



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16561.720123/2019-63
ACÓRDÃO	1301-007.370 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de agosto de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	UNIVERSO ONLINE S/A
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2014

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

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

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

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

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

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

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

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

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2014

MULTA QUALIFICADA. FRAUDE. CARACTERIZAÇÃO.

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

Incorre em fraude, nos termos do art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964, aquele que pratica um conjunto de atos simulados destinado a ocultar o real adquirente das ações da cia investida e, com isso, impedir a ocorrência do

fato gerador da obrigação tributária principal em sua dimensão completa pela geração artificial de ágio.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade; quanto ao mérito, acordam os membros do colegiado, em negar provimento, (i) por unanimidade de votos, em relação à possibilidade de retificação para incluir despesa com o Programa de Alimentação ao Trabalhador e P&D, e, (ii) por voto de qualidade (ii.1) em relação à glosa do ágio e (ii.2) ao cancelamento da qualificação da multa, vencidos os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza e Eduardo Monteiro Cardoso, que davam provimento aos pontos. Por unanimidade de votos, decidiu-se que o percentual da multa qualificada será reduzido de 150% para 100%, nos termos do inc. VI do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, na redação que lhe deu o art. 8º da Lei nº 14.689, de 2023, nos termos da alínea “c” do inc. II do art. 106 do Código Tributário Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Iágaro Jung Martins - Relator

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

RELATÓRIO

1. Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão da DRJ de Belo Horizonte, que julgou improcedente a impugnação contra Auto de Infração de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), relativo ao ano-calendário 2014, no valor total de R\$ 32.565.003,18 e R\$ 11.749.01,07, respectivamente, com imputação de multa ofício qualificada (150%).

2. A autuação tem como motivação os seguintes fatos, glosa de despesas com amortização de ágio, conforme Relatório de Auditoria Fiscal (fls. 1.074/1.106):

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

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

2.3. O preço de compra final foi de R\$ 19,50 (divulgado como Fato Relevante em 19.01.2012), porquanto o valor do patrimônio líquido da ação era de R\$ 8,12 em 30.06.2011, o valor de mercado das ações R\$ 16,97) e do valor econômico por fluxo de caixa descontado com base nas estimativas de rentabilidade futura ser entre R\$ 16,03 e R\$ 17,63. Os valores foram apurados no Laudo de Avaliação, conforme Instrução CVM nº 361, de 2011, elaborado pelo Banco Bradesco BBI S/A.

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

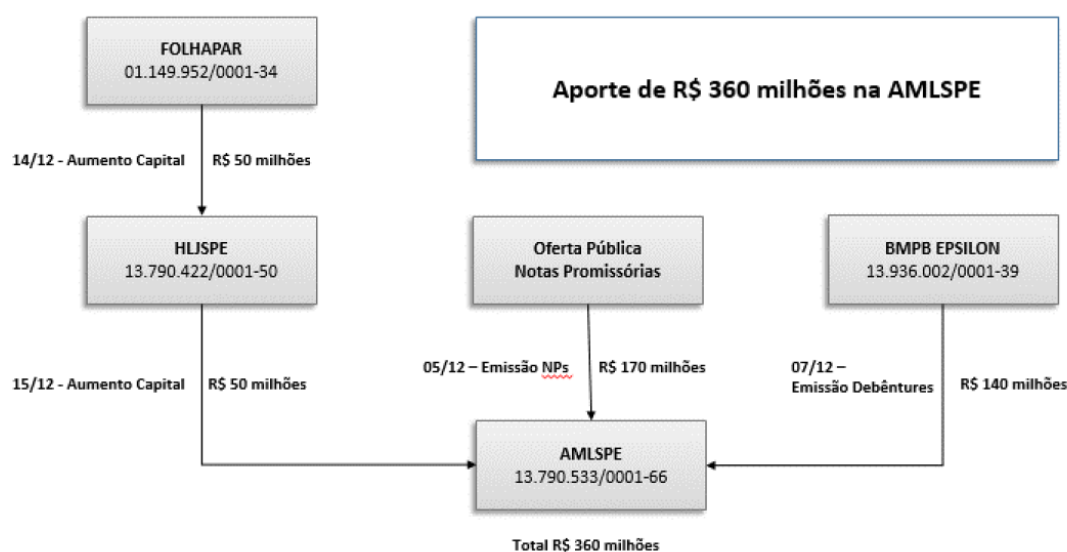
(i) Aquisições das empresas HLJSPE e AMLSPE. As empresas HLJSPE e AMLSPE foram constituídas na mesma data (30.05.2011), com capital social de R\$ 500,00, mesmo objeto social (holding de instituições não-financeiras) e mesmo endereço (em São Paulo). Não possuíam atividade operacional e nem funcionários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

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

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

(iv) Em 14.12.2011, HLJSPE aumentou seu capital de R\$ 500,00 para R\$ 50.000.500,00, com cheque emitido pela Folhapar um dia depois foi aumentado o capital da AMLSPE para R\$ 50.000.500,00, que foram integralizadas pela HLJSPE, através de cheque de R\$ 50.000.000,00.

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



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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

2.8. Em resumo, a operação estruturada pela UOL e a FOLHAPAR, com utilização das três empresas veículos, teve como objetivo gerar artificialmente ágio de R\$ 233 milhões, que passou a ser amortizado desde o ano-calendário 2012, e, para fins do presente lançamento, no ano-calendário 2014.

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

3. Em impugnação (fls. 1.120/1.197), o sujeito passivo alegou que o ágio é legítimo, oriundo de aquisição de partes independentes; que as empresas AMLSPE, a HLJSPE e a BPMB EPSILON cumpriram seus propósitos negociais, esta última viabilizando a participação do BTG PACTUAL FIP; que inexistiu simulação, pois todas as operações foram formalizadas e divulgadas nos exatos termos em que realizadas; que inexistiu abuso ou fraude, pois existiram causas reais para as operações; que a amortização tem amparo nos art. 7º e art. 8º da Lei nº 9.532, de 1997; que a operação era admitida pela jurisprudência administrativa, que considerava que o uso de empresa veículo, por si só, não seria suficiente para a invalidação da dedutibilidade da amortização do ágio; que a mudança de orientação da Administração Tributária implica violação aos princípios da segurança jurídica, da irretroatividade, da proteção da confiança e da boa-fé objetiva e que a confiança é tutelada pelo art. 24 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB) e pelo art. 146 do CTN; que não cabe a qualificação da multa, pois não houve dolo no procedimento adotado pelo Grupo UOL; que o lançamento deixou de recalcular a redução que a então impugnante tinha direito relativo ao ano-calendário 2014 em relação as despesas

incorridas com o Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT); que igualmente deixou de recalcular as deduções autorizadas pela Lei do Bem, Lei nº 11.196, de 2005.

4. A DRJ julgou improcedente a impugnação (fls. 1.431/1.497). Entendeu por afastar a nulidade arguida sobre a existência de vícios pela não de dedução adicional da Lei do Bem e do Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT). Sobre o mérito, entendeu que a análise dos fatos revela que houve manipulação da verdade dos fatos, por meio da utilização das empresas veículo, que resultou na origem indevida de ágio, isto é, que não produz o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo a incorporação de pessoas jurídicas em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, sem qualquer finalidade comercial ou societária, com o único objetivo de transferir o ágio e artificialmente criar as condições para sua amortização; que o ágio objeto de glosa, no valor de R\$ 43.956.066,95, é aquele registrado na contabilidade da UOL; entendeu ainda a autoridade julgadora de primeira instância por afastar qualquer alegação de ofensa ao art. 24 da LINDB ou art. 146 do CTN; por manter a multa qualificada; sobre o recálculo dos benefícios da Lei do Bem, alega que a empresa não apresenta documentação para dar suporte a sua pretensão; a mesma conclusão foi adotada para o PAT, que entendeu, ainda, que os dispêndios não estavam contabilizados de forma segregada. A referida decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2014

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

Não produz o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo a incorporação de pessoa jurídica em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, sem qualquer finalidade comercial ou societária, com o único objetivo de transferir o ágio e artificialmente criar as condições para sua amortização como dedução na apuração do lucro real. Neste caso, resta caracterizada a utilização da incorporada como mera “empresa veículo” para transferência do ágio à incorporadora.

AJUSTES NA APURAÇÃO. PAT. LEI Nº 11.196/2005 (“LEI DO BEM”). NECESSIDADE DE SE COMPROVAR A DEDUÇÃO PLEITEADA.

O aumento nas deduções pleiteado na apuração do crédito tributário deve estar devidamente acompanhado da documentação comprobatória, sem a qual o ajuste requerido fica prejudicado.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. REPERCUSSÃO NA CSLL.

Se os valores glosados são inadmissíveis na apuração no lucro líquido, há repercussão na base de cálculo da CSLL.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2014

ACÓRDÃOS PROFERIDOS PELO CARF. EFEITOS E ABRANGÊNCIA.

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

ART. 24 DA LEI DE INTRODUÇÃO ÀS NORMAS DE DIREITO BRASILEIRO - LINDB. INAPLICABILIDADE AO LANÇAMENTO FISCAL.

O artigo 24 da LINDB dirige-se à revisão de ato, processo ou norma emanados da Administração, bem como de contrato ou ajuste entabulados entre a Administração e o particular, não se aplicando ao lançamento fiscal, já que este não se ocupa da revisão de atos administrativos e não declara a invalidade de ato ou de situação plenamente constituída”.

MULTA QUALIFICADA. SIMULAÇÃO. FRAUDE.

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

5. Em Recurso Voluntário (fls. 1.511/1.607), a Autuada apresenta extensa peça recursal em que, resumidamente, faz detalhada descrição das duas operações que resultaram no ágio contabilizado, informa ainda que o único fundamento utilizado pela Autoridade Fiscal para

não admitir o aproveitamento do ágio reside na suposta vedação à utilização de empresa veículo, que teria implicado criação artificial de ágio amortizado; que não há regra que proíba a utilização de ágio registrado nas chamadas empresas veículo; que houve fundamento econômico para o pagamento do ágio; que houve absorção do patrimônio entre investida e investidoras; que, por ter se tornado sucessora, assumiu o passivo dos recursos utilizados na OPA (i) R\$ 50 milhões capitalizado pela Folhapar em HLJSPE e AMLSPE, (ii) 170 milhões em razão das notas promissórias emitidas por AMLSPE, e (iii) 140 milhões, via emissão de debêntures por AMLSPE; que por ser responsável pelos pagamentos não há dúvida que a Recorrente passou a condição de real adquirente; que existiu propósito negocial com a utilização de AMLSPE e HLJSPE para que fosse fornecido segurança aos financiadores da operação; que o CARF vem reconhecendo propósito negocial na constituição de sociedades específicas para aquisição de empresa-alvo; subsidiariamente, alega a Recorrente que a Autoridade Fiscal entendeu que deveria ser considerado como ágio tão somente a diferença entre o valor pago pelas ações (R\$ 19,50) e o valor de mercado (R\$ 16,97), mas que a determinação do *goodwill* como parcela residual é inovação trazida pelo art. 22 da Lei nº 12.973, de 2014; que a DRJ reconheceu esse equívoco, mas não cancelou a exigência; que a jurisprudência à época das operações autorizaria a utilização de empresas veículos e que a autuação ofenderia o art. 146 do Código Tributário Nacional e o art. 24 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB); que descabe a qualificação da multa; que se faz necessária a recálculo da exclusão autorizada pela Lei do Bem na determinação do IRPJ e da CSLL lançados nos autos de infração; requer igualmente o recálculo do PAT, ambos rechaçados pelo r. decisão em razão de que a Recorrente não teria demonstrado a correta contabilização e respectiva documentação das despesas com PAT, mas que a Recorrente junta cópia do razão completo das contas contábeis referente a vale refeição e refeições. Ao final, requer preliminarmente, nulidade do auto de infração por erro de direito, em razão de falha na determinação da base de cálculo do lançamento; no mérito, requer seja reformado o acórdão recorrido e a exoneração dos créditos exigidos ou, subsidiariamente, seja determinado o recálculo da exclusão adicional dos gastos com P&D, nos termos da Lei do Bem, e do PAT, em razão do crédito tributário lançado.

6. É o relatório.

VOTO

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

Conhecimento

7. A Recorrente foi cientificada da decisão de primeira instância em 06.10.2020, conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem (fls. 1.507), dessa forma, o Recurso Voluntário juntado aos autos em 05.11.2020, conforme Termo de Análise de Solicitação de Juntada (fls. 1.509/1.510), é tempestivo e, por preencher os demais pressupostos processuais, deve ser conhecido.

Preliminar de nulidade do lançamento

8. A Recorrente argui nulidade do auto de infração por erro de direito, em razão de falha na determinação da base de cálculo do lançamento, em razão de ter entendido a Autoridade Lançadora que o ágio seria a diferença entre o valor pago (R\$ 19,50) e o valor de mercado, conforme avaliação, constante em laudo (R\$ 16,97). Defende que a determinação do *goodwill* como parcela residual é inovação trazida pelo art. 22 da Lei nº 12.973, de 2014 e que a DRJ reconheceu esse equívoco, mas não cancelou a exigência.

9. Não assiste razão à Recorrente.

10. Conforme bem abordado na r. Decisão, eventual erro quanto ao montante de ágio passível de amortização, seria aproveitável à Recorrente, caso o ágio das duas operações fosse válido para fins de dedução. Esse último fato, validade do ágio para fins fiscais, é o centro do presente litígio e será abordado na sequência.

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

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

12. No caso, não se verifica qualquer despacho ou decisão proferido com preterição do direito de defesa. Por essas razões, devem ser rejeitadas a alegação de nulidade do lançamento.

Mérito

13. O mérito do presente processo versa sobre despesas com amortização de ágio com utilização de empresa veículo.

a) Glosa de ágio

14. Conforme relatado, a Recorrente defende o ativo fiscal amortizável e que o CARF tem reconhecido a legitimidade da dedução de ágio em investimento por meio de uma sociedade *holding* e a existência de propósito negocial na constituição de sociedades específicas para aquisição de empresa-alvo. Que houve propósito negocial com a utilização de AMLSPE e HLJSPE para que fosse fornecida segurança aos financiadores da operação.

15. Aduz ainda que houve fundamento econômico para o pagamento do ágio e de que houve absorção do patrimônio entre investida e investidoras, além disso, que, por ter se tornado sucessora, assumiu o passivo dos recursos utilizados na OPA (i) R\$ 50 milhões capitalizado pela Folhapar em HLJSPE e AMLSPE, (ii) 170 milhões em razão das notas promissórias emitidas por AMLSPE, e (iii) 140 milhões, via emissão de debêntures por AMLSPE, passando a condição de responsável pelo pagamento dos valores captados e necessários para a OPA, não restando dúvidas que a Recorrente passou a condição de real adquirente.

16. Por fim, em razão da jurisprudência à época das operações autorizar a utilização de empresas veículos, que a autuação ofenderia o art. 146 do Código Tributário Nacional e o art. 24 da LINDB.

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

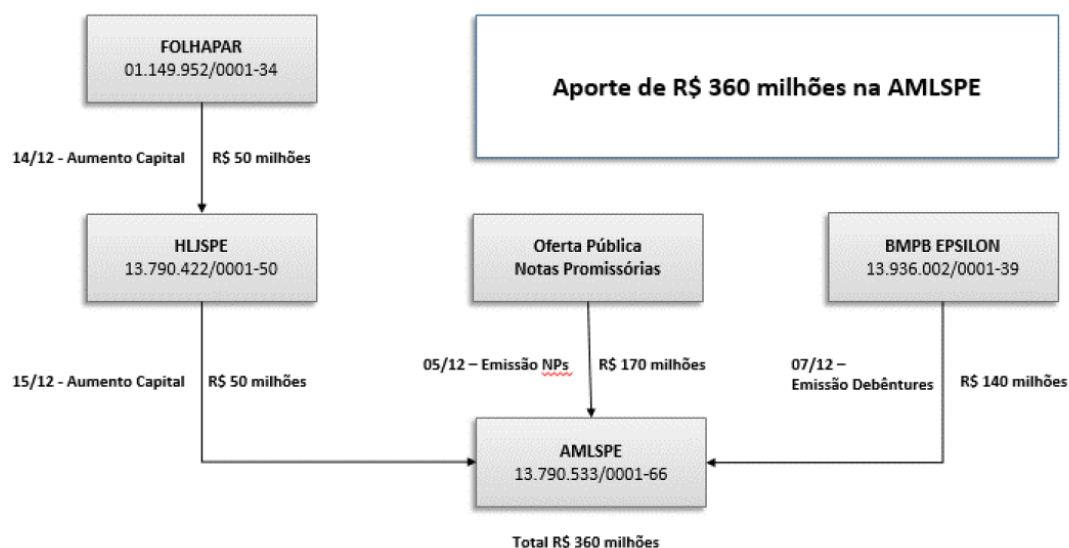
18. Primeira operação de geração do ágio:

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

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

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

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



(v) Em 29.12.2011 a AMLSPE adquiriu 17.347.127 ações de emissão da UOL pelo valor de R\$ 338.268.976,50, pelo preço unitário de R\$ 19,50. Destaca-se o Fato Relevante publicado pela

CVM, nessa mesma data, que informa que as ações preferenciais da UOL foram adquiridas pela “sua controlada” (AMLSPE), cujo volume adquirido equivale a 95,6% das ações objeto da Oferta Pública de Aquisição (OPA). Após essa operação, FOLHAPAR passou a deter diretamente 58,7% de UOL e 14,4% de forma indireta, via AMLSPE, isto é, 73,1% da capital da UOL

(vi) Na DIPJ/2012 da AMLSPE (período de 06.06.2011 a 31.12.20911), o valor do investimento na Recorrente (UOL), de R\$ 340.944.821,96, foi declarado de forma desdobrada em investimento de R\$ 179.239.800,26 e ágio correspondente ao investimento de R\$ 161.705.021,70, posteriormente, a AMLSPE é incorporada pela Recorrente.

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

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

19. Segunda operação de geração do ágio:

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

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

(iii) Essa segunda geração de ágio foi precedida da aquisição de debêntures lançadas pela AMLSPE, com recursos de emissão de debêntures próprias, onde o subscritor dessas debêntures foi o seu sócio BTG PACTUAL FIP. Na Escritura Particular de Emissão de Debêntures Conversíveis em Ações Ordinárias, foi deliberada a “primeira emissão privada de debêntures” da BPMB

EPSILON, composta de 140 debêntures simples, no valor total de R\$ 140.000.000,00, com data de emissão 01.12.2011 e vencimento em 30.04.2012. O único subscritor das debêntures foi o seu próprio sócio majoritário (BTG PACTUAL FIP) e as debêntures poderiam ser convertidas por ações ordinárias de emissão da BPMB EPSILON. A essência da operação foi a transferência de R\$ 140.000.000,00 do BTG PACTUAL FIP para a AMLSPE para adquirir ações de emissão de UOL.

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

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

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

20. O ponto comum das duas operações que resultaram no ágio amortizado é a utilização de três empresas veículos (AML SPE, HLJ SPE e BPMB EPSILON), sem a utilização dessas empresas, que nada mais são do que CNPJs vazios (empresas casca), não seria possível a geração do ágio.

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

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

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

Art. 7º A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária

adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

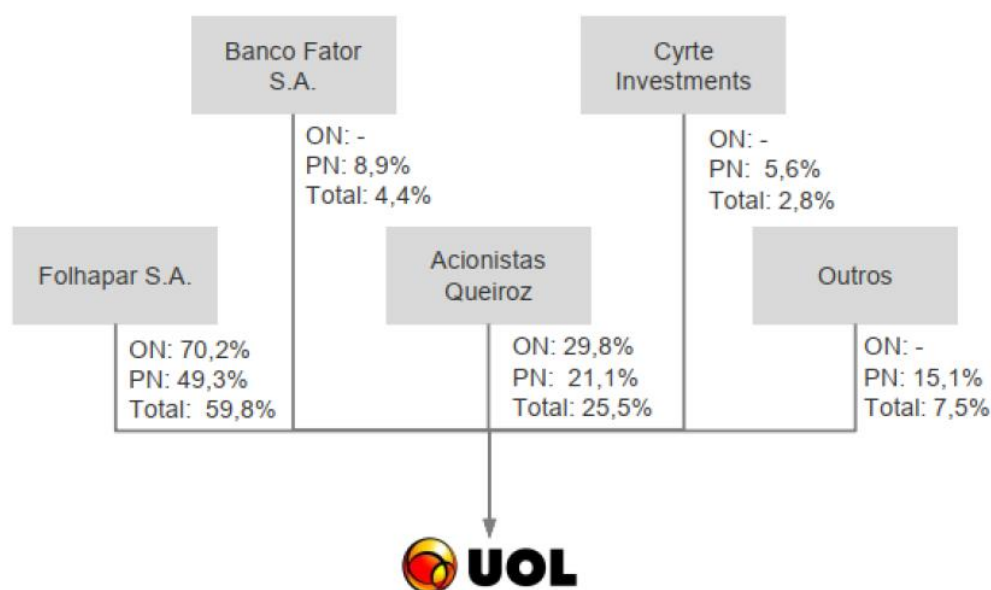
- a) valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;
- b) valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;
- c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

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

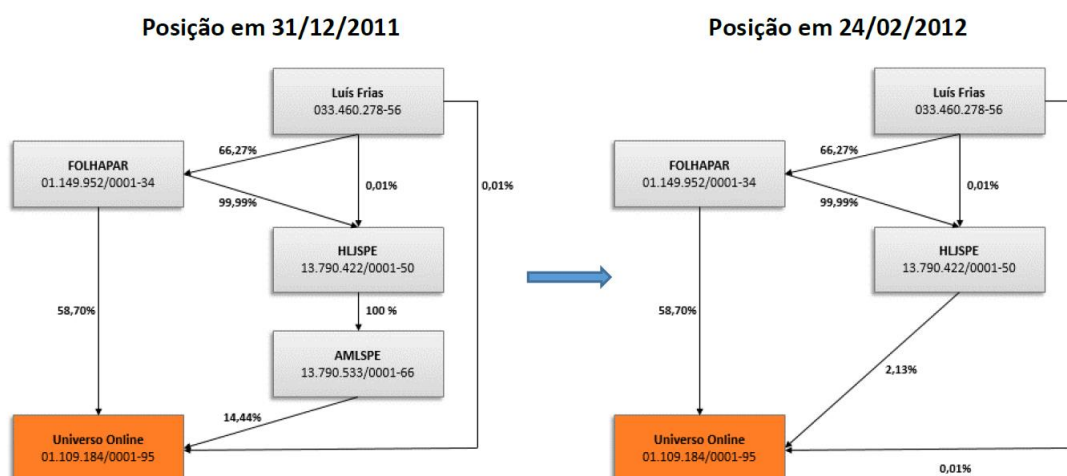
25. Um aspecto fundamental sobre os referidos dispositivos legais é de que o ágio passível de ser amortizado é aquele que decorre da aquisição de participação societária (art. 20, *caput*, do DL nº 1.598, de 1977).

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

a) Posição em 30.06.2011



b) Posição em 2012



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

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

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

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

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

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

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

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

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

PREMISSA. INSTITUTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO.

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

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

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

DESPESAS. AMORTIZAÇÃO. ÁGIO.

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

DESPESAS. FATOS ESPONTÂNEOS.

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

CONDIÇÕES PARA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. TESTES DE VERIFICAÇÃO

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

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

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

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

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

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

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

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

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

(...)

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

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

Como bem assinalou o acórdão recorrido, "a autuação baseia-se exclusivamente no passo intermediário da reorganização societária e dos seus efeitos tributários", não se contestando "os objetivos negociais finais

da reorganização", nem se fundando o lançamento fiscal no art. 116, § único do Código Tributário Nacional.

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

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

Assim, caso a aquisição fosse realizada pela holding que efetivamente atuava (BREPA), ou qualquer outra empresa operacional do grupo Carrefour no Brasil, não haveria qualquer extinção do investimento, haja vista a continuidade das operações da RECORRENTE.

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

(...)

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

A meu ver, independentemente do desenho das operações e dos eventuais propósitos negociais na utilização de empresas veículo, não havendo extinção do investimento adquirido com ágio mediante

confusão patrimonial entre investida e investidora, não há que se falar em dedutibilidade do ágio.

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

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

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

37. A importante doutrina desenvolvida pelo Prof. Marco Aurélio Grego, estabelece uma segregação didática sobre três fases para análise do planejamento tributário. Após a edição do Código Civil e dos princípios aplicados ao direito civil, como boa-fé, em consonância com os princípios constitucionais da igualdade, da solidariedade e da justiça, o referido doutrinador define essa segunda fase do planejamento tributário, como liberdade relativa. Destaca-se esse novo enfoque de análise:

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

fundamentalmente informada pelo princípio da solidariedade social e não pelo individualismo exacerbado¹.

38. Nessa segunda fase do planejamento tributário, a análise passa a se preocupar se o direito foi exercido tal qual originalmente previsto no ordenamento. Prof. Marco Aurélio Greco, explica que essa análise tem amparo no abuso de direito, oriundo do direito civil, “categoria construída para inibir práticas que, embora possam encontrar-se no âmbito da licitude, implicam, no seu resultado, uma distorção no equilíbrio do relacionamento entre as partes”².

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

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

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

(...) os negócios jurídicos que não tiverem nenhuma causa real predominante, a não ser conduzir a um menor imposto, terão sido realizados em desacordo com o perfil objetivo do negócio e, como tal, assumem um caráter abusivo; neste caso, o Fisco a eles pode se opor, desqualificando-os fiscalmente para requalificá-los segundo a descrição normativo-tributária pertinente à situação que foi encoberta pelo desnaturamento da função objetiva do ato³ (g.n.)

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

¹ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 2ª Ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 195.

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

³ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 2ª Ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 203.

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

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

45. Destacam-se, ainda, por pertinentes, as argumentações da r. Decisão e que, por força do art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784, de 1999, integram o presente voto:

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

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

A UOL resolveu fechar seu capital e recomprar ações, contando, para isso, com R\$ 50 milhões de capital da Folhapar, controladora e maior acionista da UOL, R\$ 140 milhões do BTG Pactual e R\$ 170 milhões obtidos de investidores representados pelo Bradesco (notas promissórias que serviram para a UOL obter o capital necessário para a aquisição). A meu ver, a essência dessa operação configura uma simples alteração na participação societária. Os acionistas da empresa que era de capital aberto venderam suas participações na sociedade a três investidores: UOL, BTG Pactual e Folhapar.

O que seria uma simples alteração na participação societária, com a aquisição de 2.564.103 ações pela Folhapar, 7.179.487 ações pela BTG Pactual e 7.897.455 ações mantidas em tesouraria pela própria UOL, se

transformou em um emaranhado de operações societárias. A criação e incorporação de empresas e emissão de títulos fazem parte de uma série de eventos que não aconteceria, se não fosse a tentativa de se enquadrar as operações na legislação aplicável à dedução de ágio, de forma a reduzir a tributação.

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

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

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

Em primeiro lugar, grande parte dos recursos necessários a aquisição das ações partiu da Folhapar e do BTG Pactual. Em segundo lugar, a simples alteração na participação societária não gera ágio amortizável. A manipulação da realidade para se criar incorporações é que gerou artificialmente uma situação em que haveria ágio dedutível na apuração de tributos. Foi esse, a meu ver, o sentido das palavras da Fiscalização ao

afirmar haver a criação de ágio artificial por meio das três empresas veículo e operações societárias simuladas.

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

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

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

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

A defesa sustenta não haver fundamentação fática e embasamento jurídico na alegação de que a impugnante quis dissimular a alienação de ações da

UOL para a Folhapar e o BTG Pactual, por não haver qualquer interesse jurídico tributário.

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

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

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

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

Ao contrário do que afirma a empresa autuada, o lançamento não se deu apenas pela utilização de empresa veículo. Não é a utilização da empresa veículo em si que torna o ágio indedutível. Se o ágio existisse na essência dos investimentos, com ou sem empresa veículo, por exemplo, não seria a participação de uma empresa veículo que descaracterizaria a dedução do ágio.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

A BPMB Epsilon já tinha conhecimento de que a UOL não tinha dinheiro em caixa para o pagamento das debêntures desde o início das ações para o fechamento de capital. Como já afirmado, o desencadeamento das

operações nos permite concluir que o objetivo do BTG Pactual era o recebimento das ações em troca do dinheiro investido.

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

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

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

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

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

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

49. Por fim, rechaça-se a alegação de que se justificaria a utilização de uma das empresas veículo (AMLSPE), que emitiu notas promissórias comerciais para distribuição pública no

valor total de R\$ 170.000.000,00, sob argumento de se tratar de uma aquisição alavancada ou *leveraged buyout*. Afasta-se o argumento em razão de que toda a operação foi efetuada, controlada e dirigida pelos controladores da Recorrente, que assumiram riscos e garantiram a liquidez dos títulos cambiais juntos aos adquirentes.

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

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

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

b) Recálculo das parcelas dedução com gastos em P&D e do PAT

53. A Recorrente pugna pelo recálculo das parcelas dedutíveis com base na Lei do Bem, Lei nº 11.196, de 2005, caso seja mantida a glosa das despesas com amortização de ágio. Que o recálculo decorre do art. 142 do CTN, que não foi efetuado, ensejando o cancelamento do lançamento.

54. A Recorrente pugna também pelo recálculo do PAT, que foi rechaçado pela r. decisão em razão de que a Recorrente não teria demonstrado a contabilização das despesas com PAT. A Recorrente junta cópia do razão completo das contas contábeis referente a vale refeição e refeições. Aduz que, a ser mantida a glosa das despesas com amortização de ágio, devem ser recalculadas as parcelas dedutíveis a título do PAT.

55. O reconhecimento adicional de dedução de algo que sequer fez parte da apuração do tributo originalmente apurado pela Recorrente, por força da majoração artificial de despesas com amortização de ágio, não merece guarida.

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

57. O que efetivamente ocorreu antes de o Fisco ter identificado a infração de dedução ilegítima de ágio, é o fato de a Recorrente ter seu lucro real e a base de cálculo da CSLL artificialmente reduzidos e, com isso, ter deduzido valores abaixo dos limites máximos previsto na Lei nº 11.196, de 2005, e a título do Programa Alimentação do Trabalhador (PAT).

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

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

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

61. Outro motivo que impede o recálculo do benefício fiscal é o fato de ausência de competência da autoridade julgadora administrativa, pois essa questão é estranha à lide, nos termos em que definido pelo art. 141 do Código de Processo Civil⁴, aplicável de forma subsidiária ao processo administrativo-fiscal.

62. Em situação semelhante, em que o sujeito passivo buscava reduzir o ônus tributário após ser confrontado com infração que ampliava a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, que versava sobre a ampliação da base de cálculo para pagamento de JCP, esta Turma, em sessão de

⁴ Art. 141. O juiz decidirá o mérito nos limites propostos pelas partes, sendo-lhe vedado conhecer de questões não suscitadas a cujo respeito a lei exige iniciativa da parte.

11.04.2023, PAF nº 13362.720654/2009-32, em voto conduzido pelo i. Conselheiro Eduardo Monteiro Cardoso, manifestou-se, de forma unânime, não ser possível prestigiar uma conduta contrária à lei por parte do contribuinte que, depois de identificada, requer a aplicação de outra norma, que lhe seria favorável em um novo cenário hipotético, fato que contraria a boa-fé objetiva.

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

64. Destaco trecho do referido voto:

Além disso, a conduta do Recorrente, ao optar expressamente pelo lucro presumido para depois arguir a nulidade *exatamente em função da consideração dessa opção* pela Autoridade Fiscal, contraria a própria boa-fé objetiva e a proteção da confiança, na perspectiva da vedação ao comportamento contraditório (*venire contra factum proprium*). Segundo ANTONIO MENEZES CORDEIRO, a locução *venire contra factum proprium* “traduz o exercício de uma posição jurídica em contradição com o comportamento assumido anteriormente pelo exercente”, que é tido como inadmissível.⁵

Apesar de originado no direito privado, é fato que a aplicação desse instituto ao direito público vem sendo admitida majoritariamente, conforme demonstrado por FLÁVIO RUBINSTEIN.⁶ Inclusive, este CARF realiza a sua aplicação ao direito tributário com frequência (Cf. Acórdãos n. 3401-003.290, 2101-002.059 e 1401-004.667).

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

⁵ Cf. CORDEIRO, Antonio Menezes. Da boa fé no direito civil. - Coimbra: Almedina, 2013, p. 742.

⁶ RUBINSTEIN, Flávio. Boa-fé objetiva no direito financeiro e tributário - Série Doutrina Tributária Vol. III. - São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 65-66.

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

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

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

INCENTIVO FISCAL. PROGRAMAS SOCIAIS. DEDUÇÃO. FORMALIZAÇÃO.

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

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

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

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

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

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

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

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

[...]

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

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

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

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

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

[...]

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

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

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

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

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

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

Por fim, vale consignar que as deduções devidas à adesão a programas sociais como o Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), o Fundo da Criança e do Adolescente e o Programa Nacional de Apoio à Cultura

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Alimentação do Trabalhador

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

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

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

INCENTIVOS FISCAIS. RETIFICAÇÃO DAS APLICAÇÕES. NÃO CABIMENTO.

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

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

LUCRO DE EXPLORAÇÃO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. RECOMPOSIÇÃO.

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

INCENTIVO FISCAL. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR. DEDUÇÃO.

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

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

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

c) Multa qualificada

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

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

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

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

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

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

124. A teor do disposto nos artigos 966, 981 e 982 da Lei nº 10.406, de 10/01/2002 – Código Civil (CC), a finalidade precípua das sociedades é a realização de negócios que caracterizem o exercício de atividade econômica, materializada pela produção e circulação de bens e serviços, mediante organização de fatores de produção, por exemplo: capital,

trabalho, matéria-prima etc. A formação das sociedades está sujeita ao ânimo do exercício de atividade econômica, que, inexistindo, caracteriza-se a ausência de propósito societário e, em última análise, de motivação para a própria celebração do contrato de sociedade.

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

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

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

[...]

131. A operação engendrada pela Fiscalizada é legal apenas no seu aspecto formal, mas ilícita na medida em que objetivou unicamente reduzir a carga tributária a que estava sujeita. Pelo exposto, fica patente a caracterização do intuito fraudulento, justificando-se plenamente a aplicação da multa qualificada.

132. A qualificação da multa se impõe na medida em que não se trata de uma mera dedução indevida da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, fruto de erro de fato ou de incorreta interpretação da legislação tributária, mas, ao contrário, de conduta dolosa, cujo ânimo residiu em reduzir indevidamente as bases de cálculo Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição

Social sobre o Lucro Líquido, mediante reestruturação societária eivada de simulação, realizada com a finalidade de registrar ativo e despesas inexistentes.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

[...]

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

d) CSLL

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

e) Aspectos finais

90. Por fim, a Recorrente alega que a jurisprudência à época das operações autorizava a utilização de empresas veículos, que a autuação ofenderia o art. 146 do Código Tributário Nacional e o art. 24 da LINDB.

91. Preliminarmente, registre-se que o art. 24 da LINDB não se aplica às regras específicas relativas à exigência de tributos. A matéria restou pacificada no âmbito do contencioso administrativo com a edição da Súmula CARF nº 169:

O art. 24 do decreto-lei nº 4.657, de 1942 (LINDB), incluído pela lei nº 13.655, de 2018, não se aplica ao processo administrativo fiscal. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Acórdãos Precedentes: 1402-004.202, 9101-004.217, 9101-003.839, 1302-003.821, 9202-007.943, 3302-007.542, 1401-003.632, 3401-007.043 e 1201-002.982.

92. Tão pouco alegação descumprimento o art. 146 do CTN⁷ socorre os anseios da Recorrente.

93. A Recorrente não possui a seu favor decisão administrativa que lhe dê salvaguarda para a operação sob exame.

94. Cumpre registrar que não consta que a Recorrente tenha ingressado com processo de consulta, atualmente regulado pela IN RFB nº 2.058, de 2021, sobre os fatos que resultaram na exigência, quando poderia, *ab initio*, ter conhecimento sobre a interpretação da Administração Tributária e, com isso, evitar as sanções a ela imputadas.

Conclusão

95. Em razão de todo o exposto, voto por REJEITAR a preliminar de nulidade do lançamento e, no mérito, para NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário. Registre-se que, por força da nova redação do art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, atribuída pela Lei nº 14.689, de 2023, a multa qualificada deve ser reduzida para o percentual de 100%.

(assinado digitalmente)

Iágaro Jung Martins

⁷ Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.