



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720036/2020-40
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-006.257 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de fevereiro de 2024
Recorrente ATENTO BRASIL S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2016, 2017

ÁGIO. EMPRESA VEÍCULO. FRAUDE. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

A utilização de uma empresa veículo, com existência meramente formal, não é suficiente, tomada isoladamente, para configurar uma fraude tributária. Para tanto, é necessário que fique demonstrado que a empresa veículo foi o meio utilizado para o contribuinte obter uma vantagem antijurídica, seja por falta de previsão legal, seja por ser defesa em lei, seja por desviar a finalidade da lei.

ÁGIO. AQUISIÇÃO ALAVANCADA. EMPRESA DE PROPÓSITO ESPECÍFICO. CAPTAÇÃO DE RECURSOS. PROPÓSITO NEGOCIAL. OCORRÊNCIA.

A empresa criada com o propósito específico de operacionalizar a aquisição de participação societária e que, para isso, capta recursos no mercado financeiro, realiza o seu objetivo econômico, demonstrando o propósito comercial da sua criação.

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

Ano-calendário: 2016, 2017

ÁGIO. EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA. AMORTIZAÇÃO ANTECIPADA. DEDUÇÃO. GLOSA.

A dedução da amortização de ágio surgido em operação societária formalmente adequada somente pode ser glosada quando for demonstrado que o contribuinte usou de artifício antijurídico para iludir a impossibilidade material da dedução realizada.

DESPESAS FINANCEIRAS. DEDUÇÃO. INCORPORAÇÃO REVERSA.

A empresa que capta recursos no mercado financeiro para possibilitar a aquisição de participação societária, ainda que tenha sido criada com esse propósito específico, pode deduzir na apuração do IRPJ as correspondentes despesas financeiras. Tal dedutibilidade não é afetada quando a empresa adquirente é incorporada pela empresa investida, a qual passa a ser responsável

pelos ônus financeiros da incorporada e pode deduzir as correspondentes despesas financeiras.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2016, 2017

IRPJ. CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Tratando-se da mesma matéria fática e não havendo aspectos específicos a serem apreciados, aplica-se a mesma decisão sobre o lançamento de IRPJ para os demais lançamentos decorrentes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Decisão: Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos o Conselheiro José Eduardo Género Serra e a Conselheira Carmen Ferreira Saraiva, que davam parcial provimento ao recurso para exonerar a glosa das despesas financeiras, afastar a qualificação da multa de ofício e afastar a imputação de responsabilidade. Os Conselheiros Lucas Issa Halah e Alexandre Evaristo Pinto acompanharam o relator pelas suas conclusões. O Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: José Eduardo Genero Serra, Fredy José Gomes de Albuquerque, Carmen Ferreira Saraiva (suplente convocada), Lucas Issa Halah, Alexandre Evaristo Pinto e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Relatório

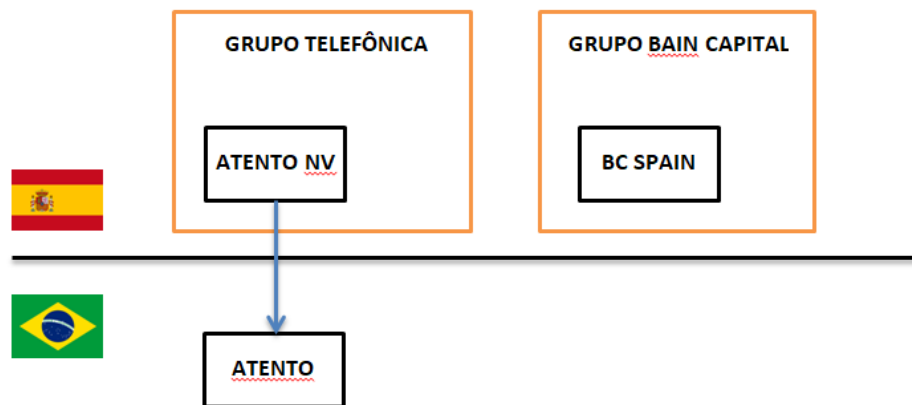
ATENTO BRASIL S/A, pessoa jurídica já qualificada nestes autos, inconformada com a decisão proferida no Acórdão nº 108-016.453 (fls. 3468), pela Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 08, interpôs recurso voluntário (fls. 3615) dirigido a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, tendo como objetivo a reforma daquela decisão. Da mesma forma, apresentaram recursos voluntários os responsáveis tributários: NELSON ARMBRUST (fls. 3885), JOSÉ TAVARES LUCENA (fls. 4025) e o Espólio de JOBELINO VITORIANO LOCATELI (fls. 4162). Este último apresentou uma segunda petição de recurso voluntário (fls. 4300), com igual conteúdo.

O presente processo trata de lançamentos tributários para exigir IRPJ e CSLL (fls. 1772), relativos aos anos 2016 e 2017, acompanhados de juros de mora e multa de ofício qualificada (150%), bem como multa isolada pelo recolhimento a menor de antecipações mensais (estimativas) do IRPJ e da CSLL. A acusação fiscal está detalhada no Termo de Verificação de fls. 1701, em que são apontadas três infrações: (i) deduções indevidas de despesas financeiras; (ii) exclusões indevidas de despesas com amortização de ágio e (iii) falta de

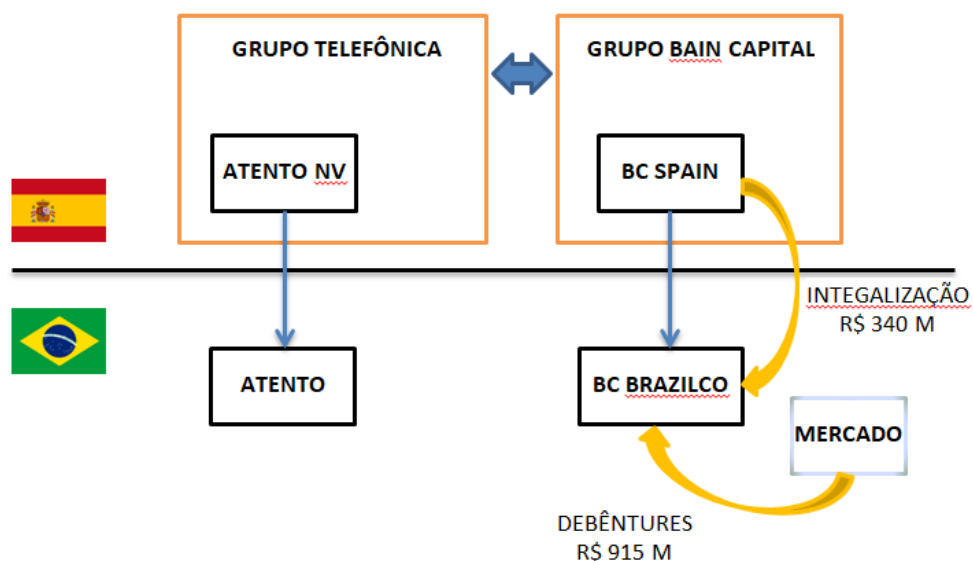
pagamento das antecipações mensais dos tributos apurados anualmente. Conforme assinalado no referido Termo, a presente auditoria fiscal é continuação daquela formalizada por meio do processo administrativo nº 16561.720004/2018-20, a qual apontou essas mesmas infrações em relação aos anos 2013, 2014 e 2015.

Em apertada síntese, as operações societárias realizadas podem ser apresentadas conforme o que se segue:

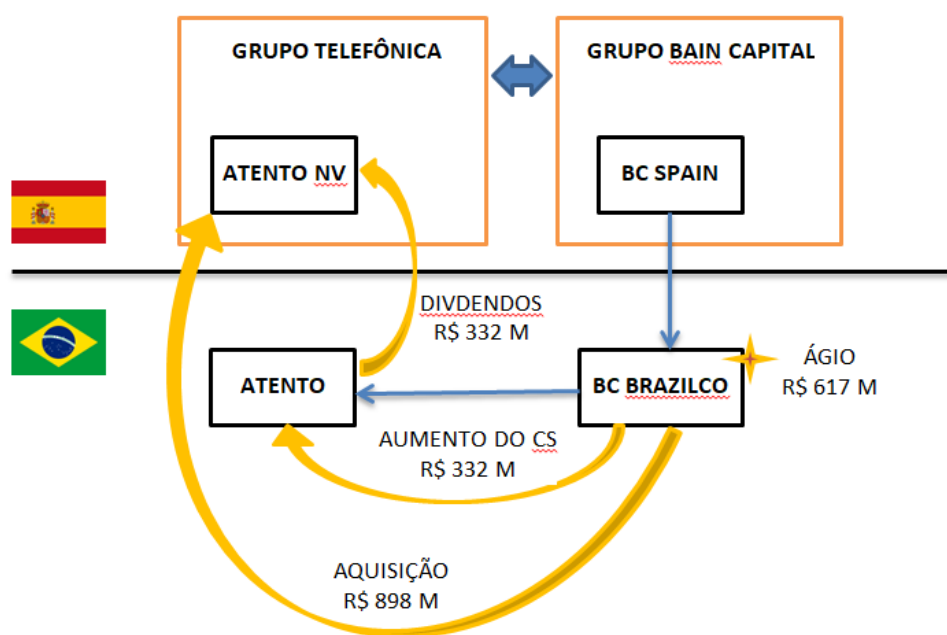
1. A empresa espanhola ATENTO NV pertencia ao grupo Telefônica e detinha o controle da empresa brasileira Atento Brasil S.A. (ATENTO), ora recorrente.



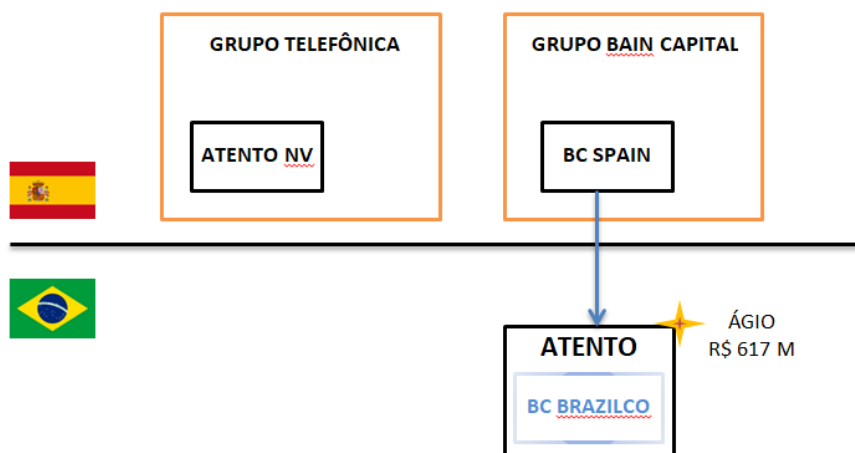
2. Em 10/07/2012, o grupo Telefônica iniciou tratativas com o grupo Bain Capital para realizar a alienação da empresa brasileira ATENTO.
3. Em 24/08/2012, a empresa espanhola BC Spain Holdco 4 (BC SPAIN), pertencente ao grupo Bain Capital, adquiriu a empresa brasileira Moncley Holdings S.A, constituída em 21/03/2012, com capital social de R\$ 100, sendo que R\$ 90 ainda não haviam sido integralizados. A denominação dessa empresa passou a ser Bain Capital Brazil Holding S.A (BC BRAZILCO).
4. Em 11/10/2012, foi assinado o contrato de compra e venda das ações da empresa brasileira ATENTO, em que foram estipulados os eventos que se seguiram.
5. Em 30/11/2012, a empresa brasileira BC BRAZILCO levantou, no mercado financeiro brasileiro, o valor de R\$ 915 milhões por meio da emissão de debêntures, lastreadas nas ações da empresa brasileira ATENTO e tendo como principal garantidora a empresa espanhola BC SPAIN.
6. Em 11/12/2012, a empresa espanhola BC SPAIN integralizou R\$ 340 milhões no capital social da empresa brasileira BC BRAZILCO.



7. Em 12/12/2012, a empresa BC BRAZILCO adquiriu, por R\$ 898 milhões, as ações da empresa ATENTO, registrando um ágio de R\$ 617 milhões (PL de R\$ 280 milhões).
8. Na mesma data, a empresa BC BRAZILCO integralizou R\$ 332 milhões em espécie para aumentar o capital social da empresa ATENTO.
9. Na mesma data, a empresa ATENTO transferiu para a empresa espanhola ATENTO NV, a título de dividendos, o mesmo valor de R\$ 332 milhões.
10. Com isso, a empresa BC BRAZILCO passou a controlar a empresa ATENTO.



11. Em 31/12/2012, a empresa ATENTO incorporou a empresa BC BRAZILCO, sua controladora (incorporação reversa), e passou a amortizar o ágio que esta havia escriturado, bem como passou a deduzir as despesas financeiras correspondentes aos encargos relativos às emissões das debêntures supracitadas.



A exigência de IRPJ, apurada conforme o lucro real anual, é fundamentada nas deduções, consideradas indevidas, de despesas financeiras relativas aos encargos das debêntures emitidas para possibilitar a aquisição da empresa ATENTO pela empresa BC BRAZILCO, bem como é fundamentada nas exclusões, consideradas indevidas, das despesas com amortização do ágio registrado na aquisição referida. A exigência de multa isolada é efeito das apontadas glosas sobre as bases estimadas mensais.

A exigência de CSLL é decorrente dos mesmos fatos que fundamentam o lançamento de IRPJ. O mesmo para a correspondente multa isolada.

A multa de ofício foi qualificada (150%) em razão do entendimento de que a interposição de uma empresa veículo (BC BRASILCO) para deslocar o ágio da real adquirente (BC SPAIN) seria uma simulação que configuraria o dolo do contribuinte em ocultar o fato gerador dos tributos devidos.

A fiscalização imputou responsabilidade tributária, com fundamento nos artigos 124, I, e 135 do CTN, a NELSON ARMBRUST, a JOSE TAVARES DE LUCENA e ao ESPÓLIO DE JOBELINO VITORIANO LOCATELI, em razão de esses serem os diretores que aprovaram e conduziram as mutações societárias consideradas constitutivas da simulação apontada na acusação fiscal.

Iniciado o contencioso administrativo, a decisão de primeira instância foi no sentido de considerar improcedentes as impugnações apresentadas pelo contribuinte e pelos responsabilizados, nos termos do Acórdão de fls. 3468, ora recorrido.

O contribuinte autuado, ATENTO BRASIL S/A, apresentou o recurso voluntário de fls. 3615, trazendo os argumentos a seguir sintetizados:

1. A decisão recorrida seria nula em razão de ter deixado de apreciar alguns argumentos trazidos na impugnação julgada, conforme será especificado no voto que se segue.
2. Haveria vários casos semelhantes ao presente feito que foram solucionados em favor do contribuinte por meio de decisões deste CARF, de forma que a decisão recorrida e a fiscalização deveriam ter seguido esses precedentes, por força da Lei nº 13.655/2018, que alterou o Decreto-Lei nº 4.657/1942 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro - LINDB).
3. A glosa das deduções das despesas de amortização do ágio seria indevida pelas seguintes razões:
 - a. A empresa recorrente atendeu a todos os requisitos legais para a amortização do ágio, quais sejam: a efetiva aquisição e pagamento das ações da ATENTO pela BC BRAZILCO, as quais são partes independentes, com ágio fundamentado em expectativa de rentabilidade futura e a incorporação da BC BRAZILCO pela ATENTO.
 - b. A existência de propósito comercial na aquisição de participação societária é exigência erguida pela fiscalização sem um fundamento legal, pelo que deve ser afastada.
 - c. A criação da BC BRAZILCO teve o propósito de permitir a entrada do Grupo Bain Capital no Brasil, por meio da aquisição da ATENTO.
 - d. Não cabe ao Fisco emitir juízo de valor sobre o propósito comercial da empresa, devendo limitar-se à verificação da sua existência.
 - e. A empresa BC BRAZILCO foi constituída para ser uma holding, o que implica dizer que não possuía a necessidade de ter empregados e dependia do aporte de recursos de terceiros para iniciar a sua atividade, adquirindo participações societárias.
 - f. O fato de a empresa BC BRAZILCO ter tido pouca duração no tempo não afasta a sua natureza de empresa holding.
 - g. O modelo adotado para o investimento foi a “compra alavancada”, em que a aquisição se dá por meio da captação de recursos de terceiros, no caso, a emissão de debêntures. Assim, a participação da BC BRAZILCO foi essencial para a realização do negócio, uma vez que permitiu o adimplemento de condições impostas pelas instituições financeiras para disponibilização dos recursos necessários, bem como possibilitou a adoção de medidas rápidas para diversas questões atinentes a uma aquisição dessa magnitude.
 - h. As instituições financeiras condicionaram o financiamento do negócio a uma posterior incorporação da BC BRAZILCO pela ATENTO, para

que houvesse uma melhor garantia do pagamento dos títulos emitidos, considerando que a ATENTO é empresa operacional e possui mais condições de fornecer uma garantia real.

- i. A aquisição da ATENTO diretamente pela empresa estrangeira BC SPAIN elevaria em muito o custo da operação, pois as instituições financeiras exigiram que a garantia do financiamento se desse pela ATENTO, o que obrigaria esta a incorporar a empresa estrangeira, o que é consideravelmente mais custoso.
- j. Ainda no caso da aquisição da ATENTO ter sido realizado diretamente pela empresa estrangeira BC SPAIN, com ágio, a incorporação desta pela ATENTO faria surgir o mesmo direito de dedução ora combatido pela fiscalização, o que demonstra a legitimidade do direito da ATENTO realizar a dedução glosada.
- k. O ganho de capital surgido pela alienação da ATENTO foi objeto de tributação, o que implica ser legítimo, do ponto de vista arrecadatário, que o correspondente ágio seja deduzido.
- l. A fiscalização exigiu a “confusão patrimonial” entre empresa investidora e empresa investida para legitimar a dedução da amortização do ágio, mas tal exigência não possui fundamento legal.
- m. O único valor proveniente da empresa estrangeira BC SPAIN, no valor de R\$ 332 milhões, não compôs o preço de aquisição da empresa ATENTO para fins de cálculo do ágio. Todo o valor de aquisição (R\$ 898 milhões) foi obtido pela BC BRAZILCO no mercado financeiro nacional, pelo que não procede a afirmação da fiscalização de que a BC SPAIN seria a real adquirente.
- n. O poder de gestão da BC SPAIN sobre a BC BRAZILCO não permite a presunção de que a BC SPAIN é a real investidora na ATENTO, o mesmo podendo ser dito sobre o fato de a BC SPAIN ser garantidora do financiamento obtido pela BC BRAZILCO.
- o. Da mesma forma, não se pode presumir que a BC BRAZILCO não é a real adquirente pelo fato de esta não ter participado das tratativas com o grupo Telefônica ou da avaliação da ATENTO, pois tais atividades não são realizadas localmente, mas dentro de uma estratégia executada no âmbito do grupo Bain Capital para, somente depois, serem operacionalizadas localmente.
- p. O modelo de negócio adotado, aquisição alavancada, é lícito e comum no meio empresarial, em nada afetando a titularidade da BC BRAZILCO como real adquirente da ATENTO.

- q. O modelo de negócio adotado tinha um propósito econômico claro, independentemente dos efeitos tributários. O Fisco não pode impor um modelo de negócio ao contribuinte.
 - r. A desconsideração do modelo de negócio adotado pelo contribuinte configura uma aplicação indevida do artigo 116 do CTN, que ainda não possui eficácia jurídica.
 - s. Ainda que a empresa BC BRAZILCO seja considerada uma empresa veículo, isso não seria motivo para a desconsideração laborada pela fiscalização, pois a utilização de uma empresa veículo não configura abuso de direito.
 - t. O contribuinte, em sua impugnação, demonstrou o propósito comercial das operações societárias realizadas e, apesar disso, a DRJ não se manifestou sobre a demonstração oferecida.
4. A glosa da dedução das despesas financeiras seria indevida pelas seguintes razões:
- a. A necessidade de empréstimo é uma decisão financeira que compete exclusivamente à administração das companhias, não havendo qualquer vedação legal em se realizar um empréstimo prévio a uma aquisição.
 - b. O Fisco não pode questionar os efeitos tributários de uma decisão que está no âmbito da liberdade empresarial do contribuinte.
 - c. As despesas em questão eram dedutíveis pela BC Brazilco e passaram a ser dedutíveis pela Atento tendo em vista a sua necessidade para a concretização da aquisição da Atento.
 - d. A acusação fiscal afirma que haveria inadequação com a legislação tributária, mas não aponta qual dispositivo teria sido descumprido.
 - e. Devido à estrutura de negócio adotada, a Atento necessariamente deveria figurar como responsável pelo adimplemento das obrigações financeiras assumidas no momento da obtenção dos recursos no mercado.
 - f. Ainda que a aquisição tivesse sido realizada diretamente pela BC SPAIN, conforme exige a fiscalização, a adquirente também teria que captar recursos no mercado e, na sua futura incorporação pela Atento, esta ainda assumiria o ônus pelo empréstimo, na qualidade de sucessora, ou seja, o resultado seria o mesmo do modelo efetivamente adotado.
 - g. A despesa financeira tem natureza operacional e a sua dedução está prevista no artigo 374 do RIR/99, não havendo cabimento de exigência

das condições de dedutibilidade previstas no artigo 299 do mesmo regulamento.

- h. Vincular a aplicação do artigo 374 do RIR/99 às condições de dedutibilidade previstas no artigo 299 viola o princípio da especialidade e não possui amparo legal.
 - i. O artigo 31 da Lei nº 11.727/2008 possibilita que uma empresa holding postergue o reconhecimento das despesas financeiras relativas a empréstimos obtidos para investimento em controladas, o que demonstra a dedutibilidade desse tipo de despesa, no mesmo viés do Parecer Normativo CST nº 127/73 e do Parecer Normativo CST nº 26/79.
 - j. A incorporação de uma empresa extingue a empresa incorporada, mas não a liquida, pois foi absorvida por outra, a qual sucede todos os seus direitos e obrigações, inclusive os seus compromissos financeiros.
 - k. Ainda que o referido artigo 374 do RIR/99 autorize a dedução de despesa financeira, não havendo a necessidade da incidência do também referido artigo 299 do RIR/99, a presente despesa financeira é normal e necessária, assim atendendo aos requisitos deste último dispositivo legal.
 - l. O empréstimo obtido pela BC Brazilco na aquisição da Atento efetivamente beneficiou diretamente a sua atividade.
 - m. Não há cabimento em afirmar que houve um distanciamento entre as despesas em tela e a sua correspondente fonte de receitas, conforme levantado pela decisão recorrida, quando observou que a real adquirente (BC SPAIN) poderia ter realizado o empréstimo em tela e feito o aporte na BC BRAZILCO, caso em que não haveria despesa a deduzir na ATENTO. A referida decisão deixa de considerar que esse aporte teria como consequência o pagamento de juros sobre o capital próprio para a BC SPAIN, o que também é dedutível, de forma que há uma neutralidade tributária entre o modelo adotado e o modelo apontado na decisão recorrida.
5. O lançamento tributário de CSLL deve ser considerado improcedente, pois não há que se falar em adição à base de cálculo da CSLL das despesas consideradas indedutíveis, inclusive as despesas decorrentes da amortização do ágio, por absoluta ausência de previsão legal.
6. Deve ser cancelada a exigência fiscal formalizada em razão das supostas compensações indevidas de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL feitas nos autos de infração.
7. A multa de ofício qualificada deve ser cancelada em razão: da falta de motivação na acusação fiscal, o que se repetiu na decisão recorrida; da falta de comprovação de conduta dolosa; da legitimidade de todos os atos praticados

pela empresa; de ter como fundamento os mesmos fatos que fundamentam as exigências de IRPJ e CSLL; da inexistência de dolo, fraude ou simulação.

8. A multa de ofício qualificada não pode ser exigida em razão de ter natureza confiscatória, vedada pelo artigo 150 da Constituição Federal.
9. A multa isolada não poderia ter sido exigida após o encerramento do período de apuração do correspondente tributo.
10. A exigência das multas não pode prosperar quando a decisão da turma julgadora se deu após o empate de votos, uma vez que ficaria caracterizada a dúvida sobre a sua legitimidade.

Os responsáveis tributários NELSON ARMBRUST, JOSE TAVARES DE LUCENA e ESPÓLIO DE JOBELINO VITORIANO LOCATELI apresentaram recursos voluntários (fls. 3885, fls. 4025 e fls. 4162, respectivamente).

Inicialmente, os recorrentes aderem às razões do recurso voluntário da empresa autuada para, em seguida, apresentarem os argumentos assim sintetizados:

1. O acórdão recorrido seria nulo em razão de ter deixado de apreciar argumentos contidos na impugnação lá apreciada.
2. O termo de responsabilidade solidária seria nulo em razão de não correlacionar a conduta do imputado com a infração que deu ensejo aos lançamentos tributários.
3. O termo de responsabilidade solidária seria nulo em razão de não motivar a imputação de responsabilidade laborada.
4. No PAF nº 16561.720004/2018-20, que trata da mesma matéria em períodos de apuração diferentes, as mesmas imputações de responsabilidade foram exoneradas, o que deve ser repetido no presente processo.
5. O artigo 124, I, do CTN não pode ser aplicado no presente caso.
6. A sujeição passiva solidária não pode ser aplicada no presente caso.
7. Os artigos 124 e 135 do CTN não podem ser aplicados de forma sobreposta para fundamentar a imputação de responsabilidade.
8. A tributação da empresa e a imputação de responsabilidade do administrador não podem ser realizadas de forma sobreposta.
9. Não é possível aplicar o artigo 135 sem demonstrar o intuito doloso do responsabilizado.
10. O responsabilizado não agiu com excesso de poder nem infringiu qualquer norma.

11. A qualificação da multa de ofício deve ser afastada por inexistência de sonegação, fraude ou conluio.
12. A imputação de responsabilidade deve ser afastada em razão de não ter sido apontada qualquer conduta dolosa do imputado.
13. A responsabilidade tributária não pode incluir as multas aplicadas contra o contribuinte.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões aos referidos recursos voluntários (fls. 4435), em que reforça os entendimentos que fundamentam a acusação fiscal e a decisão recorrida, conforme será especificado no voto que se segue.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque, Relator.

Inicialmente, deve ser lembrado que o presente processo trata de glosas de despesas deduzidas nos anos 2016 e 2017, mas também existem lançamentos tributários similares para os anos de 2013, 2014 e 2015, formalizados no processo nº 16561.720004/2018-20. Naquele processo, o julgamento de primeira instância manteve as referidas glosas de despesas, a qualificação da multa de ofício e as imputações de responsabilidade. No julgamento de segunda instância, as glosas de despesas também foram mantidas, mas foi exonerada a qualificação da multa de ofício e foram exoneradas as imputações de responsabilidade tributária. Hoje, o referido processo está com recurso especial pendente de julgamento pela Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Saliente-se que o apontado julgamento de segunda instância foi realizado por esta mesma Turma de Julgamento, tendo sido formalizado no Acórdão nº 1201-003.579, de 11/02/2020, quando foi proclamado o resultado nos seguintes termos:

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 Mareei Warwar Teixeira.

Devido à pluralidade de recursos, este voto será seccionado de acordo com as peças recursais.

1 Recurso Voluntário de ATENTO BRASIL S/A (fls. 3615)

O contribuinte autuado foi cientificado da decisão de primeira instância em 15/07/2021 (fls. 3608) e apresentou o seu recurso voluntário em 12/08/2021 (fls. 3613). Assim, o recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, pelo que passo a conhecê-lo.

1.1 ACÓRDÃO RECORRIDO – VÍCIO DE MOTIVAÇÃO - NULIDADE

O recorrente, após fazer uma síntese dos fatos que entendeu serem relevantes, inicia a sua defesa apontando nulidades da decisão recorrida, configuradas pelo alegado fato de esta ter deixado de apreciar argumentos trazidos em sua impugnação.

Primeiramente, afirma que a decisão recorrida deixou de apreciar os efeitos dos apontados Pareceres Normativos CST nº 127/73 e CST nº 26/79, os quais consideram como despesas operacionais, portanto, dedutíveis, os dispêndios decorrentes da obtenção de empréstimos, de forma que seria indevida a glosa laborada pela fiscalização em relação às despesas financeiras associadas à emissão de debentures por parte da empresa BC BRASILCO.

Contudo, uma rápida leitura da decisão recorrida permite verificar que a afirmação do recorrente não corresponde à verdade, uma vez que a apreciação reclamada foi expressamente realizada, conforme a seguinte transcrição (fls. 3506):

Reforçou seu entendimento com os Pareceres Normativos CST nº 127/73 e 26/79, os quais consideram despesas operacionais os juros destacados em contrato de financiamento na aquisição de ativos fixos (caso não sejam destacados, são escriturados na mesma conta do ativo).

Ou seja, equiparou a despesa de juros destacados em aquisição de bens do ativo permanente em fase pré operacional - bens próprios a serem utilizados na geração de renda da empresa na superveniente fase operacional - à assunção de despesa de juros da aquisição de investimentos por terceiros.

Não se submete, portanto, a situação fática em apreço ao dispositivo legal escolhido.

Errôneo, ainda, supor que a previsão de dedutibilidade de juros destacados na aquisição de ativos fixos em fase pré operacional permitiria a descon sideração das regras gerais de dedutibilidade previstas pelo artigo 299, 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, enquanto o dispositivo simplesmente regula situação específica, mas usual (ao início de atividades).

Ademais, os acionistas possuem duas formas principais de retorno de investimento, os Juros sobre Capital Próprio e a distribuição de lucros/dividendos. Tais ferramentas remuneram o ônus assumido pelo investidor na aplicação de seus recursos na empresa. E, ainda que tenha obtido esse recurso com terceiros, são os reais obrigados a quitar o empréstimo para financiamento da aquisição que operaram.

O recorrente prossegue com mesmo objetivo, agora apontando alegada omissão quanto ao pedido de sobrestamento do processo em razão do efeito da repercussão geral adotada

no Recurso Extraordinário nº 736.090, o qual trata do alegado caráter confiscatório da multa no patamar de 150%. Afirma que trouxe esse argumento no item III.6 da sua impugnação, intitulado “Ad argumentandum - Da vedação ao confisco”.

Na sua impugnação, o contribuinte combate, com vários argumentos, a qualificação da multa de ofício e requer *ad argumentandum*, o sobrestamento do processo até que fosse julgado o Recurso Extraordinário nº 736.090, quando haveria decisão sobre a inconstitucionalidade da multa qualificada no patamar de 150% (fls. 2087). Saliente-se que esse requerimento não consta do pedido expressado no final da petição de impugnação.

O sobrestamento do processo administrativo fiscal é medida excepcional que somente pode ser adotada quando for impossível o julgamento do feito sem o deslinde de matéria que lhe é prejudicial. Na espécie, o impugnante requereu o sobrestamento do processo sem que houvesse a necessária prejudicialidade. Na verdade, o impugnante requereu, ainda que indiretamente, que a autoridade julgadora deixasse de exercer o seu ofício ao reconhecer um vínculo jurídico, que não existe, entre o presente processo e o processo em curso no Supremo Tribunal Federal.

Entendo que não é qualquer pedido da parte que merece a manifestação do julgador, mormente quando o pedido é juridicamente impossível, como ocorre na espécie. Não seria razoável declarar a nulidade de uma decisão extensa e complexa apenas porque a autoridade julgadora não se manifestou sobre um pedido impossível de ser atendido, lançado nas entranhas da petição “apenas para argumentar”, apresentado sem qualquer fundamento e que não consta sequer do pedido ao final da petição inicial. Destarte, entendo que não procede a alegação de omissão.

Ainda na mesma quadra, o recorrente agora aponta alegada omissão quanto ao pedido de aplicação do artigo 112 do CTN para que lhe fosse exonerada a multa de ofício aplicada. Afirma que trouxe esse argumento no item III.8 da sua impugnação, intitulado “Da impossibilidade de exigência das multas em caso de dúvida”.

Nesse tópico da sua impugnação, o contribuinte requer, caso o julgamento não se dê por unanimidade, que seja reconhecida a existência de dúvida sobre o feito e, assim, seja aplicado o artigo 112 do CTN, o qual determina que a lei tributária que comina penalidade deve ser interpretada de maneira favorável ao contribuinte quando houver dúvida sobre a infração.

Verifico que a decisão que julgou a apontada impugnação se deu por unanimidade de votos, de forma que o pedido do impugnante perdeu o seu objeto, não carecendo de manifestação expressa sobre esse fato.

A nulidade no Processo Administrativo Fiscal deve seguir o ditame dos artigos 59, 60 e 61 do Decreto nº 70.235/1972, *verbis*:

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.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

Os fatos apontados pelo recorrente, pelas razões apontadas acima, não podem ser caracterizados como cerceamento de defesa e também não trouxeram qualquer prejuízo de natureza processual ao contribuinte, de forma que não devem dar ensejo à nulidade prevista no referido artigo 59 e não carecem do saneamento previsto no artigo 60 também supracitado.

Algumas outras inserções semelhantes podem ser encontradas no bojo do recurso, por exemplo, quando o recorrente reclama de que a decisão recorrida não se manifestou sobre o argumento de que o modelo de negócio exigido pela fiscalização produz os mesmos efeitos do modelo de negócio efetivamente adotado (fls. 3738). Contudo, todos esses devem ser afastados com o racional aqui adotado, considerando ainda que a autoridade julgadora não está obrigada a se manifestar sobre cada um dos argumentos apresentados no recurso, desde que já tenha chegado a uma solução, apresentada de forma devidamente fundamentada.

Portanto, as alegações de nulidade apontadas devem ser afastadas.

1.2 LINDB - NULIDADE

O recorrente afirma que vários casos semelhantes ao presente feito foram solucionados em favor do contribuinte, por meio de decisões deste CARF, e defende que a decisão recorrida e a fiscalização deveriam ter seguido os correspondentes entendimentos jurisprudenciais, por força das disposições sobre segurança jurídica trazidas pela Lei nº 13.655/2018, a quais foram introduzidas no Decreto-Lei nº 4.657/1942 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro - LINDB).

Contudo, a tese defendida aqui pelo recorrente foi superada pela Súmula CARF nº 169, pela qual foi pacificado o entendimento de que as referidas disposições não se aplicam ao Processo Administrativo Fiscal, conforme o seguinte enunciado:

Súmula CARF nº 169

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

Com isso, entendo que não procede a presente reclamação do recorrente.

1.3 AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO

Conforme já foi relatado, a empresa BC BRAZILCO escriturou o pagamento de ágio em razão da aquisição da empresa ATENTO. Esse ágio tinha como fundamento econômico a expectativa de rentabilidade futura. Tal procedimento está previsto no artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598/1977, o qual possuía, na época, a seguinte redação:

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

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

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

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

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

a) valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;

b) valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;

c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

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

Após a incorporação (reversa) da empresa BC BRAZILCO pela empresa ATENTO, esta passou a amortizar o ágio pago e escriturado pela empresa incorporada e a deduzir a correspondente despesa. Tal procedimento tem previsão nos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, os quais possuíam, na época, a seguinte redação:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

a) o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor de patrimônio líquido;

b) a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária.

Apesar da aparente regularidade dos procedimentos adotados pelo contribuinte, ao analisar em detalhes as operações societárias realizadas e as suas circunstâncias, a fiscalização entendeu que a empresa brasileira BC BRAZILCO não era a verdadeira adquirente da empresa ATENTO, mas sim a empresa estrangeira BS SPAIN, sua controladora, o que afastaria a incidência do artigo 7º da Lei nº 9.532/1997, ou seja, não seria possível realizar a dedução com a amortização do ágil, naquele momento.

Em consequência, a fiscalização realizou as correspondentes exigências tributárias em razão de o contribuinte ter excluído, na apuração do lucro real, os valores correspondentes à amortização do ágio e em razão do correspondente efeito na apuração das antecipações mensais do IRPJ e da CSLL (estimativas). Segue a transcrição de alguns trechos do Termo de Verificação Fiscal que ilustram o entendimento da fiscalização (fls. 1738):

Embora no âmbito civil possa não existir objeções expressas à prática de certos malabarismos societários e/ou ao uso de sociedades sem substância econômica nem propósito negocial autônomo, no âmbito tributário é fundamental que a forma adotada tenha plena correspondência com sua dimensão material, uma vez que, não raro, são atribuídos efeitos fiscais relevantes a tais negócios.

Se determinadas estruturas foram declaradas "no papel", elas devem ser levadas a efeito em sua dimensão material, não podendo ser aceitas e canceladas operações meramente formais. Destarte, dúvidas não há quanto à abusividade do planejamento tributário em questão, que cria estruturas ad hoc, apenas para fazer incidir artificialmente na hipótese agraciada com a amortização do ágio e para transmitir os encargos de financiamento na aquisição de um investimento a outrem que não o verdadeiro beneficiário (o adquirente do investimento).

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.

Não se deve confundir incorporação da BC Brasilco pela Atento Brasil S.A com a "confusão patrimonial" exigida pelo art. 386 do RIR. O acervo patrimonial adquirido com ágio e os lucros correspondentes estão refletidos no investimento escriturado pela empresa estrangeira BC Spain.

[...]

No presente caso, a investidora BC Spain que após a incorporação da BC Brasilco recebeu as ações da Atento Brasil adquiridas com ágio, está sediada na Espanha. Portanto, caberia exclusivamente à investidora espanhola, de acordo com a legislação tributária daquele país e de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos (dentre os quais o matching principle), verificar se faz jus à dedução fiscal da despesa de amortização do ágio (em razão das regras daquele país quanto à tributação ou não dos lucros de sua subsidiária localizada no Brasil). E ainda que a investidora espanhola não possa deduzir no seu resultado a amortização do investimento na empresa brasileira, poderá recuperar o capital investido em eventual alienação da participação da pessoa jurídica adquirida com ágio. Portanto, permitir que a subsidiária brasileira (investida) reduza o lucro líquido por meio de amortização do ágio, seria o equivalente a permitir o duplo aproveitamento deste.

Nesse quadro, não se pode admitir a dedução do ágio quando a confusão patrimonial é apenas aparente. Assim, caso a empresa investidora cujo patrimônio se encontrou com a empresa investida em decorrência de evento de incorporação, cisão ou fusão não for aquela que efetivamente suportou a aquisição do investimento, a despesas com amortização do ágio não poderá ser deduzida na apuração do IRPJ e da CSLL.

Por seu turno, o recorrente combate a acusação fiscal em uma extensa explanação (fls. 3654), da qual se pode extrair a seguinte síntese.

1. A empresa recorrente atendeu a todos os requisitos legais para a amortização do ágio, quais sejam: a efetiva aquisição e pagamento das ações da ATENTO pela BC BRAZILCO, as quais são partes independentes, com ágio fundamentado em expectativa de rentabilidade futura e a incorporação da BC BRAZILCO pela ATENTO.
2. A existência de propósito negocial na aquisição de participação societária é exigência erguida pela fiscalização sem um fundamento legal, pelo que deve ser afastada.
3. A criação da BC BRAZILCO teve o propósito de permitir a entrada do Grupo Bain Capital no Brasil, por meio da aquisição da ATENTO.
4. Não cabe ao Fisco emitir juízo de valor sobre o propósito negocial da empresa, devendo limitar-se à verificação da sua existência.
5. A empresa BC BRAZILCO foi constituída para ser uma holding, o que implica dizer que não possuía a necessidade de ter empregados e dependia do aporte de recursos de terceiros para iniciar a sua atividade, adquirindo participações societárias.
6. O fato de a empresa BC BRAZILCO ter tido pouca duração no tempo não afasta a sua natureza de empresa holding.
7. O modelo adotado para o investimento foi a “compra alavancada”, em que a aquisição se dá por meio da captação de recursos de terceiros, no caso, a emissão de debêntures. Assim, a participação da BC BRAZILCO foi essencial para a realização do negócio, uma vez que permitiu o adimplemento de condições impostas pelas instituições financeiras para disponibilização dos recursos necessários, bem como possibilitou a adoção de medidas rápidas para diversas questões atinentes a uma aquisição dessa magnitude.
8. As instituições financeiras condicionaram o financiamento do negócio a uma posterior incorporação da BC BRASILCO pela ATENTO, para que houvesse uma melhor garantia do pagamento dos títulos emitidos, considerando que a ATENTO é empresa operacional e possui mais condições de fornecer uma garantia real.
9. A aquisição da ATENTO diretamente pela empresa estrangeira BC SPAIN elevaria em muito o custo da operação, pois as instituições financeiras exigiram que a garantia do financiamento se desse pela ATENTO, o que obrigaria esta a incorporar a empresa estrangeira, o que é consideravelmente mais custoso.
10. Ainda no caso da aquisição da ATENTO ter sido realizado diretamente pela empresa estrangeira BC SPAIN, com ágio, a incorporação desta pela

ATENTO faria surgir o mesmo direito de dedução ora combatido pela fiscalização, o que demonstra a legitimidade do direito da ATENTO realizar a dedução glosada.

11. O ganho de capital surgido pela alienação da ATENTO foi objeto de tributação, o que implica ser legítimo, do ponto de vista arrecadatório, que o correspondente ágio seja deduzido.
12. A fiscalização exigiu a “confusão patrimonial” entre empresa investidora e empresa investida para legitimar a dedução da amortização do ágio, mas tal exigência não possui fundamento legal.
13. O único valor proveniente da empresa estrangeira BC SPAIN, no valor de R\$ 332 milhões, não compõe o preço de aquisição da empresa ATENTO para fins de cálculo do ágio. Todo o valor de aquisição (R\$ 898 milhões) foi obtido pela BC BRAZILCO no mercado financeiro nacional, pelo que não procede a afirmação da fiscalização de que a BC SPAIN seria a real adquirente.
14. O poder de gestão da BC SPAIN sobre a BC BRAZILCO não permitem a presunção de que a BC SPAIN é a real investidora na ATENTO, o mesmo podendo ser dito sobre o fato de a BC SPAIN ser garantidora do financiamento obtido pela BC BRAZILCO.
15. Da mesma forma, não se pode presumir que a BC BRAZILCO não é a real adquirente pelo fato de esta não ter participado das tratativas com o grupo Telefónica ou da avaliação da ATENTO, pois tais atividades não são realizadas localmente, mas dentro de uma estratégia executada no âmbito do grupo Bain Capital para, somente depois, serem operacionalizadas localmente.
16. O modelo de negócio adotado, aquisição alavancada, é lícito e comum no meio empresarial, em nada afetando a titularidade da BC BRAZILCO como real adquirente da ATENTO.
17. O modelo de negócio adotado tinha um propósito econômico claro, independentemente dos efeitos tributários. O Fisco não pode impor um modelo de negócio ao contribuinte.
18. A desconsideração do modelo de negócio adotado pelo contribuinte configura uma aplicação indevida do artigo 116 do CTN, que ainda não possui eficácia jurídica.
19. Ainda que a empresa BC BRAZILCO seja considerada uma empresa veículo, isso não seria motivo para a desconsideração laborada pela fiscalização, pois a utilização de uma empresa veículo não configura abuso de direito.
20. O contribuinte, em sua impugnação, demonstrou o propósito negocial das operações societárias realizadas e, apesar disso, a DRJ não se manifestou sobre a demonstração oferecida.

A Procuradoria da Fazenda trouxe aos autos as suas contrarrazões (fls. 4435), em que reforça os argumentos trazidos na acusação fiscal e na decisão ora recorrida, merecendo destaque os seguintes pontos:

1. A antecipação da amortização do ágio, prevista no artigo 7º da Lei nº 9.532/1997, configura uma ficção legal a partir da qual é concedido um benefício fiscal, qual seja, a dedução da despesa com a amortização antecipada.
2. Tratando-se de um benefício fiscal, o seu regramento deve ser interpretado literalmente, por força do artigo 111 do CTN, o que exige que a beneficiária tenha efetivamente suportado o ágio registrado e que a aquisição possua um propósito negocial com substrato econômico, além de outros requisitos contidos na lei.
3. A empresa BC BRAZILCO, independentemente de ser uma holding, foi criada apenas para ser absorvida pela adquirida ATENTO, exercendo o único papel de extensão de caixa da real adquirente BC SPAIN.
4. Ainda que possa ser adotado o entendimento de que a legislação, ao permitir a amortização do ágio de forma antecipada quando há a incorporação entre as empresas adquirente e adquirida, não é lícito afirmar que a norma está induzindo a adoção de interposição de empresas, sem qualquer propósito negocial, apenas para se obter uma vantagem tributária.

A leitura da peça recursal e da manifestação contrária da Procuradoria da Fazenda demonstra que não há divergência sobre os fatos relatados pela fiscalização no Termo de Verificação Fiscal (1701).

Assim, é possível afirmar pacificamente que, em um período de seis meses, a empresa estrangeira BC SPAIN adquiriu a empresa brasileira ATENTO, por intermédio da empresa brasileira BC BRAZILCO, realizando um aporte de R\$ 340 milhões nesta empresa.

Também é possível afirmar que a BC BRASILCO era inativa, até então, e foi adquirida e estruturada pela BC SPAIN com o propósito específico de realizar a aquisição da empresa ATENTO. Para tanto, além do aporte da BC SPAIN, a BC BRAZILCO captou recursos por meio da emissão de debêntures no montante de R\$ 915 milhões. A aquisição da ATENTO se deu em dois passos: a integralização do aumento de capital da ATENDO, com o mesmo valor remetido pela BC SPAIN (R\$ 340 milhões) e a aquisição das ações da proprietária da ATENTO (ATENTO NV) no valor de R\$ 898 milhões.

Igualmente sem questionamento é o fato de a ATENTO, no mesmo dia em que teve o seu aumento de capital integralizado pela BC BRAZILCO, realizou um pagamento de dividendos para a sua proprietária (ATENTO NV) no mesmo valor. Com isso, o seu patrimônio líquido (PL) ficou inalterado, no valor de R\$ 281 milhões. Assim, a BC BRAZILCO registrou um ágio de R\$ 617 milhões, sobre o fundamento econômico de expectativa de rentabilidade futura.

Por fim, a ATENTO incorporou a sua adquirente BC BRAZILCO por meio da comutação das suas ações, ou seja, as ações da BC BRAZILCO, pertencentes à BC SPAIN, foram trocadas por ações da ATENTO. Feito isso, a ATENTO passou a amortizar o supracitado ágio e a deduzir as correspondentes despesas.

A divergência instaurada no presente processo diz respeito à apreciação jurídica desses fatos. A fiscalização entendeu que a empresa BC BRAZILCO foi interposta na aquisição da ATENTO sem qualquer propósito negocial, sendo utilizada apenas para possibilitar a incorporação reversa e a consequente amortização do ágio, caracterizando assim uma fraude.

Saliente-se que o presente processo trata da amortização desse ágio nos períodos de apuração 2016 e 2017. A mesma empresa também amortizou o mesmo ágio nos anos 2013, 2014 e 2015, dando ensejo aos lançamentos tributários formalizados no processo nº 16561.720004/2018-20, conforme já relatado. Coincidentemente, o recurso voluntário do referido processo também foi julgado por esta Turma de Julgamento e, naquela ocasião, eu me posicionei pela configuração da fraude apontada pela fiscalização.

Contudo, apreciando o caso novamente, agora como relator do presente processo, verifico que a alegada fraude não se sustenta. Lembro que foi relevante para o meu entendimento, naquela ocasião, o fato de a ATENTO ter pagado dividendos à ATENTO NV em valor superior ao seu patrimônio líquido, o que somente foi possível mediante o trânsito desse valor, via BC BRAZILCO, a partir da BC SPAIN e até a ATENTO. No presente momento, verifiquei que, independentemente da lisura do procedimento descrito, ele não afetou o valor do ágio em tela, uma vez que o referido valor transferido não foi considerado no valor das duas grandezas determinantes do ágio, a saber, o valor do patrimônio líquido e o valor da aquisição. Tal fato está declinado no TVF, conforme o seguinte excerto, *in fine* (fls. 1715):

Os R\$ 332 milhões que estavam no PL da Atento Brasil, em 30/11/2012, pertenciam aos seus acionistas (Atento NV, subsidiária da Telefônica) 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 faz diferença se os R\$ 332 milhões estão incluídos ou não no PL, desde que este valor também esteja incluso no valor total da transação considerando-se o PL "cheio", sem a redução dos dividendos.

Com isso, resta apenas perquirir se a interposição de empresa veículo, com o único objetivo de possibilitar a amortização do ágio e a sua dedução, configura uma fraude.

Inicialmente, deve ser salientado que a BC BRAZILCO, apesar de ter sido criada com o propósito específico de intermediar a aquisição da ATENTO pela BC SPAIN, teve um papel que não se restringiu a possibilitar uma futura incorporação entre adquirente e adquirida, uma vez que também foi veículo para a colheita dos recursos financeiros que possibilitaram a aquisição almejada, em um procedimento usual no mercado corporativo, conhecido como “aquisição alavancada”.

Em uma aquisição alavancada, a compra não se dá com os recursos financeiros da adquirente, mas sim com recursos captados no mercado financeiro e lastreados no patrimônio da própria empresa adquirida, quando a adquirente participa como garantidora.

Tal fato, no meu entendimento, ainda que não afaste em definitivo a presente acusação fiscal, mitiga o seu acolhimento, exigindo outros elementos de convicção que apontem para o dolo do contribuinte.

Entendo que o dolo ocorre quando o agente deseja ou tolera um injusto, ou seja, um resultado antijurídico. Não há dolo quando a pessoa deseja ou tolera aquilo que lhe é permitido ou não lhe é defeso.

O contribuinte defende que o seu procedimento está autorizado pela referida Lei nº 9.532/1997, mas a fiscalização rebateu essa alegada autorização afirmando que a verdadeira adquirente na presente operação é a empresa estrangeira BC SPAIN, o que afasta a incidência dessa lei, enquanto a utilização da empresa veículo BC BRAZILCO teve a finalidade de iludir essa realidade, ficando assim configurada a fraude imputada na acusação fiscal.

É certo que a empresa BC SPAIN adquiriu a titularidade da empresa ATENTO, como pode ser visto pelo quadro final das presentes mutações societárias. Contudo, perquire-se se é possível para a fiscalização atribuir essa titularidade já no momento associado à criação da expectativa de dedução do ágio, ou seja, quando a empresa BC BRAZILCO adquiriu formalmente a empresa ATENTO, em um passo intermediário das mutações em estudo.

Sabe-se que a fiscalização tributária tem o dever de verificar a ocorrência de fato gerador de obrigação tributária, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido e identificar o sujeito passivo, nos termos do artigo 142 do CTN¹. Nesse mister, a fiscalização pode, em determinadas situações, superar a aparência formal e identificar a verdade material. É nesse sentido que o artigo 149, VII, do CTN² determina a imposição de lançamento tributário “quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação”.

A acusação fiscal aponta uma alegada fraude, consistindo na escrituração do ágio na empresa BC BRAZILCO, de forma ilícito, uma vez que a real adquirente era a empresa BC SPAIN. Para tanto, aponta dois elementos de convicção: o fluxo financeiro necessário para a aquisição, o qual teria origem na BC SPAIN, e a existência meramente formal da empresa BC BRAZILCO.

Entendo que o fluxo financeiro, tomado isoladamente, não é determinante para apontar o real adquirente de uma empresa, principalmente quando a aquisição se dá por um grupo econômico, constituído por várias empresas, em que a decisão de adquirir é feita em

¹ Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

² Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:
[...]

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

conjunto, com o esforço financeiro de uma ou mais empresas do grupo, mas a efetivação se dá por apenas uma das empresas do grupo, aquela que terá a titularidade da empresa adquirida.

Na espécie, a fiscalização afirma que a real adquirente não é a empresa BC BRAZILCO, pois a aquisição da ATENTO se deu por meio de um aporte da empresa BC SPAIN na empresa BC BRAZILCO, no valor de R\$ 340 milhões, imediatamente utilizado para integralizar o aumento de capital da empresa adquirida. Tal fato, por si só, não indica que a BC SPAIN é a real adquirente, principalmente quando a sua finalidade econômica é promover a aquisição de participações societárias, conforme relatado.

Saliente-se que o valor total da aquisição da ATENTO não foi o valor aportado pela BC SPAIN. A este, deve ser somado o valor de R\$ 898 milhões captados pela BC BRAZILCO, por meio da emissão de debêntures. O valor captado no mercado financeiro pela BC BRAZILCO é mais do que o dobro do aporte da BC SPAIN. A se adotar o critério do fluxo financeiro, melhor seria dizer que os reais adquirentes são os debenturistas, o que não seria de todo absurdo, considerando que a garantia das debêntures se deu por alienação fiduciária das ações da empresa adquirida. Mas é certo que isso não é o entendimento correto, assim como não é correto para o aporte minoritário da BC SPAIN.

Também entendo que a ausência de atividade operacional da empresa BC BRAZILCO, tomada isoladamente, não é determinante para afastar a sua titularidade na aquisição da empresa ATENTO.

Inicialmente, verifico que a empresa BC BRAZILCO teve uma atividade operacional, que foi a captação de parte relevante dos recursos necessários para a aquisição. Embora esta tenha sido a única atividade operacional na breve existência da empresa, não é possível afirmar que ela possuía uma existência meramente formal.

Contudo, ainda que essa atividade econômica concreta não tivesse sido realizada, entendo que a utilização de uma empresa veículo, com existência meramente formal, não é suficiente, isoladamente, para configurar a alegada fraude. Para tanto, seria necessário demonstrar que a empresa veículo foi o meio utilizado para o contribuinte obter uma vantagem antijurídica, seja por falta de previsão legal, seja por ser defesa em lei, seja por desviar a finalidade da lei.

Na espécie, é pacífico o entendimento de que a aquisição da ATENTO foi realizada por uma parte não relacionada e com um efetivo ágio fundamentado em expectativa de rentabilidade futura. A questão está na determinação do real adquirente, a empresa BC SPAIN ou a empresa BC BRAZILCO. Contudo, em qualquer uma dessas possibilidades, a ATENTO poderia amortizar o ágio, desde que incorporasse a empresa adquirente.

Verifico que a aquisição em tela poderia ter sido realizada diretamente pela BC SPAIN e esta poderia ter sido incorporada pela ATENTO, o que configuraria uma operação regular, conforme o critério adotado pela fiscalização. Contudo, o grupo Bain Capital preferiu interpor uma empresa com o propósito específico de realizar a aquisição, a empresa BC BRAZILCO. O recorrente justifica essa medida pela facilidade que ela traria para a obtenção dos recursos financeiros necessários para o adotado modelo de aquisição alavancada, além de evitar as dificuldades adicionais relativas à incorporação de uma empresa estrangeira.

Entendo que a interposição da empresa veículo, nesse caso, não possibilitou uma vantagem tributária indevida para a ATENTO, uma vez que essa mesma vantagem seria obtida se não houvesse a dita interposição, bastando a incorporação da BC SPAIN. Em outras palavras, o procedimento adotado não configurou uma fraude, uma vez que está previsto na norma e atingiu a finalidade legítima da norma, que é possibilitar a amortização antecipada de ágio fundamentado em expectativa de rentabilidade futura.

Aqui cabe uma digressão em relação ao entendimento trazido pela Procuradoria da Fazenda no sentido de que essa antecipação configuraria um benefício fiscal e, portanto, o texto legal deveria ser interpretado literalmente.

Eu discordo desse entendimento, pois o benefício fiscal é regra que faz uma distinção entre pessoas que, em princípio, deveriam ser tributadas pelo mesmo critério. Tal distinção se justifica pela necessidade, por exemplo, de incentivar determinada atividade econômica ou incentivar o desenvolvimento de determinada região geográfica. Saliente-se que essa distinção tem caráter pessoal, razão pela qual exige um reconhecimento expresso por parte do Estado.

Na lei que autoriza a antecipação da amortização do ágio fundamentado em expectativa de rentabilidade futura não há uma distinção entre pessoas, seja pela sua localização, seja pela sua atividade econômica ou por outra característica pessoal. A hipótese legal da referida antecipação é a incorporação entre adquirente e adquirida, caso em que o ágio pago não poderia reduzir o ganho de capital apurado em futura liquidação da participação societária, pois o patrimônio de ambas se funde (confunde) com a incorporação e não há mais como apurar a equivalência patrimonial, necessária para o cálculo do ganho de capital. Para evitar essa possível perda, que desestimula as aquisições entre empresas, a lei criou uma nova hipótese de amortização do ágio, que não depende de uma liquidação do bem adquirido, mas apenas da sua incorporação ao patrimônio da adquirente e vice versa. Entendo que tal medida implementa uma política tributária que estimula a mobilidade econômica no âmbito corporativo, mas não se confunde com um benefício fiscal. Não é coincidência o fato de essa lei (Lei nº 9.532/1997) ter surgido no momento em que o Governo Federal estava realizando um amplo e profundo processo de privatização das empresas estatais, assim necessitando que a iniciativa privada fosse estimulada a adquirir as empresas estatais colocadas à venda.

Saliente-se que a incorporação reversa, prevista no artigo 8º da referida Lei nº 9.532/1997 é contra intuitiva, pois, em princípio, não faz sentido uma empresa recém adquirida incorporar a empresa que a adquiriu. O sentido somente desponta quando se constata que a empresa adquirida tem mais valor econômico do que a sua adquirente, situação que encontra o seu extremo quando a empresa adquirente é uma empresa constituída com o propósito específico de realizar a aquisição. Tal constatação me leva a crer que a permissão legal para a amortização do ágio quando ocorre uma incorporação reversa, trazida no dispositivo supracitado, permite entender que a utilização de uma empresa veículo, tomada isoladamente, não deve ser determinante para a configuração de uma fraude tributária, exigindo uma análise circunstancial que aponte outros elementos tendentes a demonstrar a fraude alegada.

Tal entendimento é, de fato, controverso no âmbito deste Tribunal Administrativo. Há decisões que adotam esse entendimento e há decisões contrárias a esse entendimento tanto na Câmara Baixa quanto na Câmara Superior deste CARF, muitas delas tomadas com o empate na votação, resolvido apenas pelo voto de qualidade do Presidente da Turma Julgadora ou pelo

benefício dado ao contribuinte no caso de impasse, conforme o artigo 19-E da Lei nº 10.522/2002 (já revogado). Todavia, gostaria de citar uma recente decisão da 1ª Turma da CSRF, para um caso muito semelhante ao presente, em que a alegada fraude configurada pela utilização de empresa veículo foi afastada por maioria de votos. Trata-se do Acórdão nº 9101-006.486, de 07/03/2023, o qual adotou a seguinte ementa:

UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO. LEGALIDADE. MANUTENÇÃO DA DEDUTIBILIDADE DO ÁGIO.

O ágio fundamentado em rentabilidade futura, à luz dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, pode ser deduzido por ocasião da absorção do patrimônio da empresa que detém o investimento pela empresa investida (incorporação reversa).

O uso de holding (ou empresa veículo), constituída no Brasil com recursos provenientes do exterior, para adquirir a participação societária com ágio e, em seguida, ser incorporada pela investida, reunindo, assim, as condições para o aproveitamento fiscal do ágio, não caracteriza simulação, de modo que é indevida a tentativa do fisco de requalificar a operação tal como foi formalizada e declarada pelas partes.

TRANSFERÊNCIA DOS RECURSOS POR EMPRESA CONTROLADORA DOMICILIADA NO EXTERIOR PARA SOCIEDADE HOLDING.

LEGITIMIDADE DA DEDUÇÃO DO ÁGIO. IMPROCEDÊNCIA DA TESE DO REAL ADQUIRENTE.

A transferência, por controladora domiciliada no exterior, dos recursos empregados na aquisição de participação societária por empresa holding constituída no Brasil não impede a amortização fiscal do ágio após esta ser incorporada pela investida.

A tese do "real adquirente", que busca limitar o direito à dedução fiscal do ágio apenas na hipótese de existir confusão patrimonial entre a pessoa jurídica que disponibilizou os recursos necessários à aquisição do investimento e a investida, não possui fundamento legal, salvo quando caracterizada hipótese de simulação, o que não se revela no caso.

Também não poderia deixar de ser citada a recente decisão do Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o Recurso Especial nº 2.026.473-SC, a primeira a abordar matéria sobre o ágio veiculado por meio de empresa efêmera, quando foi adotada a seguinte ementa:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. INEXISTÊNCIA. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. FIM DE PREQUESTIONAMENTO. MULTA. DESCABIMENTO. IMPOSTO DE RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. ÁGIO. DESPESA. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. OPERAÇÃO ENTRE PARTES DEPENDENTES. POSSIBILIDADE. 'NEGÓCIO JURÍDICO ANTERIOR À ALTERAÇÃO LEGAL. EMPRESA-VEÍCULO. PRESUNÇÃO DE INDEDUTIBILIDADE. ILEGALIDADE.

[...]

4. A controvérsia principal dos autos consiste em saber se agiu bem o Fisco ao promover a glosa de despesa de ágio amortizado pela recorrida com fundamento nos arts. 7º e 8º da Lei n. 9.532/1997, sob o argumento de não ser possível a dedução do ágio decorrente de operações internas (entre sociedades empresárias dependentes) e mediante o emprego de "empresa-veículo".

5. Ágio, segundo a legislação aplicável na época dos fatos narrados na inicial, consistiria na escrituração da diferença (para mais) entre o custo de aquisição do

investimento (compra de participação societária) e o valor do patrimônio líquido na época da aquisição (art. 20 do Decreto-Lei n. 1.598/1977).

6. Em regra, apenas quando há a alienação, liquidação, extinção ou baixa do investimento é que o ágio a elas vinculado pode ser deduzido fiscalmente como custo, para fins de apuração de ganho ou perda de capital.

7. A exceção à regra da indedutibilidade do ágio está inserida nos arts. 7º e 8º da Lei n. 9.532/1997, os quais passaram a admitir a dedução quando a participação societária é extinta em razão de incorporação, fusão ou cisão de sociedades empresárias.

8. A exposição de motivos da Medida Provisória n. 1.602/1997 (convertida na Lei n. 9.532/1997) visou limitar a dedução do ágio às hipóteses em que fossem acarretados efeitos econômico-tributários que a justificassem.

9. O Código Tributário Nacional autoriza que a autoridade administrativa promova o lançamento de ofício quando "se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação" (art. 149. VII) e também contém norma geral antielisiva (art. 116. parágrafo único), a qual poderia, em última análise, até mesmo justificar a requalificação de negócios jurídicos ilícitos/dissimulados, embora prevaleça a orientação de que a "plena eficácia da norma depende de lei ordinária para estabelecer os procedimentos a serem seguidos" (STF. ADI 2446. rel. Min. Carmen Lúcia).

10. Embora seja justificável a preocupação quanto às organizações societárias exclusivamente artificiais, não é dado à Fazenda, alegando buscar extrair o "propósito negocial" das operações, impedir a dedutibilidade, por si só, do ágio nas hipóteses em que o instituto é decorrente da relação entre "partes dependentes" (ágio interno), ou quando o negócio jurídico é materializado via "empresa-veículo", ou seja, não é cabível presumir, de maneira absoluta, que esses tipos de organizações são desprovidos de fundamento material/econômico.

11. Do ponto de vista lógico-jurídico, as premissas em que se baseia o Fisco não resultam automaticamente na conclusão de que o "ágio interno" ou o ágio resultado de operação com o emprego de "empresa-veículo" impediria a dedução do instituto em exame da base de cálculo do lucro real, especialmente porque, até 2014, a legislação era silente a esse respeito.

12. Quando desejou excluir, de plano, o ágio interno, o legislador o fez expressamente (com a inclusão do art. 22 da Lei n. 12.973/2014), a evidenciar que, anteriormente, não havia vedação a ele.

13. Se a preocupação da autoridade administrativa é quanto à existência de relações exclusivamente artificiais (como as absolutamente simuladas), compete ao Fisco, caso a caso, demonstrar a artificialidade das operações, mas jamais pressupor que o ágio entre partes dependentes ou com o emprego de "empresa-veículo" já seria, por si só, abusivo.

14. No caso concreto, adotando o cenário fático narrado na sentença e no acórdão, em razão dos limites impostos pela Súmula 7 do STJ, não há demonstração de que as operações entabuladas pela parte recorrida foram atípicas, artificiais ou desprovidas de função social, a ponto de justificar a glosa na dedução do ágio.

[...]

Assim, entendo que as operações de aquisição e incorporação, tomadas em conjunto, possuíam um propósito negocial, não produziram uma vantagem tributária antijurídica e não configuram uma fraude, de forma que a desconsideração laborada pela fiscalização não possui suporte fático/jurídico, pelo que as correspondentes exigências devem ser exoneradas.

1.4 DEDUÇÃO DE DESPESAS FINANCEIRAS

A empresa BC BRASILCO, com o fito de adquirir a empresa ATENTO, capitou recursos no mercado financeiro, por meio da emissão de debêntures, assim adquirindo correspondentes obrigações financeiras. Por ocasião da incorporação reversa que se seguiu, a empresa ATENTO passou a deduzir do lucro real, no período alcançado pela auditoria, valores correspondentes a essas despesas financeiras, assumidas inicialmente pela empresa BC BRAZILCO.

Conforme o entendimento da fiscalização, embora a empresa ATENTO tenha adquirido as obrigações financeiras da empresa BC BRAZILCO, as correspondentes despesas não são dedutíveis na apuração do lucro real, uma vez que não podem ser caracterizadas como despesas operacionais usuais e necessárias para a ATENTO, considerando que a finalidade das debêntures emitidas pela BC BRAZILCO em nada se relacionariam com a atividade operacional da ATENTO. Segue a transcrição de alguns trechos do Termo de Verificação Fiscal que ilustram esse entendimento da fiscalização (fls. 1753):

No presente caso é inquestionável que tal empréstimo não era necessário para a Atento Brasil desempenhar suas atividades. Os recursos não foram empregados na expansão dos seus negócios, na melhoria das suas instalações, na promoção de suas atividades, no pagamento de suas próprias dívidas e nem no aumento de seu capital de giro. Em verdade, a Atento Brasil não se beneficiou de um centavo sequer desses recursos, visto que todo o montante foi pago aos seus antigos proprietários. Ora quem devia pagar esse montante, ou ao menos arcar com os ônus do empréstimo tomado para financiar a aquisição, não era a própria empresa que estava sendo adquirida, mas os novos adquirentes. Para efeitos fiscais, a empresa adquirida arcar com os juros decorrentes de sua aquisição por terceiros seria um contrassenso e até mesmo uma impossibilidade lógica, a não ser que uma manobra inteiramente artificial seja levada a cabo. Logo, essa dívida foi contraída no interesse e para o benefício exclusivo dos novos titulares do capital da Atento Brasil, ou seja, aqueles que figuram como seus sócios após a incorporação da empresa veículo, a saber, BC Spain Holdco 4, S.A.U (99,99%), BC Luxco 1 (0,01%). 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.

[...]

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.

[...]

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". Doc. 41, Pg. 06 (extraído do E-Processo nº 16561720004/2018-20).

A acusação fiscal ainda apresenta argumentos relacionados ao contexto da operação de aquisição da ATENTO pela BC SPAIN, inquinada de fraude pela fiscalização em razão da interposição de empresa veículo (BC BRAZILCO). Contudo, conforme demonstrado no item anterior do presente voto, a alegada fraude não se configurou, de sorte que tais argumentos não serão aqui considerados.

O recorrente combate a glosa das apontadas despesas financeiras em extensa explanação (fls. 3728), a qual pode ser assim sintetizada:

1. A necessidade de empréstimo é uma decisão financeira que compete exclusivamente à administração das companhias, não havendo qualquer vedação legal em se realizar um empréstimo prévio a uma aquisição.
2. O Fisco não pode questionar os efeitos tributários de uma decisão que está no âmbito da liberdade empresarial do contribuinte.
3. As despesas em questão eram dedutíveis pela BC Brazilco e passaram a ser dedutíveis pela Atento tendo em vista a sua necessidade para a concretização da aquisição da Atento.
4. A acusação fiscal afirma que haveria inadequação com a legislação tributária, mas não aponta qual dispositivo teria sido descumprido.
5. Devido à estrutura de negócio adotada, a Atento necessariamente deveria figurar como responsável pelo adimplemento das obrigações financeiras assumidas no momento da obtenção dos recursos no mercado.
6. Ainda que a aquisição tivesse sido realizada diretamente pela BC SPAIN, conforme exige a fiscalização, a adquirente também teria que captar recursos no mercado e, na sua futura incorporação pela Atento, esta ainda assumiria o ônus pelo empréstimo, na qualidade de sucessora, ou seja, o resultado seria o mesmo do modelo efetivamente adotado.
7. A despesa financeira tem natureza operacional e a sua dedução está prevista no artigo 374 do RIR/99, não havendo cabimento de exigência das condições de dedutibilidade previstas no artigo 299 do mesmo regulamento.
8. Vincular a aplicação do artigo 374 do RIR/99 às condições de dedutibilidade previstas no artigo 299 viola o princípio da especialidade e não possui amparo legal.
9. O artigo 31 da Lei nº 11.727/2008 possibilita que uma empresa holding postergue o reconhecimento das despesas financeiras relativas a empréstimos obtidos para investimento em controladas, o que demonstra a dedutibilidade

desse tipo de despesa, no mesmo viés do Parecer Normativo CST nº 127/73 e do Parecer Normativo CST nº 26/79.

10. A incorporação de uma empresa extingue a empresa incorporada, mas não a liquida, pois foi absorvida por outra, a qual sucede todos os seus direitos e obrigações, inclusive os seus compromissos financeiros.
11. Ainda que o referido artigo 374 do RIR/99 autorize a dedução de despesa financeira, não havendo a necessidade da incidência do também referido artigo 299 do RIR/99, a presente despesa financeira é normal e necessária, assim atendendo aos requisitos deste último dispositivo legal.
12. O empréstimo obtido pela BC Brazilco na aquisição da Atento efetivamente beneficiou diretamente a sua atividade.
13. Não há cabimento em afirmar que houve um distanciamento entre as despesas em tela e a sua correspondente fonte de receitas, conforme levantado pela decisão recorrida, quando observou que a real adquirente (BC SPAIN) poderia ter realizado o empréstimo em tela e feito o aporte na BC BRAZILCO, caso em que não haveria despesa a deduzir na ATENTO. A referida decisão deixa de considerar que esse aporte teria como consequência o pagamento de juros sobre o capital próprio para a BC SPAIN, o que também é dedutível, de forma que há uma neutralidade tributária entre o modelo adotado e o modelo apontado na decisão recorrida.

A Procuradoria da Fazenda, em suas contrarrazões, reforça o entendimento adotado pela fiscalização, ao interpretar o referido artigo 374 do RIR/99, no sentido de que as despesas financeiras somente são dedutíveis quando forem despesas operacionais e uma despesa somente é operacional quando atende aos requisitos contidos no também referido artigo 299 do RIR/99.

Prossegue reforçando o mesmo entendimento adotado pela fiscalização de que as presentes despesas financeiras não são normais e necessárias para a ATENTO, rebatendo os argumentos trazidos no recurso voluntário. Em síntese, defende que, apesar de a ATENTO ter sucedido a BC BRAZILCO na obrigação de pagar as apontadas despesas, em razão da incorporação realizada, os correspondentes pagamentos não seriam dedutíveis para fins tributários, por não poderem ser consideradas despesas operacionais para a incorporadora.

O artigo 300 do RIR/99 determina a dedutibilidade dos custos e despesas operacionais e o artigo 299 do mesmo Regulamento estabelece as condições para que uma despesa seja considerada como operacional, conforme a seguinte transcrição:

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 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 nº 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 nº 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. 300. Aplicam-se aos custos e despesas operacionais as disposições sobre dedutibilidade de rendimentos pagos a terceiros (Lei nº 4.506, de 1964, art. 45, § 2º).

A fiscalização entendeu que as despesas financeiras em tela não poderiam ser classificadas como despesa operacional, por não se adequarem ao artigo 299, ou seja, por não serem usuais ou normais e necessárias para a empresa ATENTO. Para tanto, a fiscalização buscou a finalidade da operação financeira que deu origem às referidas despesas e constatou que esta finalidade, a aquisição da empresa ATENTO, não era necessária para ela mesma.

Devo concordar com a fiscalização em que a transferência de titularidade da empresa não pode ser considerada como uma atividade operacional da própria empresa. Contudo, devo concordar com o recorrente que a dedução de despesa financeira não se dá pela aplicação do artigo 300 do RIR/99, mas pela aplicação de outro dispositivo pelo qual não é necessário averiguar a normalidade e necessidade da despesa.

Verifico que existem outras hipóteses de dedução de despesa que não atendem ao critério do artigo 299 do RIR/99, por exemplo, a dedução de juros sobre o capital próprio. Não é possível afirmar que o pagamento aos sócios de juros sobre o capital da empresa é uma necessidade, quando, no muito, é apenas uma faculdade. Mesmo assim, essa despesa é claramente dedutível. Para isso, há um dispositivo legal que determina a dedução de juros sobre o capital próprio, a saber, o artigo 347 do RIR/99, com fundamento legal no artigo 9º da Lei nº 9.249/1995.

Da mesma maneira, há um dispositivo legal que prevê a dedução dos juros pagos pelo contribuinte, a saber, o artigo 17 do Decreto-Lei nº 1.598/77, carreado no RIR/99 por meio do seu artigo 374, a seguir transcrito:

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):

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 nº 9.532, de 1997, art. 1º, § 3º).

Portanto, ressalvadas as exceções trazidas no referido artigo 17 do Decreto-Lei nº 1.598/77, entendo que os juros pagos ou incorridos pelo contribuinte são dedutíveis, independentemente da averiguação da sua necessidade, normalidade ou usualidade, uma vez que a lei determina que estes devam ser considerados como despesa operacional para fins de

dedução. Nesse caso, também devem ser ressalvados os casos de fraude, simulação e dolo, mas essa hipótese foi afastada, conforme a motivação contida no item 1.3 deste voto.

Não há dúvida de que a empresa ATENTO está obrigada a pagar os apontados juros, em razão das debêntures emitidas pela empresa BC BRAZILCO, a partir do momento em que esta foi incorporada pela empresa autuada. Sendo assim, tais despesas são dedutíveis para fins de apuração do IRPJ e da CSLL. Tal entendimento já foi adotado em outras decisões deste CARF, dentre as quais destaco o Acórdão nº 1302-003.474, de 15/04/2019, o qual tratou de situação fática similar, quando foi adotada a seguinte ementa:

JUROS PAGOS NA EMISSÃO DE DEBENTURES. INDEDUTIBILIDADE

As despesas com juros pagos na emissão de debêntures emitidas para a captação dos recursos a serem aplicados em aquisições societárias, são dedutíveis da base de cálculo do imposto (art. 398, Dec. 9.580/2018 - RIR/18).

Assim, entendo que as despesas financeiras originalmente de responsabilidade da empresa BC BRAZILCO e arcadas pela empresa ATENTO em razão da incorporação reversa realizada podem ser deduzidas na apuração do IRPJ e da CSLL da empresa autuada, pelo que as correspondentes exigências devem ser exoneradas, por falta de fundamento legal.

1.5 DEMAIS QUESTÕES

A glosa das deduções de amortização do ágio e a glosa das deduções de despesas financeiras refletiram na apuração das antecipações mensais de IRPJ e CSLL (estimativas) devidas pela empresa autuada, o que deu ensejo à exigência de multa isolada pelo pagamento a menor das estimativas, conforme apontado no TVF, nos seguintes termos (fls. 1759):

Em virtude das glosas do ágio e das despesas financeiras com debentures, ambas deduzidas indevidamente das bases tributáveis do IRPJ e da CSLL, conforme demonstrado ao longo desse Termo, lançamos, também, a multa isolada pela falta de recolhimento sobre as bases de cálculo estimadas, tendo como base legal para fatos geradores ocorridos entre 31/01/2016 e 31/12/2017 os artigos 222 e 843 do RIR/99; artigo 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07.

Considerando que este voto está no sentido de exonerar as exigências relativas à glosa de dedução da amortização do ágio e em relação à glosa de dedução de despesas financeiras, conclui-se que também devem ser exoneradas as referidas exigências de multa isolada.

Pelas mesmas razões, entendo as demais questões trazidas no presente recurso voluntário, tratando das glosas, da multa isolada e também da qualificação da multa de ofício, perderam o seu objeto, pelo que não há mais necessidade de serem aqui apreciadas.

1.6 CONCLUSÃO QUANTO AO RECURSO

Diante das razões acima expostas, voto por dar provimento ao recurso voluntário da empresa autuada ATENTO BRASIL S/A.

2 Recursos voluntários de NELSON ARMBRUST (fls. 3885), JOSÉ TAVARES LUCENA (fls. 4025) e Espólio de JOBELINO VITORIANO LOCATELI (fls. 4162).

O responsável tributário NELSON ARMBRUST foi cientificado da decisão de primeira instância em 12/08/2019 (fls. 3640). Antes mesmo dessa data, em 26/07/2019 (fls. 3603), apresentou a petição de fls. 3605, recebida como recurso voluntário, nos termos do despacho de fls. 3636. Assim, o recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, pelo que deve ser conhecido.

O responsável tributário JOSÉ TAVARES LUCENA foi cientificado da decisão de primeira instância em 29/07/2021 (fls. 3610) e apresentou seu recurso voluntário em 13/08/2021 (fls. 4023). Assim, o recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, pelo que deve ser conhecido.

O responsável tributário Espólio de JOBELINO VITORIANO LOCATELI foi cientificado da decisão de primeira instância em 07/09/2021 (fls. 3612). Antes mesmo dessa data, em 13/09/2021 (fls. 4162), apresentou o seu recurso voluntário. Posteriormente, em 23/09/2021, apresentou nova petição de recurso voluntário (fls. 4300), com igual conteúdo. Assim, o recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, pelo que deve ser conhecido.

Verifico que os três recursos voluntários em tela possuem conteúdos semelhantes, de forma que podem ser apreciados em conjunto.

Inicialmente, os recorrentes aderem às razões do recurso voluntário da empresa autuada para, em seguida, apresentarem os argumentos assim sintetizados:

1. O acórdão recorrido seria nulo em razão de ter deixado de apreciar argumentos contidos na impugnação lá apreciada.
2. O termo de responsabilidade solidária seria nulo em razão de não correlacionar a conduta do imputado com a infração que deu ensejo aos lançamentos tributários.
3. O termo de responsabilidade solidária seria nulo em razão de não motivar a imputação de responsabilidade laborada.
4. No PAF nº 16561.720004/2018-20, que trata da mesma matéria em períodos de apuração diferentes, as mesmas imputações de responsabilidade foram exoneradas, o que deve ser repetido no presente processo.
5. O artigo 124, I, do CTN não pode ser aplicado no presente caso.
6. A sujeição passiva solidária não pode ser aplicada no presente caso.
7. O artigos 124 e 135 do CTN não podem ser aplicados de forma sobreposta para fundamentar a imputação de responsabilidade.
8. A tributação da empresa e a imputação de responsabilidade do administrador não podem ser realizadas de forma sobreposta.

9. Não é possível aplicar o artigo 135 sem demonstrar o intuito doloso do responsabilizado.
10. O responsabilizado não agiu com excesso de poder nem infringiu qualquer norma.
11. A qualificação da multa de ofício de ser afastada por inexistência de sonegação, fraude ou conluio.
12. A imputação de responsabilidade deve ser afastada em razão de não ter sido apontada qualquer conduta dolosa do imputado.
13. A responsabilidade tributária não pode incluir as multas aplicadas contra o contribuinte.

Considerando que a análise do recurso voluntário do contribuinte autuado levou-me a entender que devem ser exoneradas todas as exigências tributárias erigidas pela fiscalização, verifico que não há mais responsabilidade tributária a ser imputada aos recorrentes, de forma que os recursos voluntários dos responsáveis tributários perderam o seu objeto. Assim, também não há mais necessidade de serem aqui apreciadas os argumentos desses recorrentes, cabendo apenas votar por dar provimento aos apontados recursos voluntários, considerando a expressa adesão aos argumentos do recurso voluntário do contribuinte.

3 Conclusão

Diante das razões acima expostas, voto por dar provimento aos recursos voluntários apresentados.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque

Declaração de Voto

Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto

Embora esteja de acordo com as conclusões do voto do ilustre conselheiro relator, apresento aqui declaração de voto, ressaltando alguns pontos importantes da discussão em sessão e que me levam às mesmas conclusões do voto vencedor.

Dedução do ágio: considerações gerais

Em primeiro lugar, é importante ressaltar que todos os atos societários relacionados à operação foram devidamente formalizados e registrados perante os órgãos competentes, de forma que todas as operações foram feitas “às claras”.

Também se torna relevante destacar o ordenamento jurídico ao qual estava submetida a amortização do ágio, isto é, o artigo 20 do Decreto-lei n. 1.598/77 e o artigo 7º da Lei n. 9.532/97.

Nesse sentido, houve total cumprimento ao disposto no artigo 7º da Lei n. 9.532/97, que assim dispõe:

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

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

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

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-lei 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.

Assim, houve operação de incorporação entre investida e investidora (a chamada “confusão patrimonial”), sendo que o investimento da investidora na investida havia sido feito com ágio nos termos do artigo 20 do Decreto-lei n. 1.598/77 e houve a amortização do ágio fundamentado em expectativa de rentabilidade futura no prazo previsto em lei.

A ingloria busca de um “real adquirente” e o uso da teoria alienígena do propósito negocial

Uma das principais faces da segurança jurídica no âmbito do Direito Tributário se dá com base no princípio da legalidade, por meio do qual toda e qualquer tributação dependerá de previsão legal, assim como as proibições a determinados comportamentos devem ser expressas.

No âmbito do Direito Tributário, já houve tentativas de se estabelecer uma norma geral anti elisiva, no entanto, até hoje esta norma não foi instituída. Nessa linha, o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional (incluído pela Lei Complementar n. 104/01), trouxe apenas uma norma anti dissimulação e ainda expressa previsão legal de que tal norma será regulamentada, o que não veio a acontecer.

Muito pelo contrário, já houve tentativa de regulamentação tanto na Medida Provisória n. 66/02, quanto pela Medida Provisória n. 685/15, mas em ambas as situações o Congresso Nacional rejeitou explicitamente essa regulamentação, por mais que ambas as medidas provisórias tenham sido convertidas em lei ordinária.

Assim, teorias estrangeiras de combate aos planejamentos tributários como propósito negocial, abuso de forma, abuso de direito, consideração econômica, dentre outras, permanecem alienígenas em relação ao nosso ordenamento jurídico brasileiro.

Com fundamento na premissa da segurança jurídica, cabe ao contribuinte verificar a legalidade ou ilegalidade de uma determinada situação jurídica a ser por ele praticada.

Dessa forma, entendo que aos julgadores de um processo administrativo ou judicial caberia a análise tão somente se os atos praticados pelo contribuinte estão de acordo ou contrários à lei.

No caso concreto, nota-se que o adquirente jurídico do investimento com ágio foi incorporado pela adquirida, ou seja, todos os requisitos formais foram devidamente cumpridos.

A busca por uma eventual real adquirente deixa de lado todos os atos jurídicos que foram devidamente praticados e passa a adotar uma busca de cunho econômico. Vale notar que a pessoa jurídica é uma ficção jurídica, de forma que se levarmos a fundo a ideia do real adquirente, se buscará sempre uma “pessoa física”, que será em último caso a sócia “final” de uma pessoa jurídica ou de um grupo econômico.

Se partirmos do pressuposto que temos que olhar a origem dos recursos econômicos de uma pessoa jurídica para determinar a real adquirente, chegaríamos ao extremo de dizer que se um pai faz uma doação a um filho para que o filho adquira um imóvel, temos que embora o adquirente jurídico do imóvel seja o filho com recursos oriundos da doação, o real adquirente do imóvel é o pai. Note-se como essa busca por um real adquirente faz de todo o ordenamento jurídico uma tábula rasa.

Geralmente nos casos de aquisição de investimento com ágio, é comum que uma pessoa jurídica constitua uma outra pessoa jurídica (ou se utilize de uma pessoa jurídica já existente) e faça uma integralização de capital nessa investida, sendo que a investida é que fará a aquisição de uma outra pessoa jurídica com ágio.

Por mais que possamos fazer o caminho dos recursos econômicos, houve uma operação de integralização de capital, de forma que a investida possui recursos para fazer uma aquisição com ágio, tal qual o exemplo do pai que doou recursos para que seu filho adquira o imóvel. Não me parece que o problema esteja no fato da integralização de capital em si, pois se os recursos tivessem sido obtidos por doação, muito provavelmente a autuação continuaria sendo fundamentada na questão da real adquirente.

Vale notar que não há dispositivo legal autorizando uma fundamentação do auto de infração com base no fato de que a investidora não é a real adquirente. O artigo 149, VII, do Código Tributário Nacional permite a revisão do lançamento tributário quando há comprovação de que o contribuinte agiu com dolo, fraude ou simulação.

Tal comprovação deve ser inequívoca, o que somente pode ser feito quando se comprova que o contribuinte agiu em desacordo com a lei.

Mais uma vez, no caso concreto, o contribuinte seguiu o artigo 7º da Lei n. 9.532/97. A conduta dolosa exigida pelo artigo 149, VII, do Código Tributário Nacional pressupõe que o contribuinte tenha total ciência de que esteja agindo em desacordo, o que não acontece em um caso em que inexistente uma vedação expressa.

O artigo 149, VII, do Código Tributário Nacional também se refere à ocorrência de fraude ou simulação, o que não ocorre no caso concreto em que todo o fluxo dos recursos financeiros foi devidamente formalizado e registrado publicamente. Não há nada escondido. Se entendermos que não é possível a integralização de capital em uma pessoa jurídica para que esta realize uma aquisição de participação societária com ágio, também é impossível por decorrência lógica que um pai doe recursos para um filho, para que este faça a aquisição de um veículo, pois o “real adquirente” do imóvel seria o pai.

Feitas tais considerações, o uso da teoria do propósito negocial sem que ela esteja internalizada em nosso ordenamento jurídico (e muito pelo contrário tenha sido expressamente rechaçada em duas oportunidades pelo Congresso Nacional) acaba funcionando como um atalho para que não haja a devida fundamentação dos fatos como fraude ou simulação.

Em outras palavras, em um cenário em que não há proibição legal à constituição de uma pessoa jurídica como “empresa veículo” e que não há a adoção da teoria do propósito negocial no ordenamento jurídico, a fiscalização ampara suas conclusões em duas frágeis colunas não amparadas por lei, quando até poderia tentar comprovar eventualmente que se trataria de uma operação fraudulenta ou simulada.

Em suma, o uso de uma “empresa veículo” é uma decorrência lógica da própria amortização fiscal do ágio, uma vez que o artigo 7º da Lei n. 9.532/97 exige a dita “confusão patrimonial” entre investidora e investida, não cabendo se falar em proibição ao seu uso e muito menos é lógico buscar uma “real adquirente” de um investimento, visto que no fundo sempre haverá uma “pessoa física”, além do que fazer com que a busca da origem dos recursos econômicos ultrapasse os “contratos jurídicos” faz com que diversas situações possam também a vir ser desconsideradas no futuro.

Além disso, em que pese a não adoção do propósito negocial no ordenamento jurídico brasileiro e rejeições expressas de sua adoção pelo Poder Legislativo, o fato é que a criação de uma “empresa veículo” para viabilizar a amortização fiscal do ágio seria um propósito por si só.

Dedutibilidade do Ágio para fins de CSLL

A Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL) foi instituída pela Lei n. 7.689/88, havendo previsão expressa na referida lei de que o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, sofrerá alguns ajustes para se chegar à base de cálculo da CSLL.

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

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

- a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;
- b) no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no respectivo balanço;
- c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela: (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)
 - 1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)
 - 2 - adição do valor de reserva de reavaliação, baixada durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)
 - 3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)
 - 4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (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)

Como se observa, não há qualquer menção nos referidos ajustes às despesas de amortização de ágio.

Muitas vezes o artigo 57 da Lei 8.981/95 é utilizado como fundamento para que uma determinada disposição de indedutibilidade na base de cálculo do IRPJ também seja aplicável para a CSLL. Nessa linha, é importante analisar o referido dispositivo:

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

Todavia, a partir da leitura do referido artigo só é possível inferir que as normas de apuração e de pagamento devem ser as mesmas.

Em outras palavras, se o contribuinte está no Lucro Presumido para fins de IRPJ, também estará no Lucro Presumido para fins de CSLL. Por sua vez, se o contribuinte está no Lucro Real para fins de IRPJ, também apurará pela mesma metodologia para fins de CSLL.

Não há nenhuma identidade de bases de cálculo por conta do referido dispositivo tanto que há o seguinte excerto: “mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor”, o que denota que as bases de cálculo não estão sendo reguladas pelo mencionado artigo.

O disposto no artigo 57 da Lei 8.981/95 também foi repetido em atos infralegais, ainda que com pequenas distinções, conforme abaixo:

Instrução Normativa SRF n. 93/97

Art. 49. Aplicam-se à contribuição social sobre o lucro líquido **as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda** das pessoas jurídicas, observadas as alterações previstas na Lei No 9.430, de 1996.

Instrução Normativa SRF n. 390/04

Art. 3º Ressalvadas as normas específicas, **aplicam-se à CSLL as normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ** e, no que couber, as referentes à administração, ao lançamento, à consulta, à cobrança, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo, **mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação da CSLL**.

Instrução Normativa RFB n. 1700/17

Art. 3º Ressalvadas as normas específicas, **aplicam-se à CSLL as normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ** e, no que couber, as referentes à administração, ao lançamento, à consulta, à cobrança, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo, **mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação da CSLL**.

Com exceção da Instrução Normativa n. 93/97, as demais instruções normativas estabelecem expressamente que ainda que haja igualdade nas normas de apuração e pagamento do IRPJ e da CSLL, são mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação da CSLL.

Hiromi Higuchi assinala que a falta da expressão “mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação da CSLL” na redação da Instrução Normativa SRF 93/97 fez com que vários autos de infração fossem indevidamente lavrados, conforme segue:

Aquela omissão levou o fisco a lavrar, indevidamente, inúmeros autos de infração, ao considerar como indedutíveis na determinação da base de cálculo da CSLL os custos e as despesas indedutíveis, exclusivamente na apuração do lucro real.

O 1º Conselho de Contribuintes vem decidindo que somente a lei pode fixar a base de cálculo de tributo, não se admitindo que valores indedutíveis para efeito do IRPJ sejam adicionados às bases de cálculo de outros tributos sem expressa determinação legal (ac. nº 101-92.553/99 no DOU 26-05-99, 101-94.286/2003 no DOU de 22-09-03 e 107-07.315/2003 no DOU de 10-03-03) (HIGUCHI, Hiromi. Imposto de Renda das Empresas. 37ª ed. São Paulo: IR Publicações, 2012. p. 818).

Felizmente, tal ponto foi corrigido nas instruções normativas anteriores que foram mais fieis ao texto do artigo 57 da Lei 8.981/95, sem que com isso tenham acabado as autuações fiscais relativas ao tema.

Um outro dispositivo legal comumente utilizado como fundamento para que as despesas não necessárias venham a ser considerada como indedutíveis na base de cálculo da CSLL é o artigo 13 da Lei n. 9.249/95, cujo teor é o seguinte:

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:

I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável; (Vide Lei 9.430, de 1996)

II - das contraprestações de arrendamento mercantil e do aluguel de bens móveis ou imóveis, exceto quando relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

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;

IV - das despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores;

V - das contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica;

VI - das doações, exceto as referidas no § 2º;

VII - das despesas com brindes.

VIII - de despesas de depreciação, amortização e exaustão geradas por bem objeto de arrendamento mercantil pela arrendatária, na hipótese em que esta reconheça contabilmente o encargo.

É interessante notar que o referido artigo se refere às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL visto que expressamente assinala que: “para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções”.

Aqui sim temos um dispositivo que não é exclusivo do IRPJ e se aplica também à CSLL.

Cumprido notar que não há indedutibilidade das despesas de amortização de ágio ao longo dos incisos do artigo 13 da Lei n. 9.249/95, de forma que a base legal para a indedutibilidade de tais despesas para fins de IRPJ continua sendo o artigo 47 da Lei n. 4.506/64.

Há quem interprete que o caput do artigo 13 da Lei n. 9.249/95 implica a aplicação das indedutibilidades previstas no artigo 47 da Lei n. 4.506/64, uma vez que o artigo 13 da Lei n. 9.249/95 menciona que “são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964”.

Não me parece que essa menção de que as indedutibilidades previstas no artigo 13 da Lei n. 9.249/95 sejam independentes daquelas previstas no artigo 47 da Lei n. 4.506/64 tenha o intuito e muito menos a consequência de tornar indedutíveis para a CSLL as despesas não necessárias.

Assim, me parece forçoso interpretar que essa menção de que as indedutibilidades são independentes tenha o condão de igualar a indedutibilidade das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL no que tange às despesas não necessárias.

Ao se debruçar sobre o tema, Edmar Andrade Oliveira Filho assevera que não é possível fazer uma interpretação extensiva do artigo 13 da Lei n. 9.249/95 para igualar as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL e tampouco tirar tais conclusões do já citado artigo 57 da Lei n. 8.981/95, conforme segue:

O fato é que **o art. 13 da Lei nº 9.249/95 não chegou ao extremo de dizer que toda e qualquer parcela que a lei considera dedutível na determinação do lucro real também o será para fins de CSLL.** (...)

E nem se diga que a extensão está autorizada pelo art. 57 da Lei nº 8.981/95, segundo o qual “aplica-se à contribuição social sobre o lucro as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, mantida a base de cálculo e alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta lei”. **Este preceito normativo tem duas finalidades. Em primeiro lugar, prescreve as mesmas normas sob a apuração e pagamento e, em segundo lugar, exclui da equiparação a determinação da base de cálculo; desse modo, essa regra exclui a equiparação suscitada.** (ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Imposto de Renda das Empresas. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2011. p. 649)

Dessa forma, as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL podem ter uma série de diferenças a depender da vontade do legislador. Nos casos de indedutibilidade previstas para o IRPJ em leis anteriores à própria instituição da CSLL, é fundamental que o legislador tributário faça a análise do que ele considerará indedutível para fins de cálculo da CSLL e deixe isso de forma explícita na lei. Foi exatamente essa análise feita quando da elaboração de Lei n. 7.689/88, que trouxe uma série de ajustes expressos ao lucro contábil para fins de apuração da CSLL.

Nas leis posteriores à instituição da CSLL, quando o legislador tributário desejava que uma determinada despesa fosse indedutível tanto para o IRPJ quanto para a CSLL, ele deve deixar isso transcrito na lei de modo explícito, sob pena de a indedutibilidade ser aplicável tão somente ao tributo que ela especifica.

É importante ressaltar que a própria Receita Federal do Brasil manifesta o entendimento de que as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL são distintas. Nesse sentido, é possível observar os Anexos I (adições) e II (exclusões) da Instrução Normativa RFB n. 1.700/17, onde há inclusive colunas especificando se um determinado ajuste é aplicável somente ao IRPJ ou a ambos (IRPJ e CSLL).

A título de ilustração, trago aqui inclusive trecho no Anexo I da Instrução Normativa RFB n. 1.700/17, para fins de demonstrar que não há identidade de bases e isso é admitido pela própria Administração Tributária, conforme abaixo:

ANEXO I
TABELA DE ADIÇÕES AO LUCRO LÍQUIDO
(Anexo I da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017.)

Nº	Assunto	Descrição do Ajuste	Aplica-se ao IRPJ?	Aplica-se à CSLL?	Dispositivo na IN	Controle na Parte B? (*)	Adição ou Exclusão na Relação a(*)
A.001	Adoção Inicial dos arts. 1º ao 71 da Lei nº 12.973, de 2014 - Ajustes de Avaliação Patrimonial	O saldo devedor existente na data de adoção inicial dos arts. 1º ao 71 da Lei nº 12.973, de 2014, na conta de ajustes de avaliação patrimonial a que se refere o § 3º do art. 182 da Lei nº 6.404, de 1976, a ser adicionado no período de apuração em que for reclassificado para o resultado como despesa.	Sim	Sim	Art. 291 e art. 309-A, §§ 1º e 2º	Sim (C)	-
A.002	Adoção Inicial dos arts. 1º ao 71 da Lei nº 12.973, de 2014 - Contratos de Concessão de Serviços Públicos	O valor calculado pela divisão da diferença negativa a que se refere o inciso IV do caput do art. 69 da Lei nº 12.973, de 2014, pelo prazo restante, em meses, de vigência do contrato, multiplicado pelo número de meses do período de apuração, no caso de contrato de concessão de serviços públicos vigente na data de adoção inicial dos arts. 1º ao 71 dessa Lei.	Sim	Sim	Arts. 291 e 305, inciso IV	Sim (C)	-
A.003	Adoção Inicial dos arts. 1º ao 71 da Lei nº 12.973, de 2014 - Diferença Positiva de Ativo - Não Controlada por Subconta	A diferença positiva entre valores de ativo de que trata o caput do art. 66 da Lei nº 12.973, de 2014, a ser adicionada na data de adoção inicial dos arts. 1º ao 71 dessa Lei, caso não tenha sido evidenciada contabilmente em subconta vinculada ao ativo.	Sim	Sim	Art. 291, art. 294, caput, e art. 307, § 2º	Não	-
A.004	Adoção Inicial dos arts. 1º ao 71 da Lei nº 12.973, de 2014 - Diferença Positiva de Ativo - Controlada por Subconta	A diferença positiva entre valores de ativo de que trata o caput do art. 66 da Lei nº 12.973, de 2014, a ser adicionada à medida da realização do ativo, caso tenha sido evidenciada contabilmente em subconta a ele vinculada.	Sim	Sim	Art. 291, art. 294, caput, art. 295 e art. 307, caput e § 1º	Não	-
A.005	Adoção Inicial dos arts. 1º ao 71 da Lei nº 12.973, de 2014 - Diferença Negativa de Passivo - Controlada por Subconta	A diferença negativa entre valores de passivo de que trata o parágrafo único do art. 66 da Lei nº 12.973, de 2014, a ser adicionada na data de adoção inicial dos arts. 1º ao 71 dessa Lei, caso não tenha sido evidenciada contabilmente em subconta vinculada ao passivo.	Sim	Sim	Art. 291, art. 294, parágrafo único e art. 307, § 2º	Não	-
A.006	Adoção Inicial dos arts. 1º ao 71 da Lei nº 12.973, de 2014 - Diferença Negativa de Passivo - Controlada por Subconta	A diferença negativa entre valores de passivo de que trata o parágrafo único do art. 66 da Lei nº 12.973, de 2014, a ser adicionada à medida da baixa ou liquidação do passivo, caso tenha sido evidenciada contabilmente em subconta a ele vinculada.	Sim	Sim	Art. 291, art. 294, parágrafo único, art. 296 e art. 307, caput e § 1º	Não	-

Nota-se que há uma coluna denominada “aplica-se ao IRPJ?”, assim como uma coluna “aplica-se à CSLL?”.

O fato de constar em uma Instrução Normativa como ajuste no IRPJ ou tanto no IRPJ quanto na CSLL não é garantia de que tal posicionamento esteja correto, é apenas um indicativo do posicionamento da Administração Tributária.

A título exemplificativo, consta na Instrução Normativa SRF 390/04 (que trata exclusivamente de CSLL) que o ágio fundamentado em rentabilidade futura deve ser amortizado à razão de 1/60 (um sessenta avos), no máximo, nos balanços levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão:

Instrução Normativa SRF 390/04

Art. 75. A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento econômico seja:

I - valor de mercado de bens ou direitos do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;

II - valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos períodos de apuração futuros, em contrapartida a conta do ativo diferido, se ágio, ou do passivo, como receita diferida, se deságio;

III - fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas, em contrapartida a conta do ativo diferido, se ágio, ou do passivo, como receita diferida, se deságio.

§ 3º O valor registrado com base no fundamento de que trata: (...)

II - o inciso II do caput:

a) poderá ser amortizado nos balanços correspondentes à apuração do resultado ajustado levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no máximo, para cada mês do período a que corresponder o balanço, no caso de ágio;

b) deverá ser amortizado nos balanços correspondentes à apuração do resultado ajustado levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período a que corresponder o balanço, no caso de deságio;

Embora não haja indicação de qual o fundamento legal que embasa o artigo da referida instrução normativa, o fato é que tal comando normativo somente existe na Lei n. 9.532/97, em seu artigo 7º, conforme segue:

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

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.

Como se observa, o dispositivo legal se refere tão somente à apuração do lucro real, nada trazendo sobre a base de cálculo da CSLL.

Isso faz com que possa ser dito até que antes da vigência da Lei n. 12.973/14, que trouxe especificamente tratamento tributário para o IRPJ e para a CSLL, continuava vigente para a CSLL o regime original de dedutibilidade que vigia para o IRPJ antes da Lei n. 9.532/97, isto é, o ágio podia ser integralmente deduzido quando da união patrimonial da investidora e da investida, uma vez que haveria necessidade de baixa daquele ágio diante da inexistência do investimento dali para frente, sendo a despesa relativa a tal baixa dedutível.

Cumprido notar que diferentemente do que é comumente apregoado, a Lei n. 9.532/97 não instituiu um benefício fiscal por meio da dedutibilidade da amortização contábil do ágio por expectativa de rentabilidade futura, mas tão somente limitou que a dedutibilidade que antes era integral por conta da baixa total do ágio fosse diferida em prazo não superior a 5 anos, ou seja, à razão de no máximo 1/60.

Em conclusão, não me parece haver base legal para a indedutibilidade de despesas com amortização contábil de ágio na base de cálculo da CSLL. Os dispositivos legais normalmente citados como fundamento para tal indedutibilidade apenas informam que os regimes de apuração devem ser o mesmo, mas também preveem que devem ser mantidas as bases de cálculo previstas na legislação específica de cada um dos tributos.

Por fim, nas discussões ocorridas durante a sessão, ao tentar se aproximar a amortização do ágio de um benefício ou incentivo fiscal, deu-se uma impressão de que haveria algum ajuste a ser feito relativo à amortização do ágio no que tange ao IRPJ e à CSLL. Vale notar que à época dos fatos geradores o ágio estava sujeito à amortização contábil, visto que era parte do grupo de contas do Ativo Diferido após operação de incorporação, sendo que os itens do Ativo Diferido eram amortizados, nos termos do então vigente artigo 183, §3º, da Lei n. 6.404/76. Assim, havia uma despesa de amortização diminuindo o lucro contábil, de modo que se tornava necessária previsão explícita para que tal despesa fosse indedutível na base da CSLL, o que não ocorria na Lei n. 9.532/97. Ou seja, somente haveria algum ajuste a ser feito se houvesse previsão de uma adição, caso contrário para que houvesse o efeito de dedutibilidade, não havia necessidade de nenhum ajuste na apuração da CSLL.

Dedutibilidade dos juros das debêntures – despesas necessárias

No âmbito do Direito Privado, há a premissa de que o ordenamento jurídico positivado não teria as condições de previsão em seus textos legais de todos os institutos e contratos, mas apenas estabelece os limites para que as relações contratuais não sejam desequilibradas³.

Aliás, a própria prática negocial reiterada originou diversos modelos contratuais atualmente regulados em lei, que passaram de contratos atípicos para típicos a partir do momento em que os legisladores os transportaram para a lei⁴.

Dessa forma, se estivéssemos em um modelo no qual houvesse necessidade de previsão expressa das despesas dedutíveis, teríamos uma situação na qual os gastos relacionados a novos institutos ou contratos não estariam previstos como dedutíveis até que o legislador alterasse a lei para prever expressamente esta dedutibilidade.

Como decorrência, para fins de apuração de dedutibilidade das despesas da pessoa jurídica, a lógica é inversa àquela das deduções expressas do IRPF, na medida em que são dedutíveis as despesas a menos que haja uma previsão expressa de indedutibilidade.

Nessa linha, Ricardo Mariz de Oliveira observa que o regime legal de dedutibilidade do IRPJ instituído no Brasil possui duas fases: (i) uma primeira fase em que “a priori” todas as despesas da pessoa jurídica são dedutíveis⁵; e (ii) uma segunda fase em que

³ AZEVEDO, Álvaro Villaça. *Contratos inominados ou atípicos*. 2ª ed. Belém: CEJUP, 1984. p. 17.

⁴ SZTAJN, Rachel. *Contrato de Sociedade*. São Paulo: Saraiva, 1989. p. 12.

⁵ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Dedutibilidade de Despesas (O que é despesa necessária?)*. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; PINTO, Alexandre Evaristo. *100 anos do Imposto sobre a Renda no Brasil (1922-2022)*. São Paulo: MP, 2022. p. 463-465.

somente não são dedutíveis as despesas que tenham essa indedutibilidade total ou parcial determinada por uma norma legal⁶.

Como se nota, a indedutibilidade de uma despesa é estabelecida nessa segunda fase por um regime de exceção⁷.

Ricardo Mariz de Oliveira pondera ainda que a previsão expressa em lei das exceções à dedutibilidade configura um roteiro seguro para que o contribuinte possa efetuar o cálculo de sua base do IRPJ⁸.

O artigo 47 da Lei n. 4.506/64 estabelece uma regra geral de dedutibilidade de despesas, pela qual são operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora.

A partir do referido dispositivo legal, Ricardo Mariz de Oliveira assevera que os critérios para que uma despesa seja classificada como dedutível são os seguintes: (i) não serem custos; (ii) serem despesas necessárias; (iii) serem comprovadas e escrituradas; (iv) serem deduzidas no período-base competente⁹.

Segundo Luís Eduardo Schoueri, os critérios presentes no artigo 47 da Lei n. 4.506/64 decorrem da própria noção de renda líquida¹⁰.

Embora cada um dos referidos critérios seja extremamente relevantes, o foco do presente tópico se dará sobre o conceito de despesa necessária.

Ao comentar o então vigente artigo 299 do RIR/99, dispositivo normativo lastreado no artigo 47 da Lei n. 4.506/64, Noé Winkler acentuava a grande subjetividade presente no conceito de despesas necessárias, o que ocorreria até pelo fato de que inexistia ainda que a título exemplificativo uma lista das despesas desnecessárias¹¹.

Mas afinal o que vem a ser uma despesa necessária para fins de dedutibilidade na apuração do IRPJ?

⁶ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Dedutibilidade de Despesas (O que é despesa necessária?)*. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; PINTO, Alexandre Evaristo. *100 anos do Imposto sobre a Renda no Brasil (1922-2022)*. São Paulo: MP, 2022. p. 463-465.

⁷ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Dedutibilidade de Despesas (O que é despesa necessária?)*. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; PINTO, Alexandre Evaristo. *100 anos do Imposto sobre a Renda no Brasil (1922-2022)*. São Paulo: MP, 2022. p. 463-465.

⁸ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Dedutibilidade de Despesas (O que é despesa necessária?)*. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; PINTO, Alexandre Evaristo. *100 anos do Imposto sobre a Renda no Brasil (1922-2022)*. São Paulo: MP, 2022. p. 463-465.

⁹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. Vol. 1. São Paulo: IBDT, 2020. p. 827-910.

¹⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Considerações acerca da Disponibilidade da Renda: Renda Disponível é Renda Líquida*. In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da. *Direito Tributário – Princípio da Realização no Imposto sobre a Renda: Estudos em Homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira*. São Paulo: IBDT, 2019. p. 19-31.

¹¹ WINKLER, Noé. *Imposto de Renda*. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 430.

Ricardo Mariz de Oliveira pondera que o conceito de necessidade deve ser estabelecido de forma objetiva, evitando interpretações subjetivas, que pode variar de indivíduo para indivíduo¹².

Nesse sentido, o referido autor propõe que a necessidade de uma despesa não deve ser entendida à luz da característica de obrigatoriedade ou compulsoriedade, mas sim identificando se ela é inerente à atividade da empresa, ou dela decorrente, ou com ela relacionada, ou até mesmo que surja em virtude da simples existência da empresa e do papel social que desempenha¹³.

Em sentido oposto, a despesa não é necessária quando decorrer de ato de liberalidade, mas esta não deve ser entendida no sentido de espontaneidade, mas no sentido de ato de favor, estranho aos objetivos sociais¹⁴.

Em outras palavras, não são necessárias (e não deveriam ser assumidas pela empresa) as despesas que não estejam ligadas, vinculadas, relacionadas ou não sejam inerentes ou pertinentes à pessoa jurídica às suas atividades empresariais¹⁵.

Ricardo Mariz de Oliveira aponta que o critério da necessidade não se relaciona com a existência de algo melhor ou mais barato, ou algo que não deveria ser feito, mas uma necessidade de manutenção da fonte produtora¹⁶.

Sobre a manutenção da fonte produtora, Kevin Holmes destaca que a doutrina de manutenção da fonte produtora tem origem na doutrina de Friedrich Benedict Wilhelm von Hermann, que escreveu sobre o tema ainda no século XIX¹⁷.

Para Friedrich Hermann, renda seria a parcela dos rendimentos obtidos que são passíveis de serem consumidos por um indivíduo sem que haja prejuízo ao seu capital¹⁸.

Na mesma linha, Heleno Torres assevera que somente pode haver produção de renda quando preservada a manutenção do capital original, daí a imprescindibilidade de dedução das despesas incorridas¹⁹.

Assim, segundo o referido autor as autoridades tributárias somente podem glosar despesas suportadas por documentação hábil e corretamente escrituradas se houver a comprovação de forma contundente dos seguintes aspectos: (i) desnecessidade da despesa; (ii)

¹² OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. RT Informa n. 241/242, 1980.

¹³ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. RT Informa n. 241/242, 1980.

¹⁴ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. RT Informa n. 241/242, 1980.

¹⁵ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Dedutibilidade de Despesas (O que é despesa necessária?)*. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; PINTO, Alexandre Evaristo. *100 anos do Imposto sobre a Renda no Brasil (1922-2022)*. São Paulo: MP, 2022. p. 463-465.

¹⁶ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Dedutibilidade de Despesas (O que é despesa necessária?)*. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; PINTO, Alexandre Evaristo. *100 anos do Imposto sobre a Renda no Brasil (1922-2022)*. São Paulo: MP, 2022. p. 463-465.

¹⁷ HOLMES, Kevin. *The Concept of Income*. The Netherlands: IBDF, 2000. p. 86.

¹⁸ HOLMES, Kevin. *The Concept of Income*. The Netherlands: IBDF, 2000. p. 86.

¹⁹ TORRES, Heleno Taveira. *Tributação da Renda e Causa Jurídica na Dedutibilidade de Despesas* (. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; PINTO, Alexandre Evaristo. *100 anos do Imposto sobre a Renda no Brasil (1922-2022)*. São Paulo: MP, 2022. p. 477-497.

ausência de correlação com a fonte produtora de rendimentos; e (iii) ausência de causa jurídica dos contratos geradores²⁰.

Ademais, em sentido semelhante ao de Ricardo Mariz de Oliveira, Heleno Torres afirma que somente se configura despesa não necessária aquela que envolva liberalidade no sentido objetivo legal, ou seja, ato de favor, estranho aos fins e estatutos sociais, ficando para além dos poderes conferidos à administração da empresa²¹.

Considerando que são indedutíveis as despesas estranhas aos objetivos da entidade, Edmar Andrade menciona quais são os interesses que giram em torno da atividade empresarial e que justificariam a dedutibilidade das despesas: (i) a manutenção da empresa como tal e agregação de valor a si própria de modo contínuo e crescente; e (ii) o cumprimento do desiderato que é obter resultados que possam ser repartidos entre os sócios ou acionistas²².

Como se observa, são interesses amplos e somente não se enquadram neles os gastos que são suportados pela empresa e que são estranhos ao interesse da empresa, tais como gastos pessoais dos sócios e administradores cujo ônus foi suportado pela empresa.

A alusão à ideia que “não existe almoço grátis” populariza por Milton Friedman é relevante, na medida em que muitas decisões dos gestores que aparentemente podem parecer graciosas pelo fato de não serem obrigatórias, tem um objetivo mediato mais amplo de consecução dos objetivos de agregar valor à empresa, no interesse da empresa e de seus sócios ou acionistas.

Aliás, esta ideia de atendimento aos interesses da empresa (que é ignorada em grande parte das decisões do CARF, que ainda se lastreiam na questão da compulsoriedade ou não da despesa) parece levar Noé Winkler a entender que seriam dedutíveis tanto brindes oferecidos em festas natalinas, desde que os montantes a ele relativos não extrapolem os limites da modicidade, quanto gastos com reuniões de confraternização, que são usuais, além de constituírem um fator psicológico gerador de ambiente positivo, contribuindo para o melhor desempenho da atividade da empresa²³.

Por fim, cumpre citar que sob a perspectiva da usualidade das despesas e como ela se relaciona com o momento e contexto fático em que a despesa foi incorrida, Elidie Bifano aponta que as características das despesas operacionais variam no tempo, quer por força de novos negócios, quer por novos contextos sociais, econômicos e empresariais que se desenham, bem como pela mudança de costumes, de modo que despesas atualmente consideradas extremamente usuais como teletrabalho, 13º salário e gastos com assistência médica dos empregados nem sempre foram assim consideradas²⁴.

²⁰ TORRES, Heleno Taveira. *Tributação da Renda e Causa Jurídica na Dedutibilidade de Despesas* (. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; PINTO, Alexandre Evaristo. *100 anos do Imposto sobre a Renda no Brasil (1922-2022)*. São Paulo: MP, 2022. p. 477-497.

²¹ TORRES, Heleno Taveira. *Tributação da Renda e Causa Jurídica na Dedutibilidade de Despesas* (. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; PINTO, Alexandre Evaristo. *100 anos do Imposto sobre a Renda no Brasil (1922-2022)*. São Paulo: MP, 2022. p. 477-497.

²² ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Imposto de Renda das Empresas*. 12ª ed. São Paulo: Atlas, 2016. p. 496.

²³ WINKLER, Noé. *Imposto de Renda*. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 430.

²⁴ BIFANO, Elidie Palma. *Reflexões sobre as Despesas Operacionais e o IRPJ – uma História de 100 anos*. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FERNANDES, Edison Carlos. *Revista de Direito Contábil Fiscal*. Volume 5. Número 9. São Paulo: MP, 2023. p. 39-55.

Após delinear o que seria uma despesa necessária, cumpre citar outras teorias que auxiliam no teste de verificação se uma determinada despesa é ou não necessária, isto é, se aquela despesa foi tomada no interesse da empresa ou em nome de algum interesse externo, como os interesses pessoais dos sócios ou administradores.

A ideia de um gasto ser estranho à empresa também pode ser explicada à luz da teoria do ato anormal de gestão.

Em sua tese de livre docência sobre “Distribuição Disfarçada de Lucros”²⁵, Luís Eduardo Schoueri analisa a teoria do ato anormal de gestão, pela qual não cabe às autoridades fiscais julgar a qualidade ou os resultados da gestão financeira ou comercial de uma empresa.

Conforme o referido autor, a atividade dos administradores deveria se fundamentar no interesse das sociedades e não nos interesses pessoais, de forma que se esta regra fosse seguida, todas as despesas seriam necessárias²⁶.

Ocorre que na prática pode ocorrer um desvio de conduta por parte dos administradores na hipótese em que eles tomem uma decisão com reflexo patrimonial na entidade que eles gerem, mas tal decisão tenha sido tomada com base nos interesses pessoais.

Nesta situação, estaríamos diante de um ato anormal de gestão. Citando o pensamento de Masson, Luís Eduardo Schoueri aponta que, para aquele autor, a anormalidade dos atos de gestão deve ser auferida por meio de critérios matemáticos, a partir da comparação de gastos da entidade com gastos equivalentes de terceiros, bem como por meio de uma análise da relação custo e benefício do ato praticado pelo gestor²⁷.

Diante de tal cenário, Luís Eduardo Schoueri entende que a teoria do ato anormal de gestão foi positivada no artigo 47 da Lei n. 4.506/64, de modo que despesa necessária é aquela que se voltou ao incremento da empresa sob a perspectiva operacional ou econômica, não sendo seriam dedutíveis as despesas que não possuem qualquer ligação com o interesse da empresa, tais como gastos com liberalidades concedidas a um parente dos sócios ou administradores²⁸.

De acordo com a teoria do ato anormal de gestão, não caberia às autoridades fiscais julgar a qualidade ou os resultados da gestão financeira ou comercial de uma empresa. Nesse diapasão, ainda que eventualmente um sócio ou acionista até pudesse questionar os atos praticados pelos gestores, não há como tal questionamento se dar pelas autoridades fiscais²⁹.

²⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Distribuição Disfarçada de Lucros*. São Paulo: Dialética, 1996. p. 155-159.

²⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Considerações acerca da Disponibilidade da Renda: Renda Disponível é Renda Líquida*. In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da. *Direito Tributário – Princípio da Realização no Imposto sobre a Renda: Estudos em Homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira*. São Paulo: IBDT, 2019. p. 19-31.

²⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Distribuição Disfarçada de Lucros*. São Paulo: Dialética, 1996. p. 155-159.

²⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Considerações acerca da Disponibilidade da Renda: Renda Disponível é Renda Líquida*. In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da. *Direito Tributário – Princípio da Realização no Imposto sobre a Renda: Estudos em Homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira*. São Paulo: IBDT, 2019. p. 19-31.

²⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Considerações acerca da Disponibilidade da Renda: Renda Disponível é Renda Líquida*. In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da. *Direito*

No mesmo sentido, Humberto Ávila acentua que as autoridades fiscais não têm qualquer ingerência sobre as escolhas diretivas a respeito da estratégia empresarial adotada ou mesmo sobre o modo pelo qual o contribuinte decide realizar o negócio ou operação³⁰, assim como Ricardo Mariz de Oliveira pondera que não é lícito às autoridades fiscais se imiscuir nas decisões dos contribuintes, as quais competem aos administradores da pessoa jurídica³¹.

Sobre este ponto acerca do questionamento sobre as decisões dos gestores de uma entidade, cabe ressaltar que gestores têm que tomar uma série de decisões relativas à vida econômica de uma empresa.

Como quaisquer seres humanos, as decisões podem estar sujeitas a falhas, de modo que todos os administradores tomam decisões certas e erradas.

No âmbito do Direito Societário, a discussão sobre responsabilização dos administradores fez com que fosse criada nos Estados Unidos da América a teoria do “business judgement rule”. Tal teoria teve origem no caso “Percy v. Millaudon, julgado pela Suprema Corte da Louisiana em 1829, em cuja decisão foi consignado que o simples prejuízo decorrente de uma decisão não faz o administrador responsável, sendo imprescindível a comprovação de que o seu ato era inadmissível ao padrão do homem comum³².

Outros casos judiciais relevantes ajudaram a conferir maiores contornos à referida teoria. No caso “Goldbold v. Branch”, julgado pela Suprema Corte do Alabama em 1847, foi consignado na decisão que se os administradores fossem responsabilizados por todos os atos praticados ou decisões erradas, nenhum homem probo aceitaria esse tipo de cargo. Por sua vez, no caso “Hodges v. New England Screw”, julgado pela Suprema Corte de Rhode Island em 1850, foi decidido que o administrador não deve ser responsabilizado pelas consequências do erro se teve boa fé e agiu nos interesses da sociedade com o devido cuidado e diligência³³.

No âmbito do ordenamento jurídico pátrio, cumpre citar que o artigo 154, §2º, “a”, da Lei n. 6.404/76 estabelece que o administrador deve exercer as atribuições que a lei e o estatuto lhe conferem para lograr os fins e no interesse da companhia, satisfeitas as exigências do bem público e da função social da empresa, sendo vedado a ele praticar ato de liberalidade à custa da companhia.

Dessa forma, para fins de exclusão da sua responsabilização, é fundamental que o administrador tome suas decisões com base no interesse da empresa e não pratique ato de liberalidade cujo ônus recaia sobre a empresa.

Tributário – Princípio da Realização no Imposto sobre a Renda: Estudos em Homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira. São Paulo: IBDT, 2019. p. 19-31.

³⁰ ÁVILA, Humberto. *Dedutibilidade de Despesas com Pagamento de Indenização decorrente de Ilícitos Praticados por ex-funcionários*. In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur Maria (coords.). *Tributação do Ilícito*. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 91.

³¹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Dedutibilidade de Despesas (O que é despesa necessária?)*. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; PINTO, Alexandre Evaristo. *100 anos do Imposto sobre a Renda no Brasil (1922-2022)*. São Paulo: MP, 2022. p. 463-465.

³² SILVA, Alexandre Couto. *Responsabilidade dos Administradores de S/A – Business Judgement Rule*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007. p. 141.

³³ SILVA, Alexandre Couto. *Responsabilidade dos Administradores de S/A – Business Judgement Rule*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007. p. 141.

Ao tratar do conceito de liberalidade para fins de responsabilização dos administradores, Trajano de Miranda Valverde acentua que atos de liberalidade são os que diminuem o patrimônio social sem que tragam para a sociedade nenhum benefício ou vantagem de ordem econômica³⁴. De igual forma, Modesto Carvalhosa pondera que os atos de liberalidade constituem fraude à lei e a sua antijuridicidade decorre da redução do patrimônio social ou a prática de negócios que impeça o crescimento imediato ou mediato deste patrimônio³⁵.

Mais uma vez, há uma certa aproximação entre o conceito de despesa não necessária e o conceito de despesa praticada com liberalidade, que seria aquela passível de indedutibilidade e de responsabilização do administrador.

Nesse sentido, é interessante mencionar que Fran Martins afirma que os administradores prejudicam os acionistas e por isso devem responder aos prejuízos quando praticam atos de liberalidade à custa da companhia, no entanto, nos termos do artigo 154, §4º, da Lei n. 6.404/76 pode ser autorizada a prática de atos gratuitos razoáveis diante das responsabilidades sociais da empresa, entendidos tais atos como aqueles de pequeno valor bem como aqueles capazes de ser justificados em benefícios do empregado ou da comunidade de que participe a empresa. Como exemplo, o referido autor cita gastos com natal dos filhos dos empregados, distribuição de brindes e contribuições para campanhas de interesse público³⁶.

Sampaio de Lacerda destaca também que há atos que são aparentemente gratuitos, no entanto, são passíveis de gerar negócios vantajosos para a companhia no futuro, tais como o pagamento de bolsas de estudos e contribuições a entidades científicas³⁷.

Por estas razões, o conceito de liberalidade a ser utilizado para determinação se uma despesa é necessária ou não para fins de apuração do IRPJ é aquele da legislação societária, que não está vinculado ao fato de uma despesa não ser obrigatória, mas sim de uma despesa ser incorrida de forma estranha aos interesses da companhia, situação na qual a despesa será indedutível, assim como será passível de gerar responsabilização patrimonial dos administradores.

No caso em tela, não há como atribuir um caráter de liberalidade à tomada do empréstimo que gerou os juros que estão sendo registrados como despesas e estão sendo considerados dedutíveis. Também não há se que se falar em indedutibilidade dos juros devido ao fato do empréstimo ter sido efetuado para a própria aquisição da ora recorrente, uma vez que tal transferência de ônus se dá em função da sucessão patrimonial da incorporada pelo incorporada, noção que rege as reorganizações societárias e garante que tais operações possam ocorrer sem a liquidação de todas as entidades envolvidas e assegurando o direito dos credores da sociedade incorporada.

Concomitância de Multas

No que tange à possibilidade de concomitância da cobrança de penalidade pela falta de recolhimento da obrigação principal devida ao término do exercício fiscal em

³⁴ VALVERDE, Trajano de Miranda. *Sociedades por Ações*. Vol. II. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1959. p. 322.

³⁵ CARVALHOSA, Modesto. *Comentários à Lei de Sociedades Anônimas*. Vol. 3. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 402.

³⁶ MARTINS, Fran. *Comentários à Lei das S.A.* Vol. 2. Rio de Janeiro: Forense, 1978. p. 373

³⁷ LACERDA, J. C. Sampaio de. *Comentários à Lei das S.A.* Vol. 3. São Paulo: Saraiva, 1978. p. 193.

decorrência da apuração do Lucro Real Anual e pela falta de recolhimento da estimativa mensal, é importante destacar que no caso concreto as duas infrações são decorrentes de um único ato.

Nesse caso, entendo que se está diante de apenas um ilícito, ao invés de duas infrações cumuláveis e autônomas. Como decorrência de tal interpretação, a infração mais gravosa deve absorver a menos gravosa.

Vale notar que ainda que a Súmula CARF n. 105 somente se aplique a fatos geradores anteriores a 2007, pode-se depreender da inteligência da referida súmula que a multa de ofício deve absorver a multa isolada, conforme se observa da leitura da referida súmula:

Súmula CARF nº 105

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 08/12/2014

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.

Os precedentes que inspiraram a edição da Súmula CARF 105 indicam que, embora se trate de penalidades por descumprimento de deveres distintos (descumprimento do dever de antecipar estimativas versus descumprimento do dever de pagar o ajuste anual), estamos na esfera de aplicação de penalidades e, aqui, pelo princípio da consunção, quando uma infração (no caso, a ausência de recolhimento de estimativas) é meio de execução de outra conduta ilícita (no caso, a ausência de recolhimento do valor devido no ajuste anual do mesmo ano-calendário), a pena pela infração-meio deve ser absorvida pela pena aplicável à infração-fim.

Cabe ressaltar que alguns julgadores da 1ª Turma da CSRF já haviam concluído que, mesmo após a alteração legislativa trazida pela Lei 11.488/2007, ainda não poderia haver a cobrança concomitante das multas isolada e de ofício. Nessa linha, trago aqui trecho do voto do ilustre Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli no acórdão 9101-005.824, que reproduzo abaixo e adoto como razões de decidir:

A discussão sobre a legitimidade ou não da cobrança cumulativa de multa isolada e multa de ofício não é recente, mas é tema que ainda possui celeuma.

Com a aprovação da Súmula CARF nº 105, restou sedimentado que: “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.”

Na prática, a Súmula aplica-se indubitavelmente para os fatos compreendidos até dezembro/2006.

Dizemos indubitavelmente porque há corrente doutrinária e jurisprudencial, na linha do que argumenta a Recorrente, que sustenta que, após a nova redação dada pela Lei nº 11.488/2007 (conversão da Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007) ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, não haveria mais espaço para interpretação diversa daquela que conclui pela possibilidade jurídica da exigência de multa isolada sobre estimativas mensais não recolhidas, mesmo nos casos em que também houver sido

formulada exigência de multa de ofício em razão da falta de pagamento do IRPJ e da CSLL apurados no final do mesmo ano de apuração.

Por essa linha de pensamento, o Legislador teria prescrito sanções autônomas e inconfundíveis, autorizando ao fisco, na hipótese do contribuinte deixar de recolher estimativas mensais de IRPJ e CSLL, inclusive aquelas apuradas de ofício e, paralelamente, não recolher integralmente estes mesmos tributos no final do período de apuração, aplicar as duas sanções concomitantemente (multa de ofício sobre o IRPJ/CSLL devidos e não recolhidos + multa isolada sobre as estimativas “em aberto”).

Vejam, então, o que dispõe o art. 44 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela MP nº 351/2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007):

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

I- de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

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

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 1º - O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.”

Da leitura desses dispositivos, verifica-se que a multa de ofício de 75% prevista no inciso I é aplicável nos casos de falta de pagamento de imposto ou contribuição, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

Já a multa isolada de 50%, prevista no inciso II, deve incidir sobre o valor das estimativas mensais não recolhidas, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física e ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

Nesse contexto, não se pode perder de vista que as estimativas são meras antecipações do tributo devido, não figurando, portanto, como tributos autônomos. A propósito, dispõe a Súmula CARF 82 que “após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas”.

Também não nega-se que o não recolhimento das estimativas e o não recolhimento do tributo efetivamente devido são infrações distintas, como foi reconhecido pela própria lei nos incisos I e II acima transcritos. Todavia, e este é o ponto central para a discussão, quando ambas as obrigações não foram cumpridas pelo contribuinte, o princípio da absorção ou consunção impõe que a infração pelo

inadimplemento do tributo devido prevaleça, afinal o dever de antecipar o pagamento por meio de estimativas configura etapa preparatória para o dever de recolher o tributo efetivamente devido, este sim o bem jurídico tutelado pela norma.

Adotando, então, uma interpretação histórica e sistemática dos referidos dispositivos legais e Súmulas, verifico que a alteração legislativa mencionada não possui qualquer efeito quanto à aplicação da Súmula CARF nº 105 para fatos geradores posteriores a 2007.

Isso porque a cobrança de multa de ofício de 75% sobre o tributo não pago supre a exigência da multa isolada de 50% sobre eventual estimativa (antecipação do tributo devido) não recolhida. Admitir o contrário permitiria punir o contribuinte em duplicidade, em clara afronta aos princípios da consunção, estrita legalidade e proporcionalidade.

Nesse sentido já se manifestou o E. Superior Tribunal de Justiça, destacando-se, por exemplo, a seguinte passagem do voto condutor proferido pelo Ministro Humberto Martins¹, da 2ª Turma desse E. Tribunal (Resp 1.496.354-PR. Dje 24/03/2015):

"Sistematicamente, nota-se que a multa do inciso II do referido artigo somente poderá ser aplicada quando não possível a multa do inciso I.

Destaca-se que o inadimplemento das antecipações mensais do imposto de renda não implicam, por si só, a ilação de que haverá tributo devido. Os recolhimentos mensais, ainda que configurem obrigações a pagar, não representam, no sentido técnico, o tributo em si. Este apenas será apurado ao final do ano calendário, quando ocorrer o fato gerador.

As hipóteses do inciso II, "a" e "b", em regra, não trazem novas hipóteses de cabimento de multa. A melhor exegese revela que não são multas distintas, mas apenas formas distintas de aplicação da multa do art. 44, em consequência de, nos casos ali decritos, não haver nada a ser cobrado a título de obrigação tributária principal.

As chamadas "multas isoladas", portanto, apenas servem aos casos em que não possam ser exigidas juntamente com o tributo devido (inciso I), na medida em que são elas apenas formas de exigência das multas descritas no caput.

Esse entendimento é corolário da lógica do sistema normativo-tributário que pretende prevenir e sancionar o descumprimento de obrigações tributárias. De fato, a infração que se pretende reprimir com a exigência isolada da multa (ausência de recolhimento mensal do IRPJ e CSLL por estimativa) é completamente abrangida por eventual infração que acarrete, ao final do ano calendário, o recolhimento a menor dos tributos, e que dê azo, assim, à cobrança da multa de forma conjunta."

Esse posicionamento, diga-se, foi ratificado em outros julgados, conforme atesta, também de forma exemplificativa, a seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. [...]. CUMULAÇÃO DE MULTA DE OFÍCIO E ISOLADA. IMPOSSIBILIDADE.

[...]

2. Nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos casos de declaração inexata, seria cabível a multa de ofício ou no percentual de 75% (inciso I), ou aumentada de metade (parágrafo 2º), não se cogitando da sua cumulação." (Resp 1.567.289-RS. Dje 27/05/2016).

E mais recentemente, em Sessão de 1º de setembro de 2020, esta C. Turma, por determinação do art. 19-E da Lei n.º 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em julgamento do qual o presente Relator participou, afastou a concomitância das multas de ofício e isolada para fatos geradores posteriores a 2007.

Cumprе citar ainda que o Código Tributário Nacional, de observância obrigatória no âmbito administrativo municipal, expressamente impõe, no que atine à aplicação das penalidades, dentre as quais a multa, que a legislação se interpreta da maneira mais favorável ao acusado, incorporando ao campo do Direito Tributário Penal o princípio constitucional do in dubio pro reo, conforme pode ser observado abaixo:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Dessa forma, entendo pela aplicação da consunção da pena, de modo que deverá ser aplicada tão somente a multa mais gravosa.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

ALEXANDRE EVARISTO PINTO