto social consistia na (a) exploração de serviço de telecomunicações e (b) participação em outras sociedades, na qualidade de sócia e/ou acionista.
- Assim sendo, já fica claro que a Autoridade Fiscal se equivocou na premissa principal da sua acusação de que "a GLBBT, adquirente das quotas, só passaria a integrar o quadro societário da fiscalizada por ocasião do fechamento do contrato (momento em que surgiria o ágio para a GLBBT).
- Em 01/06/2010, conforme facultavam os acordos firmados entre os grupos sócios, o Grupo DirecTV formalizou a intenção de adquirir 18,90% (correspondente a 178.830.000 cotas) do capital social detido pelo Grupo Globo na Sky Brasil, expandindo, assim, seu controle nesta sociedade.
- Após as tratativas negociais, em 16/12/2010, foi celebrado o "Contrato de Compra e Venda de Quotas" (fls. 278/286 dos autos), por meio do qual ficou definido que a aquisição da participação da Sky Brasil pelo Grupo DirecTV se daria por meio da GLBBT, empresa do grupo mais bem posicionada à época para efetuar a compra, mediante o pagamento, via dinheiro mais nota promissória a ser liquidada em dinheiro, no valor total de US\$604.767.294,00.
- A GLLBT era uma sociedade constituída e pertencente há mais de quatro anos ao Grupo DirecTV, sendo que, naquele momento (2010), em decorrência de razões societárias/empresariais e regulatórias, representava a melhor alternativa para figurar como adquirente do investimento, o que afasta, de plano, sua qualificação como "sociedade veículo" e "artificial".
- É importante destacar a completa irrelevância da suposta falta de "referência à empresa veículo GLBBT" até a assinatura do contrato em dezembro de 2010, alegada pela Autoridade Fiscal para justificar a artificialidade da adquirente. Ora, a ordem natural da aquisição de qualquer investimento, em especial os que envolvem grupos estrangeiros, inicia com uma avaliação preliminar do investimento, bem como uma negociação entre as partes interessadas; etapas estas que geram incerteza de concretização do negócio.
- Apenas com o fechamento do negócio se verificaram as razões pelas quais a aquisição deveria ser feita por meio da GLBBT. Ou seja, a empresa escolhida como adquirente, pertencente há anos ao Grupo DirecTV, se tornou essencial na estrutura societária a partir do momento em que houve o acerto para o fechamento do negócio. A GLBBT foi fundamental na etapa de aquisição e não no processo de negociação e análise do investimento.

- Em decorrência da aquisição em questão, a GLBBT registrou o ágio no valor de R\$829.425.715,00, fundamentado em expectativa de rentabilidade futura, apurada com base em demonstrativo elaborado nos termos do artigo 20, § 3º, do Decreto-Lei n.º 1.598/1977, sob solicitação da GLBBT.
- Por fim, em 17/12/2010, a Sky Serviços incorporou a GLBBT (Protocolo e Justificação - fls. 291/299 dos autos), absorvendo, assim, seu patrimônio e passando a amortizar o ágio em debate.
- Portanto, do exposto neste item é possível verificar de plano que o ágio é legítimo e os requisitos para sua amortização foram cumpridos, quais sejam: houve a efetiva aquisição das ações da Sky Brasil pela GLBBT, com respaldo em contrato de compra e venda de quotas mediante o pagamento, em dinheiro, no valor total de US\$ 604.767.294,00; foi efetivada a incorporação da GLBBT (sociedade que registrou o investimento e o ágio em seu ativo) pela Sky Brasil (empresa investida); e o ágio pago pela GLBBT foi fundamentado na expectativa de rentabilidade futura da Impugnante - o que jamais foi questionado pela Autoridade Fiscal.
- Portanto, já pela exposição das efetivas operações realizadas pode-se depreender que o lançamento não merece prosperar, devendo ser cancelado.

Legitimidade do Ágio e Posterior Aproveitamento da sua Dedutibilidade Fiscal

- Após todo o exposto no descritivo das operações efetivamente realizadas - suficiente a demonstrar a legitimidade do ágio amortizado e, conseqüentemente, ao cancelamento das autuações originárias do presente processo administrativo - passa-se a demonstrar a licitude das operações ocorridas - quer sob o aspecto contábil/societário; quer sob o aspecto fiscal - demonstrando-se, também, os equívocos manifestados pela Autoridade Fiscal.
- Destarte, faz-se necessário discorrer acerca (i) da natureza jurídico/contábil do ágio na aquisição de participações societárias; (ii) da licitude da aquisição de participação societária com ágio; e (iii) do tratamento tributário dispensado ao ágio no ordenamento jurídico-brasileiro, com base na legislação vigente à época dos fatos geradores e a consonância da operação realizada com todas essas normas.
- O ágio gerado em operações como as ocorridas no presente caso decorre da diferença entre o valor de aquisição (custo de aquisição) e o valor patrimonial das ações adquiridas (valor de patrimônio líquido).
- Para fins fiscais, permanecia vigente à época do registro e da amortização fiscal do ágio, o artigo 20, do Decreto-lei n.º 1.598/77, cuja redação foi posteriormente reproduzida pelo artigo 385 do RIR/99, vigente à época. Conforme se infere do referido dispositivo, para fins fiscais, o ágio corresponde à diferença entre o custo de aquisição do investimento e seu valor de patrimônio líquido, devendo ser fundamentado com base em um dos três fundamentos: (a) valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade; (b) valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros; ou (c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.
- Após o desdobramento do custo de aquisição, com o conseqüente registro do ágio na contabilidade como um ativo, a sua amortização fiscal é realizada nos termos do artigo 386, do RIR/99. Conforme se depreende dos dispositivos mencionados, para que a

despesa com amortização do ágio seja dedutível da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, o legislador ordinário estabeleceu, apenas e tão somente (i) que ocorresse a aquisição, pela pessoa jurídica, de participação societária adquirida com ágio; (ii) que houvesse a absorção do patrimônio da investida em virtude de fusão, cisão ou incorporação (ou a absorção da investidora pela investida); e (iii) que a fundamentação econômica do ágio fosse lastreada em expectativa de rentabilidade futura.

- Com efeito, aplicando-se as aludidas normas ao presente caso concreto, os requisitos legais para registro e amortização do ágio foram integralmente cumpridos, isto porque: houve a efetiva aquisição das ações da Sky Brasil pela GIF GLBBT, com respaldo em "Contrato de Compra e Venda de Quotas" mediante o pagamento, em dinheiro, no valor total de US\$ 604.767.294,00; foi efetivada a incorporação da GLBBT (sociedade que registrou o investimento e o ágio em seu ativo) pela Sky Brasil (empresa investida); e o ágio pago pela GLBBT foi fundamentado na expectativa de rentabilidade futura da Impugnante - o que jamais foi questionado pela Autoridade Fiscal.

- Assim sendo, todos os argumentos fiscais (ausência de propósito comercial / uso de sociedade veículo) não possuem qualquer fundamentação legal, razão pela qual devem ser prontamente afastados.

- Como visto, a legislação pertinente foi devidamente explorada pela Impugnante anteriormente, com o que se demonstrou o atendimento de todos os requisitos para registro e amortização do ágio, não podendo prevalecer a posição adotada pela Autoridade Fiscal, que está totalmente dissociada da norma legal.

- Como é cediço, no momento da constituição do crédito tributário, não pode o Fisco trazer inovações à legislação com o intuito de desenquadrar / desqualificar determinada conduta do contribuinte na norma fiscal visando fins meramente arrecadatários. Pelo contrário, é imprescindível que o Fisco se atente à lei específica e aplique os critérios, limites e requisitos nela estabelecidos de forma precisa para fundamentar o lançamento tributário, pois, somente assim, este será devidamente motivado e válido.

- Em situações que envolvem benefícios fiscais, a Fiscalização somente poderá exigir do contribuinte a observância dos requisitos subjetivos e/ou objetivos expressamente previstos na norma instituidora, sendo inadmissível impor quaisquer condições adicionais para a fruição do benefício tributário, como ocorreu no caso em apreço.

- Justamente nesse sentido, a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF decidiu, à unanimidade de votos, em sessão recente de 15/08/2018, que o Fisco, mesmo aplicando a teoria de propósito comercial, deve se atentar as previsões do legislador ao instituir o benefício fiscal, em atenção à tipicidade cerrada e à segurança jurídica.

- Como se vê, não se pode questionar o legítimo surgimento e registro do ágio pela GLBBT, tampouco a possibilidade de sua amortização pela Impugnante. Isto porque foram atendidos todos os termos da legislação tributária de regência: desdobramento do custo de aquisição da Impugnante em investimento e ágio; a investidora foi posteriormente incorporada pela investida (confusão patrimonial); e o ágio teve seu fundamento a expectativa de rentabilidade futura (esse item sequer foi objeto de questionamento pela Autoridade Fiscal).

- Desta feita, quando a Impugnante absorveu patrimônio GLBBT em virtude da incorporação reversa - a qual anteriormente havia registrado ágio apurado com fundamento em sua rentabilidade futura - estabelece a legislação fiscal que será possível amortizar o valor do ágio nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação.
- Como se vê, os requisitos para a amortização fiscal do ágio foram cumpridos estritamente, ou seja, foram atendidos os termos preconizados na legislação de regência que permite a dedutibilidade do ágio, o que, por si só, valida o procedimento adotado, bem como afasta a absurda imposição da multa qualificada.
- Ainda há que se refutar a afirmação contida no TVF de que não há, por isso, hipótese de se considerar tal despesa como necessária, usual ou normal, porquanto a Autoridade Fiscal a faz de maneira isolada e não fundamentada. De fato, não existe ao longo do TVF nenhuma explicação acerca dos conceitos de necessidade, usualidade ou normalidade, bem como não houve sequer a indicação do dispositivo legal que prevê tais requisitos.
- Tal aprofundamento nem poderia ocorrer, na medida em que os conceitos de necessidade, usualidade e normalidade, previstos na norma geral do artigo 299 do RIR/99, não são aplicáveis ao presente caso, eis que a dedutibilidade das despesas com ágio foi regulamentada, de forma específica, pela norma veiculada pelo artigo 386, inciso III, § 2º do RIR/99, conforme exposto acima.
- Por fim, em linha com o acima exposto, ao contrário do que concluiu a Autoridade Fiscal, a afronta ao princípio da capacidade contributiva e isonomia do contribuinte se dá justamente ao se vedar a amortização de um ágio que cumpriu com todos os requisitos previstos pelo legislador.
- Neste ponto, deve-se frisar que um dos princípios basilares do Direito Tributário é o da legalidade e, tendo a Impugnante e o seu adquirente agido em consonância com a lei que permite o registro e a dedução do ágio, não se pode afastar a sua aplicação, sob pena de afronta ao referido princípio.

Existência da "Confusão Patrimonial"

- A lógica frágil adotada pela Autoridade Fiscal não se sustenta ao ser confrontada com os fatos.
- Apesar de a Autoridade Fiscal ter tentado distorcer a realidade dos fatos, é incontestável que a real adquirente da participação da Impugnante foi a GLBBT, empresa que suportou o dispêndio econômico na mencionada operação no valor total de US\$ 604.767.294,00.
- A GLBBT estava obrigada a seguir os princípios de contabilidade geralmente aceitos por força do artigo 177 da Lei das S/A. Entre tais princípios, está o princípio da entidade, segundo o qual o patrimônio da sociedade deve ser completamente separado do patrimônio dos seus sócios e acionistas.
- O princípio da entidade assevera que o patrimônio da entidade, objeto da contabilização, tem de estar completamente separado do patrimônio de seus sócios ou acionistas, consagrando assim o princípio da autonomia patrimonial da sociedade em relação aos seus sócios e acionistas.

- Destarte, com o aumento de capital da GLBBT realizado pela GLA Brasil (que foi utilizado para suportar o investimento na Impugnante), há o ingresso efetivo deste montante no patrimônio da adquirente, não sendo possível confundir-lo com o patrimônio do fundo de investimento subscritor do aumento de capital.
- Corroborando esse entendimento, o artigo 4º da Resolução Conselho Federal de Contabilidade ("CFC") n.º 750/1993, reconhece o "patrimônio" como objeto da contabilidade e afirma que o patrimônio de sociedade ou instituição não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários. O antigo Conselho de Contribuinte já decidiu, a respeito da conceituação que deve ser conferida ao princípio da entidade.
- Nota-se, deste modo, que a realização do aumento de capital na GLBBT pela GLA Brasil não possui o condão de "transferir" os efeitos da aquisição a esta última, como pretendeu a Autoridade Fiscal, tendo em vista que a efetiva aquisição foi realizada pela GLBBT e nela seus efeitos devem ser registrados.
- Corroborando tal realidade o fato de que foi a GLBBT quem solicitou à Ernst & Young o relatório de avaliação econômico-financeira da Sky Brasil, que deu suporte ao registro e amortização do ágio, justamente por ser aquela sociedade a responsável por suportar o ônus da aquisição, o que a configura verdadeira real adquirente do investimento.
- De fato, houve efetivamente a aquisição das cotas da Sky Brasil pela GLBBT, de modo que não como negar que esta sociedade, na qualidade de adquirente, absorveu o patrimônio da investida por meio da incorporação reversa, dando azo à amortização do ágio.
- Ora, a própria Autoridade Fiscal reconhece que a GLBBT recebeu o aumento de capital realizado pela GLA Brasil, pagou o preço devido às alienantes da participação na Sky Brasil e, por fim, foi extinta por incorporação. Assim sendo, se nenhum destes fatos foi considerado fictício pela Autoridade Fiscal, torna-se illogicamente impossível supor que a interposição da GLBBT teria sido fictícia.
- Assim, é indiscutível que houve sim a efetiva "absorção de patrimônio" ou "confusão patrimonial", nos termos da legislação pátria, tendo em vista que a investidora (GLBBT), pessoa que suportou financeira e economicamente o ágio pago, foi incorporada pela pessoa jurídica investida (Impugnante), pela qual pagou um ágio projetado em função da expectativa de rentabilidade futura.
- Considerando que houve a unificação dos patrimônios da investidora (GLBBT) e da investida (Sky Brasil), não deve prevalecer a acusação fiscal, devendo-se reconhecer a legitimidade da amortização fiscal do ágio e determinar o cancelamento integral das autuações.

Demonstração do Propósito Negocial e Específico da Utilização da GLBBT

- Passa-se a demonstrar os efetivos propósitos negociais e específicos da sociedade denominada "veículo" pela Autoridade Fiscal, o que também acarretará na necessidade de cancelamento integral dos autos de infração.
- Conforme informado à Autoridade Fiscal em sede de Fiscalização, a designação da GLBBT como adquirente do investimento na operação sob análise decorreu de finalidades atinentes à estruturação e operacionalização do Grupo DirecTV, bem como a requisitos regulatórios do ramo de telecomunicações no Brasil.

- Primeiramente, a GLBBT, suposta veículo, já existia na estruturação do grupo DirecTV, sob o controle da GLA Brasil, desde agosto de 2006, conforme se depreende do "Instrumento Particular de Constituição da Sociedade Empresária Limitada XBLB Brasil Telecomunicações Ltda."
- Trata-se, de fato, de sociedade constituída quatro anos antes das operações em debate para a (a) exploração de serviço de telecomunicações e (b) participação em outras sociedades, na qualidade de sócia e/ou acionista, conforme se pode verificar do instrumento societário de constituição desta empresa.
- Com efeito, tal sociedade nunca foi mera "empresa de prateleira", na medida em que foi criada em um contexto alheio ao da operação questionada pela Autoridade Fiscal e tinha por objeto as atividades empresariais acima expostas.
- Reforça a substância da GLBBT o fato de que tal empresa participou de licitação da Anatel para a outorga de radiofrequências (faixas de 3,5 GHz e 10,5 GHz). Tal realidade é inclusive reconhecida no TVF; contudo, a Autoridade Fiscal tenta invalidar a escolha da GLBBT como a melhor posicionada para a aquisição no fato de ela não ter obtido sucesso no referido processo licitatório.
- Ora, desde quando o insucesso em um certame licitatório desqualifica a aptidão de uma empresa em realizar uma aquisição futura? Na verdade, o que faz a Autoridade Fiscal é ratificar o fato de que a GLBBT já existia há anos na estrutura societária do Grupo DirecTV, bem como possuía finalidades empresariais ligadas ao ramo do grupo de telecomunicações.
- Acontece que, à época das operações (2010), a GLBBT já não desempenhava atividades lucrativas ao Grupo DirecTV, de modo que a sua manutenção na estrutura societária representava um ônus, decorrente de sua manutenção e cumprimento de obrigações fiscais e legais.
- Logo, era natural que a GLBBT fosse escolhida pelo Grupo DirecTV como a adquirente das cotas da Sky Brasil. Veja-se, o propósito de cunho negocial/operacional decorre justamente da utilidade em aproveitar uma sociedade já existente há anos na estrutura societária e que representava um ônus à época para o grupo para aquisição de um investimento de interesse para as atividades empresariais.
- Com efeito, a designação da GLBBT para o negócio proporcionou consequências de ordem empresarial, e não apenas fiscais. Isso porque, as finalidades além da economia tributária que exige a Autoridade Fiscal não podem estar unicamente adstritas ao aumento de lucros ou à expansão da participação no mercado, mas também a interesses de cunho empresarial ligados à diminuição do número de entidades do grupo econômico e consequente redução das obrigações legais e fiscais.
- Dessa forma, ao desconsiderar a realidade acima exposta, a Autoridade Fiscal acaba por exigir que o Grupo DirecTV mantivesse em sua estrutura e arcasse com os custos de uma sociedade que não lhe trazia mais benefícios à época, invadindo de forma indevida a esfera gerencial/empresarial dos contribuintes.
- Diga-se, no presente caso, não houve a interposição/criação de uma sociedade artificial, com fins únicos de amortizar o ágio. Havia, na verdade, uma sociedade operacional existente há anos e que à época não estava mais alinhada aos interesses do grupo, sendo, então, a mais bem posicionada para a aquisição do investimento.

- Além do propósito negocial supracitado, atinente à GLBBT, a GLA Brasil, por sua vez, era uma empresa estratégica dentro do Grupo DirecTV, cuja participação na aquisição da Sky Brasil, bem como posterior incorporação, poderia trazer graves prejuízos ao grupo.
- Isso porque a GLA Brasil é empresa que cumpre relevantes funções societárias e regulatórias. Conforme se pode notar do organograma colacionado no descritivo das operações desta peça Impugnatória, a GLA Brasil é a holding que controla toda a participação e negócio do grupo estrangeiro DirecTV no Brasil.
- Dessa forma, naturalmente, ela é parte de diversos e complexos acordos societários, envolvendo diversas investidoras (estrangeiras) e investidas, de modo que a alteração decorrente do processo de aquisição da Sky Brasil certamente constituiria um processo negocial difícil, moroso e engessado.
- Além do mais, conforme expressamente regulado no artigo 222 da Constituição Federal e nos artigos 1º e 2º do Decreto n.º 2.617/98, as empresas de telecomunicações brasileiras, como a Sky Brasil, não podem ser detidas diretamente por sócias estrangeiras, sendo a GLA Brasil a holding que cumpre esta determinação e garante a operação do Grupo DirecTV no Brasil.
- Caso a GLA Brasil tivesse que adquirir diretamente as cotas da Sky Brasil e posteriormente ser incorporada por esta sociedade, haveria um claro impeditivo regulatório para a realização das atividades de telecomunicação no Brasil. Nesta hipótese, teria que ser constituída uma nova holding para assumir o papel desempenhado pela GLA Brasil, o que seria extremamente burocrático e desencorajador das atividades desempenhadas pelo Grupo DirecTV no Brasil. Ademais, tal dificuldade afigura-se ainda maior quando se recorda que a GLA Brasil detém participação em diversas outras empresas que não são objeto da operação sob análise.
- Em conclusão, não só a utilização da GLBBT estava alinhada com cunhos negociais do Grupo DirecTV, como também a aquisição via GLA Brasil, pretendida pela Autoridade Fiscal, mostrava-se impossível sob os pontos de vista societários e regulatórios.
- Por fim, é importante destacar que a própria Autoridade Fiscal atesta a inexistência de vantagem fiscal ilegítima nos autos. Isso porque, fosse verdade que a GLA Brasil é a "real adquirente" da participação da Sky Brasil, o ágio surgiria e poderia ser amortizado de qualquer maneira. A operação só não foi realizada da maneira pretendida pela Autoridade Fiscal pelas razões negociais/regulatórias acima expostas.
- Nesse sentido, a Impugnante traz à baila o recentíssimo acórdão n.º 1201-002.247 (sessão de 12/06/2018), por meio do qual o E. CARF decidiu pelo cancelamento do lançamento fiscal idêntico ao dos autos porquanto não há benefício ou vantagem fiscal ilegítima quando outras opções de movimentação societária resultariam o mesmo efeito tributário de dedução do ágio.
- Dessa forma, não merecem prosperar as alegações da Autoridade Fiscal de que a GLBBT seria uma sociedade veículo utilizada exclusivamente com fins fiscais, não restando alternativas senão o cancelamento integral dos autos de infração.

Inexistência de Simulação

- Ao longo do TVF, em especial das fls. 34 a 40, a Autoridade Fiscal busca sustentar que as operações sob análise seriam simuladas, razão pela qual o ágio originado da aquisição da Sky Brasil pela GLBBT seria indedutível.
- Em momento algum a Autoridade Fiscal indicou qual dispositivo legal daria respaldo a alegada simulação. Ou seja, ao longo do TVF não há uma indicação sequer de qual seria o artigo de lei que fundamentaria o presente lançamento com base na acusação fiscal de simulação. Desta feita, o lançamento fiscal deve ser considerado nulo, em razão da afronta ao dever de fundamentação/motivação do lançamento fiscal, previsto no artigo 142 do CTN.

Além do mais, mesmo que tivesse cumprido com o seu dever de fundamentação legal, a Autoridade Fiscal exarou entendimento completamente equivocado quanto ao tema. Primeiramente, todos os atos praticados pela Impugnante existiram e estavam em total consonância com a sua efetiva vontade e a legislação vigente, sendo praticados entre partes independentes e no estrito atendimento a seu propósito negocial. Assim, não há como se sustentar a alegação da Autoridade Fiscal de que haveria simulação no presente caso.

- Em segundo lugar, pela leitura dos trechos do termo de verificação fiscal, é possível verificar que a Autoridade Fiscal entendeu - equivocadamente - que a suposta ausência de propósito negocial/utilização de sociedade veículo nas operações sob análise seria condição suficiente para a configuração da simulação.
- Todavia, vale apontar que a simulação é um instituto de Direito Civil, cuja definição está prevista no artigo 167 do Código Civil. Pela leitura do dispositivo é possível verificar que a simulação está configurada sempre que um ato apresenta vontade diferente da aparentemente manifestada. Ou seja, na simulação há uma divergência entre a intenção e a vontade declarada que gera prejuízo a terceiros.
- Esta não é de maneira alguma a hipótese dos autos. Todas as etapas que, segundo a Autoridade Fiscal, atestariam a simulação foram regularmente constituídas, registradas declaradas as autoridades competentes.
- Ou seja, as operações em análise não aparentaram direito diverso daquele que foi visado e também não continham quaisquer declarações ou cláusulas não verdadeiras, caracterizada pelo inciso II, do parágrafo 1º, do artigo 167 do Código Civil Brasileiro.
- Além disso, conforme esclarecido no item anterior, a própria Autoridade Fiscal atesta a inexistência de vantagem fiscal ilegítima nos autos, ou seja, não houve dano/prejuízo a terceiros. Isso porque, caso a aquisição fosse feita via GLA Brasil o ágio surgiria e poderia ser amortizado de qualquer maneira.
- Vê-se claramente pela leitura do TVF, em especial das fls. 34 a 40, que a Autoridade Fiscal fundamenta a suposta simulação nos mesmos fundamentos tecidos para afirmar que a operação realizada foi feita sem propósito negocial e com uso de veículo. Todavia, a acusação de simulação não prescinde da comprovação de uma manifestação enganosa de vontade, bem como de dano a terceiros.
- Ainda, a simulação deve ser efetivamente comprovada, sob pena de, com isso, subverter-se todo o fim pretendido pelo legislador ao dispor sobre a interpretação e a integração da legislação tributária, constante nos artigos 107 a 112 do CTN. Para que os autos de infração pudessem subsistir, seria necessário que se comprovasse por meios diretos, a ocorrência da simulação alegada pela Autoridade Fiscal.

- Neste contexto, em vista das operações objeto destes autos, foi gerada, no máximo, uma economia tributária lícita, a chamada elisão fiscal. Tal fato, por si só, não pode ensejar, por qualquer que seja o motivo, a alegação de que referidas operações foram implementadas por meio de declarações mentirosas ou não condizentes com a verdade dos fatos, ainda mais sem as devidas comprovações pela Autoridade Fiscal.
- Com efeito, falar em simulação no presente caso é totalmente desprovido de fundamentação jurídica. Além da clareza com que as declarações e atos realizados pelas partes foram feitas, há que se considerar que nenhum ato realizado era ou ainda é proibido por lei. Nessa linha, a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) já pacificou o entendimento de que para que se possa materializar a simulação, é necessário que o ato praticado não pudesse ser realizado, seja por vedação legal ou por outras circunstâncias fáticas.
- De fato, ainda que se pudesse admitir que o ágio em questão decorreu da interposição de sociedade veículo com o único intuito de reduzir a carga tributária, fato é que não restou configurado qualquer ato ilícito nas operações realizadas.
- Neste ponto, a Autoridade Fiscal cometeu grave equívoco ao afirmar que nas operações realizadas e descritas anteriormente são ilícitas, uma vez que visaram, exclusivamente a dedutibilidade de um ágio indedutível. Ora, como dito, não se pode confundir a busca pela economia tributária, ainda que seja por meio da utilização de uma sociedade veículo, com a prática de atos contrários à lei.
- Tendo isso em vista, resta também afastada a desproposita afirmação da Autoridade Fiscal de que no caso se estaria diante de uma hipótese de abuso de direito, porquanto as operações analisadas estão apoiadas em atos lícitos.
- Diante de tudo o que foi exposto, resta comprovado que as operações originárias do ágio em questão decorreram de atos rigorosamente lícitos, entre partes não relacionadas e com evidentes propósitos negociais, de modo a produzir os efeitos que realmente expressavam e interessavam às partes, pelo que não podem ser consideradas como simuladas, devendo, assim, serem cancelados os autos de infração.

Ad Argumentandum- Validade da Suposta Empresa Veículo

- Não há qualquer possibilidade de se enquadrar a GLBBT como uma "sociedade veículo" criada/interposta para fins exclusivamente fiscais. Contudo, ainda que isso fosse possível, o que se nega, a jurisprudência do CARF entende que a utilização de empresas veículo não é motivo para tornar inválida a amortização fiscal do ágio.
- Mesmo que fosse possível considerar a GLBBT como uma "empresa veículo", ainda assim deveria ser cancelado o lançamento, tendo em vista que, nos termos das decisões citadas, não há qualquer óbice à utilização deste tipo de sociedade com vistas à permitir a amortização fiscal do ágio.

Inexistência de previsão legal para a adição na base de cálculo da CSLL do ágio amortizado

- Na remota hipótese desta DRJ não entender pelo cancelamento integral do lançamento fiscal, deve ser, ao menos, reconhecida impossibilidade de se falar na adição da referida despesa na base de cálculo da CSLL, por absoluta ausência de previsão legal.

- De fato, o legislador determinou a base de cálculo da CSLL de forma exaustiva (numerus clausus), fixando, taxativa e individualmente, cada um dos ajustes aplicáveis (artigo 2º e parágrafos, da Lei n.º 7.689/88), não arrolando, como hipótese de adição ao lucro líquido, o valor correspondente à amortização do ágio na aquisição de investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial.
- Tendo em vista que o ordenamento foi silente quanto à adição ao lucro líquido, para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, da parcela do ágio, não caberia ao Agente Fiscal exigir o que a lei não exige. O tributo só pode ser exigido quando ocorrer a efetiva subsunção do fato à norma tributária e, somente assim, poderia se falar em ocorrência do fato jurídico tributário.
- Frise-se, também, que o Agente Fiscal não citou qualquer disposição legal específica para a apuração da base de cálculo da CSLL, procedimento esse que ratifica o até aqui exposto. Dessa forma, torna-se incontroversa a argumentação no sentido de que, os únicos ajustes admitidos, por adição, à base de cálculo da CSLL, são aqueles que decorrem de lei. Com efeito, uma eventual despesa que tenha integrado o lucro líquido somente será considerada indedutível da base de cálculo da CSLL caso haja previsão expressa em lei para este tributo - o que não ocorre para o caso específico.
- O CARF já decidiu em diversas oportunidades que inexistente previsão legal para que se exija a adição à base de cálculo da CSLL das despesas com amortização do ágio.
- Ainda, em sessão de 03/05/2016, a Câmara Superior de Recursos Fiscais afastou qualquer dúvida quanto à impossibilidade de adição do ágio considerado não dedutível para fins de apuração do lucro real, à base de cálculo da CSLL.
- Portanto, o lançamento de CSLL não possui fundamento legal, na medida em que afronta um dos mais importantes princípios norteadores do Direito Tributário, qual seja o princípio da legalidade, motivo pelo qual deve ser cancelado ao menos o auto de infração de CSLL.

Inaplicabilidade da Multa Qualificada

- Não poderá prevalecer a multa qualificada prevista no artigo 44, § 1º, da Lei n.º 9.430/96, sob o argumento de que a Impugnante teria agido dolosamente com o intuito fraudulento de reduzir sua carga tributária.
- Não houve acusação por parte da Autoridade Fiscal de que os atos sob análise teriam sido praticados em sonegação (artigo 71 da Lei n.º 4.502/64) ou conluio (artigo 73 da Lei n.º 4.502/64). Segundo a Autoridade Fiscal, a aplicação da multa qualificada está fundamentada na realização de atos com a intenção de amortizar o ágio e reduzir, assim, a tributação.
- Todavia, a alegada fraude, prevista no artigo 72 da Lei n.º 4.502/64, pressupõe a existência de dolo e, segundo De Plácido e Silva, para que fique caracterizado o dolo, é necessário que se verifiquem os seguintes requisitos: a) o ânimo de prejudicar ou fraudar; que a manobra ou artifício tenha sido a causa da feitura do ato ou do consentimento da parte prejudicada; uma relação de causa e efeito entre o artifício empregado e o contrato por ele conseguido; a participação intencional de um dos contraentes no dolo.

- Assim, de acordo com o renomado jurista, o dolo é ato de má-fé, razão por que se diz fraudulento, sendo, como é, o intuito da própria fraude, ou de fraudar, pois sem fraude ou prejuízo preconcebido não se terá dolo em seu exato sentido.
- Com efeito, age com dolo todo aquele que tem o ânimo de prejudicar ou fraudar alguém; todo aquele que intencionalmente adota uma conduta com o objetivo de fraudar.
- Nesse sentido, o que distingue os institutos viciantes dos negócios jurídicos é que: no erro a circunstância que acarreta o vício é espontânea, no dolo o vício é provocado, é praticado intencionalmente pela parte, o que notadamente não ocorreu no caso em tela pelo Impugnante.
- São estes, também, os ensinamentos de Celso Antônio Bandeira de Mello e de Lourival Vilanova, que bem demonstram a necessidade de prova produzida pela autoridade administrativa, como fundamento de cobrança de um tributo e aplicação de penalidades.
- Também é este o entendimento manifestado pela CSRF e pelo CARF, que têm decidido que não há a possibilidade de se exigir a multa qualificada sem a comprovação por parte da Autoridade Fiscal de que o contribuinte agiu com dolo.
- Recentemente, a CSRF julgou caso no qual se entendeu pela necessidade do cancelamento de multa qualificada, em razão da impossibilidade de sua exigência quando não demonstrado de modo cabal pela Autoridade Fiscal o evidente intuito de fraude. Naquela oportunidade, entendeu o colegiado que não se pode confundir uma suposta ausência de propósito negocial com o dolo necessário para se aplicar a multa qualificada, que foi exatamente o que fez a Autoridade Fiscal no presente caso.
- Neste mesmo sentido, confira-se, ainda, os acórdãos n.º 1301-003.426 (sessão de 17/10/2018), 1401-002.884 (sessão de 18/09/2018), 9101-003.371 (sessão de 17/01/2018), 1301-002.627 (sessão de 20/09/2017), que evidenciam o entendimento atual do CARF de que a acusação fiscal de artificialismo da operação para aproveitamento do ágio - como feito no presente caso - não autoriza a qualificação da multa.
- Não bastassem os precedentes jurisprudenciais mencionados acima, as súmulas do CARF n.º 14 e 25 também confirmam que a qualificação da multa depende de prova da existência de dolo, o qual caracteriza as três hipóteses dos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64, às quais se referem ao artigo 44 da Lei n.º 9.430/96.
- Considerando-se que o dolo é elemento imprescindível para que se caracterize a sonegação e a fraude, e, portanto, deve ser minuciosa e cabalmente comprovado pela Autoridade Fiscal, é notório que no presente caso a multa qualificada é indevida, em razão da absoluta ausência de comprovação da prática dolosa da Impugnante.
- Deveras, quem age com intuito de fraude realiza operações proibidas, não as escritura em seus registros comerciais e fiscais e, quando fiscalizado, não entrega a documentação solicitada, procurando sob todas as formas ocultar essas operações. E mais, adultera documentos, utiliza-se de documentos calçados e paralelos, pessoas inexistentes ou "laranjas" e de documentos falsos e inidôneos.
- No presente caso, nenhuma destas condutas foi verificada, tendo em vista que a Impugnante: a) prestou informações e forneceu todos os documentos solicitados à

Fiscalização, sem retardar, impedir, atrapalhar, nem confundir o trabalho fiscal; de fato, em momento algum do TVF a Autoridade Fiscal alegou que a Impugnante teria deixado de prestar alguma informação ou esclarecimento no curso do procedimento fiscalizatório; b) registrou, arquivou e submeteu à análise todos os atos societários nos órgãos de registro competentes.

- Por fim, embora a suposta prática de simulação não tenha sido aventada pela Autoridade Fiscal para fundamentar a multa qualificada e não seja hipótese de majoração prevista no § 1º do artigo 44 da Lei n.º 9.430/96, a Impugnante reitera os argumentos trazidos no item III.5 da Impugnação, os quais demonstram a inexistência de atos ilícitos ou simulatórios.

- Ante todo o exposto, aguarda-se que sejam integralmente canceladas as autuações. Caso assim não se entenda, requer-se que, ao menos, seja afastada a multa qualificada.

Da Impossibilidade de Exigência da Multa em caso de Dúvida

- Caso se decida pela manutenção dos lançamentos que deram origem a esse processo pelo voto de qualidade, é razoável considerar que há, no mínimo, dúvida quanto à ocorrência da infração. Todavia, a exigência de valores a título de penalidades não se coaduna com a dúvida, conforme se afere do artigo 112 do CTN.

- Segundo Luís Eduardo Schoueri, fazendo alusão às infrações, não poderá prevalecer o tratamento mais gravoso decidido por estreita maioria - ou, ainda mais evidente, pelo voto de qualidade - deixando de lado a dúvida objetivada pelo entendimento da minoria.

- Deste modo, caso reste inequívoca a presença da dúvida quanto à correção das autuações, requer-se se reconheça, ao menos, a impossibilidade de se manter a multa de ofício, seja ela qualificada ou não.

Da Vedação ao Confisco

- A multa de ofício qualificada tem nítido caráter confiscatório, nos termos do artigo 150, IV, da Constituição Federal, não devendo prevalecer, conforme entendimento do plenário do Supremo Tribunal Federal, inclusive em sede de Repercussão Geral.

- Em linhas gerais, ocorre o efeito confiscatório quando a aplicação da norma tributária excede o limite racional e econômico da fonte de arrecadação a ponto de colocar sua sobrevivência em risco, ou quando a sua aplicação não se justifica.

- Como decorrência dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, é imperioso que nos processos administrativos seja adotado critério da vedação da aplicação de multas em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público.

- O artigo 3º do CTN estabelece que o tributo é uma prestação pecuniária que não constitui sanção por ato ilícito. Por esse motivo, o tributo não pode ser utilizado para punir, da mesma forma que as sanções não podem ser utilizadas como instrumento de arrecadação disfarçado.

- Por mais grave que seja o ilícito praticado não se justifica a imposição de penalidade que reduza o patrimônio do sujeito passivo de forma desproporcional à infração.

- Em razão disso, oportuno ressaltar a decisão proferida pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal nos autos da ADI-MC 1075 e ADI 551, que, em sede de Repercussão Geral, o STF julgou constitucional a cobrança moratória de 20%, nos autos do Recurso Extraordinário n.º 582.461, por ser fixada em valor menor que o tributo devido.
- Como se vê, o STF, em sede de Repercussão Geral, ratificou seu entendimento de que as multas que superam o percentual de 100% do valor do tributo são confiscatórias e, conseqüentemente, inconstitucionais.
- Portanto, tal entendimento deverá ser aplicado pelo CARF, conforme determina o artigo 62, §2º, do atual Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015.
- Assim sendo, também pelo seu caráter confiscatório, a multa qualificada imposta à Impugnante deve ser cancelada, ou, ao menos, reduzida para 75% do valor do tributo devido.
- Outrossim, caso assim não se entenda, tendo em vista que a inconstitucionalidade da multa qualificada no patamar de 150%, será julgada em sede de Repercussão Geral no Recurso Extraordinário n.º 736.090, deverá esta DRJ determinar o sobrestamento deste processo administrativo, nos termos do artigo 1.037 da Lei n.º 13.105/2015 (Novo Código de Processo Civil), aplicável ao caso concreto por força do artigo 15 deste mesmo diploma legal.

Impossibilidade de cobrança da multa isolada pela falta de recolhimento de estimativa

- Até o advento da Lei n.º 8.383/91, o IRPJ e a CSLL eram apurados em sistema de base anual. Ou seja, os fatos econômicos integrantes do fato gerador desses tributos ocorriam ao longo do ano-base e somente em 31 de dezembro eram quantificados, de maneira a propiciar a aferição da base de cálculo sobre a qual incidira a exação.
- Após a edição da referida normal legal, o IRPJ e a CSLL passaram a ser apurados em sistema de bases correntes, ou seja, na medida em que os fatos econômicos integrantes do fato gerador ocorrem, quantificam-se as bases de cálculo naquele mesmo mês e o contribuinte efetua mensalmente o pagamento desses tributos.
- São esses os chamados recolhimentos por estimativa. Contudo, mesmo nesta sistemática, ao final do ano-base o contribuinte deve elaborar sua declaração de ajuste anual, com a finalidade de verificar se o montante que foi pago ao longo do ano excede ou fica aquém do que realmente é devido.
- Assim, somente ao final do ano-base é que o contribuinte verifica o quantum realmente devido de IRPJ e da CSLL a pagar, confrontando-se os valores devidos com os valores pagos por estimativa, pelo que, independentemente do sistema de apuração (base anual/bases correntes), o fato jurídico tributário do IRPJ e da CSLL permaneceu sendo anual, pois somente em 31 de dezembro de cada ano-calendário é que se tem a base de cálculo definitiva para a apuração desses tributos.
- Desse modo, os recolhimentos efetuados com base na estimativa nada mais são do que uma antecipação do tributo que será devido no encerramento do período-base.

- A multa isolada, diferentemente do que entendeu a Autoridade Fiscal, somente pode ser exigida caso o Fisco verificasse a falta de recolhimento dos tributos, ou recolhimento insuficiente, com base em estimativas mensais, antes do término do ano-base.
- Como os autos de infração do presente processo foram lavrados após o encerramento dos anos-base de 2014 e 2015, em 10/12/2018, eventuais insuficiências de recolhimento do IRPJ e da CSLL não mais poderão ser punidas pela exigência da multa isolada, conforme decisões do CARF e da CSRF.
- Ante o exposto, não deve prosperar a cobrança das multas isoladas exigidas, relativamente aos anos-base de 2014 e 2015, em razão do período correspondente já estar encerrado quando da lavratura dos autos de infração em comento.
- Ainda que fosse possível lançar, após o encerramento dos anos-base de 2014 e 2015, a multa isolada, não poderia haver a cumulação da multa isolada com a multa de ofício.
- De fato, analisando-se os autos de infração lavrados, verifica-se que há cobrança cumulativa da multa isolada com a multa de ofício, sobre os mesmos valores supostamente devidos a título de IRPJ e da CSLL, o que não pode ser admitido, já que as sanções que possuem a mesma base de cálculo devem corresponder à idêntica conduta ilícita.
- Trata-se, no presente caso, de dupla incidência sobre a mesma materialidade, uma vez que os valores adicionados pela Fiscalização nas bases mensais, para cálculo da multa isolada pela suposta falta de recolhimento das estimativas de IRPJ e de CSLL, foram os mesmos incluídos no cálculo do ajuste anual para a cobrança da multa de ofício qualificada sobre os valores supostamente não recolhidos desses tributos.
- A impossibilidade da cumulação de multas em debate já é assunto com posicionamento firmado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, pelo CARF e até mesmo pelo STJ.
- E nem se poderia alegar que a concomitância das multas seria possível pelo fato das normas possuírem finalidades distintas. Isto porque, conforme bem asseverado pelo Ministro Humberto Martins quando do julgamento do Recurso Especial n.º 1.496.354/PR, em face do princípio da consunção, a infração mais grave - não recolhimento do tributo - absorve a infração de menor gravidade.
- Ademais, o CARF aprovou a 13ª Proposta de Enunciado de Súmula, onde restou firmado o entendimento consolidado na Súmula CARF n.º 105.
- Não há dúvidas de que as multas impostas, nos termos em que foram lavradas, são decorrentes de uma infração única e inseparável, em relação a qual foram imputadas duas penalidades, o que configura dupla e inadmissível imposição de pena ao mesmo fato. Ademais, para que não restem dúvidas quanto a impossibilidade de cobrança concomitante da multa isolada com a multa de ofício, necessário apresentar breve análise histórica acerca da aprovação da Súmula CARF n.º 105.
- Ainda no ano de 2012, foi suscitada a apreciação por parte do Pleno da CSRF em relação a diversas propostas de súmula, dentre estas, a de n.º 17. Contudo, tal proposta foi rechaçada pelo Pleno da CSRF, haja vista que não representava o posicionamento

dominante no CARF acerca da impossibilidade de cumulação de tais penalidades previstas no artigo 44 da Lei n.º 9.430/96.

- Não obstante tal negativa, em dezembro de 2013, por meio da Portaria n.º 28/2013 do CARF, foi novamente submetida ao Pleno da CSRF uma proposição de súmula (n.º 09) em termos bem semelhantes à proposta rejeitada no ano de 2012. E da mesma forma que a proposta de súmula n.º 17 de 2012, a proposição acima citada também não foi acolhida pela CSRF.
- Posteriormente, em dezembro de 2014, com a supressão de qualquer menção a critério temporal que limitasse a aplicação do entendimento prevalente na jurisprudência do CARF em relação à multa isolada, foi aprovada a mencionada Súmula CARF n.º 105.
- Logo, não há dúvidas de que o entendimento da CARF e esposado na Súmula CARF n.º 105 remete à impossibilidade de aplicação conjunta da multa isolada, pela falta de recolhimento de estimativa, com multa de ofício, pelo não recolhimento do tributo, seja em período anterior ou posterior à entrada em vigor da MP n.º 351/2007, que foi convertida na Lei n.º 11.488/2007.
- Portanto, a Súmula CARF n.º 105, aprovada pelo Pleno da CSRF, mostra-se de observância obrigatória tanto às infrações cometidas antes da publicação da MP n.º 351/2007, quanto àquelas posteriores a esta, de modo que a sua aplicação não poderia ser olvidada no caso em tela, razão pela qual se deve promover o cancelamento das multas isoladas cobradas.

Glosa Indevida de Prejuízo Fiscal e da Base de Cálculo Negativa da CSLL

- O Agente Fiscal glosou as compensações de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativa da CSLL realizadas pela Impugnante, tendo em vista a redução dos respectivos saldos em decorrência da autuação de glosa de amortização de ágio, objeto do processo administrativo n.º 16561.720017/2015-56 (fls. 50 e 51 do TVF).
- Contudo, não merece prosperar tal racional da Autoridade Fiscal, na medida em que, como ressaltado no próprio TVF, a alegada compensação indevida é mero reflexo das autuações fiscais anteriores.
- Nesse sentido, deverá considerar-se a não definitividade do processo administrativo n.º 16561.720017/2015-56, que ainda está em curso perante à Câmara Superior do CARF, podendo haver, assim, a recomposição dos saldos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL detidos pela Impugnante. Nesta hipótese, não subsistiram as glosas de compensação indevidas realizadas no lançamento ora impugnado.
- Em razão do exposto, contesta-se a retificação de ofício do prejuízo fiscal e base negativa constante dos lançamentos de IRPJ e CSLL.

PEDIDO

- Diante do exposto, a Impugnante requer o conhecimento e o provimento da presente Impugnação, seja pelas razões de mérito, seja pela preliminar suscitada, para o cancelamento integral dos autos de infração, extinguindo-se a totalidade dos créditos tributários exigidos. Ainda, caso não seja determinado o cancelamento integral dos lançamentos tributários, requer-se, subsidiariamente, que: a) seja reconhecida a impossibilidade de adição, à base de cálculo da CSLL, das despesas consideradas

indedutíveis, decorrentes da amortização do ágio, por absoluta ausência de previsão legal; b) seja reconhecida a impossibilidade da qualificação da multa de ofício ou, ao menos, que c) a multa de ofício seja reduzida para o percentual de 75%, de modo que não supere o valor do crédito tributário em questão, na esteira da jurisprudência do STF; d) haja a aplicação do artigo 112 do CTN em caso de dúvida; e) seja determinado o cancelamento das multas isoladas, em razão, tanto do encerramento dos anos base, quanto da impossibilidade de sua cumulação com a multa de ofício; f) sejam reestabelecidos os saldos de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL reduzidos pela Autoridade Fiscal.

A impugnação foi apreciada pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Belo Horizonte – DRJ/BHE, que editou o Acórdão n.º 02-91.746 – 3ª Turma, de 27 de março de 2019 (v. e-fls. 1.764/1.835). Referido Acórdão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2014, 2015

ÁGIO PAGO NA AQUISIÇÃO DE INVESTIMENTO EM RAZÃO DE RENTABILIDADE FUTURA - EMPREGO DE EMPRESA VEÍCULO

Para dedução fiscal da amortização de ágio fundamentado em rentabilidade futura é necessário que a absorção patrimonial exigida pela lei se verifique entre a investida e a pessoa jurídica que adquiriu a participação societária com ágio. Não é possível a dedução se o investimento subsiste no patrimônio da real adquirente, em virtude do emprego de empresa veículo.

MULTA ISOLADA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ANTECIPAÇÕES MENSAS

O contribuinte que adotar o lucro real como base de cálculo do IRPJ e CSLL optar pela apuração anual, se deixar de recolher as antecipações mensais com base de cálculo estimada, ficará sujeito à multa isolada de 50% do valor não recolhido, ainda que o lançamento de ofício se faça depois de encerrado o período anual de apuração, qualquer que seja o resultado tributável anual.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL - REDUÇÃO DO SALDO EM VIRTUDE DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO ANTERIOR

A redução de saldo de prejuízos fiscais em virtude de lançamento de ofício deverá ser levada em consideração em lançamento de ofício posterior e referente a períodos de apuração subsequentes, ainda que aquele lançamento de ofício anterior não se tenha tornado definitivo por ainda estar em curso o respectivo litígio administrativo.

MULTA QUALIFICADA EM VIRTUDE DE FRAUDE

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.

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.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Não se conformando com a decisão proferida pela DRJ/BHE a Recorrente apresentou o recurso voluntário de e-fls. 1.847/1.923. Em apertada síntese, reproduzo abaixo os argumentos trazidos à apreciação desta Turma, em grande parte já constantes da própria impugnação de e-fls. 1.575/1.630:

- a) **Preliminar de nulidade do Auto de Infração haja vista a incorreta apuração da multa isolada pelo recolhimento a menor de estimativas – iliquidez dos Autos de Infração** – neste ponto repetem-se os argumentos expendidos quando da impugnação com o adendo da arguição de que, em contraposição ao exposto na decisão recorrida, o lançamento tanto da multa isolada relativa ao IRPJ quanto à referente à CSLL no mesmo Auto de Infração não poderia ser tratado como uma opção do agente lançador, na medida em que o art. 142 do CTN seria muito claro ao incumbir à Autoridade Fiscal o dever de identificar a matéria tributável e o tributo devido; se, por acaso, sua demanda pelo cancelamento do Auto de Infração da CSLL fosse admitida, estaria a Recorrente obrigada a recolher, indevidamente, também os valores decorrentes da majoração das estimativas do respectivo tributo, uma vez que eles estão incluídos na base de cálculo da multa isolada de IRPJ;
- b) **Efetiva operação realizada – aquisição de 178.830.000 cotas (18,90% do capital social) da Sky Serviços pela GLBBT** - Inaugurando as alegações de mérito, destaca que foram esclarecidos os motivos negociais e operacionais que ensejaram as operações sob análise, o que teria sido ignorado no voto recorrido. Os autos de infração não se sustentariam, seja pelo fato de a GLLBT existir previamente às operações, tendo por objeto social atividade atinente ao seu grupo econômico, seja pelo fato de que a sua participação nas operações em questão foi motivada por razões extratributárias, as quais não teriam sido devidamente afastadas pela Turma Julgadora; no mais, repete as alegações da impugnação;
- c) **Legitimidade do ágio e posterior aproveitamento da sua dedutibilidade fiscal** – a par de repetir as alegações já trazidas quando da impugnação, a Recorrente refuta as considerações feitas na decisão recorrida em relação à sua irresignação quanto ao fato de a Autoridade Fiscal ter considerado que as despesas com a amortização do ágio não seriam necessárias, usuais ou normais. Argui a Recorrente que a Turma Julgadora *“acabou por confundir a definição dos requisitos em questão, na medida em que os conceitos de necessidade, usualidade e normalidade, previstos na norma geral do artigo 299 do RIR/99, não são aplicáveis ao presente caso, eis que a dedutibilidade das despesas com ágio foi regulamentada, de forma específica, pela norma veiculada pelo artigo 386, inciso III, § 2º do RIR/99; isso porque a norma prevista no art. 386 do RIR/99 permite a dedutibilidade das despesas com a amortização do ágio, mesmo quando não cumpridos os requisitos da regra geral, que no caso em tela foram efetivamente cumpridos pela Recorrente; assim, não se pode admitir a glosa das despesas em questão com base em outros requisitos previstos na norma geral de dedutibilidade, como indevidamente fez a Turma Julgadora, justamente porque a norma específica,*

prevista no art. 386 do RIR/99, sobrepondo-se ou anulando a norma geral prevista no art. 299 do mesmo diploma;

- d) **Existência da “confusão patrimonial”** – Neste tópico, a Recorrente repete as alegações trazidas quando da impugnação, entretanto, reputo importante realçar o seguinte trecho: **“Assim, é indiscutível que houve sim a efetiva “absorção de patrimônio” ou “confusão patrimonial”, nos termos da legislação pátria, tendo em vista que a investidora (GLBBT), pessoa que suportou financeira e economicamente o ágio pago, foi incorporada pela pessoa jurídica investida (Impugnante), pela qual pagou um ágio projetado em função da expectativa de rentabilidade futura.”** Referido excerto figura tanto na impugnação quanto no recurso voluntário. Realço, também, alegação nova, trazida no recurso voluntário a respeito do ponto: **“Além do mais, é importante complementar que a pretensão de coibir o direito da Recorrente à amortização fiscal do ágio, sob a justificativa de que não foi observada a alegada “confusão patrimonial” na operação, sendo que este suposto requisito, como defendeu a Turma julgadora ao longo do acórdão recorrido, não se encontra positivado nas normas tributárias como condição para o aproveitamento do aludido benefício de amortização fiscal do ágio.** Desta forma, a pretensão de ver aplicada ao presente caso uma **nova condição** para a amortização do ágio (*“confusão patrimonial”*), **inexistente na legislação fiscal**, corresponde a uma verdadeira **inovação** às previsões legais, o que não pode ser acatado por este E. CARF.”
- e) **Demonstração do propósito negocial e específico da utilização da GLBBT**- Repete-se novamente os argumentos já expendidos na impugnação que, em suma, resumem-se a afirmar e defender que a utilização da GLBBT estava alinhada com cunhos negociais do Grupo DirecTV, bem assim que a aquisição via GLA Brasil mostrava-se impossível sob os pontos de vista societários e regulatórios. Rechaça o conteúdo da decisão recorrida neste ponto com a alegação de que, conforme teria sido demonstrado, os requisitos fiscais para a amortização do ágio forma cumpridos, razão pela qual, reconhecido o propósito negocial/regulatório, deveria ser reconhecida, da mesma forma, a legitimidade e validade da amortização do ágio.
- f) **Inexistência de simulação** – Fundamentalmente, neste ponto, a Recorrente se defende da acusação de simulação arguindo que a mesma deveria ser provada por meios diretos; no caso das operações objeto do presente processo, o que se gerou foi, no máximo, uma economia tributária lícita, a chamada elisão fiscal, o que de maneira alguma poderia ensejar a alegação de que tais operações teriam sido implementadas por meio de declarações mentirosas ou não condizentes com a verdade dos fatos; falar-se em simulação, no presente caso, constituir-se-ia em alegação totalmente desprovida de fundamentação jurídica, pois nenhum ato realizado era ou ainda é proibido por lei; as operações originárias do ágio em questão decorreram de atos rigorosamente lícitos, entre partes não relacionadas e com evidentes propósitos negociais, de modo a produzir os efeitos que realmente expressavam e interessavam às partes, pelo que não podem ser consideradas como simuladas;

- g) **Ad Argumentandum – Validade da suposta empresa veículo** – Como o fez na impugnação, traz a Recorrente diversos precedentes do CARF para justificar o seu entendimento de que a utilização de empresas veículo não seria motivo para tornar inválida a amortização fiscal do ágio. Acresceu ao recurso voluntário argumento no sentido de que à época das operações societárias (2010) realizadas pela Recorrente, bem como dos tributos objetos do presente lançamento fiscal (2014 e 2015), a presente autuação jamais poderia prosperar, nos termos da jurisprudência administrativa então majoritária deste CARF, fazendo remissão a diversos acórdãos deste Tribunal que seriam favoráveis à sua tese. Neste ponto, inovou no recurso voluntário com alegações deste jaez, invocando o artigo 24 do Decreto-Lei n.º 4.657/42 (Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro – LINDB), sem fazer menção que tal dispositivo foi incluído pela Lei n.º 13.655, de 25 de abril de 2018;
- h) **Ad Argumentandum – Inexistência de previsão legal para a adição na base de cálculo da CSLL da despesa com amortização de ágio** – Em suma, desenvolve sua defesa nos mesmos moldes da impugnação, arguindo, em suma, que inexistente previsão legal para que se exija a adição à base de cálculo da CSLL das despesas com amortização de ágio;
- i) **Inaplicabilidade da multa qualificada** – Com relação a este tópico, defende ser impensável que uma operação com a efetiva aquisição das ações da Sky Brasil pela GLBBT, com respaldo em “contrato de compra e venda de quotas” mediante pagamento, em dinheiro, no valor total de US\$604.767.294,00, seja qualificada como uma operação fraudulenta. Em outras palavras, seria um disparate imputar tamanha penalidade pelo mero entendimento Fiscal de que o ágio efetivamente pago pela GLBBT não seria passível de amortização, sob o argumento de que esta empresa seria uma suposta “sociedade veículo”. Neste diapasão, argui que não haveria a possibilidade de se exigir a multa qualificada sem a comprovação por parte da Autoridade Fiscal de que a Contribuinte teria agido com dolo, repetindo todos os argumentos constantes da impugnação;
- j) **Da impossibilidade de exigência da multa em caso de dúvida** – Mais uma vez, desta feita em sede de recurso voluntário, defende que no caso de o julgamento do recurso restar decidido por voto de qualidade, seria razoável considerar que haveria, no mínimo, dúvida quanto à ocorrência da infração, o que atrairia a incidência do art. 112 do CTN para os fins de cancelamento da multa de ofício;
- k) **Da vedação ao confisco** – Repete os argumentos relativos ao caráter confiscatório da multa de ofício já expostos na impugnação;
- l) **Impossibilidade de cobrança da multa isolada em razão da falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa** – Também reproduz todos os argumentos trazidos em sede de impugnação a respeito da alegada impossibilidade de se exigir a cobrança da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, seja pelo fato de terem sido cobradas após o término do ano-base a que se referem as estimativas, seja pela impossibilidade de sua cumulação com a multa de ofício;

- m) **Glosa indevida de prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL** – Reproduz o teor da impugnação neste ponto para alegar que o CARF deveria considerar a não definitividade do processo administrativo n.º 16561.720017/2015-56, que ainda estria em curso perante à Câmara Superior de Recursos Fiscais, podendo, assim, haver a recomposição dos saldos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL detidos da Recorrente. Nesta hipótese, não subsistiriam as glosas de compensação indevidas realizadas no lançamento ora impugnado.

Afinal, vieram os autos a este Conselheiro para relatar e votar.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e sua matéria se enquadra na competência deste Colegiado. Os demais pressupostos de admissibilidade igualmente foram atendidos.

Como vimos no Relatório, o presente processo trata de Auto de Infração suplementar ao lançamento efetuado no âmbito do processo administrativo fiscal n.º 16561.720017/2015-56, efetivado em nome de SKY BRASIL SERVIÇOS LTDA (empresa incorporada pela autuada em 2017, conforme relatado no TVF às e-fls. 1.509/1.512). O referido Auto de Infração abrangeu os anos calendários de 2011, 2012 e 2013. Já este lançamento refere-se aos anos calendários de 2014 e 2015.

A principal questão de mérito é relativa à glosa de amortização de ágio, já discutida no processo n.º 16561.720017/2015-56. Esse processo já foi objeto de apreciação por parte do CARF que, através da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção proferiu o acórdão n.º 1402-003.116, negando provimento ao recurso da Contribuinte.

A ementa do referido acórdão foi redigida nos seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ. TRANSFERÊNCIA DE CAPITAL PARA AQUISIÇÃO DE INVESTIMENTO POR EMPRESA VEÍCULO, SEGUIDA DE SUA INCORPORAÇÃO PELA INVESTIDA.

Para dedução fiscal da amortização de ágio fundamentado em rentabilidade futura é necessário que a incorporação se verifique entre a investida e a pessoa jurídica que adquiriu a participação societária com ágio. Não é possível a amortização se o investimento subsiste no patrimônio da investidora original.

MULTA QUALIFICADA.

Sujeita-se à 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.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

Quando o lançamento encontra-se sem qualquer ressalva acerca de incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, tal fato deixa de compor a lide, não havendo motivação para impulsionar o contraditório neste aspecto.

LANÇAMENTO DECORRENTE. CSLL

Decorrendo as exigências da mesma imputação que fundamentou o lançamento do IRPJ, deve ser adotada a mesma decisão proferida para o Imposto de Renda, desde que não presentes arguições específicas ou elementos de prova novos.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

NULIDADE.

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbra nos autos qualquer das hipóteses previstas no art.59 do Decreto n.º 70.235/72.

Da mesma forma, a Câmara Superior de Recursos Fiscais apreciou recurso especial proposto pela Recorrente, editando o acórdão n.º 9101-006.250, da lavra da Ilustre Relatora Edeli Pereira Bessa, em sessão de 10/08/2022, cuja ementa reproduzo abaixo:

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

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

PREMISSA. INSTITUTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO.

O conceito do ágio é disciplinado pelo art. 20 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 27/12/1977 e os arts. 7º e 8º da Lei n.º 9.532, de 10/12/1997, e trata-se de instituto jurídico-tributário, premissa para a sua análise sob uma perspectiva histórica e sistêmica.

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

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

DESPESAS. AMORTIZAÇÃO. ÁGIO.

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

DESPESAS. FATOS ESPONTÂNEOS.

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

CONDIÇÕES PARA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. TESTES DE VERIFICAÇÃO.

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

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

Os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997 se dirigem às pessoas jurídicas (1) real sociedade investidora, aquela que efetivamente acreditou na mais valia do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura, decidiu pela aquisição e desembolsou originariamente os recursos, e (2) pessoa jurídica investida. Deve-se consumir a confusão de patrimônio entre essas duas pessoas jurídicas, ou seja, o lucro e o investimento que lhe deu causa passam a se comunicar diretamente. Compartilhando do mesmo patrimônio a investidora e a investida, consolida-se cenário no qual os lucros auferidos pelo investimento passam a ser tributados precisamente pela pessoa jurídica que adquiriu o ativo com mais valia (ágio). Enfim, toma-se o momento em que o contribuinte aproveita-se da amortização do ágio, mediante ajustes na escrituração contábil e no LALUR, para se aperfeiçoar o lançamento fiscal com base no regime de tributação aplicável ao caso e estabelecer o termo inicial para contagem do prazo decadencial.

ÁGIO DECORRENTE DE AQUISIÇÃO DE QUOTAS NO EXERCÍCIO DE DIREITO DE PREFERÊNCIA. TITULARIDADE.

O ágio resultante de aquisição de quotas no exercício de direito de preferência deve ser registrado no patrimônio da sócia adquirente.

MULTA QUALIFICADA. ÁGIO. EMPRESA VEÍCULO. DOLO NÃO CONFIGURADO.

A qualificação da multa de ofício depende da caracterização do dolo do sujeito passivo, não podendo ser mantida em caso de mera divergência quanto à interpretação da legislação tributária aplicável. A conclusão de que as operações praticadas são atípicas, não consentâneas com uma regular operação econômica e financeira da pessoa jurídica, é fundamento suficiente para a glosa das despesas, mas não para a qualificação da multa de ofício.

O referido acórdão recebeu a seguinte decisão:

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

*Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial. Vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli e Gustavo Guimarães da Fonseca que conheciam parcialmente do recurso, excluída a matéria concernente à nulidade, e o conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado que somente conhecia das matérias relativas à multa qualificada. **No mérito, acordam em: (i) por maioria de votos, negar provimento quanto à amortização de ágio, vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Alexandre Evaristo Pinto e Gustavo Guimarães da Fonseca que votaram por dar-lhe provimento; votaram pelas conclusões com fundamentos distintos os conselheiros Livia De Carli Germano e Fernando Brasil de Oliveira Pinto, e (ii) por maioria de votos, dar provimento para***

reduzir a multa de ofício para 75%, vencida a conselheira Edeli Pereira Bessa (relatora) que votou por negar-lhe provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Alexandre Evaristo Pinto. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Livia De Carli Germano.

Dos fatos relevantes apurados pela Fiscalização

A acusação fiscal, em apertadíssima síntese, centrou-se na glosa da amortização de ágio que teria sido deduzido irregularmente na apuração do lucro real e na base de cálculo da CSLL. A dedução do ágio deu-se a partir da operação de incorporação da empresa investidora GLBBT em 17/12/2010, e que, segundo a Fiscalização, teria sido utilizada de forma ilícita como interposta pessoa, uma empresa veículo.

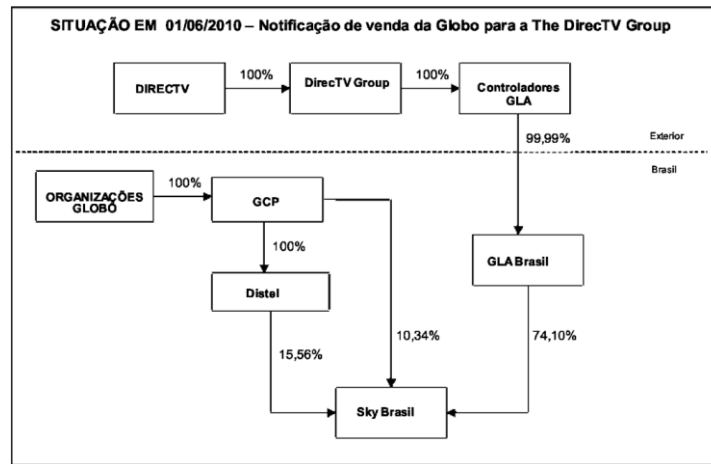
O objeto do negócio foi a compra de 178.830.000 quotas da empresa SKY BRASIL SERVIÇOS LTDA (doravante denominada apenas de SKY SERVIÇOS); até então, referidas quotas eram de propriedade das empresas GLOBO COMUNICAÇÃO E PARTICIPAÇÕES S/A e DISTEL HOLDING S/A (doravante denominadas tão somente de GCP e DISTEL respectivamente). Como adquirentes, segundo a Fiscalização, intervieram as empresas do Grupo DIRECTV (situadas no exterior), GLA BRASIL LTDA e GLB BRASIL TELECOMUNICAÇÕES LTDA (denominadas de GLA e GLBBT respectivamente), estas estabelecidas no Brasil.

Segundo a Fiscalização, o negócio constituiu-se na venda de participações na SKY SERVIÇOS pelas empresas GCP e DISTEL para a empresa GLA. Em que pese a empresa GLBBT ter figurado como compradora, a real adquirente das ações teria sido a GLA. Todos os recursos financeiros que a GLBBT teria utilizado para comprar as ações da Fiscalizada teriam como origem a empresa GLA. Portanto, a ora acusada de empresa veículo GLBBT não teria sido a real adquirente das ações da Fiscalizada com ágio, mas, sim, a própria GLA.

Conforme a Fiscalização, em 15/12/2010 o capital social da GLBBT foi aumentado pela sócia GLA de R\$10.000,00 para R\$ 692.364.117,00 e, no dia seguinte, em 16/12/2010, a GLA subscreveu e integrou mais um aumento de R\$ 266.764.461,00, elevando o capital social da GLBBT para R\$ 959.138.578,00.

Neste mesmo dia 16/12/2010 a GLBBT, atuando como “designada da DirecTV Group”, compra as quotas de participação na SKY SERVIÇOS das empresas GCP e Distel, por meio de TED e nota promissória, pagando um ágio de R\$ 829.425.715,00. Assim, as quotas da SKY SERVIÇOS teriam “entrado” no patrimônio da GLBBT no dia 16/12/2010 e “saído” no dia 17/12/2010, haja vista que nesta data ocorreu a incorporação da GLBBT pela SKY SERVIÇOS.

Abaixo reproduzo esquematicamente a situação da participação societária de cada um dos intervenientes em momento imediatamente anterior ao referido negócio:

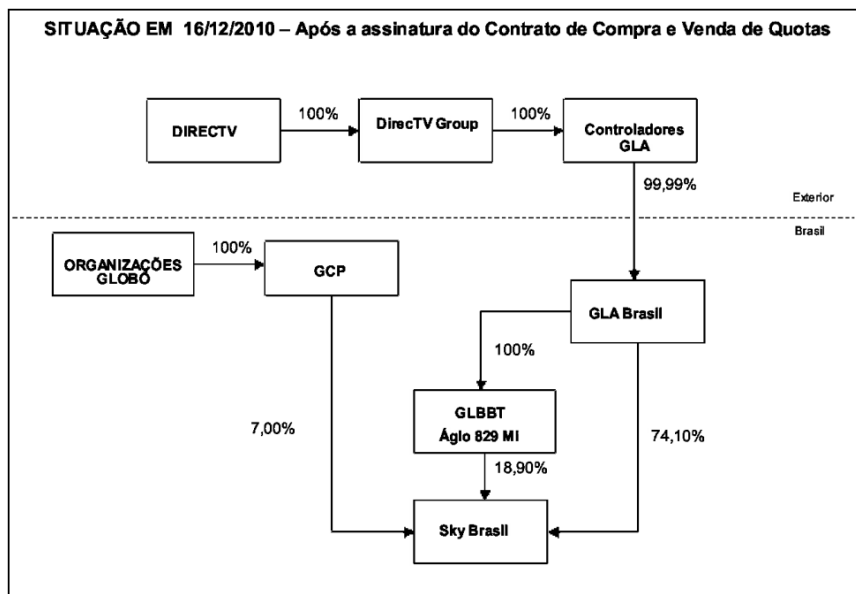


As tratativas relativas ao negócio entabulado tiveram início, segundo a Fiscalização, em 01/06/2010, quando então as empresas GCP e DISTEL formalizaram junto ao Grupo DirecTV a intenção de alienar 178.830.000 quotas da empresa SKY SERVIÇOS, correspondente a 18,90% do seu capital social. Esta intenção de alienar as referidas quotas foi formalizada através de “Notificação de Troca”, com base nos documentos intitulados de “Acordo de Troca de 2004” e Acordo de Sócios de 2006”. Em resumo, tais documentos previam um direito de preferência existente entre os sócios da empresa SKY SERVIÇOS para a aquisição de suas quotas.

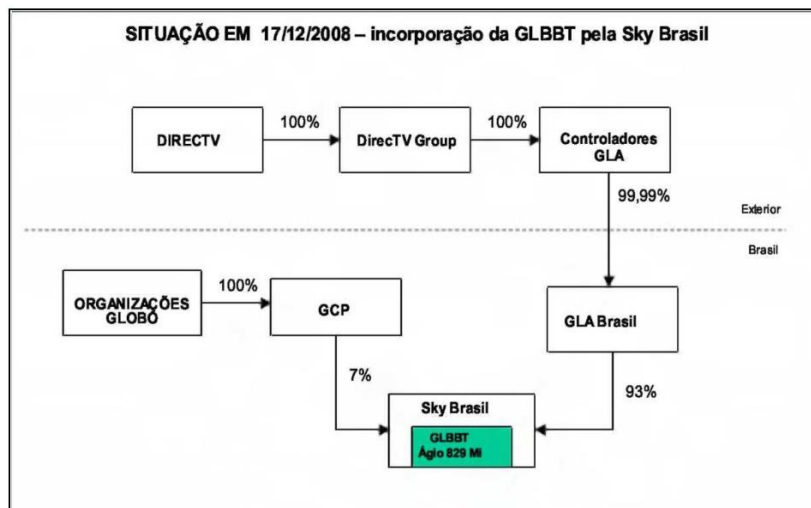
A negociação iniciou-se em 01/06/2010 e chegou ao seu termo em 16/12/2010, quando então entrou em cena a empresa GLBBT. Ou seja, em nenhum momento durante as negociações a empresa GLBBT teria participado dos ajustes que culminariam com a venda da participação acionária da SKY SERVIÇOS para o Grupo DirecTV. Frise-se que no contrato de compra e venda de quotas, reproduzido pela Autoridade Fiscal às e-fls. 1.520/1.522, a empresa GLBBT figura como “a designada da DIRECTV Group”.

Ainda segundo a Autoridade Fiscal, os recursos advindos do exterior, no valor de R\$696.315.000,00 (seiscentos e noventa e seis milhões e trezentos e quinze mil reais), foram integralizados inicialmente no capital social da GLA Brasil pela sócia DIRECTV LATIN AMERICA LLC (EUA), integrante dos Controladores da GLA. Destes recursos, internalizados em 14/12/2010, R\$ 692.364.117,00 (seiscentos e noventa e dois milhões, trezentos e sessenta e quatro mil e cento e dezessete reais) foram integralizados pela GLA Brasil no aumento do capital social da GLBBT. Também na ocasião, a GLA Brasil integralizou outro aumento de capital na GLBBT, no valor dos dividendos de R\$ 266.764.461,00 (duzentos e sessenta e seis milhões, setecentos e sessenta e quatro mil, quatrocentos e sessenta e um reais) recebidos da SKY SERVIÇOS.

Após a realização da compra das quotas da SKY SERVIÇOS, teríamos a seguinte situação patrimonial:



Neste momento, a empresa GLBBT passa a registrar na sua contabilidade um ágio decorrente do investimento realizado na SKY SERVIÇOS, lastreado em rentabilidade futura, de R\$829.425.715,50. Como vimos, a negociação findou em 16/12/2010. No dia seguinte, em 17/12/2010, a empresa GLBBT foi incorporada pela sua própria investida (incorporação reversa), a pessoa jurídica SKY SERVIÇOS, que passou a amortizar, a partir do mês de janeiro de 2011, o ágio de R\$829.425.715,50. Ao final, após a incorporação, a situação patrimonial dos envolvidos no negócio era o seguinte:



Assim, ao fim e ao cabo, a participação da empresa GLA no capital da SKY SERVIÇOS passou de 74,10% (em 16/12/2010) para 93,00% (em 17/12/2010). Esse o desenho da operação que está sob análise.

Importante para o deslinde do presente processo saber mais a respeito da empresa GLBBT, pivô de toda a celeuma que envolve a geração e o aproveitamento do ágio objeto da glosa. Referida empresa, segundo a Fiscalização, foi constituída em 25/08/2006 e tinha como endereço o mesmo logradouro da empresa GLA, a quem passou a pertencer, na sua totalidade, na data de 15/12/2010. Seu capital subscrito era de R\$10.000,00 e só foi integralizado no dia

15/12/2010; no mesmo dia, sua controladora GLA Brasil subscreve e integraliza aumento de capital no valor de R\$692.364.117,00; no dia seguinte, em 16/12/2010, a mesma GLA Brasil subscreve e integraliza mais um aumento de R\$266.764.461,00, elevando o capital social para R\$959.138.578,00. Na mesma data de 16/12/2010 a GLBBT adquire as quotas da SKY SERVIÇOS das empresas DISTEL e GCP, efetuando os respectivos pagamentos mediante TED e emissão de notas promissórias garantidas pela GLA e pelo Grupo DirectTV. Também no dia 16/12/2010, a GLBBT recebeu dividendos da SKY SERVIÇOS no importe de R\$68.035.418,00 e devolveu à GLA a importância de R\$2.645.997,00 a título de reembolso de custo com IOF. De se notar que a nota promissória emitida em favor da empresa DISTEL, no valor de R\$334.799.879,00 foi paga no mesmo dia 16/12/2010 por conta dos dividendos recebidos (R\$68.035.418,00) mais o aporte feito pela GLA na mesma data, de R\$266.764.461,00. **Relevante a informação contida no TVF de que a empresa GLBBT até o dia 15/12/2010 era uma empresa inativa, sem um centavo integralizado em seu capital. E no dia 17/12/2010 foi incorporada pela SKY SERVIÇOS igualmente sem nenhum centavo em caixa.**

Destaco também os questionamentos feitos pela Autoridade Fiscal à Recorrente durante a primeira auditoria, realizada em 2014 (processo nº 16561.720017/2015-56):

- 1) Por que a GLA Brasil não adquiriu diretamente as participações societárias alienadas pela GCP e Distel?

Resposta: A GLBBT adquiriu a participação na Sky porque tal ação vinha ao encontro de suas finalidades empresariais e dos interesses dos seus quotistas. Uma análise técnica da estrutura empresarial do grupo revelou ser a GLBBT a empresa do grupo mais bem posicionada para efetuar a aquisição.

- 2) Quais as razões e/ou propósitos negociais que levaram a elaboração do contextualizado acima? Explicar qual a motivação ou o propósito negocial para a criação da GLBBT?

Resposta: A Requerente esclarece que todas as informações de ordem econômica ou empresarial, relacionadas aos atos societários mencionados no TIF, encontram-se pormenorizadamente descritas nos respectivos instrumentos, segundo determina a legislação pertinente; e Esclareça-se, adicionalmente, que a GLBBT foi constituída em 2008 (sic) com objeto social de prestação de serviços de telecomunicações e participação em outras sociedades na qualidade de sócia ou acionista, conforme seu contrato social, tendo participado de licitação da Anatel para outorga de radiofrequências, das quais não saiu vencedora, respectivamente.

- 3) Quais foram os motivos ou fins da operação de incorporação pela empresa ora fiscalizada da GLBBT, destacando-se os benefícios esperados de natureza empresarial, patrimonial, legal, financeira, tributária e/ou quaisquer outros efeitos positivos, bem como os eventuais fatores de risco envolvidos.

Resposta: Conforme se depreende do protocolo e justificação de incorporação da GLBBT, tal operação societária teve por escopo racionalizar

as operações, otimizar a administração e minimizar as despesas pela economia de escala;

- 4) Apresentar e comprovar todas as reduções de custos obtidas em função dessa transação, apresentando inclusive todos os valores economizados. Explicar qual a racionalização das operações e otimização da administração ocorridas em função dessa transação, uma vez que a GLBBT nunca entrou em fase operacional e manteve participação na empresa ora fiscalizada por apenas 1 (um) dia?

Resposta: A racionalização e a redução de gastos decorrentes da incorporação da GLBBT, pela Requerente, foram referidas de forma conceitual na Justificação da Incorporação. Aludiu-se, ali, de maneira geral, aos resultados que naturalmente são esperados quando há a diminuição do número de entidades de um grupo econômico e conseqüente redução das obrigações legais e fiscais correspondentes. Não foram formalizados estudos ou demonstrativos para a evidenciação de tais resultados, uma vez que não há exigência legal para tanto. Por fim, o fato de a GLBBT ter mantido a participação na Requerente por pouco tempo não exclui o fato de que, com a incorporação daquela, houve a diminuição do número de entidades do grupo econômico a que pertencia, evento do qual, inevitavelmente, decorrem conseqüências econômicas.

Já no decorrer da segunda auditoria (quatro anos após a primeira), ora analisada, foi-lhe perguntado:

- 1) Explique: qual a razão, objetivo/propósito comercial de ter sido utilizada a empresa GLBBT para esta operação de compra de ações com geração de ágio, e imediata incorporação da mesma pela Sky, e a razão de a compra das ações não ter sido diretamente realizada pela GLA Brasil (fornecedora de recursos), sem a utilização da intermediária GLBBT?

Resposta: A aquisição das ações da Sky Serviços pela GLBBT se deu em razão de a GLA Brasil exercer a função de sociedade holding do Grupo DirecTV no Brasil, de modo que eventual incorporação desta sociedade pela Sky Serviços, ou vice-versa, não seria, do ponto de vista operacional, possível. De fato, caso houvesse a incorporação da GLA Brasil pela Sky Serviços, ou vice-versa, haveria uma contaminação das atividades exercidas por cada uma dessas sociedades, o que não era desejável, do ponto de vista comercial e técnico. Nesse contexto, decidiu-se que a aquisição das ações da Sky Serviços deveria ser realizada pela GLBBT, sociedade que não apresentaria óbices a uma possível reestruturação societária.

Diante dos fatos acima arrolados, concluiu a Autoridade Fiscal que a Contribuinte teria praticado uma sequência de atos societários, concatenados, com o único intuito de auferir vantagem no pagamento e/ou na apuração dos tributos IRPJ e CSLL. Referidos atos teriam sido praticados de forma simulada, dolosamente portanto, tendente a mascarar sua verdadeira intenção, qual seja, a de possibilitar a dedução do ágio contabilizado quando da aquisição das participações societárias por parte do Grupo DirecTV e GLA Brasil. Para tanto, teria a

Contribuinte e os demais intervenientes no negócio (adquirentes) se utilizado de empresa dita veículo, ou seja, pessoa jurídica sem nenhuma capacidade econômica, uma mera “casca” de empresa, que teria servido apenas para que a dedução do ágio fosse possível, à luz da legislação tributária, após a sua incorporação reversa.

A par das alegações da Recorrente, já exaustivamente discorridas no Relatório, e que serão analisadas a seguir, à medida que o raciocínio for sendo desenvolvido, entendo que o Auto de Infração não merece reparos, pelo menos no que diz respeito à matéria principal de mérito.

A geração e o aproveitamento do ágio

Apesar de o assunto “ágio” ser recorrente no âmbito deste Tribunal, para dar completeza ao voto, faz-se necessário discorrer acerca dos conceitos e das normas atinentes à matéria. Para tanto, me socorro das lições da Ilustre Conselheira Edeli Pereira Bessa que, através do Acórdão n.º 9101-004.562 – CSRF/1ª Turma, nos brinda com ensinamentos valiosos a respeito:

Já no âmbito da apuração do lucro real, o Decreto-lei n.º 1.598, de 1977, disciplinou os efeitos das amortizações de ágio e deságio, mas em razão do disposto em seu art. 34, a Lei n.º 9.532, de 1997 impôs limites à amortização do ágio naqueles casos, alinhando os efeitos fiscais aos contábeis, como a seguir demonstrado.

De fato, os efeitos das amortizações de ágio e deságio, à época em que as operações foram realizadas, estavam assim disciplinados no Decreto-lei n.º 1.598, de 1977:

Art. 23. [...]

Parágrafo único - Não serão computadas na determinação do lucro real as contrapartidas de ajuste do valor do investimento ou da amortização do ágio ou deságio na aquisição, nem os ganhos ou perdas de capital derivados de investimentos em sociedades estrangeiras coligadas ou controladas que não funcionem no País. (Incluído pelo Decreto-lei n.º 1.648, de 1978).

[...]

Art. 33 - O valor contábil, para efeito de determinar o ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor de patrimônio líquido (art. 20), será a soma algébrica dos seguintes valores:

I - valor de patrimônio líquido pelo qual o investimento estiver registrado na contabilidade do contribuinte;

II - ágio ou deságio na aquisição do investimento, ainda que tenha sido amortizado na escrituração comercial do contribuinte, excluídos os computados, nos exercícios financeiros de 1979 e 1980, na determinação do lucro real. (Redação dada pelo Decreto-lei n.º 1.730, 1979);

IV - provisão para perdas (art. 32) que tiver sido computada na determinação do lucro real.

§ 1º - Os valores de que tratam os itens II a IV serão corrigidos monetariamente.

§ 2º - Não será computado na determinação do lucro real o acréscimo ou a diminuição do valor de patrimônio líquido de investimento, decorrente de ganho ou perda de capital por variação na porcentagem de participação do contribuinte no capital social da

coligada ou controlada. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978). (*negrejou-se*)

Dessa forma, as amortizações de ágio e deságio deveriam ser adicionadas ou excluídas na apuração do lucro real, e controladas na parte B do Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR, para posteriormente compor a apuração do ganho de capital na alienação ou liquidação do investimento. Mas, segundo a Lei nº 6.404, de 1976:

Art. 219. Extingue-se a companhia:

I - pelo encerramento da liquidação;

II - pela incorporação ou fusão, e pela cisão com versão de todo o patrimônio em outras sociedades.

Nestes termos, por vislumbrar distinção entre a hipótese do inciso II do art. 219 da Lei nº 6.404, de 1976, e de encerramento prevista no inciso I do mesmo dispositivo, esta hábil a ensejar a aplicação do disposto no art. 33 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, o legislador assim fixou na seqüência deste dispositivo:

Participação Extinta em Fusão, Incorporação ou Cisão

Art 34 - Na fusão, incorporação ou cisão de sociedades com extinção de ações ou quotas de capital de uma possuída por outra, a diferença entre o valor contábil das ações ou quotas extintas e o valor de acervo líquido que as substituir será computado na determinação do lucro real de acordo com as seguintes normas:

I - somente será dedutível como perda de capital a diferença entre o valor contábil e o valor de acervo líquido avaliado a preços de mercado, e o contribuinte poderá, para efeito de determinar o lucro real, optar pelo tratamento da diferença como ativo diferido, amortizável no prazo máximo de 10 anos;

II - será computado como ganho de capital o valor pelo qual tiver sido recebido o acervo líquido que exceder o valor contábil das ações ou quotas extintas, mas o contribuinte poderá, observado o disposto nos §§ 1º e 2º, diferir a tributação sobre a parte do ganho de capital em bens do ativo permanente, até que esse seja realizado.

§ 1º O contribuinte somente poderá diferir a tributação da parte do ganho de capital correspondente a bens do ativo permanente se:

a) discriminar os bens do acervo líquido recebido a que corresponder o ganho de capital diferido, de modo a permitir a determinação do valor realizado em cada período-base; e

b) mantiver, no livro de que trata o item I do artigo 8º, conta de controle do ganho de capital ainda não tributado, cujo saldo ficará sujeito a correção monetária anual, por ocasião do balanço, aos mesmos coeficientes aplicados na correção do ativo permanente.

§ 2º - O contribuinte deve computar no lucro real de cada período-base a parte do ganho de capital realizada mediante alienação ou liquidação, ou através de quotas de depreciação, amortização ou exaustão deduzidas como custo ou despesa operacional.

Nos casos em que a incorporação, fusão ou cisão ocorre em momento próximo à aquisição do investimento com ágio, o valor contábil do investimento é sempre superior ao acervo líquido contábil que substitui as quotas/ações extintas em razão da incorporação, fusão ou cisão, ensejando perda de capital. Para que esta perda fosse

dedutível, em interpretação literal do texto, necessário seria que o acervo líquido vertido em razão da incorporação, fusão ou cisão fosse avaliado a preços de mercado.

De outro lado, caso atendido este requisito, qualquer ágio apurado na aquisição de investimentos, quando esta fosse seguida de incorporação da investida, ensejaria perda dedutível. A exposição de motivos da Lei n.º 9.532, de 1997, expressa preocupação com circunstâncias semelhantes a esta, como a seguir transcrito:

O art. 8º estabelece o tratamento tributário do ágio ou deságio decorrente da aquisição, por uma pessoa jurídica, de participação societária no capital de outra, avaliada pelo método da equivalência patrimonial.

Atualmente, pela inexistência de regulamentação legal relativa a esse assunto, diversas empresas utilizando dos já referidos “planejamentos tributários”, vêm utilizando o expediente de adquirir empresas deficitárias, pagando ágio pela participação, com a finalidade única de gerar ganhos de natureza tributária mediante o expediente, nada ortodoxo, de incorporação da empresa lucrativa pela deficitária.

Com as normas previstas no Projeto, esses procedimentos não deixarão de acontecer, mas, com certeza, ficarão restritos às hipóteses de casos reais, tendo em vista o desaparecimento de toda vantagem de natureza fiscal que possa incentivar a sua adoção exclusivamente por esse motivo.

Neste contexto, as disposições da Lei n.º 9.532, de 1997, podem ser interpretadas como um instrumento para evitar a dedução do ágio apurado sem fundamento econômico, o qual deveria ser mantido em conta do ativo permanente, não sujeita a amortização, bem como uma forma de parcelar os efeitos tributários do ágio pago sob outros fundamentos:

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 n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977: (Vide Medida Provisória n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração; (Redação dada pela Lei n.º 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 n.º 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados durante os cinco anos-calendários subseqüentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período de apuração.

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

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

- a) o ágio, em conta de ativo diferido, para amortização na forma prevista no inciso III;
- b) o deságio, em conta de receita diferida, para amortização na forma prevista no inciso IV.

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

- a) será considerado custo de aquisição, para efeito de apuração de ganho ou perda de capital na alienação do direito que lhe deu causa ou na sua transferência para sócio ou acionista, na hipótese de devolução de capital;
- b) poderá ser deduzido como perda, no encerramento das atividades da empresa, se comprovada, nessa data, a inexistência do fundo de comércio ou do intangível que lhe deu causa.

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

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

No mesmo sentido manifesta-se Luís Eduardo Schoueri, na obra *Ágio em Reorganizações Societárias (Aspectos Tributários)*, Dialética: São Paulo, 2012. Depois de reportar-se à doutrina que se posiciona em sentido contrário, diz o referido autor (p. 67):

Tal posicionamento não deixa de ser curioso. Afinal, se anteriormente o ágio era deduzido integralmente, a imposição de restrições não poderia ser considerada um incentivo. A exposição de motivos da Medida Provisória nº 1.602/1997 deixou hialino esse instituto de restrição da consideração do ágio como despesa dedutível, mediante a instituição de óbices à amortização de qualquer tipo de ágio nas operações de incorporação. Com isso, o legislador visou limitar a dedução do ágio às hipóteses em que forem acarretados efeitos econômico-tributários que o justificassem.

Realizada a incorporação, na escrituração comercial, o acervo líquido recebido pelo valor contábil anula o investimento correspondente, avaliado pela equivalência patrimonial, e remanesce no patrimônio da sociedade resultante apenas o ágio/deságio, classificado em Ativo Diferido, quando fundamentado em rentabilidade futura, para amortização no período pelo qual ela foi projetada. Com a edição da Lei nº 9.532, de 1997, a amortização do ágio com este fundamento passa a ser dedutível, na apuração do lucro tributável, no mesmo momento em que registrada contabilmente, desde que observado o prazo mínimo de 5 (cinco) anos para amortização.

Quanto ao ágio fundamentado em ativos ou em outras razões econômicas, a doutrina contábil orienta em sentido semelhante ao da lei, pois no primeiro caso vincula seus efeitos no resultado à realização do ativo incorporado, e no segundo caso determina sua baixa imediata, por não ser possível associar seu pagamento a algum critério que permita dimensionar sua amortização.

Apesar disso, é recorrente a afirmação de que a Lei nº 9.532, de 1997, teria instituído um benefício fiscal. Ora, a regra expressa em seus artigos 7º e 8º, nos termos de sua exposição de motivos, prestou-se a evitar planejamentos tributários que viabilizassem

a dedução de ágios, como perda de capital, qualquer que fosse seu fundamento, e as justificativas apresentadas pela Comissão de Finanças e Tributação para negar sua revogação por meio do Projeto de Lei nº 2.922, de 2000, não alteram a motivação originalmente apresentada para a edição dos dispositivos legais em referência. Impróprio, assim, cogitar que a dedutibilidade fiscal do ágio gerado na aquisição de sociedades teve como objetivo incentivar a prática de fusões e aquisições, tais como as ocorridas em processos de privatização. Se a extinção de Cosan S/A ou da adquirida não integrava as pretensões futuras do grupo empresarial, a impossibilidade de aproveitamento do ágio era uma desvantagem que deveria ser considerada na decisão empresarial.

Neste sentido, inclusive, é o entendimento de Ricardo Mariz de Oliveira (*Fundamentos do Imposto de Renda*, São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 766):

Voltando ao primeiro e principal requisito para que a amortização seja dedutível – haver absorção de patrimônio por meio de incorporação, fusão ou cisão deve-se ter presente que, a despeito da largueza de opções dadas pela Lei n. 9532 para a consecução do seu desiderato, trata-se de condição a ser cumprida em sua substância, e não apenas formalmente, até tendo em vista a continuidade da vigência da norma de proibição da dedução da amortização se não houver um desses atos, prevista no art. 25 do Decreto-lei n. 1598.

Com razão, a dedução fiscal da amortização é admitida a partir do momento em que "*a pessoa jurídica [...] absorver patrimônio de outra*", segundo o "*caput*" do art. 7º, o que deve representar uma ocorrência efetiva. Outrossim, não se trata de absorção de patrimônio de qualquer pessoa jurídica, pois o mesmo dispositivo acrescenta que deve ser a pessoa jurídica "*na qual detenha participação societária adquirida com ágio*". E, ademais, o dispositivo ainda restringe a forma de absorção, dizendo que ela deve ocorrer "*em virtude de incorporação, fusão ou cisão*".

Essa disposição legal evidencia acima de qualquer dúvida que a exigência é de reunião total (por incorporação ou fusão) ou parcial (por cisão) da pessoa jurídica investidora e da pessoa jurídica investida.

O art. 8º, letra "b", dá a alternativa de se inverter a ordem, ou seja, trata a absorção da investidora pela investida (a chamada "incorporação para baixo" ou "down stream merger") do mesmo modo que a absorção da investida pela investidora (a "incorporação para cima" ou "up stream merger"), que está prevista no art. 7º.

Seja como for, o relevante para a lei é a substância da reunião das duas (ou mais de duas pessoas jurídicas) pessoas jurídicas, por um dos atos jurídicos previstos nos dois artigos.

Portanto, é insuficiente que a amortização do ágio se verifique em contrapartida à expectativa de lucros a serem gerados, sendo fundamental a absorção de patrimônio envolvendo investidora e investida. Na sistemática vigente à época, a amortização do ágio realizada pela investidora permanece indedutível na apuração do lucro tributável, e somente gera efeitos na alienação ou liquidação do investimento. Já a amortização do ágio realizada após a extinção do investimento não precisa ser adicionada ao lucro tributável, desde que o ágio esteja fundamentado em rentabilidade futura e a amortização observe o limite temporal mínimo estabelecido pela legislação.

Contudo, é fundamental que a incorporação se verifique entre investida e investidora, com conseqüente confusão patrimonial e extinção do investimento, para que a amortização do ágio gere efeitos na apuração do lucro tributável. Aqui, porém, ao término das operações, nada mudou, pois Cosan S/A permaneceu detendo as participações da adquirida, ainda que indiretamente, depois da cisão destas à autuada.

Esta distorção, aliás, é reconhecida pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM) ao analisar a incorporação promovida por meio de uma sociedade veículo, assim expondo na Nota Explicativa à Instrução CVM n.º 349, de 2001, que alterou a redação da Instrução CVM n.º 319, de 1999:

A Instrução CVM n.º 319/99, ao prever que a contrapartida do ágio pudesse ser registrada integralmente em conta de reserva especial (art. 6º, § 1º), acabou possibilitando, nos casos de ágio com fundamento econômico baseado em intangíveis ou em perspectiva de rentabilidade futura, o reconhecimento de um acréscimo patrimonial sem a efetiva substância econômica. A criação de uma sociedade com a única finalidade de servir de veículo para transferir, da controladora original para a controlada, o ágio pago na sua aquisição, acabou por distorcer a figura da incorporação em sua dimensão econômica. Esta distorção ocorre em virtude de que, quando concluído o processo de incorporação da empresa veículo, o investimento e, conseqüentemente, o ágio permanecem inalterados na controladora original.

A CVM, portanto, ao cuidar da qualidade das demonstrações financeiras das companhias abertas, já havia identificado a distorção promovida por operações como as aqui verificadas, ao final das quais o investimento e, conseqüentemente, o ágio permanecem inalterados na controladora original. Por sua vez, a solução encontrada para corrigir esta divergência foi, justamente, a constituição de uma provisão para manutenção da integridade do patrimônio líquido, a qual se presta a neutralizar os efeitos do ativo contabilizado em razão da transferência do ágio, exceto em relação ao *benefício fiscal decorrente da sua amortização*, consoante expresso no texto consolidado da Instrução Normativa CVM n.º 319, de 1999, alterada pela Instrução Normativa CVM n.º 349, de 2001:

Art. 6º - O montante do ágio ou do deságio, conforme o caso, resultante da aquisição do controle da companhia aberta que vier a incorporar sua controladora será contabilizado, na incorporadora, da seguinte forma:

I. nas contas representativas dos bens que lhes deram origem – quando o fundamento econômico tiver sido a diferença entre o valor de mercado dos bens e o seu valor contábil (Instrução CVM n.º 247/96, art. 14, § 1º);

II. em conta específica do ativo imobilizado (ágio) – quando o fundamento econômico tiver sido a aquisição do direito de exploração, concessão ou permissão delegadas pelo Poder Público (Instrução CVM n.º 247/96, art. 14, § 2º, alínea b); e

III. em conta específica do ativo diferido (ágio) ou em conta específica de resultado de exercício futuro (deságio) – quando o fundamento econômico tiver sido a expectativa de resultado futuro (Instrução CVM n.º 247/96, art. 14, § 2º, alínea a).

§ 1º O registro do ágio referido no inciso I deste artigo terá como contrapartida reserva especial de ágio na incorporação, constante do patrimônio líquido, devendo a companhia observar, relativamente aos registros referidos nos incisos II e III, o seguinte tratamento:

a. constituir provisão, na incorporada, no mínimo, no montante da diferença entre o valor do ágio e do benefício fiscal decorrente da sua amortização, que será apresentada como redução da conta em que o ágio foi registrado;

b. registrar o valor líquido (ágio menos provisão) em contrapartida da conta de reserva referida neste parágrafo;

c. reverter a provisão referida na letra "a" acima para o resultado do período, proporcionalmente à amortização do ágio; e

d. apresentar, para fins de divulgação das demonstrações contábeis, o valor líquido referido na letra "a" no ativo circulante e/ou realizável a longo prazo, conforme a expectativa da sua realização.

§ 2º A reserva referida no parágrafo anterior somente poderá ser incorporada ao capital social, na medida da amortização do ágio que lhe deu origem, em proveito de todos os acionistas, excetuado o disposto no art. 7º desta Instrução.

§ 3º Após a incorporação, o ágio ou o deságio continuará sendo amortizado observando-se, no que couber, as disposições das Instruções CVM n.º 247, de 27 de março de 1996, e n.º 285, de 31 de julho de 1998. (*negrejou-se*)

Não se trata, aqui, de determinar incidência tributária a partir de ato normativo da CVM, cuja competência, sabe-se, não afeta este campo interpretativo. Trata-se, apenas, de evidência de que a transferência do ágio promovida mediante empresa veículo acaba por duplicar seu valor no patrimônio da investida e da investidora, e exige procedimentos contábeis para neutralização deste efeito indesejado.

Dos ensinamentos da Conselheira Edeli Pereira Bessa, podemos extrair alguns pontos que vão ser de interesse em nossa análise:

- 1) A Lei n.º 9.532/97 impôs limites à amortização do ágio;
- 2) Tais limites se consubstanciam em instrumentos, constantes do próprio texto legal, para evitar a dedução do ágio apurado sem fundamento econômico, o qual deveria ser mantido em conta do ativo permanente, não sujeita a amortização, bem como uma forma de parcelar os efeitos tributários do ágio pago sob outros fundamentos (a teor do art. 7º transcrito acima);
- 3) O primeiro e principal requisito para que a amortização seja dedutível é que haja a absorção de patrimônio por meio de incorporação, fusão ou cisão, condição esta que deve ser cumprida em sua substância, e não apenas formalmente;
- 4) A dedução fiscal da amortização é admitida a partir do momento em que "*a pessoa jurídica [...] absorver patrimônio de outra*", segundo o "*caput*" do art. 7º, o que deve representar uma ocorrência efetiva. Outrossim, não se trata de absorção de patrimônio de qualquer pessoa jurídica, pois o mesmo dispositivo acrescenta que deve ser a pessoa jurídica "*na qual detenha participação societária adquirida com ágio*". E, ademais, o dispositivo ainda restringe a forma de absorção, dizendo que ela deve ocorrer "*em virtude de incorporação, fusão ou cisão*"; Essa disposição legal evidencia acima de qualquer dúvida que a exigência é de reunião total (por incorporação ou fusão) ou parcial (por cisão) da pessoa jurídica investidora e da pessoa jurídica investida, admitindo-se, conforme o art. 8º, a chamada incorporação reversa (em que a investida incorpora a investidora);
- 5) Assim, verifica-se que é insuficiente que a amortização do ágio se dê em contrapartida à expectativa de lucros a serem gerados, sendo fundamental a absorção de patrimônio envolvendo investidora e investida, com conseqüente confusão patrimonial e extinção do investimento, para que a amortização do ágio gere efeitos na apuração do lucro tributável;

- 6) Segundo a própria CVM, a criação de uma sociedade com a única finalidade de servir de veículo para transferir, da controladora original para a controlada, o ágio pago na sua aquisição, acabou por distorcer a figura da incorporação em sua dimensão econômica. Esta distorção ocorre em virtude de que, quando concluído o processo de incorporação da empresa veículo, o investimento e, conseqüentemente, o ágio, permanecem inalterados na controladora original. Em virtude dessas distorções, editou normas específicas, a exemplo das Instruções Normativas nº 319/99 e 349/01, para adequar as demonstrações contábeis no sentido de neutralizar tais efeitos indesejados.

Voltando ao caso concreto sob análise, lembro que já me manifestei no sentido de que o Auto de Infração praticamente não mereceria reparos. Os fatos narrados, analisados em conjunto com a legislação de regência nos levam às mesmas conclusões da Autoridade Fiscal e da Autoridade Julgadora de 1ª instância, ou seja:

- a) houve efetivamente uma simulação na compra das quotas da empresa SKY SERVIÇOS por parte de GLBBT, pois a real compradora das referidas quotas foi a empresa GLA Brasil;
- b) a empresa GLBBT foi utilizada como verdadeira “empresa veículo”;
- c) as sucessivas operações societárias foram realizadas com o único objetivo de auferir vantagem tributária, de forma abusiva e, portanto, ilícita;

Senão vejamos:

- a) Desde o início da negociação, em 01/06/2010, até a sua concretização, em 16/12/2010, não houve participação efetiva da empresa GLBBT nas tratativas;
- b) A GLBBT, até então inativa, sem ter sequer o capital integralizado, que até então era de irrisórios R\$10.000,00, de um dia para o outro (literalmente), recebeu aporte de mais de R\$900 milhões oriundos de sua controladora GLA Brasil (o aporte deu-se em 15/12/2010);
- c) No dia imediatamente posterior à celebração da aquisição das participações societárias, 17/12/2010, a GLBBT é extinta por incorporação pela SKY SERVIÇOS (investida);
- d) Até o dia 16/12/2010, a empresa GLA Brasil detinha 74,10% do capital da SKY SERVIÇOS. A partir do dia 17/12/2010, passa a deter 93,00% do capital da mesma empresa;
- e) A partir da incorporação, a empresa SKY SERVIÇOS passa a amortizar o ágio gerado pela aquisição de suas próprias quotas, em valor que ultrapassa R\$800 milhões;

Percebe-se, então, com clareza, que as operações societárias engendradas pela Recorrente, juntamente com suas controladoras, não tiveram outra intenção a não ser viabilizar a dedução do ágio. De outra sorte, o referido ágio não poderia ser objeto de dedução, considerando-se que a real adquirente das quotas foi a empresa GLA Brasil. Isso porque, como

vimos anteriormente, o primeiro e principal requisito para que a amortização seja dedutível é que haja a absorção de patrimônio por meio de incorporação, fusão ou cisão, condição esta que deve ser cumprida em sua substância, e não apenas formalmente.

No caso, em sendo a real compradora das participações societárias a empresa GLA Brasil, essa primeira condição não foi satisfeita, pelo menos não há nenhuma notícia nos autos a respeito.

As alegações da Recorrente quanto a este ponto, são no sentido de que seria indiscutível que teria havido a efetiva “absorção de patrimônio” ou “confusão patrimonial”, nos termos da legislação pátria, tendo em vista que a investidora (GLBBT), pessoa que suportou financeira e economicamente o ágio pago, foi incorporada pela pessoa jurídica investida (Impugnante), pela qual pagou um ágio projetado em função da expectativa de rentabilidade futura. Tal alegação figura tanto na impugnação quanto no recurso voluntário. Já no recurso voluntário, a Recorrente traz uma nova alegação, justamente propugnando pela inexistência de norma legal positivada a respeito da confusão patrimonial como “condição para o aproveitamento do aludido benefício de amortização fiscal do ágio”. Desta forma, a pretensão de ver aplicada ao presente caso uma nova condição para a amortização do ágio (“*confusão patrimonial*”), que seria inexistente na legislação fiscal, corresponderia a uma verdadeira inovação às previsões legais.

A princípio, analisando as alegações da Recorrente, podemos perceber, de partida, uma clara contradição. A Recorrente alega que teria havido, de forma “indiscutível”, a absorção de patrimônio ou a confusão patrimonial, **“nos termos da legislação pátria”**; ao mesmo tempo aduz que inexistiria norma legal positivada na legislação tributária a respeito da confusão patrimonial que exigisse a sua ocorrência como “condição para o aproveitamento do aludido benefício de amortização fiscal do ágio”. É evidente a contradição, que surgiu a partir do recurso voluntário. A princípio, tal alegação não deveria sequer ser considerada, haja vista o instituto da preclusão, entretanto faço essa ressalva apenas para evidenciar a sua impropriedade. Isso porque, como vimos anteriormente, a confusão patrimonial entre investida e investidora é requisito essencial para a amortização do ágio, conforme o disposto no art. 7º, inciso III, da Lei nº 9.532/97, com a redação dada pela Lei nº 9.718/98.

Em segundo lugar, quando a Recorrente assenta que, indiscutivelmente, teria havido a confusão patrimonial, tendo em vista que a investidora (GLBBT) foi incorporada pela pessoa jurídica investida (SKY SERVIÇOS), está considerando que a primeira teria efetivamente suportado, financeira e economicamente, o ágio pago, o que não é verdade, conforme já vimos. Não custa repetir, a GLBBT foi utilizada como verdadeira empresa veículo, estava inativa até o momento da celebração do negócio, recebeu em seu patrimônio os recursos necessários para realizar a compra em um dia e no seguinte foi incorporada e extinta.

A alegação de que a GLBBT existia de fato e que teria, inclusive, participado de uma licitação na qual não teria se sagrado vencedora também não merece maiores considerações. Conforme bem assentado na decisão recorrida, tal alegação é despropositada, pois a Fiscalização comprovou que no período de 2008 a 2010, a GLBBT estava efetivamente inativa, conforme as informações constantes das DIPJs dos respectivos anos-calendários; ainda, teria informado não possuir empregados, não realizou despesas operacionais a título de remuneração de dirigentes, de prestação de serviços por pessoa física sem vínculo empregatício, de prestação de serviços por

pessoa jurídica, de alugueis etc (vide fichas 4-A e 5-A das respectivas declarações, zeradas), conforme informado no TVF às e-fls. 1.547 e não contestado pela Recorrente.

Já que estamos falando de empresa veículo, aproveito o momento para rechaçar as alegações da Recorrente de que a sua utilização não seria motivo para tornar inválida a amortização fiscal do ágio, pois à época das operações societárias (2010) realizadas pela Recorrente, bem como dos tributos objetos do presente lançamento fiscal (2014 e 2015), a presente autuação jamais poderia prosperar, nos termos da jurisprudência administrativa então majoritária deste CARF. Faz remissão a diversos acórdãos deste Tribunal que seriam favoráveis à sua tese. E inovou no recurso voluntário, invocando o artigo 24 do Decreto-Lei n.º 4.657/42 (Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro – LINDB), sem fazer menção que tal dispositivo foi incluído pela Lei n.º 13.655, de 25 de abril de 2018.

Preliminarmente, impõe-se afastar a análise da aplicabilidade e do alcance do artigo 24 da LINDB ao/no caso concreto, até porque tal matéria está abrangida e tratada na CARF n.º 169, abaixo reproduzida:

Súmula CARF n.º 169

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

O art. 24 do decreto-lei n.º 4.657, de 1942 (LINDB), incluído pela lei n.º 13.655, de 2018, não se aplica ao processo administrativo fiscal. (Vinculante, conforme [Portaria ME n.º 12.975](#), de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Entretanto, faz-se mister apontar que o fato de a alegada jurisprudência ter sido majoritária em determinado período, o que me causa uma certa espécie, não tem o condão de vincular o entendimento deste julgador a respeito de determinada matéria, mesmo porque as vinculações existentes encontram-se perfeitamente veiculadas no Regimento do CARF e, dentre elas, não há menção a decisões recorrentes proferidas no âmbito do Tribunal. Por todo o exposto, refuto de plano as alegações da parte neste ponto.

Também não merecem acolhida as alegações da Recorrente de que teriam ficado devidamente esclarecidos os motivos negociais e operacionais que ensejaram as operações sob análise, o que teria sido ignorado no voto recorrido. Ainda segundo a Recorrente, os autos de infração não se sustentariam, seja pelo fato de a GLBBT existir previamente às operações, seja por conta do seu objeto social, que abarcaria atividade atinente ao seu grupo econômico e estaria alinhada aos cunhos negociais do Grupo DirecTV; também aduz que sua participação nas operações em questão foi motivada por razões extra tributárias, as quais não teriam sido devidamente afastadas pela Turma Julgadora, e que a aquisição via GLA Brasil mostrava-se impossível sob os pontos de vista societários e regulatórios.

Os motivos negociais para a compra das participações societárias da SKY SERVIÇOS por parte do Grupo DirecTV, via empresa GLA Brasil, são evidentes: aumentar a participação acionária na empresa, que passou a ser de 93% após todas as operações. Entretanto, o que não restou demonstrado foi o porquê da utilização da empresa GLBBT para viabilizar o negócio, falo especificamente do ponto de vista negocial e/ou operacional. Referida empresa, insisto, estava inativa e não tinha capacidade operacional demonstrada, seja remota ou recentemente à negociação, que justificasse sua participação na avença. A GLBBT existia, não de fato, mas tão somente do ponto de vista formal, juridicamente falando.

Já as citadas razões extra tributárias aventadas pela Recorrente não ficaram claras, pois a Recorrente se limita a dizer que, no momento da aquisição, e somente neste momento (afastando a sua importância durante a fase de negociação das quotas), *“em decorrência de razões societárias/empresariais e regulatórias, representava a melhor alternativa para figurar como adquirente do investimento”*. Ora, as respostas às intimações realizadas pela Fiscalização, durante as duas auditorias realizadas (2014 e 2018), através das quais se buscou saber quais teriam sido as razões e/ou propósitos negociais para a utilização da GLBBT como interveniente da compra das participações societárias, revelam, primeiro, a tentativa de tangenciar os questionamentos realizados pela Autoridade Fiscal, com respostas do tipo *“A GLBBT adquiriu a participação na Sky porque tal ação vinha ao encontro de suas finalidades empresariais e dos interesses dos seus quotistas. Uma análise técnica da estrutura empresarial do grupo revelou ser a GLBBT a empresa do grupo mais bem posicionada para efetuar a aquisição.”* Como uma empresa inativa, com capital subscrito de apenas R\$10.000,00 (capital este que não havia sido sequer integralizado até a data da operação), poderia almejar ter finalidade empresarial para a aquisição de quotas de qualquer sociedade em montante superior a R\$900 milhões? Quem seriam os seus quotistas, senão a própria empresa GLA Brasil, detentora de 100% do seu capital? Onde está a análise técnica que teria evidenciado que a empresa GLBBT seria a empresa *“mais bem posicionada”* para efetuar a aquisição? O que se quis dizer com *“bem posicionada”*? A resposta a tais perguntas não consta dos autos. Bem posicionada, só se for para poder registrar o ágio na aquisição das quotas que depois passou a ser deduzido da apuração do IRPJ e da CSLL, pois se a aquisição tivesse sido feita diretamente pela principal interessada (GLA Brasil), referido ágio seria indedutível.

Na segunda auditoria, a resposta à mesma pergunta foi de que *“decidiu-se que a aquisição das ações da Sky Serviços deveria ser realizada pela GLBBT, sociedade que não apresentaria óbices a uma possível reestruturação societária”*, haveriam impedimentos de ordem operacional para a aquisição direta por parte da GLA Brasil, que atuaria como empresa holding do Grupo no país. Continuando a justificativa, a Recorrente ainda alegou que *“caso houvesse a incorporação da GLA Brasil pela Sky Serviços, ou vice-versa, haveria uma contaminação das atividades exercidas por cada uma dessas sociedades, o que não era desejável, do ponto de vista negocial e técnico.”* Ora, foi exatamente o que ocorreu, pois ao final das operações de reorganização societária as quotas adquiridas foram para o controle direto da GLA Brasil, que aumentou sua participação na SKY SERVIÇOS de 74% para 93%. Pelo visto, *“o que não era desejável”* efetivamente ocorreu.

Também não se sustentam as alegações da Recorrente de que a decisão recorrida teria confundido a definição dos requisitos acerca da necessidade, usualidade ou normalidade das despesas com amortização do ágio, pois a norma geral do art. 299 do RIR/99 não seria aplicável ao caso. Argumenta que *“não se pode admitir a glosa das despesas em questão com base em outros requisitos previstos na norma geral de dedutibilidade, como indevidamente fez a Turma Julgadora”*. Vejam o trecho da decisão recorrida a que se refere a Recorrente:

No entanto, se levado em conta o contexto em que se encontra a afirmação da autoridade fiscal, verifica-se que não nada de inadequado nela. O que se pretende dizer que como a participação da GLBBT foi inteiramente artificial, sem nenhum propósito negocial, e que os propósitos verdadeiramente econômicos obtidos com a sucessão de operação podiam perfeitamente atingidos sem sua intervenção (os quais eram o aumento para 94% da participação no capital da Sky mediante aquisição das ações

pertencentes a empresas do grupo Globo pelo grupo Directv e especialmente pela GLA Brasil), a amortização do ágio torna-se, de fato, desnecessário.

Contudo, ainda que se entenda que a infração descrita no presente processo não se enquadre como um caso típico de despesa não necessária, útil nem usual, a que se referem os artigos 299 e 300 do RIR 1999, nem por isso o lançamento de ofício fica prejudicado. Ocorre que, como demonstrado nos parágrafos anteriores, existem outros muito mais sólidos fundamentos de natureza jurídica e factual que o mantêm, ainda que se pudesse afastar a tese da despesa desnecessária.

Não consigo vislumbrar na afirmação contida na decisão recorrida que a glosa das despesas com a amortização do ágio teria sido mantida com fundamento unicamente no art. 299 do RIR/99. A decisão recorrida apenas fez menção a um pequeno trecho do TVF, às e-fls. 1551 (que conta com mais de 50 páginas), em que a Autoridade Fiscal assim se manifestou:

Diante da ilicitude do objeto negociado entre as partes, da violação boa-fé objetiva, da ausência de propósito negocial, da simulação, restou falseada, por conseguinte, a capacidade contributiva da fiscalizada. O falseamento da capacidade contributiva da fiscalizada foi obtido, no final de tudo, por meio da despesa tributária da amortização do ágio. Não há, por isso, hipótese de se considerar tal despesa como necessária, usual ou normal. Considerá-la necessária, usual ou normal seria admitir que uma despesa ilegítima pudesse violar todo o sistema jurídico, a ponto de se admitir que o bem comum fosse sobreposto por um bem particular arditosamente conquistado.

A Autoridade Fiscal fez uma mera e brevíssima remissão à questão da necessidade, usualidade e normalidade das despesas para ilustrar que o ágio apurado e deduzido de forma ilícita, contrária à boa-fé, viciado pela simulação, não teria o condão de ser qualificado como necessário, usual ou normal. O que se quis dizer, tanto no TVF quanto na decisão recorrida, é que a par de todos os vícios e irregularidades apontados na operação que redundou na amortização do ágio apurado e deduzido irregularmente, em desacordo com o disposto nos arts. 385 e 386 do RIR/99, essa despesa também poderia ser considerada como desnecessária, não usual ou anormal.

Da simulação e da multa de ofício qualificada

Com relação à acusação de simulação, argui que a mesma deveria ser provada por meios diretos. No caso das operações objeto do presente processo, o que se gerou foi, no máximo, uma economia tributária lícita, a chamada elisão fiscal, o que de maneira alguma poderia ensejar a alegação de que tais operações teriam sido implementadas por meio de declarações mentirosas ou não condizentes com a verdade dos fatos. Falar-se em simulação, no presente caso, constituir-se-ia em alegação totalmente desprovida de fundamentação jurídica, pois nenhum ato realizado era ou ainda é proibido por lei; as operações originárias do ágio em questão decorreram de atos rigorosamente lícitos, entre partes não relacionadas e com evidentes propósitos negociais, de modo a produzir os efeitos que realmente expressavam e interessavam às partes, pelo que não poderiam ser consideradas como simuladas.

Esse ponto é importante, haja vista que a Autoridade Fiscal fundamentou a qualificação da multa de ofício na alegada conduta dolosa de fraudar a Administração Tributária ao utilizar empresa veículo, pessoa jurídica sem nenhum substrato econômico, alheia ao conceito de empresa, para a aquisição de participação societária com ágio, posteriormente deduzido como despesa após uma incorporação às avessas, operação societária que não teria nenhum propósito

negocial, o que teria levado à redução indevida da base de cálculo do IRPJ e da CSLL; tal conduta estaria contemplada no disposto no art. 72 da Lei n.º 4.502/64.

Vejamos como se manifestou a Autoridade Fiscal no TVF:

Mostra-se, com as premissas aqui expostas, que além da ocorrência de extinção do investimento ou investida existe a necessidade de que o ágio efetivamente suportado por uma empresa com a aquisição de uma participação societária ter como origem um propósito econômico real, um efetivo substrato econômico, assim como cumprir incondicionalmente todos os requisitos impostos pela legislação aplicável (arts. 7º e 8º da Lei n.º 9.532/1997, 385 e 386 do RIR/99) para ter reconhecida como dedutível a despesa com a sua amortização. A presença concomitante de todos esses aspectos é imprescindível para a sua dedutibilidade na apuração do IRPJ e da CSLL.

Vale lembrar que, com o advento do Código Civil veiculado pela Lei n.º 10.406, de 2002, o abuso do direito passou a ser considerado um ato ilícito, nos termos de seu artigo 187 "*in verbis*":

"Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa fé ou pelos bons costumes."

Após o Código Civil de 2002, como o abuso de direito passou a ser expressamente qualificado como ato ilícito, em relação a questão tributária, o abuso faz desaparecer um dos requisitos básicos do planejamento, qual seja, o de se apoiar em atos lícitos. Vale dizer, a configuração de um ato ilícito (por abusivo) implica não estar mais diante de um caso de elisão, mas sim de evasão. Em resumo, a licitude dos atos é requisito indispensável para a existência do verdadeiro planejamento.

No caso presente, pode-se afirmar que as operações realizadas e descritas anteriormente são ilícitas, uma vez que visaram, exclusivamente, a dedutibilidade de um ágio indedutível consoante as normas fiscais vigentes, não fazendo jus ao benefício fiscal previsto no art. 386 do RIR/99.

Já quando se referiu especificamente à multa qualificada, assim se manifestou a Autoridade Fiscal:

Portanto, pode-se concluir que a **definição de fraude que dá suporte à qualificação da multa** implica em ações tendentes a provocar a emissão de um juízo errôneo por parte da autoridade fiscal quando diante da análise da amortização do ágio realizado pela Sky Serviços, cujo objetivo foi obter vantagens tributárias indevidas.

Por ter optado intencionalmente (dolosamente) em utilizar o artifício da operação descrita, com interposição da GLBBT, e amortização indevida do ágio gerado, o lucro real e a base de cálculo da CSLL de 2014 e 2015 da Fiscalizada se reduziram, irregularmente.

Ou seja, **tal conduta modificou dolosamente as bases de cálculo do Imposto de Renda e da CSLL, características essenciais das correspondentes obrigações tributárias, de modo a reduzir os montantes devidos, situação descrita no artigo 72 da Lei n.º 4.502/64 como fraude e punível com multa qualificada.**

Por conseguinte, a glosa do ágio indedutível foi penalizada com multa de 150%.

O acórdão recorrido tratou dessa questão da seguinte forma:

Logo, é evidente que o fisco se deparou com um caso de fraude e simulação. O art. 149, VII, do CTN outorga à administração a competência para negar efeitos tributários a condutas ou negócios dolosos, fraudados, ou simulados:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

Assim, diante de negócio jurídico viciado por simulação, dolo ou outra espécie de fraude fiscal, deve a administração tributária, comprovando a existência do vício, efetivar o lançamento correspondente ao tributo, negando eficácia tributária ao ato viciado ou considerando aquele efetivamente realizado e encoberto pelo dolo, pela fraude ou pela simulação.

Cabe ressaltar, que a validade do procedimento fiscal não depende da ilegitimidade de quaisquer dos atos praticados, isoladamente considerados. É possível que todos eles sejam válidos, mas, dado o contexto em que foram realizados, a tributação incida conforme a substância das operações. Precedentes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais adotam o mesmo entendimento, a exemplo deste:

(...)

Pode-se inferir que a liberdade de auto-organização, exercício de atividade empresarial, enfim, de o contribuinte conduzir sua vida encontra limites nos demais princípios que informam nossa matriz constitucional, em especial, o da capacidade contributiva, da isonomia fiscal e da função social do contrato, valendo dizer que o negócio jurídico entabulado ou o planejamento tributário efetuado devem estar assentados em fundamentos econômicos que não se restrinjam à pretensão de fugir de tributação.

Mesmo sob a hipótese de os atos praticados pelo contribuinte estarem devidamente formalizados, se não se vislumbrar um propósito negocial em seu conjunto, seus efeitos não podem ser admitidos pelo Fisco.

(...)

Quanto às circunstâncias qualificadoras dessa conduta, tais como o dolo, eventualmente caracterizado por fraude, da qual a simulação é uma das inúmeras manifestações, consistem em elementos complementares da descrição da infração e não há mister de que haja capitulação legal expressa a seu respeito, ainda mais que não existe definição de simulação específico na legislação tributária. Havendo imputação de multa qualificada, nos termos do artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, cumpre à autoridade lançadora indicar também a espécie dolosa em que considera incorrido o infrator, os quais se limitam aos tipos descritos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, aos quais faz referência expressa o já citado § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Pois bem, todos esses requisitos formais se acham devidamente cumpridos pela autoridade fiscal, como comprova um simples exame dos autos de infração de IRPJ e CSLL. É desnecessário reiterar aqui a capitulação legal dos lançamentos, a qual se

acha resumida no relatório deste voto. Quanto à qualificação da multa, a fiscalização enquadrou a infração na hipótese descrita no artigo 72 da Lei n.º 4.502, de 1964, isto é, como fraude. Por isso, deve ser rejeitada a arguição de nulidade.

Em seguida, a impugnante alinhava uma série de argumentos errôneos acerca do tema simulação.

A primeira falha se detecta quando sustenta que não haveria simulação porque todos os atos praticados existiram e estavam em total consonância com a sua efetiva vontade e a legislação vigente, sendo praticados entre partes independentes e no estrito atendimento a seu propósito negocial. Um dos pressupostos desse argumento é a definição dada pela impugnante a simulação, a qual, segundo ela, estaria configurada sempre que um ato apresenta vontade diferente da aparentemente manifestada, isto é, na simulação há uma divergência entre a intenção e a vontade declarada que gera prejuízo a terceiros.

Contudo, embora a impugnante invoque o artigo 167 do Código Civil vigente, sua definição de simulação é muito menos abrangente do que aquela constante do diploma legal invocado. Confira-se o texto legal:

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

Diferentemente do que sustenta a impugnante, para que se configure a simulação nos termos legais basta que o negócio jurídico firmado contenha declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; ou ainda que se aparente conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem. Portanto, não se requer, para a configuração da simulação, que se perscrute a vontade das partes nem que se comprove danos a terceiros.

Considerando-se a definição legal, não há dificuldade em enquadrar como simulação a conduta dos envolvidos na situação que culminou com os fatos geradores do presente lançamento. A fiscalização reuniu provas sólidas de que o real adquirente da participação na Sky vendida por empresas do grupo Globo, foi a GLA Brasil. Verificou-se, ainda que, após a sucessão de operações encadeadas, o investimento adquirido subsistiu intacto no balanço da GLA Brasil, sem que de fato se operasse a absorção patrimonial que é requerida pelo artigo 7º da Lei n.º 9.532, de 1997, para que o contribuinte possa legitimamente deduzir, na apuração da base tributável, o valor da amortização do ágio. No entanto, as partes envolvidas procuram artificialmente aparentar que a adquirente fosse a empresa veículo GLBBT e que teria havido a absorção patrimonial por meio da incorporação reversa desta pela empresa cujas ações foram negociadas.

A impugnante, além disso, erroneamente, pinçando observações isoladas e fora do seu contexto, objeta que a fiscalização teria sustentado que a simulação seria decorrente ou estaria comprovada pela suposta ausência de propósito negocial na inserção da GLBBT no negócio ou pela natureza desta de empresa veículo. Em verdade, a simulação a que se refere a fiscalização é a descrita no parágrafo precedente: isto é, o

emprego da GLBBT foi um artifício para dissimular que o verdadeiro e direto adquirente foi a GLA Brasil e que, concretamente, não houve a absorção patrimonial requerida pela legislação.

De resto, o fato de ter havido regularidade formal na sucessão de atos praticados não afasta a hipótese de simulação, uma vez que esta é verificada justamente pelo confronto entre a realidade concretamente observada e a versão declarada nos atos celebrados pelas partes envolvidas. Se não houver correspondência entre uma e outra, haverá simulação, que o que exatamente se verifica no presente caso.

Quanto à alegação de que as operações societárias não caracterizariam simulação por não ter havido dano a terceiros e porque o direito à amortização do ágio subsistiria de qualquer forma, já se acha refutada nos parágrafos anteriores. Com efeito, é falacioso afirmar que o direito à amortização do ágio estaria preservado, ainda que se considerasse a GLA Brasil como verdadeira adquirente, pois nessa que é a real configuração dos fatos não houve a absorção patrimonial exigida pelo artigo 7º da Lei n.º 9.532, de 1997. O ágio que tenha existido, que tenha sido pago e tenha representado ônus efetivo pelas partes, não torna por si só legítima a dedução, pois o investimento subsistiu intacto no balanço da GLA Brasil, visto que entre ela e Sky não ocorreu nenhuma operação de fusão, cisão ou incorporação.

Portanto, ao contrário do alegado pela impugnante, a simulação se acha comprovada, e é descabida a invocação do disposto nos artigos 107 a 112 do CTN. Daí se segue, também, que não há falar em economia tributária lícita.

Uma vez comprovado que, por meio de simulação, não se cumpriram os requisitos legais para a dedução da amortização do ágio, especialmente aqueles exigidos pelo artigo 7º da Lei n.º 9.532, de 1972, torna-se irrelevante a discussão acerca do enquadramento ou não da conduta do sujeito passivo como abuso de direito. Ainda que fosse afastada essa hipótese, o lançamento subsistiria pelos demais fundamentos e motivações constantes do termo de verificação fiscal e que se acham amparados por provas robustas dos autos.

Com relação à qualificação da multa de ofício o acórdão recorrido assim se manifestou:

A multa qualificada de 150% tem fundamento legal no art. 44, § 1º, da Lei n.º 9.430/1996 (redação dada pela Lei 11.488/2007). Dispõe a norma que a multa é devida nos casos de infrações praticadas com dolo nos termos definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. Destes últimos, o termo de verificação fiscal salientou o artigo 72, que define a infração qualificada pela fraude, a qual, por sua vez, recebe o seguinte conceito legal:

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

Levando-se em conta a definição contida no texto legal, a primeira falha do argumento da impugnante é que ele pretende delimitar sua abrangência restringindo os casos de fraude àquelas infrações praticadas mediante o recurso a determinados meios materiais ou a determinadas condutas. No entanto, de acordo com o artigo 72, para a definição

de fraude pouco importa os meios ou as ações empregadas na conduta do sujeito passivo. O fator determinante da fraude, nos termos do texto legal, é o fim almejado pelo infrator, pois se caracteriza como fraude toda ação ou omissão (sem especificar os meios materiais empregados) tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou a modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento. Em consequência, diferentemente do que argumenta a impugnante, até mesmo a simulação pode se enquadrar no tipo fraude a que se refere o artigo 72 da Lei n.º 4.502, de 1964.

Em que pese à argumentação em contrário da impugnante, os fatos expostos nos autos, por si só, e não contestados em sua materialidade pela defesa comprovam que houve conduta dolosa, caracterizada por fraude e simulação, na compra de quotas da Sky pela GLBBT, visto que o real comprador foi a GLA Brasil, enquanto a inserção artificial da GLBBT nos arranjos formais do negócio visou somente a dar a aparência de legalidade à amortização do ágio pela Sky, gerado na compra de quotas da própria Sky, reduzindo ilicitamente assim a carga tributária.

Convém reiterar a seqüência de eventos já resumida na análise do mérito do lançamento em subseção precedente deste voto. No início da operação em 15/12/2010, quando a GLA iniciou o repasse de recursos à GLBBT (até então esta estava inativa e sem capital integralizado), a participação da GLA na Sky era de 74,10%.

Em 16/12/2010, a GLBBT, com recursos oriundos de sua única sócia naquele momento (GLA), adquiriu 18,90% da Sky. Assim, a GLA passou efetivamente a ter 93% da Sky, sendo 74,10% registrado em sua contabilidade e 18,90% na da GLBBT, da qual, repita-se, a GLA era a única sócia e provedora de todos os seus recursos financeiros. Em 17/12/2010, com a incorporação da GLBBT pela Sky, a participação da GLA na Sky passou a ser, diretamente em sua escrituração, de 93%.

Com essa figuração pífia, com duração de apenas um dia de sobrevida da GLBBT no esquema engendrado pela GLA e Sky (ou no máximo dois, considerando-se o dia 15/12/2010 em que os recursos começaram a ser injetados na empresa veículo), pretendia-se viabilizar a amortização do ágio de si mesma na Sky que reduziria sua carga tributária. Situação de interesse tanto da Sky como da GLA, com 93% de participação na primeira.

Alegar que a GLBBT já existia e participou inclusive de uma única licitação, em que foi perdedora, não tira o seu caráter efêmero. Isto porque até 15/12/2010, estava inativa e sem qualquer parcela de seu capital integralizada. A participação em licitação, invocada pela impugnante como prova de sua pré-existência e propósito negocial, estando inativa e sem capital integralizado, mostra-se mais uma simulação, visando viabilizar sua utilização como empresa veículo em evento futuro. Como explanado no termo de verificação fiscal, o “Acordo de Troca” existia desde 2004 e a “Notificação de Troca” de 2006 possibilitava a alienação de 18,90% do capital social da Sky Brasil. O “Acordo de Sócios” de 2006 definia que “Direitos de Troca” era o direito do Grupo Globo de trocar a totalidade ou parte de sua participação no capital social da Sky Brasil por ações do grupo Directv ou por dinheiro. Como a transação ocorreu somente em 16/12/2010, houve tempo hábil para que tudo fosse programado com a devida antecedência.

A Fiscalização, ao contrário do que alega a impugnante, comprova que no período de 2008 a 2010, a GLBBT esteve efetivamente inativa. Conforme constam nas declarações de rendimentos (DIPJ) de 2008 a 2010, anos-calendário 2007 a 2010,

respectivamente, informou que não possuía empregados, e que, além da aquisição da participação societária na Sky Brasil, não realizou despesas operacionais a título de remuneração a dirigentes, de prestação de serviços por pessoa física sem vínculo empregatício, de prestação de serviços por pessoa jurídica, de alugueis, etc. As fichas 4A e 5A, onde são informados os custos e despesas incorridas pela empresa, estão zeradas. Nem poderia ser diferente, pois até então possuía apenas um capital não integralizado de apenas dez mil reais. O fato de se inscrever em processo licitatório, sem qualquer condição de ganhar a concorrência, não é prova suficiente de se encontrar em atividade.

Não houve fundamento econômico para a participação meteórica da GLBBT, que na data da operação tinha como única sócia GLA Brasil, na compra das quotas da Sky. Seu papel visou apenas disfarçar a verdadeira transação que foi a compra das quotas da Sky pela GLA Brasil, intentando-se com a incorporação da GLBBT pela Sky a amortização do ágio de si mesma.

Como o investimento persistiu na GLA e ela continuou detentora de 93% de participação na Sky, não caberia amortização do ágio sem a simulação realizada, a teor do artigo 386 do RIR/99, uma vez que não ocorreu a absorção do patrimônio da outra.

Como bem definido no termo de verificação fiscal, houve fraude pela simulação de registros fiscais e societários, visando induzir a Fiscalização a acatar a amortização do ágio praticada, produzindo os efeitos referidos nos artigo 72 da Lei nº 4.502, de 30/11/1964, ou seja, a fraude.

Uma vez que se acha plenamente comprovada nos autos a conduta dolosa do sujeito passivo, deve ser mantida a qualificação da multa e o seu percentual de 150%.

Bom, vamos por partes. Primeiramente, em relação ao tema Simulação: A Acusação Fiscal é clara ao apontar fatos que podem estar inseridos em um contexto de planejamento tributário abusivo, engendrado pela Autuada e demais empresas do mesmo grupo econômico. As características das operações que redundaram no aproveitamento do ágio levaram a Fiscalização a concluir que foram engendradas com o único propósito de suprimir tributos.

É indiscutível que o Contribuinte tem o direito de estruturar o seu negócio da maneira que melhor lhe convier, tendo sempre como objetivo reduzir custos e despesas, maximizando o seu lucro, inclusive, através da redução de sua carga tributária. Não há nada de ilegal nesse proceder.

O que não se pode admitir é que os atos e negócios jurídicos praticados sob o manto de uma aparente legalidade, sejam realizados sem qualquer finalidade empresarial ou negocial, ou simplesmente para encobrir o verdadeiro e único propósito da operação, qual seja, o de reduzir o pagamento de tributos.

Quando se fala em planejamento tributário abusivo não se pode olvidar dos ensinamentos de Marco Aurélio Greco¹:

No entanto, creio que há outro aspecto a ser ponderado, ao examinar o tema do planejamento tributário (ou da elisão fiscal), e que não se prende, propriamente, à existência do direito, mas *ao seu uso*, ao modo de *seu exercício*. A pergunta que se põe

¹ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo, Dialética, 2011, p.194-248.

é: admitida a existência do direito de o contribuinte organizar a sua vida, este direito pode ser utilizado sem quaisquer restrições? Ou seja, tal direito é ilimitado? Todo e qualquer “planejamento” é admissível?

Minha resposta é negativa. E assim entendo por várias razões. (pág. 198)

(...)

Ou seja, cumpre analisar o tema do planejamento tributário não apenas sob a ótica das formas jurídicas admissíveis, mas também sob o ângulo da sua utilização concreta, do seu funcionamento e dos resultados que geram à luz dos valores básicos de igualdade, solidariedade social e justiça. (pág. 202)

(...)

Isso não afasta a possibilidade de o abuso de direito ser qualificado como hipótese de ato ilícito. Assim, no Código Civil de 1916, a doutrina discutia este ponto havendo divergência a respeito, porém, com o advento do Código Civil de 2002 a questão ficou solucionada, pois seu artigo 187 é expresso ao prever que o abuso de direito configura ato ilícito:

Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes. (pág. 206)

(...)

Antes do Código Civil de 2002, o importante era saber se o Fisco poderia se recusar a aceitar os efeitos do ato ou negócio jurídico, invocando para tanto, a existência de abuso de direito, procedendo, como menciona a doutrina francesa, à desqualificação e subsequente requalificação fiscal do negócio ocorrido, para exigir o imposto que seria devido não fora o negócio lícito, mas abusivo.

Depois do Código Civil de 2002, como o abuso de direito passou a ser expressamente qualificado como ato ilícito, a questão tributária torna-se muito mais relevante, pois o abuso faz desaparecer um dos requisitos básicos do planejamento, qual seja, o de se apoiar em atos lícitos. (pág. 207)

(...)

No Brasil, entendo que esta possibilidade de recusa de tutela ao ato abusivo (mesmo antes do Código Civil de 2002) encontra base no ordenamento positivo, por decorrer dos princípios consagrados na Constituição de 1988 e da natureza da figura. Porém, a atitude do Fisco no sentido de desqualificar e requalificar os negócios privados somente poderá ocorrer se puder demonstrar de forma inequívoca que o ato foi abusivo por ter sido distorcido seu perfil objetivo ou extrapolados seus limites, o que pode, em tese, configurar-se, inclusive se tiver por sua única ou principal finalidade conduzir a um menor pagamento de imposto.

Esta conclusão resulta da conjugação dos vários princípios acima expostos e de uma mudança de postura na concepção do fenômeno tributário que não deve mais ser visto como simples agressão ao patrimônio individual, mas como instrumento ligado ao princípio da solidariedade social. (pág. 208)

(...)

Em suma, não há dúvida de que o contribuinte tem o direito, encartado na Constituição Federal, de organizar sua vida da maneira que melhor julgar. Porém, o exercício deste direito supõe a existência de causas reais que levem a tal atitude. A auto-organização com a finalidade predominante de pagar menos imposto configura abuso de direito,

além de poder configurar algum outro tipo de patologia do negócio jurídico, como, por exemplo, a fraude à lei. (pág. 228)

Portanto, o direito de o contribuinte se auto-organizar e decidir sobre a melhor forma de se beneficiar de eventual planejamento tributário não pode ser absoluto, devendo observar a forma como irá exercer esse direito, sob pena de incorrer no abuso de seu exercício.

Neste mesmo sentido veja-se o disposto no Acórdão n.º 9101-002.538 - 1ª Turma, de 20 de janeiro de 2017, da lavra do I. Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, citando o Acórdão n.º 101-94.986, de 19/05/2005, de relatoria da I. Conselheira Sandra Maria Faroni:

Não se discute que o empresário pode gerir seus negócios com inteira liberdade, inclusive sendo lícito e até desejável fazê-lo de forma a obter maior economia de tributos possível. Há, todavia, uma diferença entre atuações que objetivam os negócios empresariais e atuações que objetivam exclusivamente reduzir artificialmente a carga tributária. O direito do contribuinte de auto-organizar sua vida não é ilimitado. Os direitos de alguns sofrem limitações impostas pelos direitos de outrem. Atuando dentro da lei, o empresário é livre para gerir os seus negócios, mas não para gerir os negócios do Estado.

A mais moderna corrente doutrinária entende que a ótica da análise não deve ser sob o ângulo da licitude ou ilicitude (a licitude é requisito prévio), mas sim, da oponibilidade ou inoponibilidade dos seus efeitos ao fisco. O conceito de legalidade a ser observado não tem sentido estrito de corresponder à conduta que esteja de acordo com os preceitos específicos da lei, mas sim um sentido amplo, de conduta que esteja de acordo com o Direito, que abrange, além da lei, os princípios jurídicos. Assim, cada caso deve ser analisado com cuidado, para decidir sobre a oponibilidade ao fisco dos negócios formalizados.

Dentro dessa ótica, se o negócio lícito, embora inusual, se apoiar em causas reais, em legítimos propósitos negociais, contra ele o Fisco nada pode objetar. Todavia se adotada uma forma de negócio jurídico inusual, sem um real propósito negocial, mas visando apenas reduzir artificialmente a carga tributária, o Fisco a ele pode se opor."

Portanto, não basta ser lícita a operação para que seus efeitos sejam automaticamente oponíveis ao Fisco. Para que possam gerar efeitos tributários, mais que conformidade com a lei, a operação realizada deve estar conforme o Direito. E é exatamente este o caso dos autos. Apesar de as operações realizadas aparentarem estar acobertadas sob o manto da legalidade, no caso concreto, verifica-se o completo desvirtuamento do objetivo natural a que se destinam, haja vista o evidente propósito de sua realização estar vinculado única e exclusivamente à economia no pagamento de tributos, *in casu*, do IRPJ e da CSLL.

Neste sentido, trago outro precedente da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, vazado no Acórdão n.º 1402-002.325, da lavra do Eminentíssimo Conselheiro Demetrius Nichele Macei, que reproduzo abaixo naquilo que nos interessa:

Nesse tema, filio-me à corrente que entende que o fato de os atos ou negócios jurídicos virem a ser executados de acordo com as formalidades previstas na legislação societária e comercial, como, p. ex., assembléias de deliberação para emissão de debêntures, instrumento particular de escritura de emissão de debêntures, boletins de subscrição de debêntures, contratos de mútuo, registro dos atos, etc, não garante à contribuinte, por si só, a dedutibilidade prevista na legislação tributária.

Com efeito, a legalidade dos atos é condição essencial para que a conduta do contribuinte possa ser considerada lícita, mas não suficiente para que se conclua que os efeitos resultantes de seu conjunto estejam em conformidade com o ordenamento jurídico.

Em outras palavras, é possível que cada um dos atos praticados pelo contribuinte, individualmente considerado, esteja de acordo com as exigências formais de alguma norma específica, mas que, em seu conjunto, não surta os efeitos esperados pelo ordenamento jurídico.

As características gerais das operações, **analisadas em seu conjunto**, me levaram à conclusão de absoluta correção do procedimento fiscal ao glosar a despesa com a amortização do ágio.

Vejam que não estou de forma alguma afirmando que, isoladamente, as características do negócio jurídico realizado são ilícitas ou necessariamente implicariam, por si só, na indedutibilidade das despesas glosadas. A conclusão a que cheguei, pelo acerto da glosa das despesas, provém do "*conjunto da obra*".

O alegado propósito negocial, como já vimos de forma detalhada, não se sustenta. Também considero como suficientes os fatos levantados pela Autoridade Fiscal para justificar a lavratura do Auto de Infração, lastreado no abuso de forma perpetrado pela Contribuinte. Por tudo o que foi até aqui exposto, conclui-se ser indevida qualquer argumentação de que a Autoridade Fiscal não teria conseguido levantar elementos suficientes que autorizassem a conclusão por ela levada a efeito de que teriam sido praticadas operações abusivas. Está mais do que caracterizado o abuso do planejamento tributário empreendido pela Recorrente no âmbito de seu grupo empresarial.

O procedimento fiscal foi realizado de forma bastante consistente, indo à fundo nas questões que permeiam todos os fatos considerados, em seu conjunto, como abusivos em relação ao direito de auto-organização dos negócios. Isso nos deixa seguros para afirmar que não procedem os argumentos da Recorrente para justificar uma operação que se mostra em tudo essencialmente artificial e dezarrazoada, desprovida de substância jurídica e orquestrada com o fim único de suprimir tributos.

Em assim sendo, os atos praticados pela Recorrente, utilizando-se de "empresa veículo" para registrar e depois amortizar o ágio podem ser considerados como realizados de forma abusiva, sendo, portanto, inoponíveis ao Fisco por serem considerados ilícitos (art. 187 do Código Civil). Por serem inoponíveis ao Fisco, as consequências tributárias deles decorrentes (despesas/exclusões/compensações) devem ser consideradas indevidas, razão pela qual absolutamente escorreito o procedimento fiscal quanto à glosa empreendida.

Entretanto, mesmo que considerados ilícitos, os atos praticados pela Recorrente não podem ser qualificados como fraudulentos para efeito de imposição da multa qualificada. Não foram poucos os casos enfrentados por esta Turma, bastante semelhantes aos sob análise neste processo, em que optou-se por afastar a qualificação da multa de ofício por se entender que não se faziam presentes os requisitos fundamentais para sua imposição, mormente a ocorrência de fraude. Cito dois casos, julgados à unanimidade por este Colegiado neste mesmo sentido: o acórdão n.º 1401-002.884, de 18 de setembro de 2018, da lavra da Ilustre Conselheira Lívia De

Carli Germano e o acórdão n.º 1401-003.185, de 19 de março de 2019, editado pela não menos brilhante Conselheira Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin.

Primeiramente, vejamos o que dizem os arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64:

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

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

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

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

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas visando qualquer dos efeitos referidos nos artigos 71 e 72.

No caso concreto, concluímos que a Autuada agiu com abuso de direito, ou de seu exercício, o que, s.m.j., seria enquadrado na hipótese de elisão abusiva, em que os atos tidos por abusivos foram praticados antes da ocorrência do fato gerador; foram devidamente contabilizados e calcados em documentos formalmente corretos. Portanto, não há que se falar em fraude contra a Lei, conforme o disposto no art. 72 da Lei n.º 4.502/64.

Também não é caso de sonegação (conforme o art. 71 da Lei n.º 4.502/64), haja vista que todos os atos foram devidamente declarados à Receita Federal, o que descaracteriza a ocorrência de ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais.

Conforme pudemos extrair dos ensinamentos de Marco Aurélio Greco, a questão atinente à artificialidade da operação limita-se aos contornos das patologias de abuso de direito ou de fraude à lei, o que, conforme já observado, não implicam afronta direta à lei, mas sim utilização de dispositivo legal com excesso no seu gozo (abuso de direito) ou contorno de determinada norma imperativa mediante a utilização de outra norma, denominada norma de contorno (fraude à lei).

Tanto o abuso de direito quanto a fraude à lei são institutos previstos na lei civil, com características próprias, mas não foram eleitos pelo legislador tributário como razão para qualificação da penalidade.

Portanto, tratando-se de planejamento tributário, ainda que abusivo, julgo não estar caracterizado o dolo apto a ensejar a qualificação da penalidade, principalmente se levarmos em consideração que não houve nenhuma forma de ocultação da prática e dos fins almejados com a realização do negócio jurídico. Assim, creio ser adequado o entendimento

expresso na Súmula CARF n.º 14², haja vista a ausência de comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Por todo o exposto, ausentes os elementos que permitam o enquadramento da conduta da autuada nos conceitos de sonegação, fraude ou conluio (arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64), **opino pela redução da penalidade para 75%.**

Em relação ao argumento da Recorrente de que a multa de ofício deveria ser afastada caso o julgamento lhe seja desfavorável por força do voto de qualidade, aplicando-se ao caso, o art. 112 do CTN, reputo como superado, haja vista o disposto na Lei n.º 14.689/2023, que incluiu o § 9º-A ao art. 25 do Decreto n.º 70.235/72, vide abaixo:

§ 9º-A. Ficam excluídas as multas e cancelada a representação fiscal para os fins penais de que trata o [art. 83 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996](#), na hipótese de julgamento de processo administrativo fiscal resolvido favoravelmente à Fazenda Pública pelo voto de qualidade previsto no § 9º deste artigo. [\(Incluído pela Lei n.º 14.689, de 2023\)](#)

O precitado dispositivo excluiu as multas de ofício aplicadas em decorrência de decisões definitivas que vierem a ser proferidas no âmbito do CARF pelo voto de qualidade.

Também nego provimento às alegações a respeito do pretense caráter confiscatório da multa de ofício. De plano, tal discussão, por estar afeta a questões de constitucionalidade da lei tributária, não cabe no âmbito do processo administrativo fiscal, sendo objeto, inclusive da Súmula n.º 02, editada pelo CARF, e que reproduzi abaixo:

Súmula CARF n.º 02

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

Lançamento relativo à CSLL

A exigência relativa à CSLL foi objeto de ataque específico por parte do recurso voluntário. Segundo a Recorrente, o lançamento da CSLL deveria ser cancelado diante da inexistência de lei que determine a adição da amortização do ágio na sua base de cálculo.

Em primeiro lugar, tanto o disposto no art. 28 da Lei n.º 9.430/96, quanto no art. 57 da Lei 8.981/95, deixam claro aplicar-se à CSLL as mesmas normas de apuração da base de cálculo do IRPJ. Basta uma simples leitura dos referidos dispositivos para se chegar a essa conclusão:

Lei n.º 9.430/96

Art.28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71, desta Lei.

² Súmula CARF n.º 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Lei n.º 8.981/95

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

§ 1º Para efeito de pagamento mensal, a base de cálculo da contribuição social será o valor correspondente a dez por cento do somatório:

- a) da receita bruta mensal;*
- b) das demais receitas e ganhos de capital;*
- c) dos ganhos líquidos obtidos em operações realizadas nos mercados de renda variável;*
- d) dos rendimentos produzidos por aplicações financeiras de renda fixa.*

§ 2º No caso das pessoas jurídicas de que trata o inciso III do art. 36, a base de cálculo da contribuição social corresponderá ao valor decorrente da aplicação do percentual de nove por cento sobre a receita bruta ajustada, quando for o caso, pelo valor das deduções previstas no art. 29. (Redação dada pela Lei n.º 9.065, de 1995)

§ 3º A pessoa jurídica que determinar o Imposto de Renda a ser pago em cada mês com base no lucro real (art. 35), deverá efetuar o pagamento da contribuição social sobre o lucro, calculando-a com base no lucro líquido ajustado apurado em cada mês.

§ 4º No caso de pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real, a contribuição determinada na forma dos §§ 1º a 3º será deduzida da contribuição apurada no encerramento do período de apuração.

Ao contrário do que alega a Recorrente, mesmo que fosse crível a inexistência de norma específica a tratar da dedutibilidade/indedutibilidade das despesas com ágio na apuração da CSLL, o raciocínio deveria ser o inverso daquele desenvolvido em seu recurso; em se tratando de direito tributário, é necessário que todo e qualquer fato que importe em dedução da base de cálculo de tributo ou contribuição esteja perfeitamente delimitado na legislação de regência. Mas, não é só. Vejamos o disposto no art. 2º da Lei n.º 7.689/88, uma das normas que fundamentaram o Auto de Infração:

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

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

- a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;*
- b) no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no respectivo balanço;*

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

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

(...)

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

(...)

O citado dispositivo determina que se proceda à adição ao resultado do período-base do resultado negativo, bem assim a exclusão do resultado positivo quando oriundos da avaliação de investimentos pelo MEP. Para melhor entendimento do raciocínio aqui desenvolvido reporto-me ao Acórdão n.º 1302-001.170, de 11/09/2013, da lavra do Ilustre Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior, que elucida de forma bastante clara o porquê do impedimento para a dedução da amortização de ágio no âmbito da CSLL:

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

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

Portanto, se o ágio compõe o valor contábil do investimento e o MEP é apenas um método de avaliação desse mesmo investimento, o consectário lógico é de que a amortização que reduz o ágio compõe, "lato sensu", o resultado da avaliação do investimento pelo MEP, o qual, sendo positivo ou negativo, não deve impactar a base de cálculo da CSLL, conforme os itens 1 e 4 da alínea "c" do § 1º do art. 2º da Lei 7.689/1988.

Por todo o exposto nego provimento às alegações da Recorrente no ponto, relativas à falta de previsão legal para a adição da despesa com a amortização do ágio da base de cálculo da CSLL.

Multa isolada por falta/insuficiência de recolhimento de estimativas

Neste ponto, preliminarmente, foi arguida a nulidade do Auto de Infração de IRPJ, na sua integralidade, haja vista que teria havido incorreção na apuração da multa isolada

pela falta/insuficiência de recolhimento de estimativas do IRPJ e da CSLL. O erro apontado na base de cálculo da multa isolada, segundo a Recorrente, teria tornado o Auto de Infração de IRPJ ilícido. A incorreção apontada diz respeito ao fato de que a Autoridade Fiscal teria incluído na base de cálculo da multa o somatório dos valores devidos a título de estimativa tanto de IRPJ como também de CSLL. A multa isolada constou do Auto de Infração de IRPJ, somente.

A decisão recorrida assim se manifestou quanto ao ponto:

De acordo com artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, existem apenas duas hipóteses de nulidade: I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. O artigo 60 do mesmo ato normativo acrescenta que as irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Como se vê, erro na apuração do crédito tributário não constitui causa de nulidade de acordo com o Decreto nº 70.235, de 1972. Eventuais erros atingem, em verdade, o mérito do lançamento, pois dizem respeito ao bem jurídico em disputa e à sua dimensão ou expressão monetária.

Com efeito, tampouco o disposto no artigo 142 do CTN ampara a arguição de nulidade. É verdade que a determinação do crédito tributário integra a essência do lançamento tributário, pois se não houvesse crédito tributário não haveria o que lançar. As exigências fiscais formalizadas por meio do lançamento tributário, porém, justamente por consistir no bem jurídico que o fisco pretende obter por meio desse procedimento formal não se confundem com esse nem muito menos com os seus aspectos processuais. Em vez do procedimento, elas constituem a substância do lançamento, de modo que eventuais incorreções no seu valor são sujeitas à discussão do mérito.

O pressuposto implícito do argumento da impugnante é que a autoridade lançadora, para não incorrer em nulidade, deve sempre ser precisa e infalível na determinação da base de cálculo e na apuração do montante devido. Contudo, tal tese é absurda, pois significaria que o litígio administrativo fiscal sempre ficaria reduzido a questões preliminares, uma vez que a autoridade julgadora estaria impedida de ajustar eventuais erros ou excessos do lançamento e considerar que as exigências fiscais, no mérito, são parcialmente procedentes. Evidentemente, para considerar formalmente válido o lançamento, o artigo 142 do CTN não requer que a autoridade fiscal precisa e infalivelmente determine o crédito tributário. Ainda que se proceda com o máximo de diligência e esmero, a atividade administrativa de lançamento, como qualquer outro labor humano, nunca está isenta de eventuais erros e lapsos. É por isso que o lançamento de ofício adquire a força de título executivo extrajudicial somente depois de esgotadas todas as possibilidades de contestação na esfera administrativa e também depois de inscrito em dívida ativa, nos termos do artigo 151, inciso III, e do artigo 201, ambos do CTN.

Ressalve-se que não cabe cogitar de cerceamento do direito de defesa, pois o fisco não deixou de incluir no termo de verificação fiscal a demonstração do cálculo da multa isolada, tanto que permitiu ao sujeito passivo a analisar e apontar eventuais falhas que julga existir. Em verdade, o termo de verificação fiscal, que é parte integrante do lançamento, conforme mencionado expressamente no auto de infração, de ambos os

quais foi dada ciência ao sujeito passivo, contém minuciosa demonstração do cálculo da multa isolada, assim como dos seus fundamentos factuais e jurídicos. Note-se ainda que houve discriminação precisa da multa isolada por cada tributo, visto que o demonstrativo contém linhas e colunas específicas para apuração do montante devido mensalmente a título de antecipação de IRPJ e de CSLL.

O pretenso erro a que a impugnação alude, ao qual denomina erro na apuração da base de cálculo, consistiu na opção exercida pela autoridade fiscal de lançar, no mesmo auto de infração em que se exige a diferença de IRPJ considerado devido ao final do período de apuração em decorrência das infrações imputadas, mais a multa pelo lançamento de ofício e os juros de mora respectivos, também a multa isolada devida em virtude da insuficiência no recolhimento das antecipações mensais com base de cálculo estimada. Ocorre que, em vez de fazer um auto de infração específico apenas para as multas isoladas, ou ainda de lançar no auto de infração de CSLL as isoladas correspondentes a esse tributo, a autoridade fiscal preferiu lançar o somatório mensal das multas isoladas de IRPJ e CSLL no auto de infração de IRPJ. Não se trata, portanto, de erro na base de cálculo, mas sim de juntar num mesmo auto de infração os valores da multa isolada relativa a ambos os tributos.

Entretanto, qualquer que seja a designação dada ao procedimento formal adotado pelo fisco, é infundada a alegação de nulidade.

Embora se admita que seria mais conveniente ter efetuado o lançamento separadamente (visto conferir maior clareza aos atos) seja por meio de auto de infração específico, seja indicando no auto de infração de cada tributo a multa isolada respectiva, nada impede que as multas isoladas sejam lançadas em conjunto num só dos autos de infração, sobretudo no presente caso, em que ambas os fatos geradores compartilham os mesmos fundamentos factuais e jurídicos e também as suas expressões numéricas determinantes.

A multa isolada, conforme o próprio nome indica, não se confunde com o tributo devido, pois ela se destina a punir não infrações da legislação tributária que afetam o cálculo definitivo do imposto devido ao final do período de apuração, mas sim o recolhimento das antecipações mensais com base de cálculo estimada a que se obrigam os contribuintes que optarem pela periodicidade anual da apuração do IRPJ e da CSLL. É uma sanção instituída no interesse da administração tributária, tanto que é devida ainda que o sujeito passivo, apure, em caráter definitivo, que não obteve base tributável no encerramento do ano-calendário.

Com efeito, o artigo 44, inciso II, da Lei n.º 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007, comina a multa de cinquenta por cento, exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal devido na forma do art. 2º desta mesma 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. Mais adiante nesse voto, em seção específica em que se discute o mérito da exigência dessa multa isolada, sessão esta à qual se faz remissão, esse aspecto da multa isolada é mais bem explanado.

Justamente em virtude da sua natureza peculiar é que essa multa pode ser lançada em conjunto, desde que no auto de infração e nos termos que o complementem se deixe claro que o lançamento é conjunto bem como, paralelamente, fique demonstrado separadamente a base de cálculo e o valor correspondente à multa mensal de cada tributo. No presente caso, tais requisitos foram plenamente cumpridos, conforme já salientado. No auto de infração de IRPJ faz-se referência expressa ao fato de que a

multa se refere tanto ao IRPJ como à CSLL. Já o termo de verificação fiscal, em sua página 47 (equivalente à folha 1.555 dos autos) contém demonstrativo minucioso da apuração da base de cálculo e da multa isolada referente a cada mês de apuração, separadamente por tributo. O direito de defesa do sujeito passivo, saliente-se mais uma vez, foi plenamente assegurado.

Tampouco procede a alegação do sujeito passivo segundo a qual o lançamento seria nulo em virtude de a autoridade lançadora ter deixado de indicar a capitulação legal do lançamento da multa isolada pela insuficiência de recolhimento das antecipações de CSLL. Na capitulação legal menciona-se o artigo 44, inciso II, alínea “b” da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488, de 2007. Ora, essa indicação é quanto basta para fundamentar legalmente a exigência da multa isolada com respeito à CSLL, visto que o texto legal em questão expressamente faz referência não só ao IRPJ como também à CSLL. O fato de ter sido indicado também disposições do RIR 1999 (artigos 222 e 843) não prejudicam o lançamento da multa isolada de CSLL, visto que a menção àquelas disposições do RIR poderia ser excluída sem prejuízo para a validade do lançamento.

De resto, convém ressaltar que, ainda que, por absurdo, se entendesse que a nulidade suscitada é procedente, tal nulidade afetaria apenas a parte do lançamento de IRPJ que diz respeito à multa isolada, e não ambos os lançamentos em sua integralidade como equivocadamente pretende a impugnante. Como a própria denominação indica, trata-se punição que se exige isoladamente, independentemente do lançamento de tributo e dos acréscimos legais correlatos a este. Portanto, eventual vício insanável associado à exigência de multa isolada não atingiria nem prejudicaria o restante do crédito tributário exigido por meio do auto de infração de IRPJ. Muito menos ainda ficariam prejudicadas as exigências fiscais constantes do auto de infração de CSLL, visto que nesse nem se cogita de multa isolada. Além disso, a nulidade atingiria apenas o montante da multa isolada que diz respeito às antecipações de CSLL que foi exigido conjuntamente com a respectiva multa correlata do IRPJ, mas não prejudicaria a multa isolada relativa especificamente ao IRPJ. Portanto, em último caso, a nulidade aventada pelo sujeito passivo poderia ser acatada apenas parcialmente, para excluir apenas a parte da multa isolada que seja correspondente à CSLL, visto que não haveria motivo para considerar nulo o montante que diz respeito especificamente ao IRPJ.

Em suma, cumpre rejeitar a arguição de nulidade e prosseguir na apreciação das demais questões suscitadas pelo sujeito passivo e que dizem respeito ao mérito das exigências fiscais.

Perfeitas as considerações expendidas na decisão recorrida a respeito da arguição de nulidade, razão pela qual adoto como minhas as suas razões e os seus fundamentos para decidir no ponto. Ressalto algumas conclusões que reputo determinantes para a solução aqui adotada:

- 1) Eventual erro na apuração do crédito tributário não constitui causa de nulidade de acordo com o Decreto nº 70.235, de 1972, podendo ser corrigido, sem óbices pela Autoridade Julgadora;
- 2) Da mesma forma, o disposto no art. 142 do CTN não alberga a arguição de nulidade como posta pela Recorrente, pois o crédito tributário exigido por meio do lançamento não se confunde com o procedimento tendente a formalizá-lo;

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

- 3) Admitir-se o contrário, conforme bem assentado na decisão recorrida, “*significaria que o litígio administrativo fiscal sempre ficaria reduzido a questões preliminares, uma vez que a autoridade julgadora estaria impedida de ajustar eventuais erros ou excessos do lançamento e considerar que as exigências fiscais, no mérito, são parcialmente procedentes*”;
- 4) Não houve cerceamento do direito de defesa, pois o Auto de Infração é muito claro ao descrever que a multa estava sendo exigida pela “*Falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da Contribuição social sobre o Lucro Líquido, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita apurada mediante balanços de suspensão ou redução. Descrição detalhada dos fatos e demonstração dos cálculos no relatório anexo (TVF)*”. Já O TVF, que é parte integrante do Auto de Infração, apresenta a demonstração detalhada do cálculo da multa aplicada correspondente a cada um dos tributos separadamente. A fundamentação legal da exigência também consta de forma clara, detalhada, tanto no Auto de Infração quanto no TVF;
- 5) Eventual cancelamento da exigência da CSLL, conforme requerido pela Contribuinte em seu recurso, acarretaria tão somente a adequação do lançamento da multa isolada, reduzindo-lhe o montante correspondente ao tributo cancelado;
- 6) Também compactuo com o entendimento de que soa absurdo, sequer aventar, que eventual nulidade do lançamento da multa isolada poderia contaminar todo o Auto de Infração de IRPJ. Por ser uma exigência isolada, como o próprio nome sugere, sua cobrança é totalmente independentemente do lançamento de IRPJ, portanto, eventual erro ou inconsistência no procedimento que a materializou não tem o condão de prejudicar o restante do crédito tributário exigido por meio do auto de infração do imposto;

Por todo o exposto nego provimento à arguição de nulidade suscitada.

Em relação ao mérito da cobrança da multa isolada, alega a Recorrente que tal exigência seria impossível, seja pelo fato de terem sido cobradas após o término do ano-base a que se referem as estimativas, seja pela impossibilidade de sua cumulação com a multa de ofício.

Neste tema, perfilo com os que pensam estar-se diante de imposições diferentes, com fatos geradores diferentes, tipificações legais diferentes e motivações fáticas diferentes, vez que, da leitura artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, com suas alterações, infere-se que, uma vez constatada falta ou insuficiência de pagamento de estimativa, será exigida a multa isolada, exigência que transcende a situação fática de ter sido apurado lucro ou prejuízo no final do período anual.

Historicamente, a matéria foi tratada, de prefácio, no art. 44, I, §1º, IV da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, *in verbis*:

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

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

(...)

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

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

(...)

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

Posteriormente, foi editada a Medida Provisória n.º 351, de 22 de janeiro de 2007 (DOU 22/01/2007), convertida na Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007, com a redação abaixo:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

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 n.º 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.

Compulsando as alterações legislativas acima elucidadas, não se verifica, exceto em relação ao percentual a ser aplicado nos casos de multa isolada, qualquer alteração substancial nos dispositivos no que tange à hipótese de incidência e à base de cálculo da penalidade em apreço.

O objetivo do preceito contido no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996 (com as alterações legislativas supervenientes, inclusive) foi o de assegurar o recolhimento antecipado e evitar o não pagamento da estimativa mensal de IRPJ e CSLL no curso do ano-calendário e reconhecer que a base de cálculo da multa isolada sempre foi, mesmo antes das alterações legislativas, o próprio valor da estimativa que deixou de ser paga.

Nesse contexto, a nova redação do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, elaborada a partir da vigência MP 351, de 2007 e da Lei n.º 11.488, de 2007, ao instituir um percentual distinto e menos gravoso em relação ao aplicável ao descumprimento da obrigação tributária principal (IRPJ e CSLL devidos na apuração anual) apenas veio aperfeiçoar o preceito normativo acerca da incidência da multa isolada, por falta de recolhimento das estimativas mensais, explicitando o seu caráter de obrigação acessória.

Sob a vigência da redação original da Lei n.º 9.430, de 1996, e ainda atualmente, com a redação da Lei n.º 11.488 de 2007, a multa isolada deve ser aplicada à pessoa jurídica, sujeita à tributação com base no lucro real, *e optante pelo pagamento do IRPJ e da CSLL, em cada mês, determinados sobre bases de cálculo estimadas*, por descumprimento da obrigação de antecipar o IRPJ ou a CSLL mensalmente devidos; e deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença da antecipação do IRPJ e da CSLL, mensalmente devida e não recolhida.

Tem-se assim que a **multa isolada em questão, que decorre da falta ou insuficiência de pagamento mensal das estimativas devidas no curso do ano-calendário**, é aplicada em função do descumprimento de uma obrigação tributária acessória (falta de recolhimento de antecipações obrigatórias), e é completamente autônoma em relação à obrigação tributária principal a ser constituída, ou não, no final do período.

Não é demais lembrar que a obrigação tributária principal, na definição da doutrina, é a “obrigação de dar” (pagar) o tributo devido, ou seja, é o “*dever fundamental, consistente em prestação pecuniária, que é exigido de quem tenha realizado o fato descrito em lei*”³, enquanto as obrigações acessórias revestem-se de clara natureza de “obrigação de fazer” e “obrigação de não fazer”, vale exprimir, são, como o próprio nome diz, “*acessórias ao principal*”, que é o compromisso do contribuinte pagar o encargo tributário devido, constituindo-se, no fundo, em “*obrigações meramente instrumentais, simples deveres burocráticos que facilitam o cumprimento das obrigações principais*”⁴.

Neste raciocínio, a estimativa mensal não pode ser considerada propriamente um “tributo” devido, a ser extinto, por pagamento (modalidade de extinção da obrigação e do crédito tributário, prevista no art. 156, I do CTN), mas apenas uma “antecipação estimada” do tributo, **a ser apurado como devido, ou não**, ao final do período de apuração, que é devida e **deve ser recolhida apenas para validar uma determinada sistemática de tributação de livre opção do contribuinte, qual seja: o Lucro Real Anual**.

Pois bem, justamente porque a estimativa não é exigível como obrigação principal (tributo) é que foi instituída uma multa isolada (ou seja, exigida sem que o principal fosse

³ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. Rio de Janeiro: Renovar, 1993, p. 306-307.

⁴ ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquematizado*, 4ª. ed. São Paulo: Método, 2010.

exigido), para penalizar as pessoas jurídicas que, apesar de optantes pela sistemática de apuração do Lucro Real Anual, descumprem, no curso do ano-calendário, a obrigação de apuração e recolhimento das antecipações mensais obrigatórias, requisito imperativo, nos termos da legislação em vigor.

O único instrumento de que dispõe o Fisco para sancionar o descumprimento do dever de antecipar o IRPJ/CSLL devidos mensalmente pelas pessoas jurídicas optantes pelo Lucro Real Anual, é a aplicação da multa isolada.

Conclui-se daí que, além de distintas naturezas jurídicas, são completamente autônomas as obrigações tributárias, relativas às antecipações mensais devidas a título de estimativas, e as relativas ao IRPJ e a CSLL devidos ao final do período de apuração anual, e tal autonomia encontra eco nas próprias disposições legislativas, quando se referem à incidência da multa isolada, ainda que apurado prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL no período, de modo que a multa isolada é sempre exigível, desde que apurada falta/insuficiência de recolhimento das estimativas mensais, sendo irrelevante a apuração de tributo devido no ajuste anual.

Nesta linha, cumpre observar que não se aplica ao presente caso o contido na Súmula CARF n.º 105, por se referir, esta, expressamente, à redação original do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, anterior ao advento da Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007.

Assim, é forçoso negar provimento ao recurso voluntário relativamente à aplicação da multa isolada sobre as estimativas não pagas nos períodos base de 2014 a 2015.

Glosa indevida de prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL

O último ponto a ser tratado neste voto refere-se à arguição de que o CARF deveria considerar a não definitividade do processo administrativo n.º 16561.720017/2015-56, que ainda estaria em curso perante a Câmara Superior de Recursos Fiscais, podendo, assim, haver a recomposição dos saldos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL detidos da Recorrente. Nesta hipótese, não subsistiriam as glosas de compensação indevidas realizadas no lançamento ora impugnado.

Neste ponto, a Recorrente repete, na íntegra, tudo o que já havia alegado em sede de impugnação, razão pela qual uso da prerrogativa constante do § 3º do art. 57 do Regimento Interno do CARF, abaixo reproduzido, para fundamentar minha decisão nos mesmos termos da decisão *a quo*.

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

I - verificação do quórum regimental;

II - deliberação sobre matéria de expediente; e

III - relatório, debate e votação dos recursos constantes da pauta.

§ 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.

§ 2º Os processos para os quais o relator não apresentar, no prazo e forma estabelecidos no § 1º, a ementa, o relatório e o voto, serão retirados de pauta pelo presidente, que fará constar o fato em ata.

§ 3º A exigência do § 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 nº 329, de 2017)

Abaixo reproduzo o teor da decisão recorrida a respeito:

Embora seja verdade que o lançamento anterior ainda não se tornou definitivo em virtude de o litígio não se ter encerrado, até o momento não existe decisão favorável ao sujeito passivo, de modo que subsiste na íntegra o entendimento adotado pela autoridade fiscal naquele lançamento e não há razões para que ele deixe de o aplicar ao efetuar o lançamento de ofício referente a períodos de apuração subseqüentes.

Mais importante ainda é que, de acordo com o inciso III do artigo 151 do CTN, a interposição de reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo apenas suspende a exigibilidade do crédito tributário. Assim, ainda que a exigibilidade possa estar suspensa, o lançamento de ofício, quando for o caso, pode ser efetuado.

Por sinal, se não houvesse a constituição do crédito tributário, haveria o risco de incidir em decadência. O artigo 63 da Lei nº 9.430, de 1996, evidencia que não existe impedimento legal para a constituição do crédito tributário relativo a tributo de competência da União cuja exigibilidade se encontre suspensa na forma dos incisos III a V do artigo 151 do CTN. Note-se ainda que a dispensa da multa prevista na cabeça desse artigo não se aplica ao presente caso, visto que o § 1º do mesmo artigo ressalva que tal dispensa se aplica, exclusivamente, aos casos em que a suspensão da exigibilidade do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo e em que essa suspensão decorra exclusivamente de decisão judicial (não se acha contemplado na exceção o inciso III do artigo 151 do CTN, que se vincula ao litígio administrativo). Uma vez que o presente lançamento é continuação de atuação fiscal anterior, e tem os mesmos fundamentos de fato e legais desta última, não cabe alegar que a suspensão da exigibilidade tenha ocorrido antes do início de procedimento de ofício, nem muito menos que decorra de decisão judicial.

Por conseguinte, cumpre rejeitar a argüição do sujeito passivo e manter integralmente as exigências fiscais correspondentes à matéria discutida nesta subseção.

Perfeitas as considerações do Julgador de primeira instância, pois no caso concreto não há nenhum impedimento legal para que se dê continuidade à apreciação de processo por força da existência de outro feito, calcado nos mesmos fatos, ainda não definitivamente julgado. Entender o contrário causaria um tumulto processual sem tamanho, não só para o presente caso, mas para milhares de outros processos pendentes de julgamento na mesma situação.

Inobstante os argumentos acima expostos, como já vimos anteriormente, o processo nº 16561.720017/2015-56 já foi objeto de julgamento administrativo definitivo, estando atualmente aos cuidados da PGFN para a execução judicial do crédito tributário.

Por todo o exposto nego provimento ao recurso também neste ponto.

Haja vista tudo o que foi firmado no presente voto, opino por dar parcial provimento ao recurso tão somente para afastar a qualificação da multa de ofício, reduzindo o seu percentual para 75%, mantendo incólume a autuação em relação às demais matérias objeto do mesmo.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves

Declaração de Voto

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva.

Com a devida vênia ao brilhante voto proferido pelo Ilmo. Cons. Relator, dele divergi em alguns pontos mas manifestei minha intenção de declarar voto, tão somente, no que se refere à dedutibilidade das despesas de ágio no que se refere à alegada empresa veículo.

Sempre defendi que a análise quanto à dedutibilidade do ágio precisa levar em consideração o contexto histórico da criação de tal benefício, bem como as situações fáticas de cada caso.

Os debates no CARF acerca das condições para dedução da amortização do ágio na apuração da base de cálculo do IRPJ e CSLL freqüentemente envolvem os conceitos de empresa-veículo e propósito negocial.

A validade jurídica de todas as operações realizadas pela Recorrente não são questionadas no presente lançamento, mas sim o propósito negocial de um dos quadros da operação societária realizada.

De fato, existem duas grandes correntes interpretativas sobre o tema. A primeira entende que a amortização do ágio constitui benefício fiscal expressamente previsto em lei, originalmente concedido como incentivo à privatização e à reorganização societária das empresas.

Para essa corrente, a dedução prescindiria da existência de propósito negocial e a utilização de empresa-veículo seria legítima para se alcançar a redução da base tributável, desde que cumpridos os demais requisitos legais.

Nestes termos identifica-se na jurisprudência administrativa o Acórdão 105-16.774 (08/11/2007), o qual foi mantido pela CSRF na decisão de Acórdão 9101-001.657 (15/05/2013).

A segunda corrente defende a obrigatoriedade da existência de elementos de fato caracterizadores da necessidade da realização da operação societária, razão pela qual a realização de operações sem fim negocial caracterizaria planejamento tributário abusivo, com o único

propósito de economia tributária, baseada nas figuras de fraude à lei, abuso de direito e simulação.

Nesse sentido foi a linha adotada no Acórdão 1201-00.689 (08/05/2012), na mesma esteira do TVF e da decisão Recorrida.

Como pode-se inferir do TVF, corroborado pela DRJ, o ponto principal da argumentação que embasa a ausência de propósito negocial na realização de um planejamento tributário abusivo.

Por sua vez o Recorrente em sua vasta argumentação defende que, além de ter havido propósito negocial necessário à conclusão do negócio, não se poderia invalidar o uso de empresa-veículo nos termos de decisões já proferidas por este Conselho.

É inegável que a segurança jurídica e suas garantias derivadas, como proibição de excesso, proporcionalidade, razoabilidade, acessibilidade e confiança legítima, configuram-se como típicas garantias asseguradas aos contribuintes, as quais, ainda que não expressamente discriminadas, constituem-se em modalidades de “limitações constitucionais ao poder de tributar” e, por conseguinte, acomodam-se ao conjunto das regras de identidade do sistema constitucional, como expressões de cláusulas pétreas, protegidas pelo artigo 60, parágrafo 4º, “a”, da CF.

Pois bem. Traçadas essas premissas das duas principais correntes interpretativas sobre o tema me alinho à primeira, a qual também é defendida pelo Recorrente.

Não obstante o alto grau de subjetividade existente em qualquer discussão relacionada à existência ou inexistência de propósito negocial nas operações, face à mais que concreta objetividade da lei quanto às regras para dedução do ágio, não deixarei de enfrentar as questões de fato, muito embora entendo que o cerne da questão é avaliar se a escolha de negócio da Recorrente infringe a lei tributária ou não, de forma a impossibilitar a dedução do ágio.

Isto porque, o conceito de propósito negocial carece de fundamento legal, tornando-se absolutamente subjetivo e abrangente.

Partindo deste conceito adotado pelo Fisco, a presença de um propósito negocial deve ser precedente e, além, originária na operação, de modo a concretizar a amortização do ágio e o concomitante gozo do benefício fiscal como uma consequência natural e lógica. Entretanto, a indefinição dos conceitos no ordenamento jurídico impede a formação de entendimento uniforme, tornando qualquer discussão acerca das operações de ágio como ao menos parcialmente subjetivas, afastando-se do princípio da tipicidade cerrada que foi base de formação do direito tributário.

É frequente a utilização pelo Fisco da teoria da ausência de propósito negocial por meio do qual defende que a simples inexistência sob sua ótica outros motivadores para a operação que não o alcance do benefício fiscal, tem sido usada como elemento suficiente para invalidar os atos do contribuinte ou o benefício fiscal almejado.

Tal lógica ao meu ver se afasta da necessária objetividade da lei tributária, fundada no princípio da tipicidade cerrada, além de afetar a segurança jurídica vez que diversas regras e estruturas criadas pelo legislador brasileiro oferecem um benefício fiscal aos contribuintes como parte integrante de uma política econômica.

Nesse sentido entendo ser absolutamente claro o exemplo trazido pelo Conselheiro desta Primeira Seção, Luiz Fabiano Alves Penteado em caso semelhante ao aqui tratado:

Usualmente menciono em meu votos, de forma exemplificativa, o regime fiscal da Zona Franca de Manaus, que oferece incentivos fiscais para as empresas que lá se estabelecerem e produzirem, gerando empregos, desenvolvimento econômico/social e, mesmo, arrecadação de tributos para a região.

Neste caso, não há qualquer exigência de que as empresas lá estabelecidas tenham propósitos negociais além do gozo do incentivo fiscal em si, para lá se estabelecerem.

Isso porque, nenhuma empresa busca a Zona Franca de Manaus em razão da maior proximidade com o mercado consumidor, melhor infraestrutura ou maior oferta de mão de obra qualificada.

O objetivo é o gozo do incentivo fiscal, que seja suficiente para compensar os desafios e dificuldades adicionais. Isso é garantido às empresas que cumpram todos os requisitos da legislação, independentemente da existência de outras razões. Este é um exemplo do caráter indutor da norma, no sentido de que quando a legislação cria um determinado benefício, acaba por induzir o contribuinte a agir de determinada forma.

Desta feita, entendo que a ausência de propósito negocial, sob a ótica do fisco, não pode ser suficiente para a glosa da dedução da amortização do ágio, até mesmo porque, a economia tributária pode ser considerada um propósito negocial.

Por outro lado, a utilização da chamada empresa-veículo, expressão que tem sido usada como sinônimo de ilegalidade tributária, por si só, não torna a operação ilegal, se desacompanhada de qualquer ato fraudulento ou simulado, especialmente quando restar demonstrada a existência de alternativas que resultem no mesmo resultado tributário obtido.

Esta linha de jurisprudência já é adotada por este Conselho:

"AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. USO DE EMPRESA VEÍCULO.

Em regra, é legítima a dedutibilidade de despesas decorrentes de amortização de ágio efetivamente pago.

A circunstância de a reorganização societária de que tratam os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, ter sido realizada por meio de empresa veículo não prejudica o direito do contribuinte, ante o fato incontroverso de que dessa reorganização não surgiu novo ágio ou economia de tributos distinta daquela prevista em lei. (Acórdão 1102000.982 1º Câmara / 2º Turma Ordinária Sessão de 04/12/2013 Voto Vencedor Conselheiro José Evande Carvalho Araujo)

Destaque-se trecho de voto proferido no Acórdão n. 1201001.267:

"(...) Em relação ao emprego da chamada "empresa veículo" cumpre destacar que tal expressão tem sido utilizada pela fiscalização de uma maneira pejorativa, no sentido de um "mal em si mesmo".

No entanto, como é cediço, não é possível sustentar-se uma autuação fiscal lastreada na simples acusação de emprego de "empresa veículo", até porque o simples emprego de "empresa veículo" não é tipificado como infração à legislação tributária.

Caberia então à fiscalização apontar a relação entre o emprego da "empresa veículo" e a prática de alguma infração à legislação tributária. E, no caso dos autos, como o autor da ação fiscal não se desincumbiu de seu ônus, isso já seria razão suficiente para afastar-se, de pronto, a autuação."

Esse também é entendimento firmado no CARF:

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. USO DE EMPRESA VEÍCULO.

Em regra, é legítima a dedutibilidade de despesas decorrentes de amortização de ágio efetivamente pago. A circunstância de a reorganização societária de que tratam os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, ter sido realizada por meio de empresa veículo não prejudica o direito do contribuinte, ante o fato incontroverso de que dessa reorganização não surgiu novo ágio ou economia de tributos distinta daquela prevista em lei. (Acórdão 1102000.982 1º Câmara / 2º Turma Ordinária Sessão de 04/12/2013 Voto Vencedor Conselheiro José Evande Carvalho Araujo)

No mesmo sentido foi o voto do Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior no Acórdão 1302001.186 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária:

Por outro lado, a constituição da NAVPAR teve como propósito possibilitar o aproveitamento do ágio, como afirma a autoridade lançadora?

A resposta é irrefragavelmente não, pelas seguintes razões. Primeiro, ninguém discute a existência do ágio e o seu efetivo pagamento pela recorrente aos membros da família Schwec. Logo, mesmo que não existisse a NAVPAR, se a recorrente e a Sogil tivessem adquirido diretamente o controle da Auto Viação Navegantes com ágio, poderiam cindila e passar a deduzir a amortização do ágio das suas bases tributáveis. Logo, fica evidente que esse malabarismo societário se deve a razões meramente empresariais, que os obrigavam a preservar a Auto Viação Navegantes, ou seja, preferindo assim criar uma intermediária.

Além disso, caso viesse a ser declarado nulo o ato de constituição da NAVPAR, por ser um ato simulado, subsistiria o ato dissimulado, o qual consistiria em uma participação da recorrente na Auto Viação Navegantes com ágio no mesmo valor que fora registrado na aquisição da NAVPAR, sendo que, por óbvio, para que a sua amortização viesse a ser dedutível do IR e da CSLL, bastava que houvesse a mesma operação que foi feita com a NAVPAR.

Logo, ainda que se admita a existência de um pacto prévio de constituição da NAVPAR, este não serviu para dissimular ato tributariamente mais oneroso, pois os efeitos tributários seriam os mesmos caso a NAVPAR não viesse a ser constituída, razão pela qual entendo que não houve simulação fiscal.

Ressalte-se ainda, que foi na década de 1990, no contexto histórico do Plano Nacional de Desestatização – “PND”, que a Lei nº 9.532/97 passou a autorizar a dedução do

ágio na determinação do lucro real, como estímulo aos agentes econômicos privados a adquirirem empresas estatais e de economia mista.

Trata-se, portanto, de política econômica de governo que verdadeiramente estimulou agentes privados participarem dos leilões para aquisição de empresas estatais e, levando-se em consideração restrições regulatórias quanto a propriedade nacional de alguns ramos de atividade, a criação de empresas nacionais apenas para essa finalidade foi o instrumento estimulado e utilizado pela iniciativa privada.

Ora, não havia sentido em se exigir que um investidor estrangeiro migrasse atividades para o Brasil sem a garantia de que, por exemplo, seria vencedor em um dos leilões. Ademais, para fins de participação era necessário que o participante fosse empresa nacional, daí a necessidade de abertura de empresas nacionais com essa finalidade, para servirem de instrumento jurídico que viabilizasse a participação das concorrências.

No presente caso, manifestei minha intenção de declarar voto exatamente porque trata-se de típico desenho que reproduz a origem do aproveitamento do ágio no País.

Veja que a GLLBT foi empresa (pejorativamente denominada veículo) criada para participar da licitação da ANATEL para outorga de radiofrequências no ano de 2006. Ora, a empresa serve para participar de um leilão federal mas não é considerada válida para aquisição e amortização de ágio? Entendo ser no mínimo contraditório/

Por sua vez, no caso concreto, além disso tudo, estamos falando da aquisição de empresas de telecomunicações, o que não poderia ter sido feito diretamente pela GLA Brasil vez que a mesma é controlada diretamente por empresas estrangeiras e, portanto, encontraria vedações regulatórias do art. 222 da CF/88, bem como do Decreto n. 2.617/98.

Vê-se, portanto que, no presente caso, além de tudo havia um propósito comercial na operação realizada face à vedação regulatória.

Assim, essas foram as razões que me levaram a divergir do nobre colega Relator nesse ponto específico.

(assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva