



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720004/2018-20
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1201-003.579 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de fevereiro de 2020
Recorrentes ATENTO BRASIL S/A
FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

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).

DESPESAS. REQUISITOS DE DEDUTIBILIDADE. JUROS CONTRAÍDOS PARA AQUISIÇÃO DA PRÓPRIA EMPRESA, COMO INVESTIMENTO.

As despesas se submetem às regras gerais de dedutibilidade previstas pelo artigo 299 do RIR/99, ou seja, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, e usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa. A assunção da dívida de titularidade do real e final adquirente do investimento pela investida, pela própria aquisição, passa ao largo de qualquer condição de necessidade às atividades da empresa (ainda que sob nova titularidade tenha percebidos bons resultados - os quais faziam parte da expectativa do investidor), usualidade ou normalidade aos tipos de operações ou atividades da empresa.

MULTA ISOLADA. FALTA/INSUFICIÊNCIA DO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS.

Constatada a falta/insuficiência do recolhimento das estimativas devidas, fica a pessoa jurídica sujeita à multa de ofício isolada sobre os valores inadimplidos.

MULTA ISOLADA. INCIDÊNCIA.

O artigo 44, da Lei nº 9.430, de 1996, ao prever as infrações por falta de recolhimento de antecipação e de pagamento do tributo ou contribuição

(definitivos) não significa duplicidade de tipificação de uma mesma infração ou penalidade. Ao tipificar essas infrações o artigo 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, demonstra estar tratando de obrigações, infrações e penalidades tributárias distintas, que não se confundem e não se excluem.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

As multas proporcionais aplicadas em lançamento de ofício, por descumprimento a mandamento legal que estabelece a determinação do valor de tributo administrado pela Receita Federal do Brasil a ser recolhido no prazo legal, estão inseridas na compreensão do § 3º do artigo 61 da Lei n.º 9.430/1996, sendo, portanto, suscetíveis à incidência de juros de mora à taxa SELIC.

LANÇAMENTO REFLEXOS. CSLL.

A decisão relativa ao auto de infração do IRPJ deve ser igualmente aplicada no julgamento do auto de infração da CSLL, uma vez que ambos os lançamentos, do IRPJ e da CSLL, estão apoiados nos mesmos elementos de convicção.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em conhecer do recurso voluntário e: a) por unanimidade, negar provimento ao recurso de ofício; b) por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário para manter as glosas da dedução de ágio, das despesas com debêntures, para manter a tributação das multas isoladas e para manter a tributação da CSLL. Vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Alexandre Evaristo Pinto (Relator), Bárbara Melo Carneiro e André Severo Chaves (Suplente convocado); c) por maioria, afastar a qualificação da multa de ofício (diminuir de 150 % para 75%), vencidos os conselheiros Neudson Cavalcante Albuquerque, Efigênio de Freitas Júnior e Lizandro Rodrigues de Sousa. d) por maioria, afastar as responsabilidades imputadas. Vencidos os conselheiros Neudson Cavalcante Albuquerque e Lizandro Rodrigues de Sousa. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Allan Marcel Warwar Teixeira.

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto – Relator

(documento assinado digitalmente)

Allan Marcel Warwar Teixeira – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: os conselheiros Neudson Cavalcante Albuquerque, Luis Henrique Marotti Toselli, Allan Marcel Warwar Teixeira, Alexandre Evaristo Pinto, Efigênio de Freitas Junior, Bárbara Melo Carneiro, André Severo Chaves (Suplente convocado) e Lizandro Rodrigues de Sousa (Presidente). Ausente a conselheira Gisele Barra Bossa.

Fl. 3 do Acórdão n.º 1201-003.579 - 1ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 16561.720004/2018-20

Relatório

Trata-se de Recursos Voluntários e de Recurso de Ofício interpostos em face de acórdão n.º 14-88.436, proferido pela 15ª Turma de Julgamento da DRJ Ribeirão Preto, que, por maioria de votos, julgou PARCIALMENTE PROCEDENTE a impugnação, para MANTER PARCIALMENTE o crédito tributário em litígio, ao reconhecer a ocorrência de decadência para lançamento do IRRF.

O presente processo administrativo se origina com autos de infração por meio dos quais se formaliza a exigência de crédito tributário no montante de R\$ 1.135.758.378,85, devido a infrações constatadas pela autoridade fiscal em procedimento relativo aos anos calendários 2012 (IRRF) e 2013 a 2015 (IRPJ e CSLL), em que foram lançados os seguintes valores para cada tributo:

Tributo	Crédito Tributário
IRPJ	R\$ 567.329.457,01
CSLL	R\$ 202.359.291,40
IRRF	R\$ 366.069.630,44
Total	R\$ 1.135.758.378,85

Os lançamentos tributários foram motivados por: (i) despesas financeiras não dedutíveis; (ii) exclusões indevidas na apuração do Lucro Real e lucro líquido ajustado para base de cálculo da CSLL, a título de despesa com amortização de ágio na aquisição de investimentos; (iii) compensação de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL em montante superior ao saldo existente; (iv) falta de recolhimento de IRPJ e CSLL com base nas estimativas; e (v) pagamentos efetuados a residentes no exterior sem o respectivo recolhimento do IRRF.

Conforme o termo de verificação fiscal, com foco na incorporação da empresa BC Brazilco Participações S.A, CNPJ 15.418.674/0001-88, em 31 de dezembro de 2012, a qual era única sócia do contribuinte autuado (incorporação reversa), a autoridade autuante explica:

De acordo com as notas explicativas às demonstrações financeiras publicadas pela Atento Brasil S.A em 28/03/2013 (p.1.303), a BC Brazilco adquiriu 100% das ações da Atento Brasil por R\$ 898.357 milhões em 30 de novembro de 2012, apurando um ágio de R\$ 617.630 milhões. Em 31 de dezembro de 2012 houve a incorporação reversa e as ações então detidas pela BC foram canceladas, com posterior emissão de novas ações em nome do acionista controlador da BC Brazilco, BC Spain Holdco 4, sediada em Madri-Espanha, uma subsidiária integral do Grupo Bain Capital. (negritamos)

Por tal operação, o contribuinte efetuou exclusão da amortização do ágio na apuração do IRPJ e CSLL, em que a fiscalização conclui:

após análise das informações e justificativas apresentadas pelo sujeito passivo, concluímos que independente do enfoque adotado - ágio transferido com utilização de empresa veículo sem propósito negocial (simulação da hipótese legal) ou inoportunidade da extinção do investimento (“confusão” ou confluência patrimonial) - a dedutibilidade da amortização do ágio registrado pela fiscalizada, para fins de apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da

CSLL nos anos calendários de 2013 a 2015, não encontra suporte na legislação tributária que rege a matéria. (negritamos)

E explica:

*1.6. O planejamento tributário abusivo verificado pode ser descrito da seguinte maneira: **a real adquirente (BC Spain)** capitalizou a empresa veículo **BC Brazilco** e garantiu a emissão de debentures vinculadas à aquisição de participação societária com ágio da **Atento Brasil (compra alavancada)**; num segundo momento a **empresa veículo foi então incorporada pela investida** que, ato contínuo, passa a amortizar o referido ágio - transferido ao seu patrimônio em decorrência desta incorporação -, e a utilizá-lo como despesa na dedução do seu lucro real e da base de cálculo da CSLL. **O único substrato econômico que subsiste nesse arranjo societário é o pretense benefício fiscal com a possibilidade de antecipação da amortização do ágio pela própria investida, além da transferência das despesas financeiras da adquirente para a adquirida** (reduzindo ainda mais o lucro tributável desta).*

*1.7. Após a análise do conjunto de atos societários e comerciais que culminaram na geração e transferência do ágio à investida (fiscalizada), restou comprovado que jamais houve, por parte do real adquirente (grupo Bain Capital), a intenção de viabilizar a empresa veículo, de sorte que esta pudesse conservar as ações da investida. A empresa veículo em comento trata-se de uma **sociedade efêmera, utilizada pelos reais adquirentes exclusivamente para fins fiscais, com cláusula contratual determinando sua extinção tão logo fosse cumprido seu papel na operação (emissão das debentures e transferência do ágio)**.*

*1.8. No presente caso, as transações societárias e comerciais envolvendo a empresa veículo, apesar de não denotarem infração quando vistas isoladamente, demonstram inequivocamente, **quando analisadas em conjunto**, que o único propósito da operação foi o de antecipar indevidamente os efeitos fiscais da dedutibilidade do ágio previstos nos arts. 7º e 8º da Lei 9.532/97. Neste tipo de reorganização societária, os dispositivos legais criados com o objetivo de restringir as operações de incorporação, fusão e cisão às hipóteses de fatos reais são aplicados exclusivamente para obtenção de vantagens tributárias a partir da criação de situação artificial em sua essência (uso de pessoa jurídica aparente, sem materialidade ou substância econômica). Com o uso da empresa veículo cria-se artificialmente a situação prevista nos arts. 7º e 8º da Lei 9.532/1997 (**simulação da hipótese legal a fim de ser obtida vantagem fiscal**).*

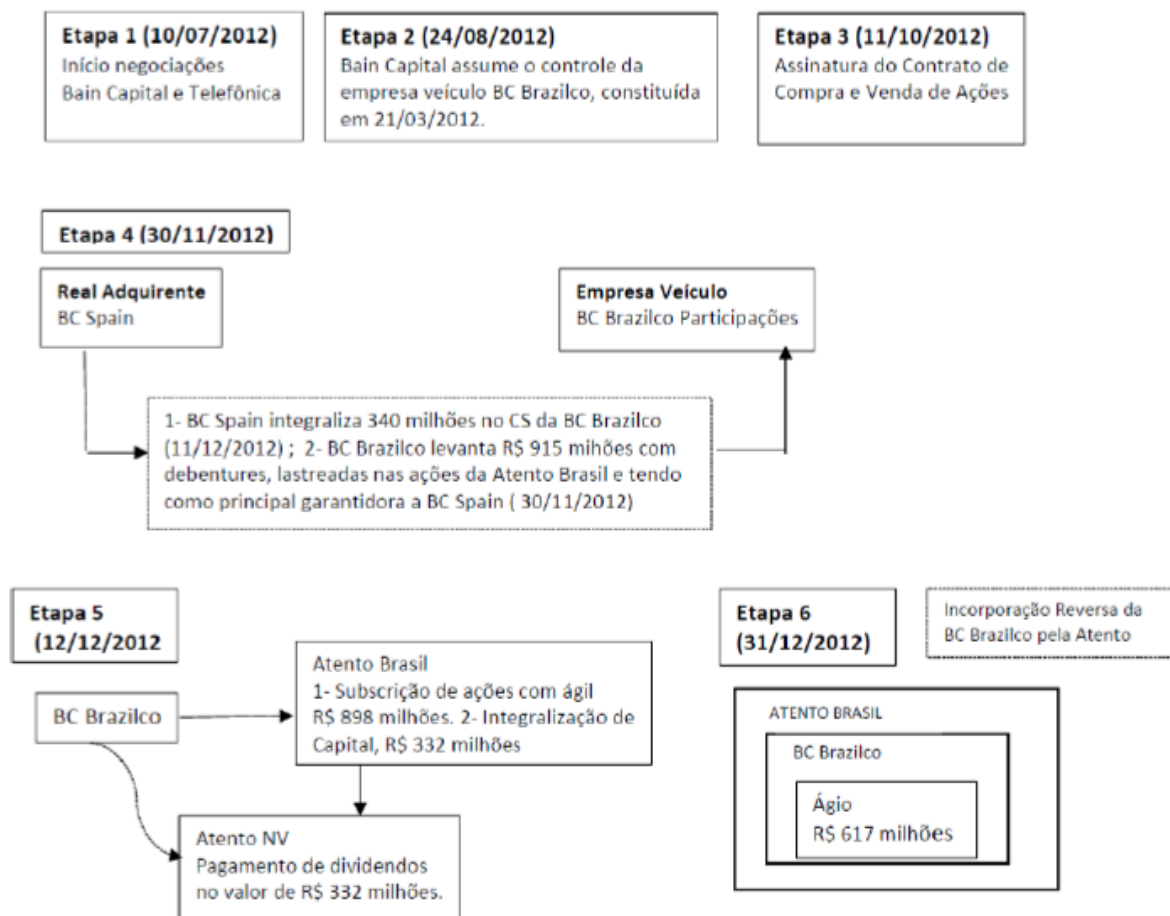
*1.9. Em relação às despesas financeiras transferidas para a investida, o raciocínio é direto e deve guardar correspondência lógica com o entendimento acerca da despesa de amortização do ágio e, vale dizer, **se a real adquirente das ações foi a controladora no exterior, que apenas utilizou a empresa veículo no Brasil, quaisquer despesas a título de juros, relativas ao financiamento estruturado pela controladora espanhola, simplesmente não podem ser dedutíveis**, pois a desconsideração dos efeitos tributários da operação que envolveu o ágio automaticamente afasta o reconhecimento de outras despesas a ele inerentes. (negritamos)*

Informa, ainda, a fiscalização, haver identificado simulação de pagamentos a título de dividendos, os quais, na verdade, seriam parcelas referentes à aquisição da participação societária, assim como não houve comprovação do custo para apuração do ganho de capital, situações para as quais foi realizado o lançamento do IRRF.

REORGANIZAÇÕES SOCIETÁRIAS QUE DERAM ORIGEM AO ÁGIO

A autoridade pormenorizou as operações, que reproduzimos:

2.1 Como será detalhado nos próximos itens deste relatório, a reorganização societária envolvendo a transferência de 100% das ações da Atento Brasil S.A para a BC Spain Holdco 4 e BC Luxco 1, se deu no âmbito de uma negociação entre o grupo Bain Capital e grupo espanhol Telefônica. Conforme consta no contrato de compra e venda de ações (p. 159), a aquisição envolveu operações da Telefônica em diversos países, incluindo a operação brasileira, representada pela Atento Brasil S.A. Esta aquisição da operação brasileira pelo grupo Bain Capital pode ser representada graficamente da seguinte forma:



Então, observa que a incorporação da BC Brazilco não resultou em aumento do Capital Social da Atento Brasil, mas simplesmente a transferência de suas ações para a BC Spain Holdco 4 SAU, sendo essas as situações antes e depois da operação:

Antes:

ACIONISTAS	AÇÕES ORDINÁRIAS	% DO CAPITAL SOCIAL
BC Brazilco Participações S.A.	484.443.873	99,9999998%
BC Spain Holdco 4, S.A.U.	1	0,0000002%
TOTAL	484.443.874	100%

Depois:

ACIONISTAS	AÇÕES ORDINÁRIAS	% DO CAPITAL SOCIAL
BC Spain Holdco 4, S.A.U.	484.443.873	99,9999998%
BC Luxco I	1	0,0000002%
TOTAL	484.443.874	100%

Todavia, AGE realizada em 21/03/2013 aprovou-se a retificação da AGE realizada em 31/12/2012, decidindo-se pela redução do capital para absorção do prejuízo contábil decorrente da incorporação, e aumento de capital mediante emissão de ações ordinárias.

Com relação à BC Brazilco, instou compreender os dados do laudo de avaliação, em que o Balanço Patrimonial de 12/12/2012 reflete aumento de capital realizado em 11/12/2012, assim como requereu-se detalhamento das movimentações bancárias, em que o contribuinte informou:

ORIGENS		AQUISIÇÃO ATENTO	
Santander Conta 0033 2271 000130059347		Santander Conta 0033 2271 000130059347	
Transação	Valor (R\$)	Transação	Valor (R\$)
Debenture	366.000.000,00	IRRF	64.823.040,66
Debenture	183.000.000,00	IOF	25.962,69
Debenture	183.000.000,00	TED Vendedores	826.402.820,31
Debenture	183.000.000,00	TED Vendedores	6.832.288,03
Aumento Capital	340.425.242,65		898.084.111,69
Aumento Capital	8.168.839,98		
	1.263.594.082,63		
		Aumento de Capital Atento	
		Santander Conta 0033 2271 000130059347	
		Transação	Valor (R\$)
		Integralização	332.273.376,00

Demonstrativo p.840

1.1.1.001.00002 - BANCO SANTANDER	
1.254.131.626,73	saldo anterior
-332.273.376,00	aumento de Capital na Atento Brasil, conforme AGE de 12/12/2012
-6.832.288,03	pagamento pela compra da Atento Brasil
-25.962,69	IOF
-826.402.820,31	pagamento pela compra da Atento Brasil
-64.823.040,66	IRRF pelo pagamento da compra da Atento Brasil
23.774.139,04	Total

Narra que houve a conversão da conta de lucros acumulados da Atento Brasil para aumento de capital, em que o montante de R\$ 332.273.376,00 foi integralizado em moeda corrente pela BC Brazilco e efetuada a transferência. Explica a fiscalização:

2.16 Esta redução do PL na mesma data da aquisição era uma exigência contratual, conforme cláusulas 3.2.1.d) e 4.1.3 do Contrato de Compra e Venda de Ações. Estes dividendos foram pagos de fato pela real adquirente (BC Spain) na mesma data da quitação pela aquisição das ações da Atento. Em 11/12/2012 a BC Spain integralizou R\$ 340 milhões no capital da BC Brazilco. Em 12/12/2012 a BC Brazilco integralizou R\$ 332 milhões no capital da Atento. Conforme registros abaixo da conta bancária da Atento no Banco Santander, este recurso depositado pela BC Brazilco (remitido pela BC Spain) foi remetido na mesma data via contrato de câmbio para a Atento NV.

(...)

2.17 Na conta da BC Brazilco no Banco Santander nº 130059347, conforme extrato bancário apresentado (p.134), identificamos os três pagamentos efetuados em 12/12/2012: R\$ 826.402 milhões e R\$ 6.832 milhões para Atento NV; R\$ 332.273 milhões para Atento Brasil, repassados na mesma data para Atento NV.

E, em consideração acerca desta transferência, conclui que esta operação consistiria em planejamento tributário com relação ao ganho de capital:

2.18 Os R\$ 332 milhões que estavam no PL da Atento Brasil em 30/11/2017 pertenciam aos seus acionistas (Atento NV, subsidiária da Telefonica) e, portanto, obrigatoriamente seriam cobrados pelos vendedores no preço total da aquisição pactuado com a Bain Capital, Ltda.

O próprio Laudo de Avaliação apresentado pela fiscalizada para justificar o ágio, conclui que o valor projetado para a Atento Brasil em 31/12/2012 giraria entre R\$ 1,5 e R\$ 1,6 bilhão. A BC Brazilco registrava em 31/12/2012 um investimento na Atento Brasil no valor total de R\$ 1.242.396.326,66 (PL 624.766.380,71 + Ágio 617.629.945,95). Para fins de cálculo do ágio, não faria diferença se os R\$ 332 milhões estivessem incluídos ou não no PL, desde que este valor também fosse incluso no valor total da transação considerando-se o PL “cheio”, sem a redução dos dividendos. Contudo, como será detalhado a seguir neste relatório, a segregação de parte do valor da compra como pagamento de dividendos seria mais benéfica para os vendedores (Telefônica), tendo em vista as regras de apuração do ganho de capital para empresas sediadas no exterior.

Ainda no termo de verificação fiscal, verifica-se que escorada nas atas das AGE, Contrato de Compra e Venda celebrado entre Telefónica, S.A., com sede em Madri, e como compradora a Bain Capital, Ltd., com sede no Reino Unido, escrituração contábil, informações prestadas pelo contribuinte e correspondências digitais, concluiu a autoridade que:

1. As tratativas para a alienação da Atento Brasil são anteriores à criação/aquisição da BC Brazilco;

2. Existiam mensurações para o negócio, anteriores à aquisição da BC Brazilco em que o contribuinte foi avaliado entre 1,5 e 1,7 bilhão de reais, valor que se aproxima do

investimento efetuado pela Bain Capital, de R\$ 1.230.630.312,03, incluído o aumento de capital social no valor de R\$ 332.273.376,49, o qual foi transferido ao vendedor no exterior;

3. A BC Brasilco seria uma empresa de prateleira, com capital integralizado de R\$ 10 (dez reais), constituída por sócios que possuem outra centena de empresas, e não teve nenhuma atividade operacional, servindo somente de empresa veículo para viabilizar o planejamento tributário;

4. Tal planejamento tributário constou expressamente dos estudos e notas da empresa;

5. O fluxo financeiro utiliza, de igual forma, a BC Brasilco somente como passagem, incluindo-se também o financiamento pela emissão de debêntures para financiamento da operação da empresa estrangeira, a qual seria a real beneficiária.

6. Quem adquiriu de fato a Atento Brasil foi a BC Spain Hodco 4 (subsidiária da Bain Capital), a qual se valeu de artifícios com o fim de gerar economia tributária.

No termo de verificação fiscal, a autoridade fiscal tece, considerações acerca da inoponibilidade ao fisco das operações formais artificialmente construídas com o fim de se obter benefícios tributários, e insere as operações em foco em tal contexto:

4.3 No presente caso verifica-se um claro desvirtuamento do propósito negocial da empresa holding (negocial no sentido de negócio jurídico e não de empreendimento ou "business"). Criou-se uma sociedade holding (BC Brasilco) cujo propósito era a participação na Atento Brasil, mas com previsão contratual de sua incorporação no prazo máximo de 120 dias. A causa para constituição de uma sociedade holding com objetivo social de participação em outras empresas não corresponde ao fim pretendido pela fiscalizada. O que se pretendeu, de fato, foi estruturar a aquisição da participação societária de modo a poder se aproveitar o ágio e das despesas financeiras subsequentemente pela via da incorporação.

Considerando-se ainda a comprovação de que os recursos para aquisição foram fornecidos pela controladora espanhola (que efetivamente avaliou, decidiu pela aquisição e assumiu os riscos da operação), resta caracterizada a simulação de ato jurídico com propósito único de subsunção às regras de dedução do ágio nos casos de incorporação. (negritamos)

E, soma, considerando a configuração da BC Spain como real adquirente, a quem finalmente (e inicialmente intencionado) assumiu a titularidade da Atento Brasil, e sendo esta quem assumiu os riscos e aportou o capital na aquisição, caberia somente a ela (BC Spain), segundo as normas de sua jurisdição tributária, realizar qualquer dedução a título de amortização de ágio.

As normas brasileiras, especialmente a previsão consubstanciada no artigo 386 do RIR/99, exigiriam a "confusão" patrimonial, a absorção deste, de forma a considerar realizado o ágio, o qual passa a ser amortizável por não mais estar contido em investimento a ser alienado. E, desconsiderada a operação rotulada como simulada, não se perceberia, de fato, a situação prevista em lei para "reorientação" do ativo a fim de que seja amortizável.

Reproduz, a título elucidativo, trecho do Acórdão nº 9101-002.470 – 1ª Turma – Câmara Superior de Recursos Fiscais:

*Conclui-se, portanto, que o art. 386 do RIR/1999, sob o aspecto pessoal, se dirige à investidora que vier a incorporar sua investida (ou por ela ser incorporada), após ter efetivamente **acreditado na mais valia do investimento, feito os estudos de rentabilidade futura e desembolsado os recursos para a aquisição da participação societária (tanto o valor do principal quanto o do ágio)**. Ou seja, quando ocorre a incorporação é que se dá a subsunção do fato à norma e surge a prerrogativa de amortização do sobrepreço, pago em momento anterior pela investidora em razão da confiança na rentabilidade futura da investida.*

Destaque-se que a regra se aplica tanto à incorporação da investida pela investidora quanto, no sentido inverso, à hipótese em que a investidora é que é incorporada por sua investida. Em ambos os casos, a lei exige que a investidora envolvida na incorporação seja a "original" ou stricto sensu (no sentido de que a originalidade está indissociavelmente ligada à pessoa jurídica que paga o ágio e, por isso mesmo, tem confiança na rentabilidade futura, pois é quem assume o risco).

(...)

*De forma correlata ao que se analisou quanto ao aspecto pessoal, a **confusão de patrimônios**, principal item do aspecto material para fins de enquadramento no art. 386 do RIR/1999, consuma-se **quando, na sociedade incorporadora, o lucro futuro e o investimento original com expectativa desse lucro (aquele que foi sobreavaliado) passam a se comunicar diretamente** (os riscos se fundem: o risco do investimento assim entendidos os recursos aportados e o risco do empreendimento).*

Compartilhando o mesmo patrimônio a investidora e a investida, consolida-se cenário no qual a pessoa jurídica detentora da "mais valia" (ágio) do investimento baseado na expectativa de rentabilidade futura passa a ser responsável também por honrar tal rentabilidade.

Assim, a legislação permite que o contribuinte considere perdido o capital que foi investido com o ágio e deduza a despesa relativa à "mais valia".

Configuração semelhante ocorre na incorporação reversa, na medida em que a pessoa jurídica responsável por gerar a rentabilidade esperada para o futuro passa a ser a detentora do ágio baseado na expectativa de tal rentabilidade.

Sendo assim, pressupõe-se que a "mais valia" porventura contabilizada tenha sido efetivamente suportada por alguma das pessoas que participam da "confusão patrimonial".

Para fins de acesso à dedutibilidade estabelecida pelo art. 386 do RIR/1999, a pessoa jurídica que efetivamente suportou o ágio pago na aquisição de um investimento deve incorporar tal investimento (incorporação da investida pela investidora) ou ser incorporada pela empresa onde investiu (incorporação "às avessas").

Em síntese, a subsunção aos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, assim como aos artigos 385 e 386 do RIR/1999, exige a satisfação dos aspectos temporal,

pessoal e material das hipóteses ali previstas. Na atual redação destes dispositivos, exclusivamente no caso em que houver o efetivo desembolso de valores (ou sacrifício de outros ativos) a título de investimento da investidora (futura incorporadora ou, no caso da incorporação reversa, incorporada) na investida (futura incorporada ou, no caso da incorporação reversa, incorporadora), é que

haverá o atendimento aos aspectos pessoal e material. Se o ágio não foi de fato arcado por nenhuma das pessoas participantes da "confusão patrimonial", não há sentido em clamar-se pela dedutibilidade das despesas decorrentes de amortização de ágio instituída pelo art. 386 do RIR/1999. (grifos do TVF)

Com relação à titularidade do investimento e dedutibilidade do ágio, aponta trechos do Acórdão n.º 9101-002.304 – 1ª Turma – Câmara Superior de Recursos Fiscais:

*Considerando-se tudo o que já foi escrito, entendo que a cognição para a amortização do ágio passa por verificar, **primeiro**, se os fatos se amoldam à hipótese de incidência, **segundo**, se requisitos de ordem formal estabelecidos pela norma encontram-se atendidos e, **terceiro**, se as condições do negócio atenderam os padrões normais de mercado.*

*A **primeira** verificação parece óbvia, mas, diante de todo o exposto até o momento, observa-se que a discussão mais relevante insere-se precisamente neste momento, situado **antes da subsunção do fato à norma**. Fala-se insistentemente se haveria impedimento para se admitir a construção de fatos que buscam se amoldar à hipótese de incidência de norma de despesa. O ponto é que, independente da genialidade da construção empreendida, da reorganização societária arquitetada e consumada, a investidora originária prevista pela norma não perderá a condição de investidora originária. Quem **viabilizou a aquisição**? De **onde vieram os recursos** de fato? Quem efetuou os estudos de viabilidade econômica da investida? Quem **tomou a decisão** de adquirir um investimento com sobrepreço? Respondo: a **investidora originária**.*

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

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

Ocorre que a absorção patrimonial envolvendo a pessoa jurídica C e a pessoa jurídica B não tem qualificação jurídica para fins tributários.

Isso porque se trata de operação que não se enquadra na hipótese de incidência da norma, que elege, quanto ao aspecto pessoal, a pessoa jurídica A (investidora originária) e a pessoa jurídica B (investida), e quanto ao aspecto material, o encontro de contas entre a despesa incorrida pela pessoa

jurídica A (investidora originária que efetivamente incorreu no esforço para adquirir o investimento com sobrepreço) e as receitas auferidas pela pessoa jurídica B (investida).

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

Discorre sobre liberdade negocial e a utilização de empresas veículo, identificando afronta ao princípio tributário da capacidade contributiva, visto que as despesas assumidas pela Atento Brasil não teriam relação com suas atividades, por vez que resultantes de aquisição efetuada por sua controladora estrangeira, e a ferramenta utilizada - empresa veículo - violaria a função social da empresa.

Afirma não haver desconsiderado a personalidade jurídica da BC Brazilco ou de tentar intervir nos procedimentos de operações societárias ou na liberdade de decisões neste contexto, mas de constatar a inoponibilidade das operações ao fisco da forma pretendida pelo grupo econômico.

E com relação ao caso, resume:

4.27 A incorporação da empresa veículo pela investida, ou vice-versa, mantém perfeitamente distinguíveis as reais investidora e investida. A primeira permanece com o investimento, que havia sido apenas temporariamente representado pela participação na empresa veículo. O valor do ágio, apenas provisoriamente registrado na empresa veículo, compõe o valor pelo qual a real investidora registra o investimento.

4.28 Exatamente o que ocorre no presente caso: ao final da reorganização, o investimento na Atento Brasil está registrado como investimento nos reais adquirentes, suas acionistas BC SPAIN e BC Luxco. Portanto eventual aproveitamento fiscal do ágio só poderia ocorrer em eventual alienação/liquidação deste investimento ou via extinção por incorporação/cisão/fusão entre aquelas e a investida: Atento Brasil.

Quanto aos valores a serem glosados deduzidos nos anos-calendários de 2013 a 2015, afirma a autoridade fiscal:

a exclusão do Lucro Líquido efetuada pelo contribuinte nos anos calendários de 2013 a 2015, no valor de R\$ 123.525.989,16, será considerada como exclusão não autorizada na apuração do Lucro Real – Exclusões Indevidas, com apuração reflexa na Base de Cálculo da CSLL.

No que tange às despesas com debêntures, consta no Termo de Verificação Fiscal que foram identificadas, pela fiscalização, despesas financeiras relativas às debêntures emitidas pela BC Brazilco para financiamento da aquisição da Atento Brasil, as quais foram consideradas indedutíveis, sob as seguintes ponderações:

*5.6 No presente caso, podemos afirmar que o recurso obtido através de debentures foi aplicado na atividade fim da empresa, para geração de lucros? Resta evidente que não. **O recurso levantado, correspondente a esse passivo,***

foi imediatamente repassado aos antigos controladores da fiscalizada. Tampouco ficou no ativo da Atento Brasil o bem adquirido com tais recursos, qual seja, a participação na própria Atento Brasil. Esta findou nas mãos da BC Spain 4, em substituição às ações de emissão da Atento Brasil, de titularidade da BC Brazilco, que foram canceladas.

*5.7 O outro ativo vinculado a este passivo refere-se ao ágio transferido para a fiscalizada. Cabe registrar que a presença de um ágio no ativo de uma empresa não faz aumentar suas receitas ou seu lucro; tampouco faz com que ela produza mais bens ou serviços. O ágio fundamentado na expectativa de resultados futuros da investida, como é o caso do **ágio que se encontrava contabilizado** na BC Brazilco previamente à incorporação, é apenas uma medida do valor antecipadamente desembolsado por um lucro que se espera que seja futuramente gerado pela investida. **A percepção desse lucro não decorre da titularidade do próprio ágio, mas sim da titularidade da correspondente participação societária adquirida.***

***Participação esta de titularidade da controladora estrangeira BC Spain 4.** De fato, o ágio transferido ao patrimônio da fiscalizada opera exclusivamente pela redução, pela via dos encargos de amortização, de seu resultado tributável – redução indevida, diga-se -, com o conseqüente aumento do montante a ser distribuído aos acionistas. Portanto, qual a efetiva contribuição destas despesas para a manutenção da fonte produtora e para a realização das atividades da Atento Brasil?*

(...)

Nem mesmo os R\$ 332 milhões investidos em aumento de capital foram utilizados nas atividades da Atento. Na mesma data da integralização foram remetidos aos antigos controladores em função da cláusula do contrato de compra e venda, segundo a qual os dividendos a pagar, escriturados neste mesmo valor, dias antes da aquisição, seriam suportados pelos compradores.

(...)

*5.14 Como já detalhado anteriormente neste relatório, tratou-se de uma operação de aquisição da fiscalizada pela BC Spain Holdco 4, S.A.U, na **qual foi imputado à fiscalizada um passivo cujo recurso foi utilizado para a sua própria aquisição**, ou seja, a fiscalizada foi obrigada a arcar com empréstimo contraído pela controladora no exterior para pagamento da sua própria aquisição, ficando a controladora com o patrimônio (ações representativas do controle da participação acionária) e a fiscalizada, controlada, onerada pela dívida contraída.*

(...)

*5.16 **A emissão de debêntures pela BC Brazilco atende estritamente à necessidade da BC Spain em adquirir a participação acionária na FISCALIZADA.** Na ata da AGE realizada em 08 de novembro de 2012, consta expressamente que “os recursos líquidos obtidos pela Companhia com a Oferta serão integralmente utilizados para que a Companhia pague o preço de aquisição da Atento Brasil S.A. bem como os custos, encargos e despesas relacionadas à Aquisição”. (negritamos)*

Com relação às glosas do ágio amortizado e das despesas financeiras com as debêntures, houve o recálculo das estimativas calculadas e recolhidas pelo contribuinte, o qual apurou por balanço ou balancete de suspensão ou redução. Sem as referidas despesas, verifica-se falta de recolhimento das estimativas mensais, cabendo a aplicação da multa isolada determinada pelo artigo 44 da Lei n.º 9.430/96.

Considerou-se, ainda, ajustes por inconsistências entre ECF e memórias de cálculo do contribuinte, em que este não se opôs a seguir o contido em ECF.

Partindo da premissa que o pagamento de dividendos no valor de R\$ 332 milhões, na verdade, estaria incluído no preço a ser recebido pela Atendo NV, vendedora (Holanda), coube à fiscalização complementar o IRRF recolhido a título de ganho de capital pela operação. Explica:

*7.12 Conforme resposta da fiscalizada ao Termo de Intimação n.º 03 (p. 922), a Atento Brasil de fato deliberou na AGE de 30/11/2012 (data da aquisição!!!), a distribuição de dividendos no exato valor determinado no contrato de compra e venda. Ou seja, reduziu o patrimônio líquido contra uma conta de passivo. Na AGE de 12/12/2012 é aprovado o aumento de capital da Atento naquele mesmo valor, (conforme determinação contratual), o qual é integralizado e remetido na mesma data aos antigos acionistas. **Resta evidente que este valor estava incluso no preço de venda.** Numa manobra fraudulenta, em conluio com os compradores, dividiu o valor da compra para redução do ganho de capital. Trata-se de mais um **negócio jurídico simulado** efetuado pela fiscalizada, desta vez em conluio com os vendedores, que obviamente teve algum reflexo no preço final da aquisição definido entre os dois contratantes, em benefício exclusivo deles e em prejuízo do Estado Brasileiro. Tais tratativas afrontam o princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse privado e o princípio da capacidade contributiva já exaustivamente tratado neste relatório. Por óbvio os pretensos benefícios fiscais não podem ser tutelados pela administração tributária, a qual cumpre constituir de ofício os créditos tributários decorrentes desta infração, com aplicação de multa qualificada, sem prejuízo das penalidades penais cabíveis.*

*7.13 Em sua resposta ao TI n.º 05 a fiscalizada apresentou o RDE-IED (p.1.165) no qual consta um investimento na Atento Brasil no valor de US\$ 232.952.517,79 e uma fração do Capital Social no montante de R\$ 152.170.496,59. Considerando esta informação insuficiente para a comprovação do custo de aquisição, o contribuinte foi reintimado através do TI n.º 08 a apresentar os contratos de câmbio referentes a este investimento e as respectivas Atas de AGE com o registro dos aportes de capital (documentação hábil para comprovação do custo). Em sua resposta a fiscalizada reafirma que o montante de R\$ 463.031.000,00 referido como custo de aquisição da Atento NV corresponde ao investimento de USD 232.952.517,57 consignado na RDE-IED (p.1.413). Contudo **não foram apresentados os contratos de câmbio e tampouco as alterações de contrato social correspondentes.** Quanto à alegação de que a redução de capital no montante de R\$ 310,84 milhões envolveu apenas absorção de prejuízos acumulados, sem nenhuma remessa de divisas ao exterior, também não foi apresentado nenhum contrato da sociedade com este registro. A planilha*

*apresentada com aportes de capital no período de 13/05/1999 a 06/07/2001 está **desacompanhada de qualquer documentação comprobatória**. Isto posto, tendo em vista a falta de apresentação de documentação hábil e idônea, o custo de aquisição será considerado igual a zero e do imposto calculado sobre a base de cálculo no valor de R\$ 1.230.630.310,03 (898.356.935,54 + 332.273.376,49), será descontado o DARF recolhido no valor de R\$ 64.823.040,66. (negritamos)*

Em seguida, a fiscalização pondera sobre o prazo decadencial para o lançamento do IRRF, considerando as peculiaridades factuais, em que conclui pela tempestividade para atuação:

*7.20 No lançamento para exigência do IRRF incidente sobre pagamento a pessoa jurídica com domicílio no exterior, com base no art.26 da Lei 10.833/2003, considera-se vencido o IRRF no dia do pagamento da importância respectiva. No presente **caso o pagamento ocorreu em 12/12/2012**. Podemos afirmar que no dia seguinte (13/12/2012), estando o contribuinte em mora, já poderia o fisco efetuar o lançamento? Como vimos anteriormente, nos tributos sujeitos a “lançamento” por homologação, o lançamento de ofício pela autoridade fiscal pressupõe prévia auditoria da apuração efetuada pelo contribuinte e declarada por meio das obrigações acessórias. Mais uma vez importante reforçar o entendimento de que o que se homologa não é o pagamento, mas a exatidão do “crédito tributário instrumental” apurado pelo contribuinte. Nas palavras de Eurico de Santi o ato-norma formalizador instrumental que formaliza o crédito tributário instrumental, o qual sujeita-se ao pagamento antecipado. O pagamento é apenas uma parte do conjunto de atividades a cargo do contribuinte no “lançamento por homologação”. Portanto, equivocada a premissa de que a simples mora no recolhimento do tributo é suficiente para a imediata ação do fisco por meio do lançamento de ofício.*

*7.21 Conclui-se, portanto, que no presente caso o “**primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado**” corresponde a 01/01/2014, posto que apenas em janeiro de 2013 seriam cumpridas as obrigações acessórias, as quais em conjunto com o recolhimento antecipado, permitiriam ao fisco conhecer o fato jurídico, homologar o “crédito tributário instrumental”, efetuar lançamento complementar (débito não declarado) e verificar alguma situação caracterizadora de dolo, fraude ou simulação, com o consequente deslocamento do prazo decadencial para o lançamento de ofício (art. 173, I do CTN).(negritamos)*

QUALIFICAÇÃO DA MULTA

Com relação ao IRRF, conclui a fiscalização pela fraude tributária, configurada por meio de simulação e conluio:

*8.5 Em relação à falta de recolhimento do IRRF sobre o valor remetido aos vendedores a título de dividendos, estamos diante de uma conduta com **propósito evidente de excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador**. Resta comprovada a **fraude** definida no art. 72 da Lei n.º 4.502/64. Houve a ocorrência do fato gerador (alienação de participação societária para pessoa jurídica com sede no exterior), mas a fiscalizada, por*

meio de cláusulas contratuais fraudulentas, tentou modificar as suas características através de manobra contábil, tentando simular um pagamento de dividendos, sem a retenção do imposto devido. Neste caso, como houve conluio com os vendedores, interessados na redução do ganho de capital, incidiu também na conduta definida no art. 73 da Lei n.º 4.502/64. (negritamos)

Ademais, justifica a qualificação da multa para as demais infrações pela simulação com fins a obter vantagens tributárias:

*8.7 A simulação comprovada através deste relatório, enquadra-se precisamente na hipótese prevista no art. 72 da Lei n.º 4.502/64. Conforme anteriormente demonstrado, a conduta ilícita consistiu na **criação artificial da situação prevista nos arts. 7.º e 8.º da Lei 9.532/97**, em outras palavras, da simulação da hipótese legal a fim de ser obtida vantagem fiscal. Houve uma compra e venda de participação societária entre duas empresas estrangeiras (BC Spain e Atento NV), e após a concretização do negócio, mediante interposição de uma empresa veículo, **os contratantes tentaram alterar as características da reorganização societária efetivamente ocorrida, com o intuito de reduzir o imposto devido**. Houve a utilização de empresa veículo (BC Brazilco Participações Ltda), com existência efêmera, utilizada exclusivamente para possibilitar a transferência do ágio e das despesas financeiras arcadas pela controladora espanhola para financiamento da aquisição. **A criação de pessoa jurídica aparente, sem materialidade ou substância econômica, configura fraude no sentido fiscal.***

*8.8 As seqüências de atos praticados pelo do grupo Bain Capital, **mesmo que revestidas das formalidades necessárias**, foram realizados com claro **abuso de direito**, na medida em que tiveram por objetivo exclusivo a redução de sua carga tributária. Os atos foram praticados com deslocamento do foco visado pelos instrumentos legais, conforme já demonstrado nos itens anteriores. Conforme detalhado no capítulo 3 **a BC Brazilco foi utilizada na reorganização societária com o único objetivo de se proceder a sua incorporação reversa e a conseqüente amortização do ágio pela fiscalizada**. A sua capitalização via emissão de debêntures e integralização de capital pela BC Spain ocorreram em 30/11/2012 e 12/12/2012. Nesta mesma data ela adquiriu as quotas da Atento Brasil, pagou os dividendos da Atento NV (segunda parcela do valor de compra) e foi incorporada em 31/12/2012. A incorporação estava prevista em cláusula contratual, **comprovando cabalmente a simulação, mediante constituição de sociedade empresária com objeto distinto da causa empresarial**, supostamente participação em outras sociedades. Qual o propósito de se constituir uma sociedade com objetivo social de participação em outra empresa, sendo que esta participação, por determinação contratual, terá que ser extinta por incorporação reversa no prazo máximo de 120 dias??? Não restam dúvidas de que o único propósito desta empresa era simular a hipótese legal para obtenção de benefício fiscal.(negritamos)*

Conforme o termo de verificação fiscal, responsabilizou-se solidariamente, por sua vez, os administradores do autuado e de sua sucedida (BC Brazilco), sob a inteligência dos

artigos 124, I e 135, III do CTN. Para tanto, enumera a participação ativa destes nos ilícitos identificados:

9.14 Nos termos do art. 124, I, do CTN, são solidariamente obrigadas pelo crédito tributário as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, caracterizando-se o interesse comum pelo interesse jurídico, que diz respeito à realização comum ou conjunta da situação que constitui o fato gerador do tributo.

*9.15 No presente caso resta comprovada a **participação** conjunta da Bain Capital (adquirente) e da Atento Brasil (sucessora por incorporação reversa da suposta adquirente, BC Brazilco), **por meio de seus executivos** (anteriormente citados), na simulação da hipótese legal a fim de ser obtida vantagem fiscal mediante dedução indevida de despesas de amortização de ágio e despesas financeiras. Todos os executivos citados estavam no mesmo polo jurídico da obrigação tributária, atuando de forma conjunta e no interesse comum de gerar benefícios fiscais indevidos ao grupo estrangeiro Bain Capital. (negritamos)*

9.16 A responsabilização das mencionadas pessoas físicas nos termos do artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, conforme exposto, está também em consonância com o disposto no artigo 1º da Portaria PGFN 180, de 25/02/2010:

*Art. 1º Para fins de responsabilização com base no inciso III do art. 135 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, entende-se como responsável solidário o sócio, **pessoa física ou jurídica, ou o terceiro não sócio, que possua poderes de gerência sobre a pessoa jurídica**, independentemente da denominação conferida, à época da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária objeto de cobrança judicial.*

O contribuinte tomou ciência das autuações em 13/03/2018, por abertura de mensagem em seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE), e os três responsáveis em 15/03/2018, por via postal.

O contribuinte apresentou sua peça impugnatória em 11/04/2018, a qual aborda os seguintes tópicos:

- Decadência
 - o Atos societários que geraram o ágio
 - o IRRF
- Amortização do ágio
 - o Regularidade formal
 - o Propósito negocial da Brazilco
 - o Requisitos para aproveitamento do ágio: Brazilco como real adquirente e encontro entre patrimônios
 - o Substância econômica: compra alavancada
 - o Liberdade negocial e impossibilidade da ingerência do fisco
 - o Validade da empresa veículo

- Despesas Financeiras - empréstimo
- o Necessidade da despesa - possibilidade de dedução
- o BEPS e subcapitalização - equívocos da fiscalização
- o Reconhecimento das despesas
- o Dedução de juros - autorização legal
- o Efeitos da incorporação
- Inaplicabilidade da adição à base de cálculo da CSLL
- IRRF - Ganho de Capital auferido pela Atento NV
- o Impossibilidade de atribuição do custo zero
- o Regularidade da distribuição de dividendos
- o Ilegitimidade passiva como responsável pelo IRRF
- Penalidades aplicadas
- o Qualificação da multa - inexistência de simulação, sonegação, fraude ou conluio
- o Existência de dúvida - inaplicabilidade da penalidade
- o Vedação ao confisco
- o Impossibilidade de cobrança da multa isolada sobre estimativas não recolhidas
- o Inaplicabilidade da multa isolada após encerramento do período de apuração
- o Impossibilidade de cumulação entre multa isolada e de ofício
- Ilegalidade da cobrança de juros sobre multa
- Compensações e retificações indevidas de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL

Após introdução tecendo considerações acerca da ação fiscal, assim como contextualizando suas atividades e interesses que nortearam as operações em apreço, demonstrando a lógica negocial das etapas realizadas.

Dentre outros pontos, destaca que as transferências financeiras nem o desembolso do ágio (assim como sua efetiva existência) foram contestadas pela fiscalização, reclamando o descabimento da qualificação da multa.

Em sua impugnação, a Recorrente afirma que a autoridade tributária não poderia questionar a legalidade dos atos geradores do ágio, por vez que ocorreram mais de 5 anos antes da ciência das autuações.

Sustenta ainda que, como ausentes as figuras de dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial previsto pelo artigo 150 § 4º do CTN seria aplicável ao fato gerador ocorrido em 12/12/2012, ou seja, 5 anos dessa data. Desta leva, perceberia-se a intempestividade da ciência da autuação, realizada em 13/03/2018, em que insubsiste tal lançamento.

Subsidiariamente, visualiza igualmente a ocorrência da decadência caso se considere o prazo previsto pelo artigo 173, I do CTN, sob entendimento que o exercício de 2012 seria aquele em que o lançamento poderia ser efetuado e, por conseguinte, em 01/01/2013 se

encerraria o prazo de "primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato gerador", confrontando a abordagem da fiscalização:

Ora, certamente por estar ciente da consumação da decadência, com a extinção do crédito tributário de IRRF exigido no presente auto de infração, é que a Autoridade Fiscal desenvolve uma frágil linha de argumentação, totalmente destoante das normas jurídicas aplicáveis e da jurisprudência consolidada do STJ, CARF e CSRF, de que apenas em janeiro de 2013 foram apresentadas as obrigações acessórias (DCTF e DIRF), de forma que somente a partir deste ano seria possível que a Fiscalização tivesse conhecimento acerca da alienação das ações da Impugnante pela Atento NV.

Ou seja, a Autoridade Fiscal constrói a sua própria regra de contagem do prazo decadencial, defendendo que a data "a quo" a ser observada seria o momento da entrega das obrigações acessórias em 31/01/2013, a qual se referia ao mês de dezembro de 2012, de modo que o primeiro dia do exercício seguinte àquele que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos em que dispõe o artigo 173, inciso I, do CTN seria 01/01/2014. (negritos do original)

No mérito, a Recorrente traz à tona a anuência da fiscalização com relação aos aspectos contábeis e societários das operações, reafirmando a regularidade dos atos, inclusive com relação ao aspecto tributário:

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

Com efeito, aplicando-se as aludidas normas fiscais ao presente caso concreto, tem-se que os requisitos legais para registro e amortização do ágio foram integralmente cumpridos, isto porque:

(i) Houve a efetiva aquisição das ações da Impugnante pela Brazilco, com respaldo em Contrato de Compra e Venda, mediante pagamento integral em dinheiro ao detentor das ações da investida - não questionado pela Autoridade Fiscal16;

(ii) Foi efetivada a incorporação da Brazilco (sociedade que registrou o investimento e o ágio em seu ativo) pela Impugnante (investimento) - incorporação reversa não questionada pela Autoridade Fiscal17; e

(iii) o ágio pago pela Brazilco foi fundamentado na expectativa de rentabilidade futura da companhia investida, conforme demonstrativos (laudo de avaliação) - não questionado pela Autoridade Fiscal18.

E, cumpridos os requisitos formais enumerados, aduz que a interpretação da autoridade autuante excede as exigências legais (como, por exemplo, a falta de "confusão patrimonial"), afastando a legalidade pela ânsia arrecadatória.

Destaca ainda a Recorrente que não há positividade, em nosso ordenamento jurídico, com relação à exigência de propósito negocial, e, portanto, a autoridade tributária não poderia exigí-lo.

Todavia, afirma estarem os atos em apreço subordinados ao seguinte propósito:

assunção do controle da Atento pelo Grupo Bain Capital, ensejando a entrada do Bain Capital no Brasil por meio da Brazilco e a expansão das atividades da Impugnante

A Brazilco haveria assumido papel além de mero veículo, por facilitar e acelerar a operacionalização da aquisição do impugnante, incluindo-se neste contexto o financiamento junto a instituições financeiras (aquisição alavancada) e questões atinentes aos órgãos reguladores brasileiros.

Assumir diferentemente, neste contexto, seria uma imprópria intromissão do fisco na liberdade negocial do contribuinte.

Esclarece a natureza da sociedade *holding*, a qual, em sua forma "pura", não necessitaria de ter empregados, bastando a mera detenção de participação societária para satisfação de seu objeto social típico.

Ressalta que seria natural a inexistência de receitas anteriormente à realização do primeiro investimento (sobretudo por não ser uma empresa operacional), não devendo tal fato ser parâmetro de sua descaracterização como ativa, e conclui por ser a real adquirente, com legítimo reconhecimento do ágio, a Brazilco:

tendo os recursos internalizados na Brazilco sido obtidos diretamente por esta, via empréstimo decorrente da emissão de debêntures, e devidamente utilizados para a aquisição da Atento, não há dúvidas de que esta é, de fato, a efetiva adquirente e o ágio correspondente a esta operação foi nela registrado como resultado do desdobramento do custo de aquisição

Em complemento, aduz que, ainda que a única motivação de sua existência fosse fruir de um benefício fiscal, estaria em situação perfeitamente legal, segundo previsão da Lei 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas - S/A):

Art. 2º Pode ser objeto da companhia qualquer empresa de fim lucrativo, não contrário à lei, à ordem pública e aos bons costumes.

(...)

§ 3º A companhia pode ter por objeto participar de outras sociedades, ainda que não prevista no estatuto, a participação é facultada como meio de realizar o objeto social, ou para beneficiar-se de incentivos fiscais (grifos do impugnante)

Utiliza, para definição da amortização do ágio como benefício fiscal, das razões expostas nas justificativas de supressão da revogação do art. 7º da Lei nº 9.532/97, no contexto da rejeição da modificação proposta pelo PL 2.922/00.

Quanto à duração da empresa, reitera que o objetivo negocial da Brazilco foi o de adquirir o controle da impugnante, o que se coaduna com a previsão da Lei 10.406/02 (Código Civil - CC), em seu artigo 981, parágrafo único:

Art. 981. Celebram contrato de sociedade as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados.

Parágrafo único. A atividade pode restringir-se à realização de um ou mais negócios determinados. (negritamos)

A Recorrente revisita o tema "aquisição alavancada", em que, dentre a contextualização, sintetiza:

a aquisição alavancada - que será abordada em detalhes em tópico específico - consiste na tomada de empréstimo (capital de terceiro) para o pagamento de parte do preço de aquisição e é comumente garantida por ativos da própria empresa alvo ou por ações desta devidas pelos seus investidores, sendo usual e normal, ainda, em estruturas em que os pagamentos dos empréstimos são efetuados com os fluxos de caixa gerados pela empresa adquirida.

E repisa ser esta uma decisão estritamente gerencial, ponderando o custo do financiamento e quociente de endividamento ótimo.

Neste enquadramento, insere a participação da Brazilco uma "etapa essencial", por possibilitar contato direto com os envolvidos no Brasil.

Por outro lado, aponta a exigência das instituições financeiras, para realizarem o aporte, que as obrigações decorrentes do empréstimo fossem adimplidas por uma empresa operacional. Explica:

o raciocínio por trás desta imposição decorre do fato de que, diferentemente das sociedades holding, as sociedades operacionais, em regra, dispõem de receitas próprias, com constante fluxo de caixa oriundo do exercício de sua atividade.

Por outro lado, a holding, sociedade cuja atividade é, essencialmente, a detenção de participações societárias, tem suas receitas atreladas à disponibilização de lucros por suas controladas, de forma que as obrigações contratuais decorrentes da emissão das debêntures estariam sujeitas à existência destes resultados positivos distribuídos.

Tendo em vista a oposição das instituições financeiras em relação ao risco de verem a recuperação dos valores emprestados atrelada a este fator incerto (disponibilização de lucros), exigiu-se que a sociedade adquirente fosse incorporada, de forma que as obrigações atinentes às debêntures fossem transferidas à Atento.

Neste cenário, o Grupo Bain Capital viu-se obrigado a uma estrutura de negócio em que a Atento necessariamente deveria, após a sua aquisição, figurar como responsável pelo adimplemento dos dispêndios com a obtenção dos recursos no mercado. (grifamos)

Tal interpretação se confirmaria pela previsão da cláusula 6.26 da Escritura de Emissão Pública de Debêntures, onde se exigiria o imediato pagamento pela Brazilco (vencimento antecipado) caso não se operacionalizasse a "fusão" em 120 dias.

Explica que seriam altos os custos de efetuar tais operações com uma empresa no exterior (a BC Spain), a qual também necessitaria ser incorporada.

A Recorrente refuta também a conclusão fiscal de falta de "confusão patrimonial", inicialmente, pela falta de positividade de tal exigência, descabendo à autoridade fiscal buscá-la.

Em adição, desacredita a expressão "confusão patrimonial", a qual teria outra utilidade no contexto jurídico pátrio, carente, portanto, de precisão técnica a abordagem da autoridade.

Informa haver a efetiva confluência entre o patrimônio da investidora e da investida, "uma vez que ágio e investimento passaram a "se confundir" na Atento, quando da incorporação reversa da Brazilco", cumprindo os requisitos legais para aproveitamento do ágio.

Reforça sua posição destacando que a Brazilco foi quem angariou os recursos e realizou a compra da Atento Brasil, indubitavelmente figurando como real adquirente.

Enfrenta a tese de que a controladora espanhola seria a real adquirente, e que o ágio não seria escriturado ou aproveitado por esta.

Nisto, a aquisição/constituição da Brazilco estaria perfeitamente inserida na cronologia típica da aquisição de investimentos, sendo necessária somente após todas as fases preparatórias, em que se avalia pela viabilidade e conveniência do investimento. Critica a desconsideração de que a investida faria parte da estrutura de um grupo, em que (i) inaugura-se novos "ramos" à medida de sua necessidade e (ii) as decisões centralizadas demonstram alinhamento estratégico na condução dos negócios, não se confundindo com a supressão de papéis.

A Recorrente discorre acerca da aquisição alavancada, e a reafirma como operação legítima e habitual, inexistindo ilegalidades nessa modalidade de aquisição de investimentos.

Defende a Recorrente ter o direito de gozar do benefício tributário discutido, tendo em vista a autorização legislativa se enquadrar na operação efetuada, e negá-la a possibilidade de avaliar os aspectos tributários de seus negócios seria uma indevida ingerência em sua liberdade organizacional.

Em complemento ao já exposto, apresenta jurisprudência administrativa no sentido de que a mera utilização de empresas veículo não macula a operação ou a autorização para amortização do ágio.

No que tange às despesas financeiras, a Recorrente repassa o histórico das operações, com foco na emissão de debêntures operada pela Brazilco, reafirmando a necessidade do empréstimo e que tal necessidade justificaria a dedutibilidade do ágio não só pela Brazilco, "como também o são pela Impugnante, tendo em vista sua intrínseca necessidade à concretização do negócio que culminou na aquisição do controle da Atento pelo Grupo Bain Capital, com sua entrada no Brasil por meio do investimento na Impugnante.

Combate a abordagem de que a despesa de juros pela aquisição por terceiros seria um contrassenso com o seguinte desenvolvimento, baseado na localização do agente financiador:

Nesta situação dada como possível pela Autoridade Fiscal, a hipotética sociedade investidora (seja a BC Spain ou qualquer outra do Grupo Bain Capital) incorreria em uma mesma despesa decorrente dos juros incidentes sobre o empréstimo, a qual, igualmente, poderia ser confrontada com o patrimônio da própria sociedade operacional que se buscava adquirir.

Ora, não haveria, nesta hipótese, qualquer impedimento (como também não há na situação efetivamente ocorrida) para que a sociedade estrangeira que obtivesse o empréstimo fosse, posteriormente, incorporada pela Atento (incorporação reversa), passando a ser sucedida por esta em todos os seus direitos e obrigações.

Neste cenário, sugerido pela própria Fiscalização, o efeito seria o mesmo que aquele verificado nos presentes autos, porquanto as despesas decorrentes do empréstimo obtido pela sociedade investidora estrangeira ficariam, após sua incorporação, a cargo da sociedade adquirida, a Impugnante - ou seja, não há diferença entre o resultado da operação sugerida como legal pela Autoridade Fiscal e aquela praticada pela Impugnante e seus controladores, alegadamente "artificial".

E mais, na hipótese suscitada pelo Fisco, a Impugnante estaria, ainda, sujeita à variação cambial na remessa de tais valores ao exterior, de modo que poderia incorrer em uma segunda despesa, caso se tratasse de variação cambial passiva.

Afasta as ponderações da autoridade fiscal acerca do Projeto da OCDE nomeado como BEPS (Erosão de Base Tributável e deslocamento de Lucros ao Exterior) ressaltando que os pagamentos foram efetuados a empresas nacionais e as receitas correspondentes foram oferecidas à tributação.

Com relação ainda à dedutibilidade dos juros, a Recorrente argumenta pelo suporte legal de dedutibilidade pela despesa do empréstimo contraído pela Brazilco escorado no artigo 374 do RIR/99, o qual transcreve com destaques:

"Art. 374. Os juros pagos ou incorridos pelo contribuinte são dedutíveis, como custo ou despesa operacional, observadas as seguintes normas (Decreto- Lei nº 1.598, de 1977, art. 17, parágrafo único):

(...)

II - os juros de empréstimos contraídos para financiar a aquisição ou construção de bens do ativo permanente, incorridos durante as fases de construção e pré-operacional, podem ser registrados no ativo diferido, para serem amortizados." (g.n.)

Explica que esta previsão expressa afastaria a previsão geral do artigo 299 do mesmo diploma, tendo em vista o princípio da especialidade.

Reitera, ainda, a previsão do artigo 31 da Lei nº 11.727/2008, que autoriza o diferimento das despesas de juros relacionados a financiamentos de investimentos, para as sociedades *holding*.

Não obstante, destaca entendimento veiculado pelo Parecer Normativo CST nº 127/73:

conclui-se que todos os ônus que recaem sobre o financiamento, quando destacados no contrato do preço do custo do bem adquirido, são considerados despesas operacionais, sendo irrelevante para descaracterizar tal conceituação, a vinculação da aquisição do bem ao contrato, independentemente de tratar-se de financiamento direto ou não.

A Recorrente menciona que, com a incorporação, a incorporadora sucede a incorporada em seus direitos e obrigações, por decorrente, incluem-se neste rol as despesas questionadas pela fiscalização.

Mesmo considerando inaplicável o artigo 299 do RIR/99 ao caso, a Recorrente defende haver cumprido os requisitos para dedutibilidade das despesas financeiras assumidas pela Brazilco, por entendê-las necessárias, usuais e normais.

Advoga por sua necessidade por haver sido empregada na otimização dos negócios, ou seja, teria a necessidade do ponto de vista gerencial.

A usualidade e normalidade, por sua vez, são abordados com sua subjetividade original, no caso, da empresa que originalmente reconheceu a obrigação.

Em suporte, enumera os avanços percebidos pela empresa após o controle pelo grupo Bain Capital. Seria, portanto, de seu interesse a mudança de participação que lhe garantiu fortalecimento dos negócios.

Sustenta ser inadmissível, por falta de previsão legal, a extensão das glosas à apuração da CSLL.

Insurge-se a Recorrente contra o lançamento de IRRF sobre diferença apurada de ganho de capital percebido pela Atento NV, alegando (i) a impossibilidade de se atribuir custo de aquisição zero, visto que apresentou o Registro de Investimento Estrangeiro Direto (RDE-IED) do BACEN, tal qual previsto pela Lei nº 4.131/62, e a normativa na qual a fiscalização se baseia é superveniente ao fato gerador (alterações à IN SRF 208/02):

Art. 26. A alienação de bens e direitos situados no Brasil realizada por não-residente está sujeita à tributação definitiva sob a forma de ganho de capital, segundo as normas aplicáveis às pessoas físicas residentes no Brasil.

§ 1º O ganho de capital é determinado pela diferença positiva entre o valor de alienação e o custo de aquisição do bem ou direito.

§ 2º O custo de aquisição dos bens ou direitos adquiridos:

I - até 1995 pode ser atualizado com base nos índices constantes no Anexo I;

II - a partir de 1996 não está sujeito a atualização.

§ 3º O valor de aquisição do bem ou direito para fins do disposto neste artigo deve ser comprovado com documentação hábil e idônea.

§ 4º Na impossibilidade de comprovação, o custo de aquisição é:

§ 4º Na impossibilidade de comprovação, o custo de aquisição será igual a zero.

(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1662, de 30 de setembro de 2016)

I - apurado com base no capital registrado no Banco Central do Brasil, vinculado à compra do bem ou direito;

(Suprimido(a) - vide Instrução Normativa RFB nº 1662, de 30 de setembro de 2016)

II - igual a zero, nos demais casos.

(Suprimido(a) - vide Instrução Normativa RFB nº 1662, de 30 de setembro de 2016)

Reforça, ainda, a posição, com o disposto pelo artigo 690 do RIR/99:

"Art. 690. Não se sujeitam à retenção de que trata o art. 682 as seguintes remessas destinadas ao exterior: (...)

II - os valores, em moeda estrangeira, registrados no Banco Central do Brasil, como investimentos ou reinvestimentos, retornados ao seu país de origem;' (g.n.)

Dentre outras referências, cita:

Ressalta-se também que o entendimento acima é compartilhado pela própria RFB em diversas soluções de consulta sobre a matéria tais como 132/2006, 115/2006 e 79/2007, com destaque para esta última cuja a ementa está transcrita abaixo:

APURAÇÃO. O ganho de capital corresponde à diferença positiva, em Reais, entre o valor de alienação e o custo de aquisição, se possível a sua comprovação.

Na impossibilidade de sua comprovação, o custo de aquisição deve ser apurado com base no capital registrado no Banco Central do Brasil ou igual a zero. (g.n.)

Tal posicionamento está igualmente consignado na resposta à pergunta n.º 594 do Perguntas e Respostas IRPF - 2012:

594 - Qual é o tratamento tributário do ganho de capital auferido na alienação de bens ou direitos situados no Brasil por não residente?

(...) o custo dos bens e direitos adquiridos a partir de 01/01/1996 não está sujeito a atualização. Não sendo possível comprovar o custo de aquisição conforme descrito, o valor de aquisição é apurado com base no capital registrado no Banco Central do Brasil, relacionado à compra do bem ou direito, ou igual a zero nos demais casos. (g.n.)

Junta os Documentos 04 e 05 em anexo à impugnação, a fim de lastrear as informações originalmente prestadas, e reafirma a idônea comprovação, ainda que considerada a normativa superveniente e:

especificamente no que diz respeito às alegações da Autoridade Fiscal quanto à suposta falta de apresentação dos contratos de câmbio⁸³, referentes ao valor registrado no sistema RDE-IED, é importante registrar que, nos termos do que dispunha o artigo 27 da Circular BACEN no 2.997/2000, vigente na época dos aportes efetuados pela Atento NV na Impugnante, os responsáveis pelo registro do custo do investimento devido no Brasil por não residente deveriam "manter os documentos comprobatórios das declarações prestadas à disposição do Banco Central do Brasil pelo prazo de 5 (cinco) anos contados da data de cada declaração no Módulo RDE-IED"⁸⁴.

Complementa com a afirmação de legítima comprovação da redução de capital operada em 2005, dado o regular registro da ata da correspondente AGE na JUCESP, aliada à falta de remessas de câmbio, conforme registros no BACEN.

Considerando a normativa vigente à época dos fatos (IN SRF 208/02 - sem em sua redação original), defende o impugnante ter disponibilizado documentos suficientes, em que, respeitada a norma complementar, afasta-se, ao menos, a penalidade e juros correspondentes, por força do artigo 100 do CTN.

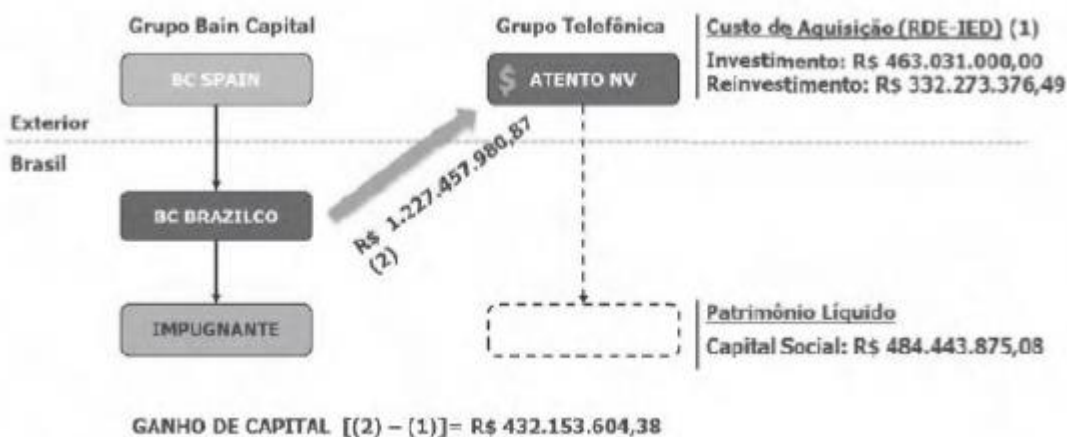
Explica a Recorrente que acumulara lucros nos anos anteriores (2008 a 2011), consignados na conta "reserva de retenção de lucros", os quais seriam devidos aos então acionistas, uma vez ser fruto do risco empresarial assumido por estes.

Todavia, apesar de possuir bens e direitos suficientes para confrontar o valor, estes não teriam a liquidez necessária/disponibilidade sem prejudicar o patrimônio ou operações da empresa, pela necessária utilização de todo caixa e a alienação de "ativos estratégicos".

Por tal razão, a deliberação pelo pagamento dos lucros retidos deu frente ao reconhecimento da obrigação em seu passivo circulante e, após a mudança de acionistas, foi efetuado o aumento de capital com o caixa suficiente para a quitação da obrigação, a qual deveria ser efetuada em até 3 meses do seu reconhecimento (30/11/2012).

Se não assim fosse, afirma o impugnante que a manutenção da reserva com o suscitado (pela fiscalização) aumento do preço pago pelo controle da empresa em nada alteraria o ganho de capital. Resume:

diferentemente da frágil linha de argumentação da Autoridade Fiscal, o ganho de capital apurado pela Atento NV nesse cenário hipotético (sem a distribuição de dividendos) teria sido o mesmo daquele apurado no caso concreto, submetido à tributação pelo IRRF. Isso porque, tanto o valor da alienação, quanto do custo de aquisição registrado pela Atento NV, seriam superiores em R\$ 332 milhões, de forma que o ganho de capital permaneceria exatamente o mesmo:



Diante do exposto, verifica-se que, ainda que não tivesse sido deliberada a distribuição de dividendos, o ganho de capital apurado pela Atento NV na alienação das ações da Impugnante seria idêntico, sendo, portanto, totalmente improcedente a alegação fiscal de que teria sido praticada "manobra fraudulenta com vistas a uma economia tributária".

Discorre a Recorrente acerca da natureza e mecanismo dos dividendos, visando demonstrar a impossibilidade de se alterar a obrigação assumida desta forma e requalificá-la

como preço pago pela alienação da participação societária efetuada após a declaração dos dividendos, mas antes do efetivo desembolso.

Repisa a possibilidade de capitalizar a reserva de lucros e sua decorrente inserção no custo de aquisição para fins de apuração de ganho de capital, mas sob fundamento da Circular Bacen n.º 3.961, para contestar a acusação de "conduta fraudulenta" cunhada pela fiscalização.

Alega que a "reclassificação" dos dividendos para preço seria uma tentativa indevida de tributar renda já tributada e isenta em sua distribuição.

Pelo já exposto, reafirma que cada ato praticado correspondeu à sua exata expressão, (i) com todas as partes propriamente identificadas nas transmissões de direitos, (ii) sem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira e (iii) instrumentos particulares devidamente datados. Não haveria, portanto, a conduta fraudulenta que lhe foi atribuída.

Com base no deslocamento da sujeição passiva construído pela fiscalização, isto é, a consideração da BC Spain como real adquirente da Atento Brasil, conclui a Recorrente que resta uma inconsistência nas autuações, visto que este deslocamento do pólo passivo afastaria a responsabilidade pelo recolhimento do IRRF.

Pela requalificação operada nos autos, portanto, perceberia-se a nulidade da autuação por erro na identificação do sujeito passivo (vício material).

INSUBSISTÊNCIA DAS PENALIDADES APLICADAS NO LANÇAMENTO FISCAL

Sustenta a Recorrente a improcedência da qualificação da multa, uma vez que "não houve qualquer simulação, sonegação, fraude ou conluio".

Indica que, no presente caso, a autoridade fiscal se manifestou pela desnecessidade de configuração de dolo e, ainda, reconheceu a validade jurídica das operações levadas a cabo, somente negando seus efeitos para fins fiscais.

Socorre-se, quanto à primeira observação (dolo), pela redação dos artigos 71 a 73 da lei n.º 4.502/64, as quais, em seu *caput*, indicam expressamente o dolo como elemento necessário à configuração dos ilícitos por eles previstos.

Em seguida, ocupa-se de reiterar a inexistência de má-fé ou prejuízo intencional em seus atos, em que, contra tal posição, a fiscalização não levantou a necessária comprovação.

E complementa:

Deveras, quem age com intuito de fraude, sonegação ou conluio realiza operações proibidas, não a s escritura em seus registros comerciais e fiscais e, quando fiscalizado, não entrega a documentação solicitada, procurando sob todas a s formas ocultar essas operações. E mais, adultera documentos, utiliza-se de documentos calçados e paralelos, pessoas inexistentes ou "laranjas" e de documentos falsos e inidôneos.

No presente caso, nenhuma destas condutas foi verificada, tendo em vista que a Impugnante:

(i) prestou informações detalhadas e forneceu todos o s documentos solicitados à Fiscalização, sem retardar, impedir, atrapalhar, nem confundir o trabalho fiscal.

De fato, em momento algum do TVF a Autoridade Fiscal alegou que a Impugnante teria deixado de prestar alguma informação ou esclarecimento no curso do procedimento fiscalizatório.

(ii) registrou, arquivou e submeteu à análise todos os atos societários nos órgãos de registro competentes.

E, no caso de manutenção da autuação por voto de qualidade, requer a exoneração da penalidade, em que escora tal entendimento em interpretação do artigo 112 do CTN, concedendo tratamento mais favorável ao acusado em caso de dúvida.

Protesta contra o aspecto desproporcional da multa de 150%, julgando-a confiscatória e, em decorrência, inconstitucional.

Com relação à multa isolada, entende a Recorrente que encerrado o período de apuração, as estimativas se convertem em ajuste, não cabendo a aplicação de penalidade sobre a diferença de estimativas devidas não recolhidas, por estarem afetas ao tributo apurado ao fim do exercício.

Na mesma esteia, assevera que, em se tratando da mesma apuração (tributo e exercício), não só seria imprópria a aplicação da multa isolada, como sua cumulação com a multa de ofício aplicada sobre a diferença do valor devido ao final do exercício configuraria duplicidade de cobrança, devendo ser afastada.

Defende que a previsão legal restringe a base de cálculo dos juros ao tributo, sendo indevida a cobrança sobre o valor da penalidade.

Em se considerando a exoneração do crédito tributário impugnado pelo presente julgamento, requer o restabelecimento dos saldos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL aos níveis anteriores à autuação.

Subsidiariamente, aponta erro de cálculo pela autoridade fiscal:

Por fim, na remota hipótese de os autos de infração não serem integralmente cancelados, o que se alega apenas para argumentar, deve ser então determinada a correção do saldo de prejuízo fiscal utilizado pela Autoridade Fiscal para compensação da base autuada, referente ao ano-calendário de 2013.

Isso porque, analisando-se o auto de infração de IRPJ, é possível verificar que a Autoridade Fiscal considerou que existiria um saldo de prejuízo fiscal acumulado no valor de R\$ 7.702.785, 27. Contudo, o valor correto, conforme informado à Fiscalização é de R\$ 9.432.082,40 (fl. 1.414 dos autos):

Ano-Calendário	Declaração	PF
Saldo Inicial	DIPJ	89.384.587,07
Utilização 2012	DIPJ	- 69.268.663,83
Saldo 2012	DIPJ	20.115.923,24
Utilização 2013	DIPJ	- 10.683.840,84
Saldo 2013	DIPJ	9.432.082,40
Utilização 2014	ECF	- 9.129.751,41
Saldo 2014	ECF	302.330,99
Prejuízo 2015	ECF	15.602.349,59
Saldo 2015	ECF	15.904.680,58

Diante do exposto, tendo em vista a improcedência das alegações fiscais, requer-se o afastamento da acusação fiscal acerca de uma suposta compensação indevida de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL no ano-calendário de 2014, bem como o reconhecimento da improcedência da retificação dos saldos de prejuízo fiscal e de base negativa da Contribuição Social sobre o Lucro promovida pela Autoridade Fiscal.

Por fim, resume os pontos até então colacionados:

Diante do exposto, a Impugnante requer a esta C. Turma Julgadora o conhecimento e o provimento da presente Impugnação, seja pelas razões de mérito, seja pelas preliminares suscitadas, para o cancelamento integral dos autos de infração lavrados, extinguindo-se a totalidade dos créditos tributários exigidos.

Ainda, caso não seja determinado o cancelamento integral dos lançamentos tributários, o que se alega ad argumentandum, requer-se, subsidiariamente, que (i) seja reconhecida a impossibilidade de exigência do crédito tributário de IRRF, eis que houve o transcurso do prazo decadencial, tanto considerando-se o artigo 150, §4, quanto o artigo 173, inciso I, do CTN; (ii) seja reconhecido que houve a comprovação do custo de aquisição ou, ao menos, afastada a multa de ofício em razão do disposto no parágrafo único do artigo 100 do CTN; (iii) seja reconhecida a ausência de simulação na distribuição de dividendos; (iv) seja reconhecida a ilegitimidade passiva da Impugnante, em relação ao auto de infração de IRRF; (v) seja reconhecida a dedutibilidade das despesas financeiras; (vi) seja reconhecida a impossibilidade de adição, à base de cálculo da CSLL, das despesas consideradas indedutíveis, decorrentes da amortização do ágio, por absoluta ausência de previsão legal; (vii) seja reconhecida a impossibilidade da qualificação da multa de ofício ou, ao menos, que seja cancelada a multa de ofício no patamar de 150% sobre a parcela do IRRF referente à acusação fiscal acerca da falta de comprovação do custo de aquisição da Atento NV; (viii) seja reconhecida a necessidade da redução da multa de ofício para o percentual de 75%, de modo que não supere o valor do crédito tributário em questão, na esteira da jurisprudência do STF; (ix) haja a aplicação do artigo

112 do CTN em caso de dúvida; (x) seja determinado o cancelamento das multas isoladas, em razão, tanto do encerramento dos anos-base, quanto da impossibilidade de sua cumulação com a multa de ofício; (xi) haja a exoneração dos juros calculados sobre a multa de ofício.

No que tange aos responsáveis, destaque-se que Nelson Armbrust protocolou impugnação em 13/04/2018, pela qual requer a sua exclusão do pólo passivo da exigência, e o reconhecimento da decadência sobre o IRRF, pelas razões que passamos a relatar.

Sob argumentos semelhantes ao da Atento Brasil, sustenta que, no quadro mais desfavorável ao sujeito passivo - aplicação do artigo 173, I, do CTN - o prazo decadencial se iniciaria em 01/01/2013 e se encerraria em 01/01/2018. Com a ciência efetuada em 13/03/2018, estaria fora do período legalmente previsto para constituição do crédito tributário.

Discorre sobre os aspectos inerentes à personificação da empresa, em que a vontade e atuação desta não se confunde com a de seus dirigentes, devendo ser a pessoa jurídica a única responsável por seus atos e escolhas.

Neste raciocínio, argumenta que a solidariedade não comporta a inclusão de terceiros, mas a identificação da sujeição legalmente prevista no caso de pluralidade de agentes (interesse comum jurídico), e conclui pelo afastamento do artigo 124, I, como um dos fundamentos de inclusão do ora impugnante no pólo passivo:

a mera ocupação do cargo de Diretor Regional e de membro do Conselho de Administração da ATENTO BRASIL S/A. não é capaz de atribuir ao ora impugnante a figura de sujeito passivo da autuação, vez que a solidariedade requer a prática do fato gerador do tributo em conjunto.

Nessa toada, vale destacar que o critério material em si da regra-matriz de incidência tributária do IRPJ, CSLL e IRRF não comporta a pluralidade de sujeitos de natureza jurídica alheia a da própria pessoa jurídica, ou seja, um sócio ou administrador, como pessoa física não está apto a concorrer com a situação que constitua o fato gerador da obrigação de tais tributos.

Sendo assim, a capitulação utilizada pela Autoridade Fiscal é absolutamente impertinente e inaplicável, visto que, em hipótese alguma o Impugnante possui interesses jurídicos comuns com a sociedade da qual faz parte.
(negritamos)

Aponta a incompatibilidade entre os dois fundamentos, inclusive por este (135, III) atuar no campo da ilicitude, e o anterior (124, I), na atuação lícita. Haveria, portanto, a "incapacidade" da autoridade fiscal em definir pela licitude ou ilicitude do ato que motiva a responsabilidade, causando insegurança jurídica e afronta à legalidade, por não subsumir propriamente o fato a um enquadramento legal que o defina.

Acrescenta que a pessoalidade da responsabilidade prevista pelo artigo 135 do CTN exclui a pessoa jurídica do pólo passivo da obrigação tributária, havendo erro na identificação do sujeito passivo, em afronta ao comando do artigo 142 do mesmo diploma.

Combate a tese de que a culpa seria suficiente para a responsabilidade, dado que sanção está vinculada pessoalmente ao agente do ilícito, visto que as hipóteses legais necessariamente apontam à conduta dolosa. Considera não efetuada tal comprovação pela fiscalização, sendo imprópria sua inclusão no pólo passivo:

Assim, sua participação e assinatura em atos decorrentes de deliberações de um Conselho Administrativo coletivo, não repercute conduta pessoal dolosa, apenas reflete o exercício de sua função

(...)

A infração de lei que autoriza a responsabilização do terceiro é aquela que praticada pessoalmente por ele, em benefício próprio e em prejuízo do contribuinte por ele representado, viola não só ao adimplemento tributário como também previsões de outras searas do direito como a cível e a comercial.

(...)

A autoridade fiscal que pretende imputar responsabilidade tributária por prática de ato ilícito a qualquer pessoa, deve observar a necessidade imprescindível de demonstração inequívoca do dolo.

Sendo assim, a mera indicação do cargo ocupado pelo Impugnante não é suficiente para impingir-lhe sanção, pois não resta comprovada nenhuma prática ilícita.

Conforme já aduzido, não há excesso de poder, pois o Impugnante não agiu por conta própria, uma vez que as decisões referentes as operações ora em debate, foram confirmadas pelo Conselho de Administração, que se trata de órgão colegiado e responsável pela tomada de decisões em sociedades anônimas.

Identifica, em ambos os enquadramentos, a presunção de atos pela caracterização da sujeição somente pelo seu cargo na pessoa jurídica atuada - teoria do domínio de fato. Careceria, portanto, do "vínculo de responsabilidade" requerido pela Portaria RFB nº 2.284/10, artigo 2º, §1º.

Expõe, ainda, que o Recorrente não assinou o Instrumento de Justificação de Protocolo de Incorporação de 31/12/2012 nem a ata da AGE Atento Brasil 5/A de 21.03.13 — Retificação da AGE realizada em 31.12.12, para fazer constar a redução do capital social da empresa para absorção do prejuízo fiscal decorrente da incorporação da BC Brazilco (fl. 450), com Aditamento do Instrumento de Justificação de Protocolo de Incorporação

Acrescenta que, segundo o artigo 7º do Estatuto Social da Atento Brasil, o Conselho de Administração é composto por 3 membros, e as deliberações não são efetuadas por decisão singular da Recorrente, inclusive em função da diretoria executiva vincular a sociedade em seus atos somente pela assinatura de dois membros, ou em conjunto com um procurador, mas nunca isoladamente.

Questiona, neste contexto, a sua responsabilização isolada, sem inclusão do presidente e vice-presidente do Conselho de Administração, ou dos demais diretores executivos, inclusive signatários dos atos atacados pela fiscalização.

A falta de individualização da conduta, aliada à falta de comprovação do dolo, portanto, afastariam a atribuição de responsabilidade.

E, dada a abordagem superficial da autoridade fiscal, incorre-se em dúvida prevista pelo artigo 112 do CTN, quanto à autoria, imputabilidade ou punibilidade (inciso III), e quanto à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação (inciso IV), devendo ser

interpretada a legislação de forma mais benéfica ao acusado e, por conseguinte, afastando a responsabilidade atacada.

Com relação aos responsáveis José Tavares de Lucena e Jobelino Vitoriano Locateli, cumpre notar que apesar de apresentarem duas impugnações distintas, ambas ostentam razões idênticas, razão pela qual optamos por consolidá-las em uma só narrativa, neste relatório.

Os responsáveis protocolaram suas impugnações em 11/04/2018, dada sua inclusão no pólo passivo por atuar como administradores da Brazilco à época do exercício fiscalizado (artigos 135, III e 124, I, CTN).

Inicialmente, revisitam a ação fiscal, em que, em suma, requerem o reconhecimento da nulidade do Termo de Responsabilidade Tributária, por entender "que não restam caracterizadas as hipóteses de sujeição passiva solidária previstas pelos citados artigos".

A considerar que a empresa autuada é a Atento Brasil, sustenta a incompatibilidade de sua inclusão no pólo passivo por não ter vínculo ou ingerência comprovada nesta empresa, e tampouco qualquer comprovação de ato personalíssimo doloso de sua autoria.

Aduz que a autuação se resume à glosa de deduções indevidas (ágio e despesas com debêntures) registradas pela Atento Brasil, não lhe sendo imputável qualquer dos casos.

Acresce que os elementos probatórios são rasos, limitando-se a "alguns atos societários", pelos quais não seria possível asseverar a prática de atos dolosos de modo personalíssimo.

Reitera haver simplesmente participado de "alguns atos societários", falhando a autoridade fiscal em atribuir-lhe apropriada subsunção dos fatos ao dispositivo legal que fundamenta a responsabilização.

Quanto ao mérito, requer que as razões expressas em impugnação pelo autuado, as quais reitera e ratifica, sejam parte de sua defesa.

Sustenta que o artigo 124, I, do CTN se refere àqueles que partilhem do fato que dá ensejo à obrigação tributária, sendo insuficiente a caracterização do interesse comum somente no plano fático ou econômico.

Decorrente do raciocínio de que a solidariedade prevista pelo artigo 124, I do CTN se refere aos coautores do ato que se insere no aspecto material da hipótese de incidência tributária, sustenta ser impossível que uma pessoa física pratique os atos dos quais derivem a cobrança do IRPJ ou CSLL.

Aponta este "equivoco" como uma indevida interpretação da solidariedade como uma responsabilidade tributária, sendo que não se confundiriam.

Sustenta que, se de um lado, o artigo 124 subentende a pluralidade de agentes em ato lícito, do outro, o artigo 135 desloca a sujeição passiva por razão de prática ilícita, submetendo o enquadramento a contrassenso insanável.

Prosseguindo o raciocínio, acrescenta a previsão de personalidade trazida pelo artigo 135 do CTN, sendo incabível tributar-se concomitante a pessoa jurídica e seus responsáveis. A exigência somente subsistiria a um ou outro.

Reconhece, portanto a existência de obscuridade na definição do sujeito passivo, razão pela qual deve ser cancelado o termo de responsabilidade.

Não sendo agente diretamente vinculado ao autuado, sustenta que não seria possível, e não foi feita, a comprovação de que o responsável indicado agiu com dolo, condição para a responsabilidade contestada.

Aponta como realizada a sujeição em mera presunção, o que não é compatível como a previsão do artigo 135 do CTN.

Repisa a falta de apontamento de ação individualizada ao responsável, e defende que, em seu papel de administrador, sujeitou-se ao objeto da empresa, obedecendo suas diretrizes e nunca realizando "qualquer ato personalíssimo doloso em desfavor da sociedade", não se confirmando a previsão do artigo 135.

E complementa:

Como se não bastasse, vale destacar que o Sr. Agente Fiscal ainda menciona que o Impugnante também exerceria função de sócio-administrador de outras sociedades localizadas no mesmo endereço da Bain Capital Brazil e possuiria vínculo com a Grant Thornton Brasil, o que configuraria "situação atípica".

Trata-se de argumento retórico, que não possui qualquer relevância para os fatos aqui tratados: primeiro, porque não cabe ao Fisco determinar os limites das funções dos agentes privados; segundo, porque tal alegação em nada se relaciona com os supostos ilícitos que resultaram na amortização do ágio, despesas relacionadas à emissão de debêntures e suposta ausência de recolhimento IRRF incidente sobre ganho de capital; terceiro, porque a Autoridade Fiscal se limita a trazer ilações sem nenhuma conclusão concreta.

Complementa com o reiterado entendimento que o mero inadimplemento de tributo não configura hipótese de responsabilização do sócio.

Pelas razões de que não restariam comprovadas a configuração de ato doloso, a ocorrência de fraude, sonegação ou conluio, não se poderia qualificar a penalidade sequer da empresa autuada (Atento Brasil), tampouco do responsável.

Subsidiariamente, ainda que se reconheça a solidariedade, requer que seja retirada a penalidade, considerando que não é possível a imputação de pena a terceiros.

O r. acórdão recorrido restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

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.

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 uma 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.

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).

DESPESAS. REQUISITOS DE DEDUTIBILIDADE. JUROS CONTRAÍDOS PARA AQUISIÇÃO DA PRÓPRIA EMPRESA, COMO INVESTIMENTO.

As despesas se submetem às regras gerais de dedutibilidade previstas pelo artigo 299 do RIR/99, ou seja, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, e usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa. A assunção da dívida de titularidade do real e final adquirente do investimento pela investida, pela própria aquisição, passa ao largo de qualquer condição de necessidade às atividades da empresa (ainda que sob nova titularidade tenha percebidos bons resultados - os quais faziam parte da expectativa do investidor), usualidade ou normalidade aos tipos de operações ou atividades da empresa.

ÁGIO. SIMULAÇÃO. DEDUTIBILIDADE.

Constatada a simulação na criação de ágio, é cabível a glosa da sua dedução da base de cálculo do IRPJ e CSLL.

MULTA ISOLADA. FALTA/INSUFICIÊNCIA DO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS.

Constatada a falta/insuficiência do recolhimento das estimativas devidas, fica a pessoa jurídica sujeita à multa de ofício isolada sobre os valores inadimplidos.

MULTA ISOLADA. INCIDÊNCIA.

O artigo 44, da Lei nº 9.430, de 1996, ao prever as infrações por falta de recolhimento de antecipação e de pagamento do tributo ou contribuição (definitivos) não significa duplicidade de tipificação de uma mesma infração ou penalidade. Ao tipificar essas infrações o artigo 44 da Lei nº.9.430, de 1996, demonstra estar tratando de obrigações, infrações e penalidades tributárias distintas, que não se confundem e não se excluem.

MULTA QUALIFICADA.

Não há como afastar a imputação fiscal de sonegação e simulação e a conseqüente aplicação da multa qualificada se descritas pela Fiscalização circunstâncias que demonstram a ocorrência de reestruturação societária para criar, formalmente, por meio da constituição e posterior incorporação de “empresa veículo”, uma situação que se enquadrasse na exceção legal que possibilita deduzir despesas de amortização de ágio, advinda com a Lei 9.532/97, o que justifica, além da glosa das correspondentes deduções, a multa no percentual de 150%.

SIMULAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO. ATOS FORMALMENTE LÍCITOS.

O fato dos atos societários terem sido formalmente praticados, com registro nos órgãos competentes, escrituração contábil, etc, não retira a possibilidade da operação em causa se enquadrar como simulação, isso porque faz parte da natureza da simulação o envolvimento de atos jurídicos lícitos. Afinal, simulação é a desconformidade, consciente e pactuada entre as partes que realizam determinado negócio jurídico, entre o negócio efetivamente praticado e os atos formais (lícitos) de declaração de vontade. Não é razoável esperar que alguém tente dissimular um negócio jurídico dando-lhe a aparência de um outro ilícito.

SIMULAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO. PROPÓSITO NEGOCIAL.

Cada negócio jurídico possui uma causa típica, inalterável, que o legitima, e a imediata inadequação se mostra suficiente para considerá-lo impróprio, maculando a própria gênese e configurando a ocorrência da simulação. Obedecer ao propósito comercial inerente a cada negócio jurídico não somente equilibra as relações entre particular e Estado, mas preserva as relações entre Estado e os demais particulares ao garantir a isonomia tributária pelo afastamento de artifícios com vistas a recair sobre os demais o ônus da manutenção estatal, consumado no dever constitucional de pagar tributos.

LANÇAMENTO. DEFINITIVIDADE. EFEITOS NO PF E BN.

O lançamento regularmente realizado e notificado ao sujeito passivo tem caráter definitivo, ainda que sujeito à impugnação administrativa ou qualquer das outras previsões [taxativas] de modificação ou extinção. Desta forma, o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da CSLL serão modificadas conforme o ato da autoridade fiscal e refletirão seus efeitos nos períodos de apuração seguintes, independentemente de instaurado o contencioso para discussão administrativa do lançamento que os afeta.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014, 2015

DECADÊNCIA. 173, I, CTN. TERMO INICIAL. FATO GERADOR.

O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. As multas proporcionais aplicadas em lançamento de ofício, por descumprimento a mandamento legal que estabelece a determinação do valor de tributo administrado pela Receita Federal do Brasil a ser recolhido no prazo legal, estão inseridas na compreensão do § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, sendo, portanto, suscetíveis à incidência de juros de mora à taxa SELIC.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

CSLL. BASE DE CÁLCULO. NORMAS DE APURAÇÃO.

Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro as mesmas normas de apuração para o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas.

LANÇAMENTO REFLEXOS. CSLL.

A decisão relativa ao auto de infração do IRPJ deve ser igualmente aplicada no julgamento do auto de infração da CSLL, uma vez que ambos os lançamentos, do IRPJ e da CSLL, estão apoiados nos mesmos elementos de convicção.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte.

Há Recurso de Ofício em face da parcela do acórdão que reconheceu a decadência do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte sobre o ganho de capital por falta de comprovação do custo de aquisição - e dividendos pagos.

A recorrente apresentou Recurso Voluntário em que, além da preliminar em que aduz a necessidade de observação dos comandos da LINDB, reitera os fundamentos de sua impugnação acima apresentados.

Os responsáveis José Tavares de Lucena, Jobelino Vitoriano Locateli e Nelson Armbrust reiteram seus fundamentos, acrescentado a preliminar de nulidade do acórdão recorrido por ausência de motivação.

A União Federal apresenta contrarrazões em que alega a inaplicabilidade do art. 24 da LINDB, o que já teria sido reconhecido por todas as turmas **da 1ª Seção e inclusive a 1ª e 2ª Turmas da Câmara Superior.**

Sustenta no mérito que a finalidade do disposto nos arts. 7º e 8º da Lei 9.532/97 é regular o efeito fiscal da recuperação do ágio na aquisição do investimento, **quando este é extinto mediante a incorporação**. O que não teria ocorrido no presente caso.

Acrescenta que o legislador fixou a **união** (absorção) **de patrimônios** entre investidora e investida como requisito para a amortização do ágio pago na aquisição do investimento, **é óbvio que o fez pensando em verdadeiras operações de reorganização societária**. E que não era intenção do legislador estimular que grupos econômicos promovessem uma “desorganização societária”, mediante a criação e utilização de empresas-veículo sem substância e sem propósito negocial, apenas para “forçar” uma posterior “reorganização societária” com a incorporação dessas supostas investidoras *ad hoc*, a fim de incidir **artificialmente** na hipótese inicialmente pensada pelo legislador.

Aponta jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais em casos semelhantes, que indicam que não há subsunção à norma autorizadora da antecipação do aproveitamento fiscal do ágio mediante amortização quando se cria ou utiliza sociedade sem finalidade outra que não servir de extensão de caixa da real interessada no negócio (real adquirente), apenas para ser absorvida pela adquirida.

Afirma ainda que todas as atribuições que o Recurso Voluntário apresenta como imprescindíveis à aquisição da ATENTO Brasil poderiam perfeitamente, e mais diretamente, ter sido assumidas pela BC Spain e pela própria ATENTO, sem que a BC BRAZILCO exercesse qualquer papel relevante no processo.

Assevera ainda que a BC Spain poderia, ela própria, ter angariado os recursos obtidos por meio da emissão de debêntures, desnecessária qualquer intervenção da BC BRAZILCO. A alienação fiduciária das ações da BRAZILCO só passou a ter alguma relevância DEPOIS que os recursos das debêntures foram recebidos - e imediatamente usados na aquisição da ATENTO -, porque só então ela passou a deter algum patrimônio. E neste momento, a substituição das garantias anteriores (contratos com a telefônica e ações da BRAZILCO que, repita-se, representavam nesse momento apenas os próprios recursos angariados na emissão de debêntures) pelas ações da própria ATENTO, como de fato veio a ser feito, poderia ter sido igualmente feita pela própria BC Spain, sem nenhuma necessidade de intervenção da BC BRAZILCO.

Aduz que **ainda que se admitisse que fosse mesmo tão essencial que a ATENTO assumisse as obrigações decorrentes do financiamento de sua própria aquisição**, poderia a escritura de emissão de debêntures ter simplesmente determinado a transferência de tal obrigação à ATENTO, sob pena de vencimento antecipado da obrigação.

Quanto à dedutibilidade das despesas referentes às debêntures, afirma que se a BC BRAZILCO funcionou como mero veículo para a aquisição que, na prática, foi efetuada por outrem, isto acarreta uma das seguintes conclusões: **Ou** bem a BC BRAZILCO **assumiu dívida em favor de seus controladores**, o que torna a despesa com os encargos mera liberalidade; **ou** o verdadeiro titular do financiamento é a real adquirente apontada no TVF, o que torna ilegítimo que a dívida se transmita à recorrente em razão da extinção da BC BRAZILCO, eis que o real adquirente não sucedeu a BC BRAZILCO na dita incorporação.

Aduz ainda que as previsões dos arts. 374 e 375 do RIR/99 não eximem que as despesas financeiras, para serem consideradas dedutíveis, atendam aos requisitos da necessidade, normalidade e usualidade.

Reitera os fundamentos da autoridade autuante.

Afirma que o art. 13 da Lei n.º 9.249/95 veda o aproveitamento da despesa com amortização de ágio da base de cálculo da CSLL.

Reitera os fundamentos da decisão recorrida no que tangencia o pedido de revisão do saldo de prejuízo fiscal e a atribuição de solidariedade.

Pontua a validade do lançamento de multa isolada após o encerramento do ano-calendário, bem como de sua cumulação com a multa de ofício.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, Relator.

RECURSO DE OFÍCIO

Há Recurso de ofício ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, nos termos do art. 34, inciso I, do Decreto n.º 70.235/1972, com a nova redação dada pelo art. 67 da Lei n.º 9.532, de 10.12.1997, e de acordo com o art. 1.º da Portaria do Ministro de Estado da Fazenda n.º 63, de 09.02.2017, tendo em vista que foi reconhecida a ocorrência de decadência para lançamento do IRRF.

Dada a oportunidade de apresentar contrarrazões, a PGFN não se manifestou quanto aos fundamentos do recurso de ofício.

Nesse diapasão, proponho a confirmação da decisão recorrida nos termos do art. 57, §3º do RICARF:

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

I - verificação do quórum regimental;

II - deliberação sobre matéria de expediente; e

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

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

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

§ 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF n.º 329, de 2017)

Por esta razão, transcrevo excerto do voto anexo ao acórdão recorrido que trata da decadência:

No caso, o imposto retido na fonte sobre ganhos de capital auferido por residente no exterior é devido na data do pagamento, crédito, emprego ou remessa do rendimento, conforme previsão do artigo 685 do RIR/99. 1

Portanto, temos que o fato gerador do imposto ocorreu em 12/12/2012, data do pagamento efetuado.

Resta definir, por fim, quando o lançamento poderia ser efetuado, visando à aplicação da regra decadencial adotada.

Em sede de recurso repetitivo (art. 543-C da Lei n.º 5.869/1973), a Primeira Seção do STJ, quando do julgamento do REsp 973.733/SC, sedimentou o entendimento que:

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199). (negritamos)

Tal entendimento vincula a interpretação deste colegiado, nos termos no artigo 26-A do Decreto 70.235/72 c/c PARECER/PGFN/CDA/CRJ N.º 396/2013, aprovado pelo DESPACHO MF N.º SN, DE 02/07/2013, em obediência ao artigo 19 da Lei n.º 10.522/2002.

Portanto, definiu-se que o lançamento pode ser efetuado, para fins de interpretação do artigo 173, I, do CTN, na data de ocorrência do fato gerador, no caso 12/12/2012, sendo o primeiro dia do exercício seguinte 01/01/2013.

Com isto, o prazo para lançamento do aludido crédito tributário se encerrou em 31/12/2017, pouco mais de dois meses antes de formalizada a autuação impugnada, a qual deve ser cancelada (no tocante ao IRRF, exclusivamente).

Isto posto, voto por conhecer e no mérito negar provimento ao Recurso de Ofício.

RECURSOS VOLUNTÁRIOS

Os Recursos são tempestivos e apresentados por representantes devidamente constituídos.

A súmula 2 do CARF impede o conhecimento de argumentos de matiz constitucional: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Assim, não conheço dos argumentos de ordem constitucional, como por exemplo, a vedação ao confisco.

PRELIMINAR – APLICABILIDADE DOS COMANDOS DA LINDB

Alega preliminarmente a Recorrente a aplicabilidade dos comandos normativos da LINDB ao caso concreto, que levariam a inexorável conclusão pela validade da operação. Nesse diapasão, transcreve inúmeros acórdãos para demonstrar seu posicionamento, exemplificativamente:

Número do Acórdão (Data da Sessão de Julgamento)	Trecho da Ementa/Voto
Acórdão nº 1301-000.711 (19/10/2011)	"Não se materializando excesso frente ao direito tributário, pois o resultado tributário alcançado seria o mesmo se não houvesse sido utilizada a empresa veículo, nem frente ao direito societário, pois a utilização da empresa veículo deu-se, exatamente, para a proteção dos acionistas minoritários, descabe considerar os atos praticados e glosar as amortizações do ágio. "
Acórdão nº 1402-000.802 (21/10/2011)	"INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE - AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO - ARTIGOS 7º E 8º DA LEI Nº 9.532/97. PLANEJAMENTO FISCAL INOPONÍVEL AO FISCO - INOCORRÊNCIA. No contexto do programa de privatização das empresas de telecomunicações, regrado pelas Leis 9.472/97 e 9.494/97, e pelo Decreto nº 2.546/97, a efetivação da reorganização de que tratam os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, mediante a utilização de empresa veículo , desde que dessa utilização não tenha resultado aparecimento de novo ágio, não resulta economia de tributos diferente da que seria obtida sem a utilização da empresa veículo e, por conseguinte, não pode ser qualificada de planejamento fiscal inoponível ao fisco."
Acórdão nº 1201-000.659 (15/03/2012)	"AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. DEDUTIBILIDADE. A pessoa jurídica que, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, absorver patrimônio de outra que dela detenha participação societária adquirida com ágio, poderá amortizar o valor do ágio, cujo fundamento seja o de expectativa de rentabilidade futura, nos balanços correspondentes de 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. (arts. 7º e 8º da Lei 9.532/97).

Contrariamente, a d. Procuradoria alegou que todas as turmas da **as Turmas da 1ª Seção e inclusive a 1ª e 2ª Turmas da Câmara Superior** já manifestaram o entendimento de que inaplicável a invocação do art. 24 para viabilizar a desconstituição de lançamentos tributários.

Alega ainda que a expressão "levará em conta as orientações gerais da época" não tem a pretensão de ocasionar uma **vinculação plena da autoridade administrativa à**

jurisprudência pretérita. Além do que isto, todavia, só interfere onde há espaço para juízo discricionário do aplicador da lei tributária. O CTN, por outro lado, qualifica o lançamento como atividade **vinculada e obrigatória**.

De minha parte, tenho entendido que a Lei de Introdução em sua generalidade produz efeitos no Direito Tributário. O que seria de se questionar seria em verdade qual a extensão e o objetivo dos artigos introduzidos pela Lei n.º 13.655/2018.

Nesse interim, transcrevo excerto do voto da i. Conselheira Gisele Bossa, aposto ao acórdão n.º 1201-003.310 que com clareza expõe a questão:

112. Da simples leitura do caput do artigo 24, da LINDB é possível evidenciar sua clara convergência e perfeita conformação com os preceitos contidos no artigo 2º, parágrafo único, inciso XIII, da Lei n.º 9.784/1999 e artigo 100, incisos II, III. Confira-se: Lei n.º 9.784/1999

"Art. 2o A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de: (...)

XIII - interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação."

CTN

"Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: (...)

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo."

113. A expressão "prática reiterada" impõe que seja dado o mesmo tratamento jurídico-tributário para os contribuintes que estejam em situação equivalente, sob pena de afronta aos princípios da igualdade e da capacidade contribuinte. Aliás, deixar de observar esse regramento cria, além de injustiça fiscal, disfunções concorrenciais têm termos comerciais.

114. É certo que, o objetivo dos novos artigos da LINDB, dentre eles o artigo 24, não foi alterar regras de caráter específico (e.g. CTN ou legislação relativa ao PAF), de modo que estas continuam em vigor, sem qualquer alteração, mas contribuir para dar maior eficácia e aumentar o grau de segurança jurídica na aplicação dessas disposições setoriais. Daí, inclusive, ser irrelevante o fato de a LINDB ter sido instituída por lei

ordinária e não lei complementar. Os efeitos indicados por esta relatoria estão atrelados às próprias disposições do artigo 100, III e § único, do CTN, combinadas com o artigo 24, da LINDB - dispositivo de caráter geral que tem, justamente, a finalidade de trazer diretrizes interpretativas.

115. Outro aspecto relevante que merece ser superado diz respeito à expressão “revisão” constante do caput do artigo 24 da LINDB, considero que o dispositivo também protege em concreto o auto lançamento – “situação plenamente constituída”. Isso por ue, o contribuinte agiu segundo as “orientações gerais da época” - os julgados deste E. CARF são interpretações públicas e, por conseguinte, o contribuinte não se baseou nas suas próprias visões privadas sobre o critério jurídico que seria aplicável. Em outros termos, o Estado não pode, com base em nova interpretação, contestar auto lançamento que se limitou a acolher interpretação pública que vigorava.

116. Por fim, com relação à preferência pela aplicação do artigo 100, II, do CTN em detrimento do artigo 100, III, do mesmo dispositivo, por potencial especialidade, considero o inciso II (II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa) é aplicável aos casos em que o reconhecimento do valor normativo às interpretações já contem estabilidade de grau máximo, leia-se Súmulas deste E. CARF, decisões proferidas sobre o regime de repetitivo e repercussão geral. Nessas hipóteses, o próprio lançamento deve ser afastado.

117. Já o inciso III (“III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas”), é aplicável, em linha com as próprias diretrizes do artigo 24 da LINDB (§ único. “Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público”), quando à época do fato gerador, existam manifestações equivalentes que, por seu maior volume ou pelo grau superior do órgão de que emanadas, bastem para sinalizar ao contribuinte de boa fé que a interpretação da lei tributária feita por certo órgão administrativo ou judicial foi superada, ainda que incerta. Para ambos os diplomas normativos, basta a existência de costume administrativo tributário quanto ao critério jurídico de interpretação da lei, não se exige a definitividade dessa jurisprudência administrativa, tampouco sua formalização em grau máximo (edição de Súmula CARF).

118. Em síntese, considero que a LINDB: (i) é aplicável em matéria tributária; (ii) a norma geral constante do artigo 24 da LINDB, em linha com os citados dispositivos da legislação tributária proíbe, a retroação de nova orientação; (iii) sua função é contribuir de modo importante para eficácia das disposições particulares, especialmente o artigo 100, III, do CTN. Com efeito, não cabe no presente processo a aplicação de qualquer penalidade – multas em geral.

Isto posto, entendo que (i) o referido artigo autoriza afastarmos o lançamento no caso concreto; subsidiariamente (ii) ao menos a multa deva ser afastada em sua integralidade; subsidiariamente (iii) o art. 24 da LINDB supracitado deveria servir para afastar a qualificação da multa, haja vista que não se pode cogitar em dolo em um cenário em que havia manifestações do tribunal administrativo respaldando operações semelhantes.

PRELIMINAR – NULIDADE POR AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO

Em que pese o inconformismo da Recorrente, no caso concreto verifica-se que a r. DRJ não enfrentou os argumentos aduzidos em razão da atribuição de responsabilidade nos termos do art. 135, III do CTN por entender que já se havia configurado a responsabilidade nos termos do art. 124, I, do CTN, vejamos:

Aponta-se pelas impugnações, contra a atribuição de responsabilidade tributária, a incompatibilidade entre as responsabilidades previstas pelos artigos 124, I (interesse comum) e 135 do CTN (excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto), dado que esta última é pessoal ao agente e, logo, não comportaria a solidariedade, visto que assumiria o lugar do contribuinte como titular da autuação.

(...)

Cabe afastar as alegações dos impugnantes quanto à impossibilidade de responsabilização no presente caso. Entendem que como responsáveis solidários estariam atrelados ao fato gerador na condição de sujeitos passivos, não responsáveis. Afinal, a responsabilidade não somente se encontraria nos artigos 128 e ss. do CTN, enquanto a solidariedade aventada estaria no art. 124, inciso I. Assim, com a responsabilidade poder-se-ia incluir terceiro como responsável pelo encargo de pagar os tributos lançados, já com a solidariedade, somente aquele que tivesse na posição de sujeito passivo, com relação direta com o fato gerador, seria cobrado.

Insta esclarecer que a responsabilidade, no caso da situação retratada no art. 124, inciso I, do CTN, é atribuída às “pessoas que tenham interesse comum”; não há distinção se é pessoa jurídica ou pessoa física, pode ainda ser sócio, acionista ou qualquer outra pessoa, desde que comprovado o interesse comum na situação que constitua o fato gerador.

Diante da norma explicitada, cabe à fiscalização evidenciar as circunstâncias materiais que configurariam o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

Se a lei não é expressa em definir do que se trata o interesse comum, a jurisprudência tende a firmar parâmetros para o enquadramento na referida norma, consagrando, por exemplo, a presença da confusão patrimonial, a atuação negocial conjunta dos envolvidos, a participação direta ou indireta dos implicados nos negócios da pessoa jurídica, entre outras situações reveladoras da responsabilização tributária.

No caso, os responsáveis concorreram ativamente na condução dos atos identificados pela autoridade tributária como infrações/fatos impositivos.

(...)

...pode-se afirmar que os fatos retratados no Termo de Verificação Fiscal, devidamente documentados e já amplamente discutidos, atestam a responsabilização tributária de todos os implicados com base no art. 124, inciso I do CTN, uma vez evidenciado o interesse comum aludido na referida norma.

Diante do exposto, não há como reconhecer as argumentações dos impugnantes, responsáveis solidários, devendo ser mantida a autuação nos termos em que efetuada.

Assim, não há que se falar em nulidade por ausência de motivação, nos termos do art. 59 do Decreto n.º 70.235/72:

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.

Ante o exposto, afasto a preliminar suscitada.

**PRELIMINAR – NULIDADE - DA INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO ENTRE
FUNDAMENTOS DO LANÇAMENTO FISCAL E A IMPUTAÇÃO DA
RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA AO IMPUGNANTE E NULIDADE POR FALTA
DE MOTIVAÇÃO**

Alegam os responsáveis que não possuem vínculos com a empresa autuada ou com os atos praticados por ela que configurem infrações fiscais. para fins de atribuição de responsabilidade. Além do que, não teria sido devidamente motivada a atribuição de responsabilidade.

Como visto acima, a imputação fiscal além do art. 135, III do CTN também utiliza como base o art. 124, I do CTN.

Referido artigo não requer o dolo específico para sua aplicação, mas apenas que se verifique o interesse comum:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Além disso, verifica-se no Termo de Verificação Fiscal, a partir do número 9, as razões de atribuição de responsabilidade, vejamos:

9.2 O artigo 124, I, do CTN é aplicável ao administrador da fiscalizada, por ter interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, pois, ao administrar os negócios dessa empresa, teve participação ativa na concepção do planejamento tributário, levado a efeito por meio de empresa veículo sem nenhum propósito negocial, criada artificialmente para transferência de ágio e despesas financeiras. Para concretização do planejamento o administrador praticou todos os atos societários e comerciais necessários para sua execução.

9.3 De igual forma é aplicável ao caso o artigo 135, III, do CTN em face do administrador da fiscalizada ser responsável por atos praticados com infração de lei ou excesso de poderes, porquanto criou condições artificiais para justificar a amortização indevida pela interessada de ágio e despesas financeiras, além da falta de retenção do Imposto de Renda devido pela alienante, mediante estruturação de operações societárias com aparência de negócio jurídico legítimo e válido, mas desprovidos de causa.

(...)

9.7 Assim, sem prejuízo das consequências atinentes à esfera penal, impõe-se a responsabilização dos administradores da fiscalizada e de sua sucedida (BC Brazilco), à época dos fatos geradores. Em decorrência do cargo que ocupavam, essas pessoas possuíam relevantes poderes administrativos (e decisórios) sobre os atos praticados em nome da empresa, incluído o artifício doloso, demonstrado por esta fiscalização, para redução dos tributos devidos através da amortização de ágio, dedução indevida de despesas financeiras e falta de recolhimento do IRRF sobre o ganho de capital.

(...)

9.9 Relacionamos a seguir os principais atos societários da Atento Brasil S.A, que comprovam a condição do Sr. Nelson Armbrust, CPF n.º 916.220.857-87 como membro do Conselho de Administração e principal executivo (Diretor Regional Brasil), no período de 01/11/2012 a 02/03/2016. Tais atos, em conjunto com o Estatuto Social, não deixam qualquer margem de dúvidas de que o planejamento tributário abusivo demonstrado neste relatório não poderia ter sido realizado sem o seu pleno conhecimento, consentimento e participação efetiva

(..)

9.11 Da mesma forma a fraude relatada neste Termo não poderia ter sido efetivada sem a decisiva participação dos diretores da BC Brazilco Participações: Jobelino Vitoriano Locatelli, CPF 035.964.518-68; José Tavares Lucena, CPF 918.938.528-49. Conforme parágrafo 3.8, eles foram os diretores nomeados no Brasil pela Bain Capital (adquirente das ações com ágio), na AGE de 24/08/2012 da BAIN CAPITAL BRAZIL HOLDING S.A (futura BC Brazilco), para estruturar e executar o planejamento abusivo mediante utilização da empresa de prateleira, sem

nenhum outro propósito a não ser servir de veículo de passagem de recursos financeiros para aquisição da Atento Brasil.

Isto posto, devem ser afastadas as preliminares suscitadas.

MÉRITO – ÁGIO

Antes de adentrarmos nas operações societárias, cumpre salientar as principais normas acerca da amortização fiscal do ágio.

No tocante ao desdobramento do custo de aquisição de participação societária, a redação original do artigo 20 do Decreto Lei n.º 1.598/77¹ previa que o contribuinte que avaliasse investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deveria, 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 seguinte; e (ii) ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de patrimônio líquido na época da aquisição.**

Vale ressaltar, ainda, que o artigo 20, §2º, do Decreto Lei n.º 1.598/77² dispunha que o registro contábil do ágio deverá ser feito de acordo com seu fundamento econômico, dentre os seguintes: (i) valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade; (ii) valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros; e (iii) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

Ao tratar dos requisitos para a amortização fiscal do ágio, o artigo 7º da Lei n. 9.532/97 determinou que deverá ocorrer a absorção patrimonial em virtude de incorporação, fusão ou cisão na qual se detinha participação com ágio, conforme abaixo:

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

¹ Decreto-Lei n.º 1.598/77: “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”.

² Decreto-Lei n.º 1.598/77: “Art 20 (...)

§ 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.(...)”.

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;

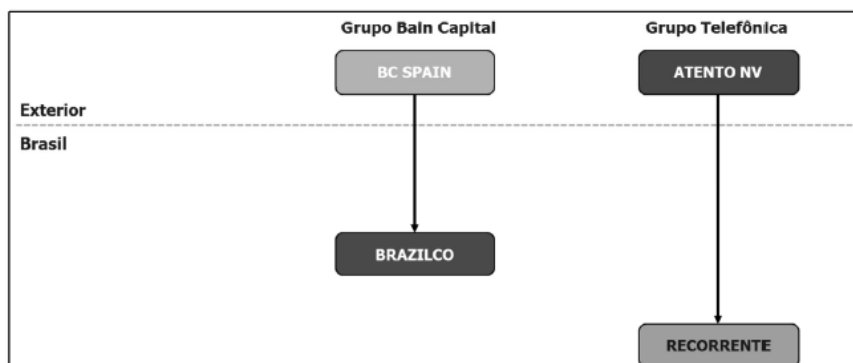
III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada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

Feitas essas considerações gerais, passo à análise do caso concreto. Segundo a Recorrente:

Em **24/08/2012**, o Bain Capital adquiriu o controle integral da Brazilco, então denominada Bain Capital Brazil Holding S.A., sociedade constituída no Brasil, sob o CNPJ nº 15.418.674/0001-88, cujo capital social era, então, de R\$ 100,00.

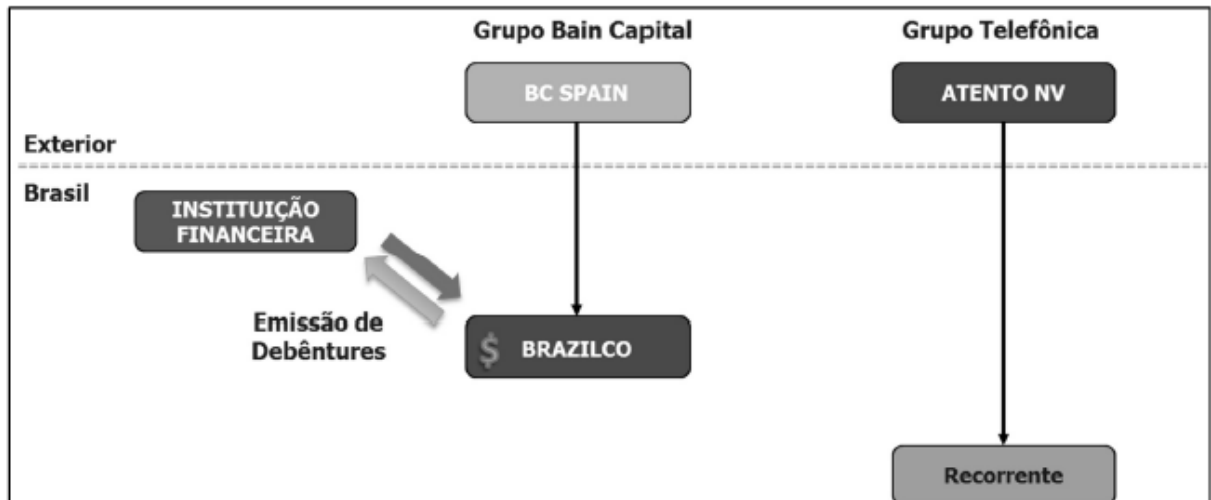
Neste sentido, confira-se abaixo uma ilustração da estrutura societária naquele momento:



- Em **11/10/2012**, foi assinado o Contrato de Compra e Venda ("Sale Purchase Agreement") entre a Telefônica S.A. e os compradores, para negociação dos diversos ativos detidos pelo grupo espanhol relacionados à operação da Atento, dentre os quais, a Brazilco, então identificada entre os compradores, adquiriria 99,99% das ações da Recorrente, conforme reconhecido no próprio TVF (item 3.5) e disposto nas cláusulas 2.1 e 2.1.1 do referido contrato:

(...)

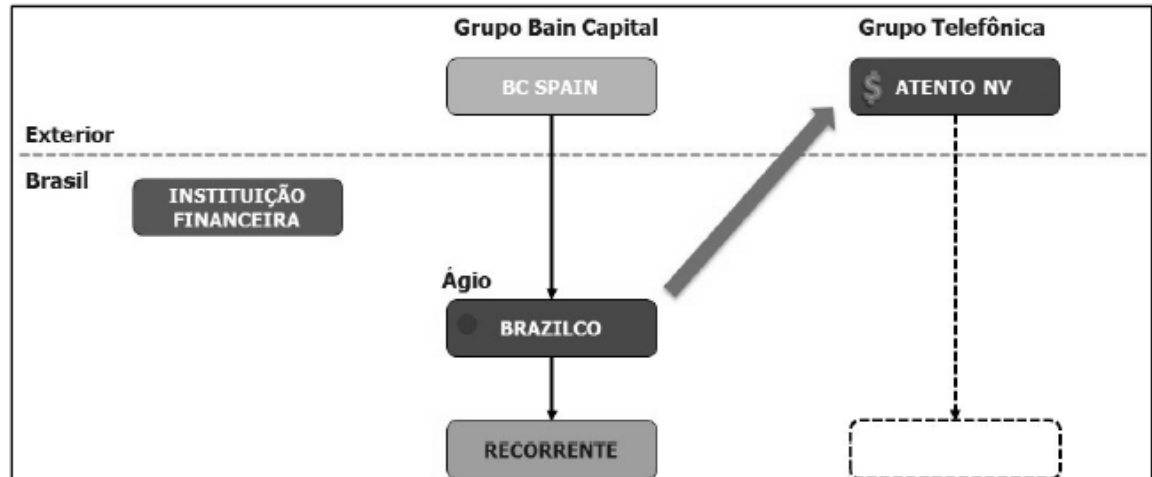
Assim, em 08/11/2012, foi aprovada pela Brazilco, em Assembleia Geral Extraordinária, a emissão pública de debêntures, com garantia real, no valor nominal de R\$ 1.000.000,00, limitadas ao valor de emissão de R\$ 915.000.000,00. Destarte, as debêntures emitidas foram integralizadas em moeda corrente, totalizando o montante acima mencionado, suficiente para fazer frente à totalidade do custo de aquisição e demais despesas operacionais decorrentes da negociação:



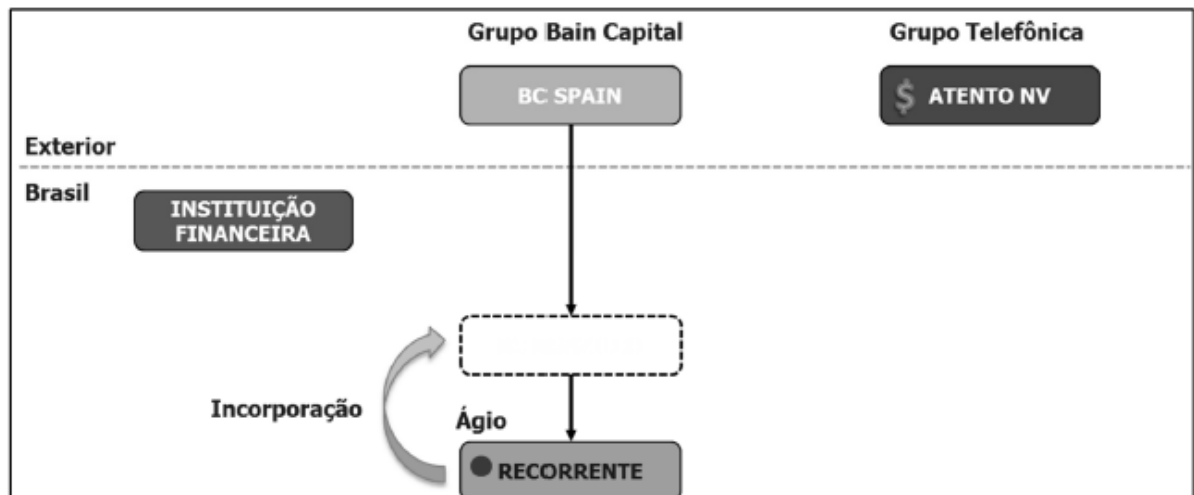
- Após o adimplemento das condições estabelecidas no Contrato de Compra e Venda, na cláusula 3 ("Condições Precedentes"), em 12/12/2012 houve o fechamento do negócio, momento em que a Brazilco – que, por todas as razões mencionadas e que serão exploradas mais adiante, figurou como Compradora – obteve o **efetivo controle** da Recorrente, mediante a **aquisição de 99,99% das ações** representativas de seu capital social, pelo pagamento do valor de **R\$ 898.356.935,54**.

(...)

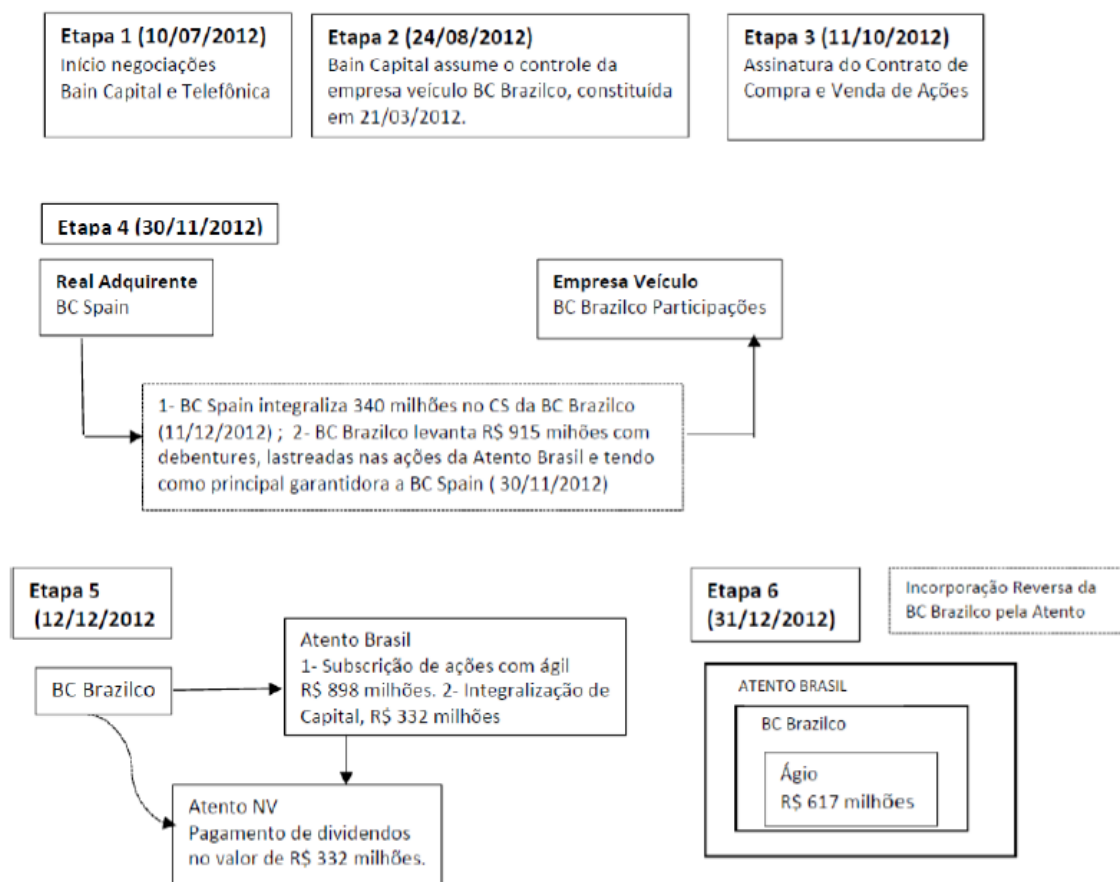
- Desta feita, em atendimento à legislação tributária vigente à época dos fatos, a Brazilco desdobrou este custo de aquisição em **(i)** investimento no valor de R\$ 280.726.989,59; e **(ii) ágio no valor de R\$ 617.629.945,95**. Neste sentido, veja-se abaixo a ilustração desta estrutura:



- Em **31/12/2012**, houve a **incorporação da Brazilco**. Trata-se de "incorporação reversa", na qual a sociedade controlada incorpora sua controladora⁷. Neste momento, o ágio decorrente da aquisição da Atento **passou a ser amortizado fiscalmente**, nos termos dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97:



A autoridade lançadora produziu o seguinte quadro esquemático:



Extrai-se do Termo de Verificação Fiscal que a autoridade fiscal autuante glosou o ágio amortizado por entender que não houve confusão patrimonial entre a adquirida e a adquirente, ou, para ser mais direto, entendeu pela impossibilidade da utilização da empresa-veículo.

Sobre o tema, já firmei posição de que a utilização de empresas veículos per se não é impeditivo do aproveitamento do ágio. Nesse sentido o decidido nos autos do processo administrativo n.º 16327.720016/2016-65, ac. 1201-002.247, de 12 de junho de 2018, relatoria do Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

ÁGIO FUNDAMENTADO EM EXPECTATIVA DE RESULTADOS FUTUROS. DEDUTIBILIDADE DA AMORTIZAÇÃO.

A legislação que permite a dedução da amortização do ágio em determinadas circunstâncias e desde que preenchidos determinados requisitos é norma indutora de comportamento do contribuinte. Não havendo ocorrência de fraude ou simulação e tendo sido verdadeiras e legítimas as operações perpetradas, inclusive, com a ocorrência do efetivo pagamento do preço, a dedução do ágio é possível, ainda que o benefício fiscal seja o principal ou mesmo o único elemento motivador. Uma vez demonstrado o devido propósito comercial e substância econômica na realização de reorganizações societárias, a dedução da amortização do ágio torna-se ainda mais justificada.

UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO. POSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE VEDAÇÃO LEGAL.

A utilização da chamada "empresa veículo" não guarda qualquer ilegalidade ou abuso em si, sendo necessária a identificação de outros elementos como a fraude ou simulação para que a glosa da dedução do ágio se justifique. Na hipótese em que presentes para o contribuinte, outras opções de movimentação societária que resultariam no mesmo efeito tributário que é a dedução do ágio, a eventual utilização de empresa veículo configura simples decisão de negócios que não prejudica o benefício fiscal.

LAUDO DE AVALIAÇÃO. INTEMPESTIVIDADE. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

Indevida a glosa do aproveitamento do ágio sob fundamento de intempestividade do laudo de avaliação vez que sequer existia previsão legal acerca da obrigatoriedade do laudo à época dos fatos.

ÁGIO INTERNO. AUSÊNCIA DE PARTES RELACIONADAS. INOCORRÊNCIA.

O ágio interno pressupõe uma operação que envolva partes que pertençam ao mesmo grupo econômico o que exclui do seu campo de abrangência a operação que envolve partes independentes com interesses diametralmente inversos.

EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA. PREÇO. PROJEÇÃO BASEADA NA MÉDIA DO LUCRO DE PERÍODOS ANTERIORES. REACIONAL VÁLIDO. POSSIBILIDADE.

A expectativa de rentabilidade futura prevista na legislação refere-se à capacidade de geração de caixa futura da empresa adquirida. Tal projeção pode ser feita através da apuração de histórico de lucros de períodos passados vez que a geração de caixa no futuro guarda uma relação de continuidade dos resultados obtidos pela empresa no passado.

DA FORMA DE ESCRITURAÇÃO DO ÁGIO. IMPOSSIBILIDADE DE GLOSA DO ÁGIO POR VÍCIO NA ESCRITURAÇÃO. ESSÊNCIA SOBRE A FORMA.

Uma vez verificada a negociação efetiva das ações, o pagamento efetivo do preço, a validade do racional para definição do preço e a ausência de simulação, a mera ausência de inclusão expressa na escrituração fiscal do embasamento legal do ágio não é motivo suficiente para glosa da dedução.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

CSLL. ÁGIO. REFLEXO DO IRPJ.

A ocorrência de eventos que representam, ao mesmo tempo, fato gerador de vários tributos impõe a constituição dos respectivos créditos tributários, e a decisão quanto à real ocorrência desses eventos repercute na decisão de todos os tributos a eles vinculados. Assim, o decidido quanto ao IRPJ aplica-se à CSLL dele decorrente.

No mesmo sentido o decidido no Processo Administrativo n.º 16561.720019/201626, acórdão n.º 1201-002.728, julgado em 20 de fevereiro de 20, voto vencedor do Conselheiro Luis Henrique Toselli:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012

DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. ÁGIO. SÚMULA CARF Nº 116.

Para fins de contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo a glosa de amortização de ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, deve-se levar em conta o período de sua repercussão na apuração do tributo em cobrança. Súmula CARF nº 116.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2012

**AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO POR INTERMÉDIO DE “EMPRESA VEÍCULO”.
LEGITIMIDADE.**

O ágio fundamentado em rentabilidade futura, à luz dos artigos 7º e 8º Lei nº 9.532/97, pode ser deduzido por ocasião da absorção do patrimônio da empresa detentora do ágio por meio de fusão, cisão e incorporação. O uso de empresa veículo e de incorporação reversa não prejudicam o direito de amortizar fiscalmente o ágio.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2012

IRPJ. CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Tratando-se da mesma matéria fática e não havendo aspectos específicos a serem apreciados, aplica-se a mesma decisão a todos os tributos atingidos pelo fato analisado.

Isso não fosse o suficiente, o artigo 2, §3º da Lei das S.A dispõe que a companhia pode ter por objeto participar de outras sociedades; ainda que não prevista no estatuto, a participação é facultada como meio de realizar o objeto social, ou para **beneficiar-se de incentivos fiscais**. Embora a r. DRJ tenha se esquivado ao fundamento aduzindo que o ágio não se trata de benefício, quer me parecer, a partir da manifestação da PGFN, que há concordância entre as partes que o ágio se trata de benefício fiscal, motivo pelo qual se aplicaria a espécie o disposto no referido artigo.

Isso não bastasse, trata-se de típico caso de utilização de empresa-veículo, mas dentro do contexto específico da utilização dessas empresas para a viabilização de uma *compra alavancada (leveraged buyout)* de participações societárias, caso em que além de capital próprio (equity), a adquirente vai a mercado se capitalizar (debt) para realizar a operação.

Este e. CARF teve oportunidade de analisar a operação em mais de uma oportunidade, admitindo a amortização do ágio nessas hipóteses:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013

LEGITIMIDADE DO ÁGIO. PARTES INDEPENDENTES.

Do ponto de vista negocial - que é o enfoque relevante para fins de verificação da legitimidade de ágio -, mesmo que combinem a estruturação de um negócio, as partes permanecem ocupando polos de interesses antagônicos, desde que não submetidas a um comando único. Em outras palavras, o fato de as partes interessadas conjuntamente definirem a estruturação do negócio não retira delas o atributo de

independência, caso se verifique que não se encontrem submetidas a um único polo de interesses.

AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA COM ÁGIO. FALTA DE PAGAMENTO DE IMPOSTO SOBRE O GANHO DE CAPITAL.

O fato de a parte vendedora ter obtido, artificialmente, o efeito de impedir a ocorrência do fato gerador relativo ao ganho de capital deveria ensejar a exigência do respectivo tributo da parte vendedora, e não justificar a recusa no reconhecimento dos efeitos do correspondente ágio, efetivamente suportado pela parte compradora. Por essa razão, há que se afastar a ausência de pagamento do Imposto sobre o ganho de capital como motivo para considerar ilegítimo o ágio correspondente.

EMPRESA VEÍCULO. COMPRA ALAVANCADA. PROPÓSITO NEGOCIAL.

Na hipótese em que restar evidenciada a presença de outra finalidade - além da economia tributária produzida - que justifica a existência, ainda que efêmera, de sociedade investidora que venha a ser incorporada pela sociedade na qual possuía participação societária adquirida anteriormente com ágio, como no caso da chamada “compra alavancada”, é legítimo o aproveitamento das amortizações do referido ágio pela incorporadora, à luz do que dispõe o inciso III do art. 386 do RIR/99.

LANÇAMENTO DECORRENTE. CSLL.

Tratando-se da mesma matéria fática e não havendo questões de direito específicas a serem apreciadas, estende-se ao lançamento decorrente (CSLL) a decisão proferida em relação ao lançamento principal (IRPJ).

Recurso de Ofício Negado.

Crédito Tributário Exonerado.

(Acórdão n.º 1301-003.469, relatoria Carlos Augusto Daniel)

NULIDADE DO LANÇAMENTO. HIPÓTESES.

Os arts. 59, incisos I e II, e 60 do Decreto 70.235/72 estabelecem que só são nulos os atos lavrados por pessoa/autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

LEGITIMIDADE DO ÁGIO. PARTES INDEPENDENTES. AMORTIZAÇÃO ÁGIO T4U. RESTABELECIMENTO DA DESPESA.

Do ponto de vista negocial - que é o enfoque relevante para fins de verificação da legitimidade de ágio -, mesmo que combinem a estruturação de um negócio, as partes permanecem ocupando pólos de interesses antagônicos, desde que não submetidas a um comando único. Em outras palavras, o fato de as partes interessadas conjuntamente definirem a estruturação do negócio não retira delas o atributo de

independência, caso se verifique que não se encontrem submetidas a um único pólo de interesses.

EMPRESA VEÍCULO. COMPRA ALAVANCADA. PROPÓSITO NEGOCIAL.

Na hipótese em que restar evidenciada a presença de outra finalidade - além da economia tributária produzida - que justifica a existência, ainda que efêmera, de sociedade investidora que venha a ser incorporada pela sociedade na qual possuía participação societária adquirida anteriormente com ágio, como no caso da chamada “compra alavancada”, é legítimo o aproveitamento das amortizações do referido ágio pela incorporadora, à luz do que dispõe o inciso III do art. 386 do RIR/99.

ÁGIO INTERNO. INDEDUTIBILIDADE. AMORTIZAÇÃO ÁGIO T4U I.

O ágio somente pode ser admitido quando decorrente de transações envolvendo partes independentes, condição necessária à formação de um preço justo para os ativos envolvidos. Nos casos em que seu aparecimento acontece no bojo de transações entre entidades sob o mesmo controle, o ágio não tem consistência econômica ou contábil, configurando geração artificial de resultado cujo registro contábil é inadmissível. Nessa situação, a despesa com a amortização do ágio é indedutível.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE.

Constatado que na conduta dos autuados não existe a condição prevista nos art.71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, incabível a duplicação do percentual da multa de que trata o inciso I do art.44 da Lei nº 9.430/96 (com a nova redação do artigo dada pela Medida Provisória nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007).

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. IMPROCEDÊNCIA.

É grande e notória a polêmica nos assuntos tratados nos autos, um tema em constante debate na doutrina especializada, o que me faz crer, aliado a inexistência de simulação e/ou fraude na operação efetivada, que a Recorrente, na sua interpretação da legislação tributária/societária, seja por parte de seus administradores, ou pelo seu gestor, entendeu que pudesse praticar os atos já exaustivamente detalhados e, com esta postura, se beneficiar do tratamento fiscal (Ágio T4U I) disposto no art.386 do RIR/99, nada além disso, ao meu sentir, de modo que deve ser afastada as pessoas físicas (remanescentes) então arroladas no pólo passivo da autuação como responsáveis solidários.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. LEGITIMIDADE. SÚMULA CARF Nº 108.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

ESTIMATIVAS RECOLHIDAS A MENOR. MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO. MESMA MATERIALIDADE. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO. POSSIBILIDADE.

Nos casos de lançamento com aplicação de multa de ofício, cumulado com lançamento de multa isolada por não recolhimento das estimativas, cabível a aplicação do princípio da consunção em razão de, decorrendo da aplicação do princípio, a multa aplicada em razão da infração maior (de ofício) absorver a multa relativa à menor infração (isolada) até o limite do valor da multa de ofício lançada. No caso concreto não se aplica o princípio em razão do cancelamento integral da multa de ofício lançada no mesmo exercício.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

LANÇAMENTO REFLEXO. MESMOS EVENTOS. DECORRÊNCIA.

A ocorrência de eventos que representam, ao mesmo tempo, fatos geradores de vários tributos impõe a constituição dos respectivos créditos tributários, e a decisão quanto à ocorrência desses eventos repercute na decisão de todos os tributos a eles vinculados. Assim, o decidido em relação ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ aplica-se à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.

(Acórdão n.º 1401-003.082, relator Claudio de Andrade Camerano)

Como se verifica no caso concreto, a capitalização da empresa adquirente no Brasil é essencial para a realização da operação, viabilizando a aquisição da Alento, sem o comprometimento excessivo de *equity* e garantindo o pagamento da dívida com a receita operacional crescente que seria gerada pela empresa adquirida.

Assim, verifica-se que estão presentes os fundamentos de amortização do ágio, motivo pelo qual dou provimento ao Recurso Voluntário.

MÉRITO – DESPESAS FINANCEIRAS - DEBÊNTURES

Com relação às despesas financeiras, extrai-se do Termo de Verificação Fiscal:

...o raciocínio é direto e deve guardar correspondência lógica com o entendimento acerca da despesa de amortização do ágio e, vale dizer, se a real adquirente das ações foi a controladora no exterior, que apenas utilizou a empresa veículo no Brasil, quaisquer despesas a título de juros, relativas ao financiamento estruturado pela controladora espanhola, simplesmente não podem ser dedutíveis, pois a desconsideração dos

efeitos tributários da operação que envolveu o ágio automaticamente afasta o reconhecimento de outras despesas a ele inerentes.

5.13 No presente caso, consta na escritura de emissão das debentures que a emissora deveria ser incorporada obrigatoriamente no prazo de 120 dias, e as ações da fiscalizada (futura incorporadora) seriam a principal garantia dos credores. Ações que após a incorporação pertenciam aos reais investidores, as subsidiárias estrangeiras do grupo Bain Capital: BC Spain Holdco 4, S.A.U (99,99%), BC Luxco 1 (0,01%). A própria fiscalizada, em resposta à fiscalização, reconhece que a utilização da BC Brazilco foi necessária para tender ao modelo de financiamento definido pelos investidores e à exigência dos bancos subscritores das debentures. Resta claro que eram despesas necessárias à investidora (grupo Bain Capital) para aquisição da Atento Brasil.

5.14 Como já detalhado anteriormente neste relatório, tratou-se de uma operação de aquisição da fiscalizada pela BC Spain Holdco 4, S.A.U, na qual foi imputado à fiscalizada um passivo cujo recurso foi utilizado para a sua própria aquisição, ou seja, a fiscalizada foi obrigada a arcar com empréstimo contraído pela controladora no exterior para pagamento da sua própria aquisição, ficando a controladora com o patrimônio (ações representativas do controle da participação acionária) e a fiscalizada, controlada, onerada pela dívida contraída.

Como visto acima, adoto a premissa de que a BC BrazilCo exerceu papel fundamental na aquisição alavancada da Atento, o que motivou a emissão de debêntures, portanto, dedutíveis, nos termos dos arts. 299 e 374 do RIR/1999:

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

Art. 374. Os juros pagos ou incorridos pelo contribuinte são dedutíveis, como custo ou despesa operacional, observadas as seguintes normas (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 17, parágrafo único):

I - os juros pagos antecipadamente, os descontos de títulos de crédito, e o deságio concedido na colocação de debêntures ou títulos de crédito deverão ser apropriados, pro rata temporis, nos períodos de apuração a que competirem;

II - os juros de empréstimos contraídos para financiar a aquisição ou construção de bens do ativo permanente, incorridos durante as fases de construção e pré-operacional, podem ser registrados no ativo diferido, para serem amortizados.

Parágrafo único. Não serão dedutíveis na determinação do lucro real, os juros, pagos ou creditados a empresas controladas ou coligadas, domiciliadas no exterior, relativos a empréstimos contraídos, quando, no balanço da coligada ou controlada, constar a existência de lucros não disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil (Lei n.º 9.532, de 1997, art. 1.º, § 3.º).

Vale dizer que a operação de emissão de debêntures foi feita por partes independentes com condições normais de mercado, havendo inclusive intermediação de instituição financeira, de modo que não há que se falar em conluio no presente caso, sob risco de afirmar que os terceiros credores (debenturistas) também fizeram parte da simulação.

Cumpra lembrar também que as debêntures foram emitidas no mercado brasileiro, não podendo confundir os recursos delas oriundo para aquisição da participação da Recorrente com ágio dos recursos originados do exterior.

Não se pode negar no presente caso a necessidade das debêntures para a capitalização da empresa e aquisição da Atento. Por esse motivo, entendo presentes os requisitos de dedutibilidade das despesas financeiras.

MÉRITO – ÁGIO – DEDUTIBILIDADE – CSLL

No que concerne à CSLL, compartilho de entendimento de que até o advento da Lei 12.973/2014 que equiparou a base de cálculo da contribuição à base de cálculo do imposto, as regras de dedutibilidade aplicáveis na apuração do lucro real não podem ser estendidas automaticamente, sem previsão legal, para a apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (artigo 2º da Lei n.º 7.689/88):

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

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

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

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

- 2 - adição do valor de reserva de reavaliação, baixada durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)
- 3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)
- 4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)
- 5 - exclusão dos lucros e dividendos derivados de participações societárias em pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil que tenham sido computados como receita; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)
- 6 - exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de período-base. (Incluído pela Lei nº 8.034, de 1990)
- § 2º No caso de pessoa jurídica desobrigada de escrituração contábil, a base de cálculo da contribuição corresponderá a dez por cento da receita bruta auferida no período de 1º janeiro a 31 de dezembro de cada ano, ressalvado o disposto na alínea b do parágrafo anterior.

Lei 12.973/2014

Art. 50. Aplicam-se à apuração da base de cálculo da CSLL as disposições contidas nos arts. 2º a 8º, 10 a 42 e 44 a 49. (Vigência)

§ 1º Aplicam-se à CSLL as disposições contidas no art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, devendo ser informados no livro de apuração do lucro real:

- I - os lançamentos de ajustes do lucro líquido do período, relativos a adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária;
- II - a demonstração da base de cálculo e o valor da CSLL devida com a discriminação das deduções, quando aplicáveis; e
- III - os registros de controle de base de cálculo negativa da CSLL a compensar em períodos subsequentes, e demais valores que devam influenciar a determinação da base de cálculo da CSLL de período futuro e não constem de escrituração comercial.

Menos sorte o alegado art. 13 da Lei n. 9.249/95 alegado pela Procuradoria, haja vista que atinente exclusivamente a bens móveis e imóveis, não englobando a situação do ágio:

Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

III - de despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

Desta forma, não se poderia exigir da Recorrente a adição da amortização do ágio pago na aquisição de investimento avaliado pela equivalência patrimonial na base de cálculo dessa contribuição.

Nessa linha, entendo que deve ser cancelada a autuação da glosa em relação à CSLL para os períodos 2012, 2013 e 2014.

MÉRITO –DA MULTA QUALIFICADA

Após traçar considerações acerca da simulação, a r. DRJ entendeu que *os elementos colacionados e as argumentações expedidas pela autoridade fiscal, efetivamente, compram a simulação/fraude impetrada pelo contribuinte, o que enseja a imposição da multa de ofício qualificada, nos termos do § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996.*

Em meu entendimento a questão não foi devidamente motivada, quais seriam esses elementos supostamente devidamente comprovados? Percebam que até eu na condição de julgador tenho dificuldades em revisar a decisão proferida pela r. DRJ, quem dirá a Recorrente que havia de se defender.

O que per se, a meu ver, seria a hipótese de devolver o caso para novo julgamento em 1ª instância.

Vamos adiante e ver o que diz a r. PGFN em suas contrarrazões:

No que respeita à qualificação da multa, nada há a acrescentar às ponderações já feitas pela própria autoridade autuante, cujos fundamentos os recorrentes não lograram afastar em seus recursos:

8.7 A simulação comprovada através deste relatório, enquadra-se precisamente na hipótese prevista no art. 72 da Lei art. 72 da Lei nº 4.502/64. Conforme anteriormente demonstrado, a conduta ilícita consistiu na criação artificial da situação prevista nos arts. 7º e 8º da Lei 9.532/97, em outras palavras, da simulação da hipótese legal a fim de ser obtida vantagem fiscal. Houve uma compra e venda de participação societária entre duas empresas estrangeiras (BC Spain e Atento NV), e após a concretização do negócio, mediante interposição de uma empresa veículo, os contratantes tentaram alterar as características da reorganização societária efetivamente ocorrida, com o intuito de reduzir o imposto devido. Houve a utilização de empresa veículo (BC Brazilco Participações Ltda), com existência efêmera, utilizada exclusivamente para possibilitar a transferência do ágio e das despesas financeiras arcadas pela controladora espanhola para financiamento da aquisição. A criação de pessoa jurídica aparente, sem materialidade ou substância econômica, configura fraude no sentido fiscal.

8.8 As seqüências de atos praticados pelo do grupo Bain Capital, mesmo que revestidas das formalidades necessárias, foram realizados com claro abuso de direito, na medida em que tiveram por objetivo exclusivo a redução de sua carga tributária. Os atos foram praticados com deslocamento do foco visado pelos instrumentos legais, conforme já demonstrado nos itens anteriores. Conforme detalhado no capítulo 3 a BC Brazilco foi utilizada na reorganização societária com o único objetivo de se proceder a sua incorporação reversa e a conseqüente amortização do ágio pela fiscalizada. A sua capitalização via emissão de debêntures e integralização de capital pela BC Spain ocorreram em 30/11/2012 e 12/12/2012. Nesta mesma data ela adquiriu as quotas da Atento Brasil, pagou os dividendos da Atento NV (segunda parcela do valor de compra) e foi incorporada em 31/12/2012. A incorporação estava prevista em cláusula contratual, comprovando cabalmente a simulação, mediante constituição de sociedade empresária com objeto distinto da causa empresarial, supostamente participação em outras sociedades. Qual o propósito de se constituir uma sociedade com objetivo social de participação em outra empresa, sendo que esta participação, por determinação contratual, terá que ser extinta por incorporação reversa no prazo máximo de 120 dias??? Não restam dúvidas de que o único propósito desta empresa era simular a hipótese legal para obtenção de benefício fiscal.

8.9 A figura do abuso do direito está prevista no artigo 187 do Código Civil de 2002 (Lei nº10.406/2002), como um ato ilícito. Para Marco Aurélio o abuso de direito é uma patologia do negócio jurídico, que produzirá o mesmo efeito da simulação: contaminar o planejamento feito e torna-lo inoponível perante o Fisco. Ao incorrer em abuso do direito, o agente pode até não ferir diretamente determinada regra de conduta, mas fere princípios constitucionais que também são normas e demandam proteção adequada, conforme nos ensina Celso Antônio Bandeira de Mello (Curso de Direito Administrativo, 12ª edição, Malheiros, 2000, p. 748):

(....)

8.16 Portanto, conclui-se que nos termos da Lei 9.430/96, o elemento comum aos casos de sonegação, fraude e conluio, é a prática deliberada de ato com o intuito de prejudicar o fisco. As três hipóteses de qualificação da multa, “toda ação ou omissão dolosa” (arts. 71 (sonegação) e 72 (fraude)) e “ajuste doloso” (art. 73 (conluio)), estão diretamente ligadas ao dolo – apurado em procedimento administrativo – no sentido de lesar o Fisco. Vale lembrar que o conceito de dolo não é monopólio do direito penal, podendo também ser considerado como vício do negócio jurídico, nos termos do art. 145 do Código Civil. Neste contexto, também é indiferente se a simulação verificada corresponderia a um vício de vontade ou vício de causa. Além do plano abstrato, conceitual, o que importa são as condutas efetivamente praticadas pelo contribuinte. Verificar se elas foram efetuadas de forma artificial com o intuito de disfarçar ou modificar a ocorrência do fato gerador. Na

simulação relativa – seja da perspectiva da vontade ou do motivo/causa – sempre haverá um negócio real e um aparente. Verificada sua ocorrência, não se trata mais de planejamento tributário, e sim de fraude contra o Fisco punível com a multa qualificada.

8.17 O dolo tributário não é caracterizado pelos meios utilizados para obter-se o resultado pretendido. Fraude fiscal é violação à norma fiscal pelo contribuinte com a finalidade de escapar do pagamento do imposto devido. O fato de não terem sido utilizados meios ilícitos não implica necessariamente na inexistência da intenção de escapar ao pagamento do imposto. A suposta transparência do contribuinte ao registrar todos os atos da reorganização societária, não implicam automaticamente na ausência de falseamento ou manipulação de aspectos relevantes do negócio jurídico. A análise da sequência das operações, e seus resultados antes e depois de sua ocorrência que irão revelar a existência de um plano, de um artifício criado para reduzir a carga tributária.

8.18 A situação dos autos não pode ser vista como mera divergência na interpretação da legislação aplicável. Paradoxalmente, os dispositivos legais criados com o objetivo de restringir as operações de incorporação, fusão e cisão, “às hipóteses de casos reais”, está sendo aplicado para obter vantagens tributárias a partir da criação de novas hipóteses de casos artificiais, elaboradas em outro contexto.

8.19 Não cabe, nesses casos, alegar erro de direito, pois este pressupõe um verdadeiro desconhecimento da lei, ao passo que o planejamento tributário abusivo pressupõe o seu contrário, qual seja, um amplo conhecimento, de modo que o uso artificial de formas jurídicas para obter o benefício fiscal indevido representa o desvirtuamento dos dispositivos que os concedem. Conforme exposto neste relatório, existe vasta jurisprudência no âmbito do Conselho Administrativo Fiscal sobre a ilegalidade das reorganizações societárias simuladas, com a utilização de empresas veículo sem nenhum propósito negocial e ausência de confusão patrimonial entre a real investidora e investida. Caso a fiscalizada possuísse alguma dúvida quanto à capitulação legal, qualificação jurídica dos atos que pretendia realizar, e principalmente quanto à licitude da dedução das despesas, caberia efetuar consulta nos termos do art. 88 e seguintes do Decreto nº 70.235/1972.

Data máxima vênua ao entendimento da Procuradoria, dela ousou discordar. Inicialmente, cabe pontuar o equívoco conceitual carreado pela r. fiscalização que ora se vale do conceito de simulação, ora se vale do conceito de abuso de direito, sem deixar muito claro o que determinou a qualificação da multa.

Bom, passada essa primeira questão, um primeiro ponto que gostaria de reiterar diz respeito a aplicação do art. 24 da LIND de que tratei alhures. Quer me parecer que alguém que segue as decisões do CARF, ainda que de Câmara Baixa, e que o faz às claras com os devidos registros nos órgãos societários, bem como em seus registros contábeis e fiscais.

A própria questão da utilização de empresa veículo para amortização do ágio é celeuma interpretativa, que decorre mais da obscuridade da lei do que efetiva má-fé dos

contribuintes. Nessa linha, entendo que a não resta configurada a hipótese de fraude, dolo, conluio ou simulação no caso concreto, devendo a multa ser reduzida ao patamar de 75%.

MÉRITO – CONCOMITÂNCIA DA MULTA DE OFÍCIO E DA MULTA ISOLADA

Apesar de constante a discussão acerca da possibilidade de incidência conjunta entre as multas de ofício e isolada, tenho me manifestado quanto à impossibilidade da concomitância. Entendo ser aplicável o conteúdo da Súmula 105 deste e. CARF aos casos de concomitância de multa isolada e de ofício quando em razão do não pagamento de estimativas:

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

É importante ressaltar que a própria C. Câmara Superior de Recursos Fiscais entendeu que a multa hoje prevista no art. 44, II, b da Lei nº 9430/96 corresponde a multa prevista no art. 44, §1º, IV da mesma Lei. Ou seja, a mera alteração geográfica da multa não é suficiente para afastar o racional subjacente da Súmula:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003

**FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSASIS.
MULTA ISOLADA.**

A falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL por contribuinte optante pela tributação com base no lucro real anual, enseja a aplicação da multa isolada, independentemente do resultado apurado pela empresa no período.

**MULTA ISOLADA. POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO APÓS O
ENCERRAMENTO DO ANO-CALENDÁRIO.**

Não há dúvida quanto à possibilidade de aplicação da multa isolada após o fim do ano-calendário a que corresponde a estimativa faltante. O texto da lei diz que a pessoa jurídica que deixar de recolher estimativa fica sujeita à multa isolada “ainda que tenha sido apurado prejuízo” e não “ainda que venha a ser apurado prejuízo...”, numa clara indicação de que a multa deve ser aplicada mesmo com o período já encerrado, e não apenas no ano em curso.

REVOGAÇÃO DE NORMA LEGAL. INOCORRÊNCIA.

A Lei nº 11.488/2007 não implicou em qualquer revogação da norma que prevê a aplicação de multa isolada para o caso de falta ou insuficiência de recolhimento de estimativa mensal. Houve apenas uma nova disposição do texto normativo, que não se confunde com a norma que dele se extrai. A referida norma legal, antes prevista no art. 44, § 1º, IV, da Lei 9.430/1996, apenas passou a constar do art. 44, II, “b”, da mesma lei,

com um percentual menor do que o anteriormente previsto (50% e não mais 75%).

CSLL. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. MULTA ISOLADA.

Em relação à multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais, devem ser aplicados à CSLL os mesmos fundamentos adotados para o IRPJ.

(Processo administrativo n.º 10980.016269/200750, acórdão n.º 9101003.869, relatoria do Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, julgado em 04/10/2018)

A alteração da legislação em 2007, a meu ver, não altera o raciocínio subjacente à súmula. Assim, entendo que deva ser afastada a multa isolada.

Apesar de entender que não devam incidir em concomitância, discordo da Recorrente no que diz respeito incidência da multa isolada, o art. 44 da Lei 9.430/96 não determina o momento em que a multa pode ser aplicada.

MÉRITO – JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

No que tange à questão dos juros sobre a multa de ofício, incide no presente caso a Súmula CARF n.º 108, Vinculante, conforme Portaria ME n.º 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019, que assim dispõe: Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

MÉRITO – RESPONSABILIDADE

A solidariedade tributária está prevista no artigo 124 do Código Tributário Nacional, nos seguintes termos:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Como se vê, o artigo 124, I, do Código Tributário Nacional prevê a solidariedade para as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o ato gerador da obrigação principal. Ao analisar o conteúdo da expressão “interesse comum”, Luís Eduardo Schoueri assinala que:

“Interesse comum só tem as pessoas que estão no mesmo polo na situação que constitui o fato jurídico tributário. Assim, por exemplo, os condôminos têm “interesse comum” na propriedade; se esta dá azo

ao surgimento da obrigação de recolher o IPTU, são solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto todos os condôminos. Note-se que o débito é um só, mas todos os condôminos se revestem da condição de sujeitos passivos solidários. Não constituem “interesse comum”, por outro lado, as posições antagônicas em um contrato, mesmo quando em virtude deste surja um fato jurídico tributário. Assim, comprador e vendedor não têm “interesse comum” na compra e venda: se o vendedor é contribuinte do ICMS devido na saída da mercadoria objeto da compra e venda, o comprador não será solidário com tal obrigação”. (SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017. P. 581)

Nessa linha, a mera participação nas operações societárias não é elemento suficiente para a atribuição de responsabilidade, vejamos:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013, 2014, 2015

ÁGIO. AMORTIZAÇÃO. ANÁLISE DE FATOS PASSADOS. PRECLUSÃO. INEXISTÊNCIA.

A obrigação tributária e, conseqüentemente, o início do prazo para o Fisco constituir o crédito tributário através do lançamento surgem apenas com a ocorrência do fato gerador, ou seja, no caso em tela, a cada dedução indevida das despesas de amortização de ágio. Antes das amortizações, não poderia a fiscalização questionar a formação do ágio ou a sua transferência para a contribuinte, pois tais fatos não tinham, até então, reflexos fiscais (não representavam fatos geradores de obrigações tributárias).

DECADÊNCIA. FRAUDE. INÍCIO DO PRAZO.

Não havendo comprovação da ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 anos, contados da data do fato gerador, devendo ser exonerada a parte da exigência que alcança os fatos geradores atingidos pela decadência.

ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. MULTA OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.

A antecipação do tributo é uma obrigação acessória, exigível mesmo quando não há tributo a recolher na data do fato gerador. Assim, a antecipação não se confunde com a obrigação de pagar o tributo, sendo incomparáveis as suas bases de cálculo e, daí, não havendo impedimento para a exigência concomitante das duas sanções.

MULTA QUALIFICADA. FRAUDE.

Não havendo comprovação da ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a multa isolada deve ser exigida no seu patamar ordinário de 75%.

EMPRESAS DO GRUPO PARTICIPANTES DAS OPERAÇÕES. INTERESSE COMUM. RESPONSABILIDADE.

A participação no conjunto de operações societárias pelo qual teria surgido o direito de deduzir o ágio não leva, por si só, à responsabilidade tributária pela exigência imposta a quem deduziu indevidamente o ágio.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

O cálculo dos juros de mora com base na taxa SELIC tem previsão legal, não competindo à esfera administrativa a análise da ilegalidade ou inconstitucionalidade de normas jurídicas.

JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento.

CSLL. DECORRÊNCIA.

O decidido quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se à tributação decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova.

(Acórdão 1201-003.144, Relator Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto)

O mero fato dos sócios ocuparem posição de gerência não é o suficiente para atrair a responsabilidade:

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Comprovada a simulação perpetrada para fraudar o fisco mediante obtenção de isenção de IRPJ e CSLL, é devida a responsabilização tributária daqueles cuja participação foi comprovada.

A responsabilidade tributária prevista no art. 135, III, do CTN, atribuída aos dirigentes, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, não se confunde com a responsabilidade do sócio. Não é a condição de ser sócio da pessoa jurídica que atrai a responsabilidade tributária, mas sim a atuação como gestor ou representante da pessoa jurídica e a prática de atos com excesso de poder, infração de lei, contrato social ou estatutos que resultaram em descumprimento de obrigação tributária.

A responsabilidade solidária por interesse comum, prevista no art. 124, I, do CTN, aplica-se tanto aos sujeitos que figuram no mesmo polo da relação jurídica tributária, quanto aos terceiros que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Entre esses terceiros deve ser responsabilizado aquele que pratica atos mediante fraude, dolo ou simulação, em conjunto ou com consentimento do contribuinte, com o fim de alterar características essenciais do fato gerador ou impedir o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária.

O fato de ser sócio de sociedade envolvida em atividades simuladas, por si só, não é suficiente para atrair a responsabilidade do sócio. É

fundamental que os elementos probatórios da conduta sejam carreados aos autos. Em não havendo tais elementos, não há como manter a responsabilidade tributária.

(Acórdão n. 1201-003.195, Relator Conselheiro Efigenio de Freitas Junior)

Feitas essas considerações, vejamos as razões da atribuição de responsabilidade ao sr. Nelson:

Relacionamos a seguir os principais atos societários da Atento Brasil S.A, que comprovam a condição do Sr. Nelson Armbrust, CPF n.º 916.220.857-87 como membro do Conselho de Administração e principal executivo (Diretor Regional Brasil), no período de 01/11/2012 a 02/03/2016. Tais atos, em conjunto com o Estatuto Social, não deixam qualquer margem de dúvidas de que o planejamento tributário abusivo demonstrado neste relatório não poderia ter sido realizado sem o seu pleno conhecimento, consentimento e participação efetiva:

- Na AGE de 09 de maio de 2011 o Sr. Nelson Armbrust é eleito Diretor Regional Brasil. (p.139)
- De acordo com a AGE de 19 de novembro de 2012, foi eleito para o cargo de Conselheiro de Administração o Sr. Nelson Armbrust, CPF n.º 916.220.857-87, com mandato a partir de 01 de novembro de 2012. (p.1.160)
- Na AGE de 26/11/2012 é deliberada a ratificação da composição da Diretoria Executiva da Sociedade, a partir de 01 de novembro de 2012 com mandato até 09 de maio de 2014. O Sr. Nelson Armbrust, CPF n.º 916.220.857-87 ocupa o cargo de Diretor Regional Brasil. (p.139)
- Na ARCA de 20 de novembro de 2012 o Conselheiro Nelson Armbrust assinou de acordo à deliberação sobre a outorga de garantia real pela Atento Brasil S.A em favor da BC Brazilco para cumprimento de todas as obrigações principais e acessórias assumidas na emissão de debentures. (p.1.398)
- Na AGE de 09 de maio de 2014 o Sr. Nelson Armbrust (Conselheiro de Administração) foi mantido no cargo de Diretor Regional Brasil. (p.139)
- Na AGE de 25 de fevereiro de 2015 o Sr. Nelson Armbrust é eleito Presidente do Conselho de Administração e o Sr. Luis Ricardo Ferreira, CPF n.º 112.790.408-66, como Vice-Presidente. (p.1.210)
- Na AGE de 02/03/2016 o Sr. Nelson Armbrust foi destituído do cargo de Presidente do Conselho de Administração, com eficácia a partir de 01 de março de 2016. Para substituí-lo foi eleito o Sr. Mário Mota Câmara, CPF n.º 225.991.341-53. (p.1.384)

Como se verifica, o Sr. Nelson era diretor da companhia adquirida e realizou atos normais de gestão, não tendo como lhe ser atribuída qualquer responsabilidade, seja pelo art. 124, I, seja pelo art. 135, III, ambos do CTN.

Agora verifiquemos o que se disse a respeito dos senhores José e Jobelino:

Da mesma forma a fraude relatada neste Termo não poderia ter sido efetivada sem a decisiva participação dos diretores da BC Brazilco Participações: Jobelino Vitoriano Locatelli, CPF 035.964.518-68; José Tavares Lucena, CPF 918.938.528-49. Conforme parágrafo 3.8, eles foram os diretores nomeados no Brasil pela Bain Capital (adquirente das ações com ágio), na AGE de 24/08/2012 da BAIN CAPITAL BRAZIL HOLDING S.A (futura BC Brazilco), para estruturar e executar o planejamento abusivo mediante utilização da empresa de prateleira, sem nenhum outro propósito a não ser servir de veículo de passagem de recursos financeiros para aquisição da Atento Brasil. Os dois assinam as Atas de AGE da BC Brazilco, Protocolos de Incorporação, Emissão de Debentures, Contratos de Cambio, entre outros atos relacionados à reorganização societária em análise:

- Nomeados diretores na AGE da Bain Capital Brazil Holdings S.A em 24/08/2012 (p. 1.278)
- AGE de 31/12/2012, Instrumento de Justificação e Protocolo de Incorporação (Anexo 15.1, p. 417)
- Escritura de 1ª Emissão Pública de Debêntures, 1º e 2º Termos Aditivos à Escritura de Emissão de Debêntures. (Anexos 14, 14.1, 14.2, p.277)
- Contrato de Alienação Fiduciária de Ações e Outras Avenças (Anexo 13.1, p.245)
- Contrato de Câmbio n.º 109714104, de 10/12/2012, aumento de capital no valor de R\$ 340.425.242,65, integralizados pela BC Spain Holdco 4 (p. 833)
- Contrato de Câmbio n.º 12/109713814, de 10/12/2012, transferência de R\$ 823.274.377,67 para Atento NV pela aquisição da participação na Atento Brasil. (p. 828)
- AGE Atento Brasil S.A realizada em 12/12/2012, deliberação do aumento de capital por BC Brazilco S.A no montante de R\$ 332.273.376,00. (p. 1.100).

9.12 Cabe lembrar que os dois diretores constam como sócio-administradores de dezenas de empresas localizadas no mesmo endereço da Bain Capital Brazil (Av. Bernardino de Campos, n.º 98, Paraíso, São Paulo – SP) e possuem vínculos com a empresa de consultoria Grant Thornton Brasil sediada neste mesmo endereço, em cujo site (<https://www.grantthornton.com.br>) são qualificados como Executivo Chefe de Operações (José Lucena) e CEO – Presidente (Jobelino). Esta situação atípica (possível utilização de outras empresas de “prateleira” sediadas neste endereço e vinculadas a estes executivos, em fraudes fiscais praticadas por outros grupos econômicos) será relatada na Representação Fiscal para Fins Penais, com os indícios de crime contra a ordem tributária, sem prejuízo de instauração de procedimento fiscal pela Receita Federal do Brasil para fiscalização de eventuais ilícitos tributários praticados por estas empresas.

De novo, não se encontram presentes os requisitos para atribuição de responsabilidade, motivo pelo qual, ao fim e ao cabo, voto por dar provimento aos Recursos voluntários dos responsáveis.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por: (i) conhecer do Recurso de ofício para, no mérito, negar-lhe provimento; (ii) conhecer parcialmente do recurso voluntário do contribuinte para, no mérito, dar-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto

Voto Vencedor

Conselheiro Allan Marcel Warwar Teixeira, relator.

Em que pesem as razões do ilustre relator, peço vênia para dele divergir quanto à (i) possibilidade de reconhecimento para fins fiscais da amortização promovida do ágio classificado pela Recorrente como rentabilidade futura; (ii) possibilidade de serem deduzidos do seu resultado os juros pagos para financiar a sua própria aquisição e (iii) concomitância da multa de ofício e isolada.

No que diz respeito à amortização do ágio, a jurisprudência da e. Câmara Superior de Recursos Fiscais tem-se pronunciado contrariamente à possibilidade de deduzir ágio em incorporações para as quais são criados veículos de investimento (“empresa veículo”) a fim de se viabilizar um evento desta natureza o qual, a rigor, não envolvem as reais empresas adquirente e adquiridas.

Neste sentido:

Numero do processo: 19647.009690/2006-99

Turma: 1ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

Câmara: 1ª SEÇÃO

Seção: Câmara Superior de Recursos Fiscais

Data da sessão: Thu Jan 17 00:00:00 BRST 2019

Data da publicação: Wed Mar 20 00:00:00 BRT 2019

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, incorporação e fusão).

Numero do processo: 10480.735112/2012-25

Turma: 1ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

Câmara: 1ª SEÇÃO

Seção: Câmara Superior de Recursos Fiscais

Data da sessão: Wed Sep 12 00:00:00 BRT 2018

Data da publicação: Fri Nov 23 00:00:00 BRST 2018

INCORPORAÇÃO DE EMPRESA. 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, em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, sem qualquer finalidade comercial ou societária. Nestes casos, resta caracterizada a utilização da incorporada como mera empresa veículo para transferência do ágio à incorporadora.

E este é exatamente o caso dos autos, como se bem ilustra a seguinte passagem descrita pela autoridade autuante no Termo de de Verificação Fiscal:

3.23. Percebe-se pelo relatado anteriormente, que se trata do caso, já conhecido na jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, no qual uma empresa estrangeira, desejando adquirir investimento do Brasil, ao invés de fazê-lo diretamente, constitui interposta pessoa (empresa veículo sem substância econômica ou propósito comercial que lhe justifique a existência) para figurar como seu “alter ego” na operação de aquisição, a fim de que possa ser imediatamente incorporada, simulando a confusão entre investidor e investida (extinção do investimento).

3.24 Tal confusão é prevista no artigo 386 do RIR/99 como condição para a dedutibilidade da contrapartida da amortização do ágio pago na aquisição do investimento. Assim, a criação e extinção da empresa-veículo tem como objetivo possibilitar à investida o aproveitamento fiscal imediato do ágio pago, sem que a investidora estrangeira (verdadeira adquirente do investimento) se submeta à situação prevista no art. 386 como necessária ao benefício.

3.25 Está evidente nos fatos acima demonstrados que o grupo estrangeiro Bain Capital, interessado em adquirir a subsidiária brasileira da Telefonica, percorreu caminho tortuoso, com finalidade única e exclusiva de obter benefícios fiscais, ao invés de promover a pura e simples compra das participações societárias. **Portanto, está claro que a BC Brazilco é empresa-veículo, constituída apenas para transmitir o capital da BC Spain Hodco 4, estrangeira, para os acionistas que se retiravam da Atento Brasil S.A, com sua subsequente extinção para incidir na hipótese legal que autoriza a amortização do ágio.**

Se indedutível a amortização do ágio para o IRPJ, igualmente o deve ser para a CSLL, dado que a amortização do ágio rentabilidade futura em incorporações sensibiliza o Lucro Líquido Contábil, o qual é ponto de partida de apuração tanto do imposto, quanto da contribuição.

No que tange à multa qualificada, contudo, entendo, de um lado, não haver elementos suficientes para tanto na descrição dos fatos e, de outro, tratar o caso de erro da

Recorrente e de seus administradores em suas apreciações jurídicas sobre a possibilidade de deduzir o ágio, e não de dolo ou fraude. Assim, afasto a multa qualificada, bem como a responsabilidade dos administradores.

No que diz respeito especificamente à dedução de despesas financeiras com debêntures emitidas para financiar a própria compra da Recorrente, estas também não passam pelo crivo do art. 299 do RIR/99, o qual exige a necessidade à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. A rigor, tais despesas financeiras foram incorridas no interesse de sua adquirente no exterior, e não em favor do seu próprio funcionamento.

Quanto à concomitância da multa de ofício com a multa isolada, a questão também segue o entendimento da e. Câmara Superior de Recursos Fiscais no sentido de que a alteração introduzida pela MP 351/2007 passou a viabilizar esta cobrança:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente.

No caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

(Acórdão 9101-002.510 - 1ª Turma. Sessão de 12/12/2016)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO SOBRE O TRIBUTO DEVIDO NO FINAL DO ANO. INOCORRÊNCIA DE BIS IN IDEM.

1- A multa pela falta de estimativas não se confunde com a multa pela falta de recolhimento do tributo apurado em 31 de dezembro. Elas configuram penalidades distintas previstas para diferentes situações/fatos, e com a finalidade de compensar prejuízos financeiros também distintos, não havendo, portanto, que se falar

em bis in idem. A multa normal de 75% pune o não recolhimento de obrigação vencida em março do ano subsequente ao de apuração, enquanto que a multa isolada de 50% pune o atraso no ingresso dos recursos, atraso esse verificado desde o mês de fevereiro do próprio ano de apuração (estimativa de janeiro), e seguintes, até o mês de março do ano subsequente.

2- A partir do advento da Medida Provisória n.º 351/2007, convertida na Lei n.º 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei n.º 9.430/96, não há mais dúvida interpretativa acerca da inexistência de impedimento legal para a incidência da multa isolada cominada pela falta de pagamentos das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, juntamente com a multa de ofício decorrente da falta de pagamento do imposto e da contribuição devidos ao final do ano-calendário.

(Processo n.º 10120.722876/2012-40 . Acórdão n.º 9101-003.919 – 1ª Turma. Sessão de 04 de dezembro de 2018)

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
ANO-CALENDÁRIO: 2009*

RECURSO ESPECIAL DA PGFN. MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO SOBRE O TRIBUTOS DEVIDO NO FINAL DO ANO. INOCORRÊNCIA DE BIS IN IDEM.

1- A multa pela falta de estimativas não se confunde com a multa pela falta de recolhimento do tributo apurado em 31 de dezembro. Elas configuram penalidades distintas previstas para diferentes situações/fatos, e com a finalidade de compensar prejuízos financeiros também distintos, não havendo, portanto, que se falar em bis in idem. A multa normal de 75% pune o não recolhimento de obrigação vencida em março do ano subsequente ao de apuração, enquanto que a multa isolada de 50% pune o atraso no ingresso dos recursos, atraso esse verificado desde o mês de fevereiro do próprio ano de apuração (estimativa de janeiro), e seguintes, até o mês de março do ano subsequente.

2- A partir do advento da Medida Provisória n.º 351/2007, convertida na Lei n.º 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei n.º 9.430/96, não há mais dúvida interpretativa acerca da inexistência de impedimento legal para a incidência da multa isolada cominada pela falta de pagamentos das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, concomitantemente com a multa de ofício decorrente da falta de pagamento do imposto e da contribuição devidos ao final do ano-calendário.

(Processo n.º 15956.720114/2011-19. Acórdão n.º 9101-004.010 – 1ª Turma. Sessão de 12 de fevereiro de 2019)

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA
- IRPJ Ano-calendário: 2008**

**MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE
ESTIMATIVAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO
SOBRE O TRIBUTO DEVIDO NO FINAL DO ANO.
INOCORRÊNCIA DE BIS IN IDEM.**

1- A multa pela falta de estimativas não se confunde com a multa pela falta de recolhimento do tributo apurado em 31 de dezembro. Elas configuram penalidades distintas previstas para diferentes situações/fatos, e com a finalidade de compensar prejuízos financeiros também distintos, não havendo, portanto, que se falar em bis in idem. A multa normal de 75% pune o não recolhimento de obrigação vencida em março do ano subsequente ao de apuração, enquanto que a multa isolada de 50% pune o atraso no ingresso dos recursos, atraso esse verificado desde o mês de fevereiro do próprio ano de apuração (estimativa de janeiro), e seguintes, até o mês de março do ano subsequente.

2- A partir do advento da Medida Provisória n.º 351/2007, convertida na Lei n.º 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei n.º 9.430/96, não há mais dúvida interpretativa acerca da inexistência de impedimento legal para a incidência da multa isolada cominada pela falta de pagamentos das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, juntamente com a multa de ofício decorrente da falta de pagamento do imposto e da contribuição devidos ao final do ano-calendário.

(Processo n.º 10970.720292/2012-29. Acórdão n.º 9101-003.921 – 1ª Turma Sessão de 04 de dezembro de 2018)

Pelo exposto, voto por negar provimento ao Recurso de Ofício e por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário da Recorrente apenas para afastar a multa qualificada, mantendo, contudo, as glosas de amortização de ágio e de despesas financeiras com emissão de debêntures para financiar a própria aquisição da Recorrente. Quanto aos Recursos Voluntários dos administradores, por dar-lhes parcial provimento, afastando suas responsabilidades tributárias.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Allan Marcel Warwar Teixeira – Redator Designado.

