



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720115/2016-74
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº **1301-004.133 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 15 de outubro de 2019
Recorrentes OWENS-ILLINOIS DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2011, 2012

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. MATÉRIA SUMULADA.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa SELIC. Precedentes das três turmas da Câmara Superior - Acórdãos 9101-001.863, 9202-003.150 e 9303-002.400. Precedentes do STJ - AgRg no REsp 1.335.688-PR, REsp 1.492.246-RS e REsp 1.510.603-CE. Súmula CARF nº 108.

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. ARTIGO 24 DA LINDB. APLICABILIDADE.

A LINDB é norma válida, vigente e eficaz, cuja aplicação depende, sobremaneira, da adequação do caso concreto às suas previsões normativas, cabendo ao CARF aplicá-la nos casos cabíveis. Entretanto, o art. 24 da LINDB não se aplica no caso de revisão de ato de particular, constitutivo do crédito tributário, no contexto do lançamento por homologação, por ser cabível apenas nas hipóteses em que o ato revisado tem natureza administrativa.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2011, 2012

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. PROPÓSITO NEGOCIAL. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

Não tendo a Recorrente comprovado o propósito comercial na aquisição da real investida com a interposição de uma empresa holding que redundou na antecipação da amortização de ágio, mantém-se a glosa da respectiva despesa.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE DESCRIÇÃO DA OPERAÇÃO SOCIETÁRIA. IMPOSSIBILIDADE DE GLOSA DA DESPESA DE AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO.

Não tendo a autoridade fiscal detalhado no auto de infração e demais termos que o compõe a operação societária de aquisição de participações societárias minoritárias que o Grupo MASA detinha na OI BRASIL e que gerou o ágio amortizado, impossível a glosa de sua despesa de amortização.

EMPRÉSTIMO INTERNACIONAL ORIUNDO DE CONTROLADORA SITUADA NO EXTERIOR. CAPITALIZAÇÃO DE EMPRESAS CONTROLADAS NO BRASIL PARA AQUISIÇÃO DE INVESTIMENTO. JUROS DEVIDOS. GLOSA INDEVIDA. RESTABELECIMENTO DA DEDUÇÃO.

Em decorrência do princípio da livre iniciativa as pessoas jurídicas podem escolher a forma mais adequada para organizar seus negócios e obter os recursos financeiros necessários para atingir seus objetivos institucionais, contanto que a forma escolhida não seja ilícita ou que não haja abuso de direito. Na ausência de evidências levantadas pela autoridade fiscal a caracterizar a ilicitude do contrato de mútuo ou do abuso de direito decorrente da forma escolhida para a injeção de recursos para aquisição de investimento no Brasil, deve ser restabelecida a dedutibilidade das despesas de juros decorrentes do contrato de mútuo celebrado com pessoa ligada sediada na Holanda, tanto na apuração do lucro real quanto na determinação da base de cálculo da CSLL.

MULTA DE OFÍCIO. INOCORRÊNCIA DE SONEGAÇÃO, FRAUDE OU CONLUÍO. ABUSO DE DIREITO. FRAUDE À LEI. INSTITUTOS CIVIS. IMPOSSIBILIDADE DE QUALIFICAÇÃO DA MULTA.

Não havendo comprovação da ocorrência de sonegação, fraude ou conluio, não se sustenta a qualificação da penalidade. Tanto o abuso de direito quanto a fraude à lei são institutos previstos na lei civil, com características próprias, mas não foram eleitos pelo legislador tributário como razão para qualificação da penalidade. Tratando-se de planejamento tributário, ainda que abusivo, não resta caracterizado o dolo apto a ensejar a qualificação da penalidade, mormente quando não há ocultação da prática e da intenção final dos negócios levados a efeito.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2011, 2012

CSLL. ADIÇÃO DE DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. EXISTÊNCIA DE PREVISÃO NORMATIVA.

A adição, à base de cálculo da CSLL, de despesas com amortização de ágio deduzidas indevidamente pela contribuinte encontra amparo nas normas que regem a exigência da referida contribuição.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: (i) por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício e rejeitar as arguições de nulidade do recurso voluntário; e (ii) por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para restabelecer a dedução de despesas com juros e reduzir a multa de ofício para 75%, nos termos do voto do relator, vencidos os Conselheiros Nelso Kichel e Giovana Pereira de Paiva Leite que votaram para lhe dar provimento parcial em menor extensão, negando-lhe provimento também em relação à

dedutibilidade de juros, e, em relação à amortização de ágio, acompanhando o voto do relator somente em relação ao seu segundo fundamento; vencida também a Conselheira Bianca Felícia Rothschild que votou por dar provimento integral ao recurso voluntário, manifestando ainda interesse em apresentar declaração de voto. Os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza e Maurîtânia Elvira de Sousa Mendonça votaram por dar provimento parcial em maior extensão para cancelar a exigência de CSLL relativa à glosa de despesas com amortização de ágio. Entretanto, findo o prazo regimental, a Conselheira Bianca Felícia Rothschild não apresentou a declaração de voto, que deve ser tida como não formulada, nos termos do §7º do art. 63 do Anexo II da Portaria MF 343/2015 (RICARF).

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Roberto Silva Junior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Rogério Garcia Peres, Giovana Pereira de Paiva Leite, Maurîtânia Elvira de Sousa Mendonça (suplente convocada), Bianca Felícia Rothschild e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

Relatório

OWENS-ILLINOIS DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA recorre a este Conselho, com fulcro no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, objetivando a reforma do acórdão nº 16-81.666 da 1ª Turma da Delegacia de Julgamento em São Paulo que julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada.

O Presidente da turma julgadora de primeira instância recorre de ofício a este Conselho, com fulcro no art. 34 do Decreto nº 70.235, de 1972, c/c art. 1º da Portaria MF nº 63, 09 de fevereiro de 2017, haja vista o acórdão de origem ter exonerado o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa em valor total superior a R\$ 2.500.000,00.

Por bem refletir o litígio, adoto o relatório da decisão recorrida até aquela fase processual, complementando-o ao final:

Trata o presente processo de impugnação contra auto de infração lavrado pela autoridade fiscal para constituição de crédito tributário de IRPJ e CSLL em decorrência de glosa de amortizações de ágio em aquisições de empresas e também de glosa de juros sobre empréstimos oriundos do exterior, ambas as glosas se referem aos anos calendários 2011 e 2012. Os valores e enquadramentos legais foram detalhados nos respectivos autos de infração (fls. 3866/3886), sendo:

AJUSTES DO LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO **INFRAÇÃO: ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL**

Valor não adicionado ao lucro líquido do período, para a determinação do lucro real, conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2011	110.314.021,03	150,00
31/12/2012	130.229.336,28	150,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2011 e 31/12/2012 art. 3º
da Lei nº 9.249/95. Arts. 247 e 249 do RIR/99

CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS **INFRAÇÃO: CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS NÃO DEDUTÍVEIS**

Valor não adicionado ao lucro líquido do período, para a determinação do lucro real, conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2011	110.314.021,03	150,00
31/12/2012	190.229.336,28	150,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2011 e 31/12/2011:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90

Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 3.065/95 Art. 2º da Lei nº 9.249/95.

Art. 1º da Lei nº 9.316/96; art. 28 da Lei nº 9.430/96 Art. 28 da Lei nº 9.430/96.

Art. 3º da Lei nº 7.639/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2012 e 31/12/2012:

Art. 2º da Lei nº 7.639/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 3.034/90 Art. 57 da Lei nº 3.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95

Art. 2º da Lei nº 9.249/95.

Art. 1º da Lei nº 9.316/96;

Art. 28 da Lei nº 9.430/96

Art. 3º da Lei nº 7.639/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08

Art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 39 da Medida Provisória nº 563/12

Art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 49 da Lei nº 12.715/12.

Os motivos que embasaram a autuação fiscal encontram-se descritos no Termo de Constatação e Verificação Fiscal (fls. 3892/3922), resumidos nos tópicos seguintes.

1. Do auto de infração

A autoridade fiscal assim resumiu as operações societárias objeto de análise (fls. 3893):

*"Trata-se da aquisição da empresa INDÚSTRIA E COMÉRCIO E ADMINISTRAÇÃO - ICAL S/A, (doravante designada simplesmente ICAL), pela OWENS ILLINOIS AMERICA LATINA ADMINISTRAÇÃO LTDA (OI LATAM),
junto à família BRENNAND conforme contrato de compra e venda datado de 01/09/2010.*

Verificaremos que o real interesse nesta negociação era a aquisição, pelo Grupo Illinois, via OI LATAM, da Companhia Industrial de Vidros - CIV, até então integralmente detida pela ICAL, e que era, de fato, a empresa operacional do grupo Brennand.

A OI LATAM em 29/04/11 incorporou a ICAL passando a ser sócia direta da CIV e em 01/06/11 a OI LATAM foi incorporada pela OI BRASIL INDÚSTRIA E COMERCIO LTDA. (OI BRASIL), ocasião em que passou a amortizar o ágio registrado na aquisição da ICAL, ocorrida em 01/09/10.

Para concretizar a negociação a OI LATAM recebeu de O-I MANUFACTURING NETHERLANDS BV todo o volume de recursos necessário para a aquisição da ICAL, remunerando com juros os empréstimos recebidos de empresa vinculada residente no Reino dos Países Baixos (Holanda).

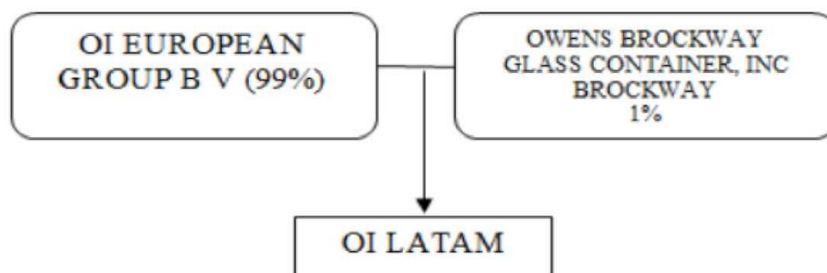
*Do exame das respostas prestadas pelo contribuinte e da documentação suporte acostada aos autos do presente procedimento fiscal, constatamos que **o procedimento adotado para a aquisição da CIV pela OI LATAM tratou-se de planejamento tributário abusivo, visando não somente a redução da base tributável do IRPJ e da CSLL, pelo lançamento de despesas com a amortização de ágio, mas também pelo registro de despesas financeiras com juros, remetidos ao exterior.**" (g.n.)*

Os diagramas a seguir trazidos pela autoridade fiscal detalham as operações societárias ocorridas e a sua cronologia:

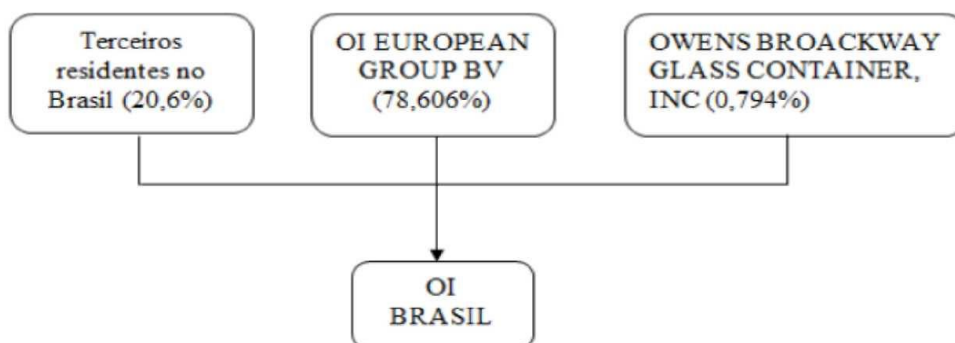
3 - CRONOLOGIA DOS FATOS

3.1 - Até 01/09/10, as configurações societárias dos grupos eram a seguintes:

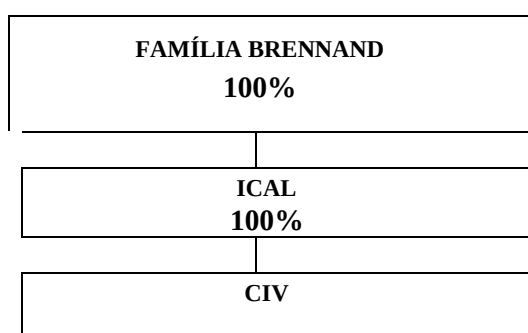
3.1.1 – Composição acionária da OI LATAM

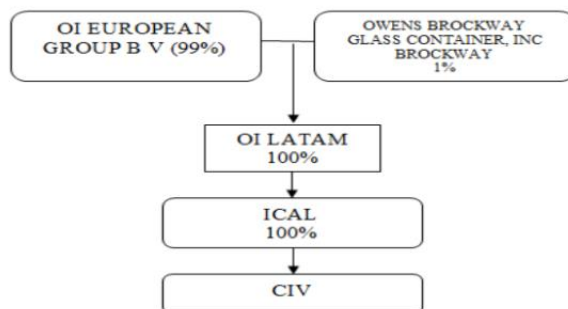
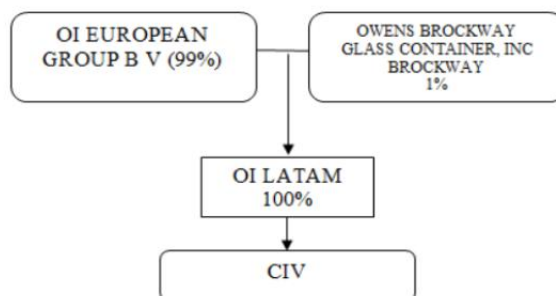
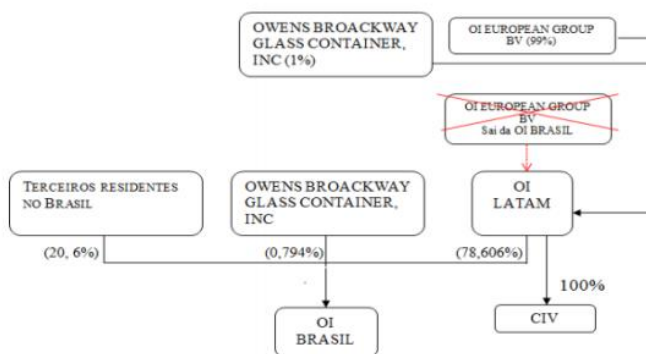
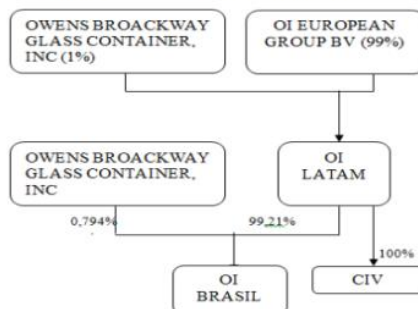


3.1.2 – Composição acionária da OI BRASIL

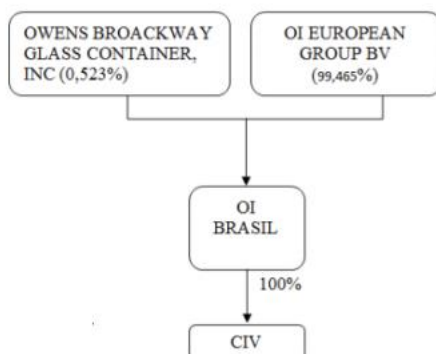


3.13 - Composição acionária da ICÀL e da CIV



3.2 - 01/09/10 - Data em que ocorreu a compra da ICAL pela OI LATAM**3.3 - 29/04/11 – Data em que a OI LATAM incorporou a ICAL****3.4 - 30/05/11 – Data em que a OI EUROPEAN cedeu suas ações na OI BRASIL para a OI LATAM (78,606%).****3.5 – 30/05/2011 – Nessa mesma data a OI LATAM adquiriu dos TERCEIROS RESIDENTES NO BRASIL os outros 20,6% da OI BRASIL. Assim, com essas alterações societárias, as participações ficaram da seguinte forma:**

3.6 – Em 01/06/11 A OI BRASIL incorpora OI LATAM. A configuração societária a seguir permaneceu até o ano calendário de 2014, quando a OI BRASIL incorporou a CIV.



Sobre a reorganização societária empreendida pelo contribuinte, a autoridade fiscal assim concluiu:

- A incorporação da ICAL se deu em pouco mais de 8 meses após sua aquisição pela OI LATAM
- 30 dias após essa incorporação a OI EUROPEAN cedeu suas ações da OI BRASIL para a OI LATAM
- No dia seguinte a OI BRASIL incorpora a OI LATAM e passa a amortizar o ágio proveniente da aquisição da ICAL
- Em 2014 a CIV foi incorporada pela OI Brasil

Diante os fatos e intervalos de tempo entre as operações, a autoridade fiscal entendeu se tratar de planejamento tributário abusivo, em que o único propósito negocial foi a economia de tributos por meio de incorporação reversa de empresas.

Também entendeu a autoridade fiscal que houve redução indevida da base de cálculo tributável com a dedução de despesas de juros provenientes do empréstimo contraído pela OI LATAM junto a OI MANUFACTURING NETHERLANDS, INC, vez que ambas as empresas seriam controladas pela mesma administração central (OI EUROPEAN), conforme demonstrado nos diagramas anteriores. Sobre esse ponto, a fiscalização assim concluiu a partir de respostas do contribuinte quanto à origem dos recursos para pagamento da aquisição da ICAL (fls. 3899):

"É de se registrar que a maior parte foi remetida para a OI LATAM através de empréstimos de uma subsidiária da OI EUROPEAN, a OI MANUFACTURING B V, e a menor parte como aporte de capital pela própria OI EUROPEAN, ou seja, se houvesse a capitalização integral da OI LATAM, não existiria os juros sobre empréstimos, ou se a OI EUROPEAN tivesse adquirido diretamente ICAL/CIV, não havendo nenhum óbice para tanto, não existiria nem os juros, nem a criação do ágio, portanto, a ação deliberada foi a economia tributária, trazendo para o Brasil o ágio que, eventualmente, na Holanda não seria aproveitado."(g.n)

Na sequência, a fiscalização questiona o contribuinte sobre o motivo da sequência de incorporações, visto que em sua opinião seria mais razoável a OI Brasil ter incorporado a ICAL. Dessas respostas, assim concluiu:

"O fiscalizado informa que dentre as considerações para a ação de sequência de incorporações ocorridas a intenção do Grupo Illinois em adquirir a participação detida na OI BRASIL. A OI EUROPEAN já detinha, em conjunto com a BROCKWAY cerca de 80% da OI BRASIL sendo que o restante pertencia a grupo brasileiro e da mesma forma que a OI EUROPEAN detinha 80% poderia ter adquirido diretamente dos investidores brasileiros os restantes 20% diretamente, sem a utilização da OILATAM para efetivar o negócio.

Assim como no caso da aquisição da ICAL já comentado acima e mais a OI BRASIL e a CIV é que eram as empresas efetivamente produtoras, logo, fica patente que a OI LATAM não tinha participação na OI BRASIL e foi encaixada na movimentação societária atraída pela possibilidade de amortização de ágio e remessa de juros.

Ainda em análise às respostas apresentadas pelo contribuinte, a fiscalização considerou discutíveis as seguintes justificativas para a sequência de incorporações:

a) Sobre a menção de que a reorganização traria o fortalecimento da base de sustentação dos negócios, crescimento de suas capacidades financeiras, propiciaria maior acesso ao mercado financeiro, preliminarmente, para a consolidação do Grupo OI Illinois no país e mundialmente a operação nos moldes em que foi realizada não acrescentou nenhum fortalecimento ou crescimento da capacidade financeira, pois até mesmo o investimento saiu de uma subsidiária OIMANUFACTURING NETHERLANDS para outra subsidiária OI LATAM.

Assim, insisto: se a OI EUROPEAN tivesse adquirido diretamente da família BRENNAND a participação na ICAL/CIV, na análise global, não seria alterado o resultado. Tampouco se pode falar em capacidade financeira aumentada. Soa falaciosa tal argumentação.

b) Quanto ao alinhamento de interesses da OI LATAM em uma única pessoa jurídica também é uma questão de aparência, considerando que a OI LATAM não era uma empresa produtora e sim uma empresa de consultoria, cuja existência, sob o ponto de vista econômico alegado, é bastante discutível.

c) Não enxergamos que padrão de qualidade poderia propiciar a incorporação de consultoria e investidora.

E assim concluiu a autoridade fiscal sobre as incorporações empreendidas pela OI BRASIL:

De tudo quanto alegado pelo contribuinte, entendemos que os fins almejados pela fiscalizada poderiam ser alcançados sem que houvesse a de tomada de

empréstimos do exterior, se a OI EUROPEAN tivesse adquirido diretamente da família Brennand e/ou capitalizado a OI BRASIL para este fim. Assim, os procedimentos, embora formalmente corretos, foram abusivos quanto ao seu propósito final, pois que engendrados com o fim exclusivo de economia tributária.

Com os procedimentos relacionados o contribuinte logrou economizar tributos com a amortização do ágio transferido para o Brasil e pagamento de juros sobre valor que poderia ser capitalizado.

Ademais, não existe qualquer dificuldade de uma empresa estrangeira em adquirir uma empresa brasileira ou estabelecida no Brasil, aliás, tanto a OI BRASIL como a OI LATAM já tinham sócios residentes no exterior."

Analisando mais detidamente a incorporação da OI LATAM pela OI BRASIL, a fiscalização verificou, com base na conta de balanço da primeira, que o valor de empréstimo (R\$ 1.090.543.434,02) está alinhado com o valor de base de cálculo de juros e com o valor do contrato de mútuo e que a somatória do ágio (R\$ 855.323.806,65) está em acordo com a apuração do ágio da OI LATAM, e que suas contas refletem apenas investimentos e resultados de investimentos. Observa a autoridade fiscal que haveria mais um motivo para a incorporação da OI LATAM pela OI BRASIL, qual seja, a possibilidade da última utilizar o prejuízo fiscal acumulado da ordem de R\$ 46.197 mil, o que não seria possível se a OI LATAM incorporasse a OI BRASIL.

Com base nas informações, a fiscalização concluiu pelos seguintes valores amortizados de ágio:

AMORTIZAÇÕES (R\$)			
ANO CALENDÁRIO	AMORTIZAÇÕES IDENTIFICADAS	AMORTIZAÇÃO MAIS VALIA	TOTAL
2010	15.279.619,57		15.279.619,57
2011	10.711.669,81	42.151.670,87	52.863.340,68
2012	611.742,12	72.260.007,20	73.071.749,32

Sobre o contrato de mútuo, assim se pronunciou a autoridade fiscal:

O contribuinte apresentou o contrato de empréstimo e mais os três aditivos ao contrato elaborados nas datas de 24/08/10, 15/12/10, 28/02/11 e 30/05/11, e que resumidamente apresentam as seguintes informações:

A) O prestador é a empresa O-IMANUFACTURING NETHERLANDS B V e o tomador a O-I AMERICA LATINA ADMINISTRAÇÃO LTDA.;

B) O valor tomado no 1º aditamento importava em R\$ 889.822.500,00, equivalente à USD 525.000.000,00 (taxa de câmbio USD 1,00=R\$ 1,6949);

C) Os juros acumulados até 28/02/11 somavam R\$ 39.112.863,55 que, deduzido do imposto de renda retido na fonte de R\$ 5.866.929,53, resultando no valor líquido de R\$ 33.243.934,02 que foi adicionado ao valor total dos empréstimos, passando de R\$ 889.822.500,00 para R\$ 923.068.434,02;

D) Em 31/05/11 houve mais um acréscimo no saldo de empréstimos até então aumento fez parte do 3º aditivo ao contrato de empréstimos no valor de R\$ 167.475.000,00;

E) Os juros foram estabelecidos inicialmente com carência de 6 (seis) meses,

muito embora tenham sido calculados já a partir de 01/09/10, inicialmente, à taxa libor em USD para 6 meses acrescido de uma margem de 9% ao ano.

Assim, aproveitando o exemplo do valor de juros transferido para empréstimos em 01/03/11 demonstramos como foram feitos os cálculos:

De 01/09/10 a 18/11/10 (79 dias) USD 525.000.000,00 x 9,00319%a.a

De 18/11/10 a 14/12/10 (26 dias) USD 525.000.000,00 x 7,94219%a.a

De 14/12/10 a 28/02/11 (76 dias) R\$ 889.822.500,00 x 9,7850%a.a

Total apurado = R\$ 39.112.863,55 - (IRRRF) R\$ 5.866.929,53 = R\$ 33.243.934,02

F) Conforme terceiro aditivo a dívida deve ser quitada até 24/08/15;

G) Durante o ano calendário de 2010 foram contabilizados juros no valor de R\$ 20.843.200,33;

H) Em 2011 foram debitados a resultados juros no valor de R\$ 95.877.434,66, parte contabilizada na OI LATAM e parte contabilizada na OI BRASIL, em virtude da incorporação da primeira na segunda.

Registre-se a resposta enviada pelo contribuinte em 08/09/16 sobre a vinculação entre as empresas, especificamente entre o mutuário e o mutuante "Informamos, ainda, que, nos anos-calendários de 2010 e 2011, a relação societária entre as empresas Owens- Illinois Manufacturing Netherlands B.V., Owens-Illinois European Group B.V. e Owens Brockway Glass Container, Inc. era a seguinte:

(a) Owens Brockway Glass Container, Inc. era sócia indireta da Owens-Illinois European Group B.V. e da Owens-Illinois Manufacturing Netherlands B.V.; e

(b) Owens-Illinois European Group B.V. era sócia direta da Owens-Illinois Manufacturing Netherlands B.V.

Diante o contrato de mútuo celebrado, os seguintes valores de despesa de juros foram contabilizados:

MÊS	2.010	2.011	2.012
JAN		7.497.619,70	8.729.021,66
FEV		6.772.043,52	8.141.656,48
MAR		7.361.239,99	8.680.846,91
ABR		7.110.549,99	8.398.320,42
MAI		7.363.947,35	8.675.916,74
JUN		8.352.681,18	8.396.048,46
JUL		8.625.957,73	8.682.020,76
AGO		8.628.493,25	8.682.020,76
SET	5.934.515,44	8.380.371,90	8.388.550,97
OUT	6.132.332,63	8.676.564,71	8.653.144,07
NOV	5.916.422,39	8.402.482,67	8.653.738,43
DEZ	6.859.929,87	8.705.469,56	8.647.979,14
SOMA	24.843.200,33	95.877.421,55	102.729.264,80

Os juros referentes a 2010 e de janeiro a maio de 2011 foram contabilizados pela OI LATAM, ao passo que a partir de junho de 2011 foram contabilizados pela OI BRASIL. Em relação aos juros incorridos pela OI LATAM, os mesmos foram adicionados no LALUR, portanto, não havendo efeitos fiscais. Por sua vez, os juros incorridos pela OI BRASIL não foram adicionados no seu LALUR, provocando influência na base tributável daquele ano calendário.

Diante os fatos acima narrados, a autoridade fiscal procedeu a glosa das despesas com amortização do ágio, bem como das despesas com juros.

Procedeu, também, a qualificação da multa com base no art. 44, inciso II da Lei nº 9.430/96 c/c arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, por entender que o contribuinte incorreu em fraude ao praticar planejamento tributário abusivo.

O contribuinte foi cientificado do auto de infração em 24/10/2016, apresentando impugnação (fls.3933/3993) em 22/11/2016, com as alegações abaixo resumidas.

2. Da impugnação

2.1 Preliminares

2.1.1 Nulidade do lançamento por vício material na descrição dos fatos e ausência de motivação

Alega a impugnante que a autoridade fiscal procedeu incorreta descrição do fato, ofendendo o art. 10, inciso III do Decreto nº 70.235/72, por ter glosado como despesa de amortização de ágio valores relativos ao ágio na aquisição de participação de 20,6% que o Grupo Souza Aranha (MASA) detinha na impugnante. Assim, defende que tal glosa não poderia ter sido feita, pois em momento algum do Termo de Verificação Fiscal (TVF) a autoridade fiscal analisou essa operação societária, se limitando a análise da amortização do ágio relacionado à aquisição da ICAL/CIV e às despesas de juros.

Portanto, ao descrever de forma incorreta os fatos que motivaram o lançamento, a autoridade fiscal deixou de especificar corretamente a matéria tributável, em afronta ao art. 142 do CTN. Tal falha tornaria nulo todo o procedimento e os autos de

infração lavrados, pois caracterizaria preterição do seu direito de defesa nos termos do art. 59 do Decreto 70.235/72. Sem a descrição correta e completa dos fatos e motivos que ensejaram a autuação, o seu direito de defesa restaria prejudicado.

Prossegue a impugnante alegando que neste momento processual não poderia a Delegacia da Receita Federal de Julgamento aperfeiçoar o lançamento, pois, a jurisprudência do CARF considera nulo o refazimento da autuação pela instância de julgamento.

Caso não sejam acolhidas as razões acima expostas, subsidiariamente, pleiteia a impugnante que seja cancelado de plano o crédito tributário lançado relativo às glosas de amortização de ágio referente a aquisição de participação do Grupo MASA na impugnante.

2.1.2 Nulidade do auto de infração de CSLL por ausência de base legal para exigir a adição de despesas de amortização de ágio para fins de apuração da base tributável da CSLL

Continua a impugnante alegando a nulidade do procedimento fiscal por considerar que ele carece de fundamentação legal para o sustentar, pois entende não existir dispositivo em lei que obrigue o sujeito passivo a adicionar à base de cálculo da CSLL dos anos-calendário 2011 e 2012 despesas de amortização de ágio. Portanto, as autoridades fiscais não poderiam exigir a adição à base de cálculo da CSLL do valor correspondente a essa amortização. Sobre esse ponto, defende a impugnante que a base de cálculo da CSLL é distinta da base de cálculo do IRPJ, não podendo ser aplicada a legislação do IRPJ.

O comando legal que estendeu as regras do IRPJ sobre amortização de ágio quando da incorporação envolvendo empresa investidora e investida para a apuração da base de cálculo da CSLL foi o artigo 50 da Lei 12.973/14, portanto, aplicável para aquisições de empresas feitas de 2015 em diante.

Para as aquisições anteriores a 2015, na visão da impugnante, não caberia a aplicação do artigo 57 da Lei 8.981/91, vez que esse comando legal expressamente colaciona ficar mantidas para a CSLL a base de cálculo que lhes são próprias, havendo no próprio dispositivo uma ressalva expressa.

Assim, em decorrência dos princípios da legalidade tributária e da tipicidade fechada, não há como exigir, sem previsão legal, a adição de determinada despesa na base de cálculo da CSLL.

2.2 Mérito

2.2.1 Da existência de propósito comercial

Alega a impugnante ser insubsistente a argumentação da autoridade fiscal que concluiu não ter havido propósito comercial na operação de aquisição da ICAL/CIV pelas empresas do Grupo Owens-Illinois, sendo o único propósito a economia tributária

advinda da possibilidade de amortização de ágio e da dedutibilidade de juros de empréstimos.

Defende a impugnante que a aquisição da ICAL/CIV estava inserida nos objetivos estratégicos de sua administração para o Brasil, que objetivavam a: i) compra da ICAL/CIV, visando um crescimento de sua atuação no mercado brasileiro de forma mais rápida; e ii) dissolução da sociedade com os sócios minoritários "MASA", sociedade da Família Monteiro Aranha.

Argumenta a impugnante que:

"A compra da ICAL/CIV foi feita pela OI LATAM e não pela Impugnante de imediato em razão da participação acionária dos minoritários (MASA) no capital social da Impugnante, os quais não estavam dispostos a investir, contrair empréstimos ou aplicar capital para aquisição de novos investimentos no País, como a ICAL/CIV, ou a permitir ter sua participação na Impugnante diluída mediante o recebimento de aumento de capital para a aquisição de novos negócios. Da mesma forma, a inclusão de um novo investimento de tal relevância (ICAL/CIV) no acervo líquido da Impugnante (mesmo que atrelada "parcialmente" a um empréstimo), com certeza, tornaria a negociação com a MASA extremamente mais complexa e delicada, enfraquecendo a posição da Impugnante na negociação.

Assim, para assegurar o interesse dos minoritários, evitando diluições indesejadas, e ao mesmo tempo não prejudicar o andamento das negociações para a aquisição da ICAL/CIV junto à Família BRENNAND, optou-se por fazer o negócio através de outra empresa do grupo, a OI LATAM, que já existia desde 2007 e detinha participação societária em outras empresas do Grupo Owens-Illinois no Brasil.

Cabe registrar que a OI LATAM foi constituída em 10/08/2007 e, portanto, muito antes da aquisição da ICAL/CIV, que ocorreu apenas em setembro de 2010. Além disso, a OI LATAM era uma empresa operacional, com diretores, gerentes e empregados, conta bancária em instituição financeira nacional, tendo como principal atividade a participação em outras sociedades, sendo que em 2010 detinha participação na Owens-Illinois do Brasil (CNPJ: 31.452.279/0001-78) e

na Companhia Industrial São Paulo e Rio - CISPERS (CNPJ: 33.174.145/000168). A existência de empregados na OI LATAM pode ser facilmente verificada em sua DIPJ relativa ao ano calendário de 2010, que indica na Ficha 05A (Despesas Operacionais), linha 02 ("Ordenados, Salários, Gratif. e Outras Remun. a Empreg") 05 ("Encargos Sociais, inclusive FGTS) e 29 (Assistência Médica, Odont. e Farmac. a Empregados) as despesas da empresa com empregados.

(...)

Dessa forma, não se pode alegar que a OI LATAM teria sido constituída como uma "empresa veículo" ou que seria uma "empresa de passagem" constituída com o único propósito de registrar ágio no Brasil e se valer da regra fiscal que permite a sua amortização fiscal como, forçosamente, tentou afirmar a DEMAC/SP. Sua constituição ocorreu muito antes das negociações de compra da ICAL/CIV e sua existência não guarda qualquer

relação com o benefício fiscal de amortização de ágio, previsto na legislação brasileira."

Ainda em relação à falta de propósito negocial, enfatiza a impugnante que a época da incorporação, a OI LATAM detinha saldo de "milhões de reais" de prejuízo fiscal de base negativa de CSLL, cuja composição se iniciou em 2007 e que foi "jogado no lixo".

Por fim, em relação ao colocado pela autoridade fiscal de que a aquisição da ICAL/CIV deveria ter sido feita diretamente pela sócia da Impugnante no exterior argumenta que não cabe ao Fisco o poder de impor ao contribuinte a adoção de estrutura que seja mais rentável aos cofres públicos, sendo as partes livres para estruturar o negócio jurídico da forma que melhor lhe convier. Ademais, argumenta que inexiste na legislação brasileira qualquer dispositivo que impeça um grupo multinacional industrial de expandir suas atividades no Brasil, inclusive mediante aquisição de empresas por meio de uma afiliada legalmente constituída e localizada no País.

Quanto à despesa de juros glosada pela autoridade fiscal, alega a impugnante inexistir abuso na concessão de empréstimo por empresa do grupo para a aquisição do investimento na ICAL/CIV. Sobre o tema, destacou a impugnante:

"A Impugnante enfatiza que a forma de uma sócia (estrangeira ou não) injetar recursos em uma empresa brasileira é totalmente discricionária de seus sócios, não havendo qualquer impedimento legal para tanto (independentemente da necessidade de tal injeção de recursos financeiros). Há, de fato, poucas regras tributárias que acabam por impedir a dedutibilidade (total ou parcial) de despesas financeiras relacionadas a forma de injeção de capital via empréstimo por sócio não residente, quais sejam: regras de sub-capitalização e regras de preços de transferência. Regras estas não mencionadas e nem analisadas na autuação fiscal ora impugnada. Em outras palavras, não cabe ao fiscalizador criar regras ou requisitos legais de "financiamento" que a lei não estabeleça.

2.2.2 Da ausência de base legal para a manutenção dos lançamentos

Alega a impugnante que não existe norma autoaplicável que autorize as autoridades fiscais a desconsiderar atos jurídicos lícitos realizados pelo sujeito passivo sob a argumentação de ausência de propósito negocial, portanto, os lançamentos de ofício em discussão não poderiam ser constituídos com base em uma norma inexistente, vez que o lançamento deve ser obrigatoriamente embasado em um dispositivo legal que o suporte.

Ademais, defende a impossibilidade de invocação do artigo 116, parágrafo único do CTN para legitimar ou convalidar o procedimento adotado, pois o mencionado dispositivo jamais foi regulamentado por lei ordinária, não podendo ser aplicado ao presente caso. Ainda, argumenta que tal dispositivo legal não constou no TVF e nos autos de infração, portanto, não poderiam as autoridades de julgamento sustentar a aplicação para legitimar a acusação fiscal.

2.2.3 Da absurda alegação do Fisco de que as despesas de juros seriam indedutíveis diante da possibilidade de os recursos serem enviados como aumento de capital

Sobre esse tópico, assim se manifestou a impugnante:

"Registre-se que em nenhum momento a autoridade fiscal descaracterizou a existência e a efetividade do empréstimo, cujos documentos foram todos analisados no decorrer da fiscalização e acostados ao presente processo administrativo. Tampouco a d. fiscalização justificou ou fundamentou a autuação nas regras brasileiras de preços de transferência para a dedutibilidade de juros, vigentes à época da compra da ICAL/CIV (registro de empréstimo internacional junto ao Banco Central do Brasil) ou de subcapitalização, que visam evitar a redução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL por endividamento abusivo obtido com partes relacionadas.

Dessa forma, a justificativa usada pela DEMAC/SP de que a OI LATAM poderia ter recebido os recursos integrais para adquirir a ICAL/CIV como aumento de capital é completamente infundada e carece de qualquer embasamento legal.

(...)

Inexiste no ordenamento jurídico qualquer dispositivo legal que autorize a desconsideração de ato jurídico lícito e efetivo, como a operação de empréstimo externo ora em comento, sob a vaga alegação de que o contribuinte poderia receber recursos como aumento de capital. A norma jurídica existente que mais se identificaria com esta tentativa da d.fiscalização em dar à autuação algum viés de legalidade seria a que trata das regras de subcapitalização. Todavia, conforme já ressaltado acima, não foi este o embasamento legal utilizado pela DEMAC/SP, até mesmo porque, não obstante este não seja o ponto de discussão, a Impugnante cumpriu rigorosamente com as regras de subcapitalização, bem como de preços de transferência na dedução de seus juros.

(...)

Ademais, a decisão de enviar recursos como aumento de capital é exclusiva dos sócios da empresa, não tendo a Impugnante qualquer poder ou gerência sobre esse tipo de decisão. Muito menos cabe ao Fisco querer impor sua vontade sobre esse tipo de decisão!!

É cediço que diante de estruturas distintas, que satisfaçam igualmente os resultados negociais que se pretende atingir, podem as partes livremente escolher aquela que bem lhe aprouver, submetendo-se ao regime de tributação aplicável à natureza jurídica escolhida, sem que o aplicador da lei possa descaracterizá-la somente para submetê-la ao regime de tributação mais oneroso.

(...)

Não há como negar para o presente caso que as despesas de juros incorridas pela Impugnante são despesas operacionais perfeitamente dedutíveis como base no artigo 47 supra, uma vez que decorrem de operação de empréstimo legítimo e comprovado, registrado no Banco Central do Brasil, efetivamente contraído para a aquisição de investimento (a ICAL/CIV), com vistas a

expandir os negócios da empresa, o que se inseria perfeitamente dentre as atividades da OI LATAM, a qual originalmente contraiu a dívida (que tinha em seu rol de atividades a participação em outras sociedades) sucedida posteriormente pela ora Impugnante."

2.2.4 Demais argumentos

Alega a impugnante a impossibilidade de aplicação da multa qualificada de 150%, pois não comprovou a autoridade fiscal a prática de Fraude ou Conluio. Destaca que as próprias autoridades fiscais reconheceram no TVF que não houve qualquer ilegalidade nas operações societárias descritas na acusação fiscal, e que a DEMAC/SP não trouxe qualquer prova efetiva da suposta fraude ou conluio, revelando a total improcedência da qualificação de multa atribuída aos lançamentos de ofício.

Por fim, defende a impugnante a impossibilidade de aplicação de juros sobre as multas de ofício por ausência de previsão legal expressa autorizando a cobrança.

2.3. Do pedido

"Em vista de todo o exposto, a Impugnante requer a esta colenda Turma de Julgamento que a presente defesa administrativa seja devidamente admitida, conhecida e provida, para que:

(i) no tocante às preliminares:

(i.a) seja reconhecida a nulidade total dos Autos de Infração de IRPJ e de CSLL controlados no presente processo administrativo, por patente vício material na descrição dos fatos e na ausência de motivação da autuação relativa às adições de R\$ 8.890.329,16 e de R\$ 15.240.564,28 na apuração de IRPJ e de CSLL dos anos-calendários de 2011 e 2012, respectivamente, com flagrante violação aos artigos 142 do CTN, e 10, do Decreto nº 70.235/1972, ou, no mínimo, que seja determinado que os referidos valores sejam expurgados de plano do lançamento de ofício, de modo que o respectivo crédito tributário seja devidamente extinto, na mesma proporção, nos termos do artigo 156, IX, do CTN.

(i.b) subsidiariamente, seja reconhecida, pelo menos, a nulidade integral do Auto de Infração de CSLL, face à clara inexistência de base legal para sua manutenção, em razão da ausência de base legal para exigir que a Impugnante adicione a despesa de amortização ágio para fins da apuração da base tributável da CSLL, ou, no mínimo, que seja determinado que o valor correspondente à referida despesa de ágio seja expurgada do lançamento de ofício, de modo que o respectivo crédito tributário seja devidamente extinto, nos termos do artigo 156, IX, do CTN.

(ii) ad argumentandum, se forem superadas as preliminares, pelo exposto no mérito:

(ii.a) sejam integralmente cancelados os Autos de Infração de IRPJ e de CSLL, face à inequívoca demonstração da improcedência dos lançamentos de ofício, sobretudo em razão da ausência de base legal para a acusação fiscal pautada na suposta ausência de propósito negocial - que, aliás, se evidenciou comprovadamente equivocada -, para que os créditos tributários controlados no presente processo administrativo sejam integralmente extintos, nos termos do artigo 156, IX, do CTN; ou, subsidiariamente,

(ii.b) no tocante à glosa de despesa de juros de empréstimo, requer seja reconhecida a improcedência do respectivo lançamento de ofício, em razão da ausência de base legal para sustentar a acusação fiscal pautada na suposição de que os recursos enviados ao Brasil a título de empréstimo externo poderiam ter sido enviados como capital e na observância do critério de necessidade esculpido no artigo 47 da Lei 4.506/64.

(ii.c) em qualquer dos casos, seja devidamente afastada a aplicação da multa qualificada (de 150%), em razão da ausência da inoccorrência de qualquer das condutas dolosas descritas nos artigos 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 e, sobretudo, da ausência de prova de ocorrência das mesmas, para que, ao crédito tributário porventura mantido, seja aplicada a multa ordinária (de 75%); e, ainda subsidiariamente,

(ii.d) seja afastada a cobrança de juros sobre a multa de ofício, face à ausência de dispositivo legal que autorize a cobrança os presentes autos"

3. Da diligência

Vindo os autos para análise, em sessão de 28/06/2017 os membros dessa 1ª Turma de Julgamento da DRJ/São Paulo decidiram converter o julgamento em diligência com o objetivo de elucidar os seguintes pontos:

"Diante o exposto, proponho a baixa do presente processo em diligência para elucidação dos seguintes pontos:

Se os valores adicionados de R\$ 51.042.000,03 em 2011 e R\$ 87.500.571,48 em 2012 englobam despesas de amortização de ágio decorrentes da aquisição da participação societária na OI BRASIL pertencentes ao Grupo MASA. Em caso positivo, detalhar qual o valor dessa amortização;

Se existe registro assemblear de oposição do Grupo MASA à aquisição direta da ICAL/CIV pela OI BRASIL;

Se os valores consignados a título de "Ajustes Dec. Emprést. C/Pessoas Vinc.ou Sit. País Trib. Favor" (Linha 10 da Ficha 09A da DIPJ) e a título de Sub-Capitalização no LALUR da OI BRASIL nos importes de R\$ 16.259.473,19 e R\$ 7.891.059,73, respectivamente nos anos-calendários de 2011 e 2012, guardam referência ao empréstimo obtido junto à OI EUROPEAN GROUP BV para aquisição da ICAL/CIV. Em caso positivo, qual o valor dos juros referentes ao empréstimo foi objeto de adição."

As conclusões obtidas pela autoridade fiscal ao término da diligência estão consignadas no Termo de Encerramento de Diligência (fls. 4.444/4.456) e podem ser assim resumidas:

3.1 Das conclusões da autoridade fiscal

Quanto ao primeiro ponto, a autoridade fiscal assim concluiu:

De fato, aos valores contidos no auto de infração relativo a amortização do ágio, foi incluído as amortizações tanto oriunda da aquisição da ICAL/CIV, como também do ágio proporcionado pela aquisição do restante das ações da OI Brasil pertencente, à época à Monteiro Aranha S/A (MASA).

No lalur, parte B, consta um lançamento a débito de um único valor de R\$ 51.042.000,03, que engloba a amortização CIV/ICAL/MASA.

É fato, também, que não houve exploração ou ênfase, como queiram, no texto do termo de verificação do ágio apurado na aquisição da MASA, entretanto, foi questionado e referido tal assunto, na folha 3 dos quadros de cronologia dos movimentos societários da empresa e em respostas do contribuinte registradas nos dias 13/01/15, 01/04/15 por exemplo, conforme segue:

"Fl 26 do processo resposta de 01/04/15

Resposta: O valor informado na D1PJ/AC 2011, de R\$ 51.042.000,03, pela 0-1 Brasil, corresponde a 07 (sete) parcelas mensais de amortização (R\$ 7.291.714,29 a 7 = R\$ 51.042.000,03) incorridas no período de junho a dezembro de 2011 (posterior à incorporação da 0-1 LATAM). Já o montante de R\$ 87.500.571,48, informado na D1PJ/AC 2012, corresponde a 12 (doze) parcelas mensais de amortização (R\$ 7.291.714,29 a 12 = R\$ 87.500.571,48). Referidos valores influenciaram o resultado real apurado pela 0-1 Brasil. Essa informação pode ser constatada nas págs. 07 a 13 e 02 a 13 ("Amortização Ágio - CIV/MASA") da Parte A, do IALUR/ACs 2011 e 2012, da 0-1 Brasil, respectivamente "

"Posteriormente, em 30/05/2011, a 01 European Group B.V. contribuiu na 01 LATAM a totalidade das ações detidas na 01 Brasil, representativas do percentual de 78,606%, de maneira que a 01 LATAM passou a ser uma das acionistas da 01 Brasil juntamente com os terceiros minoritários. Na mesma data, 01 LATAM entendeu por bem adquirir o percentual de 20,6% detido por tais terceiros no capital social da 01 Brasil. "

É verdade, também, que fiscalizada esperou a aquisição de ações da MASA (tratada pelo contribuinte, originalmente, como ações possuídas por terceiros) pela OI BRASIL para execução da incorporação reversa apenas 2 dias após a referida aquisição, denotando no nosso entender, evidencia clara, que a OI LATAM foi utilizada para o planejamento abusivo objetivando redução tributária, com a amortização do ágio.

Sobre o segundo ponto, assim concluiu a autoridade fiscal:

Ao contrário do entendimento do contribuinte, não enxergamos qualquer veracidade nas alegações, apenas conclusões própria, pressuposição ou interpretações do desejo de outra empresa aplicados em próprio benefício

(...)

Em tese, a luz dos documentos arrolados, nada podemos afirmar sobre o interesse ou não de participar na negociação do novo investimento, porque não há manifestação clara da MASA e nem mesmo o registro de qualquer oferta para que a MASA participasse. Uma outra observação, é que, de novo, a OI LATAM foi utilizada como se fosse o veículo condutor do objetivo central de economia tributária na medida que o real adquirente, quer seja da ICAL/CIV, que seja da quantidade residual das ações da OI BRASIL era, claramente, a OI EUROPEAN INC.

E mais, a decisão de negociação partir estritamente do grupo OI internacional, pois a MASA não tinha relação com a OI LATAM, uma vez que era, unicamente, sócia minoritária da OI BRASIL.

Por fim, sobre o terceiro ponto, a autoridade fiscal assim se pronunciou:

Sobre a terceira questão, o contribuinte responde que:

"22 Com relação às informações solicitadas por meio do item 3 da presente intimação fiscal, a intimada informa que **a integralidade** dos valores informados na linha 10, da ficha 9 da DIPJ, dos anos calendários de 2011 e 2012, está relacionada ao empréstimo obtido pela O-I Brasil junto à O-I MNUFACTURING NETHERLANDS, INC, empresa do grupo no exterior detida pela O-I EUROPEAN GROUP BV".

"23 Com efeito, a dúvida suscitada pelo DRJ tem total procedência, uma vez que a autuação considerou a integralidade das despesas de juros incorridas pela intimada relacionados ao referido empréstimo, nos anos de 2011 e 2012, sem, contudo, descontar do valor glosado as parcelas de R\$ 16.259.472,19 e de R\$ 7.891.059,73 já adicionados naqueles períodos".

Questionado sobre fazer prova da relação destes valores com os valores de juros, apresentou a seguinte justificativa relacionada ao ano calendário de 2011:

"6.Com relação à composição da adição do montante de R\$ 16.259.472,10 feita no ano calendário de 2011, a título ajuste de subcapitalização, a requerente vem informar o que segue:

7.De acordo com o já verificado e indicado pela d.Fiscalização na autuação que deu origem a este processo, em 2011, a requerente contabilizou, em relação ao empréstimo contraído junto à O-I Manufacturin g Netherlands B.V., juros no valor total de R\$ 59.772.051,54, conforme também já verificado e indicado pela d.fiscalização o valor de principal do empréstimo em questão foi de R\$ 1.090.543.434,02, conforme item 5.5.1 do termo de constatação e verificação fiscal que já é parte integrante deste processo.

8. Portanto, o total do endividamento da Requerente ao final do ano de 2011, em relação ao empréstimo, considerando o valor principal

da dívida de R\$ 1.090.543,434,02 e os juros de R\$ 59.772.051,54 foi de R\$ 1.099.082.298,53 (média). Vejamos:

Endividamento (em R\$)				
Mês	Juros Pagos (A)	Empréstimo (B)	(C) = (A)+(B)	Média
jun/11	8.352.681,18	1.090.543.434,02	1.098.896.115,20	1.098.896.115,20
jul/11	8.625.957,73	1.090.543.434,02	1.099.169.391,75	1.099.032.753,48
ago/11	8.628.493,25	1.090.543.434,02	1.099.171.927,27	1.099.079.144,74
set/11	8.380.371,90	1.090.543.434,02	1.098.923.805,92	1.099.040.310,04
out/11	8.676.564,71	1.090.543.434,02	1.099.219.998,73	1.099.076.247,77
nov/11	8.402.482,67	1.090.543.434,02	1.098.945.916,69	1.099.054.525,93
dez/11	8.705.500,10	1.090.543.434,02	1.099.248.934,12	1.099.082.298,53
Total de juros incorridos e contabilizados em 2011:			R\$ 59.772.500,10	

9. Para fins de verificação do limite de dedutibilidade fiscal dos juros permitidos pelas regras de subcapitalização, a Requerente considerou a regra prevista no inciso II do artigo 24 da Lei 12.249/10, a qual determina que no caso de endividamento com pessoa jurídica vinculada no exterior que não tenha participação societária na pessoa jurídica residente no Brasil, o valor do endividamento com a pessoa vinculada no exterior , verificado por ocasião da apropriação dos juros não pode ser superior a 2 (duas) vezes o valor do patrimônio líquido da pessoa jurídica residente no Brasil.

10. Portanto, o limite de endividamento da requerente para o ano de 2011 foi de R\$ 800.104;788,10, correspondente a 2 (duas) vezes o valor do patrimônio líquido de R\$ 400,052.394,05 (constante da ficha 37, linha 56 da DIPJ 2012 referente ao ano calendário de 2011).

11. Assim, em 2011, a Requerente ultrapassou em R\$ 296.977.510,43 (R\$ 1.099.082.298,53 - R\$ 800.104.788,10) O LÍMITE DE ENDIVIDAMENTO SEGUNDO AS REGRAS DE SUBCAPITALIZAÇÃO, valor este correspondente a 27% do valor de endividamento de R\$ 1.099.082.298,53 acima demonstrado.

12. Em vista do referido excesso de endividamento, seguindo as normas de subcapitalização, a requerente efetuou o ajuste (adição), na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, correspondente a 27% dos juros do referido empréstimo contabilizados no período, ou seja 27% de R\$ 59.772.051,54 que corresponde aos R\$ 16.259.473,18 indicados respectivamente na ficha 9ª e na ficha 17 da DIPJ 2012 referente ao ano calendário de 2011.

13. Diante do exposto acima, quanto ao ano calendário de 2011, a Requerente entende ter esclarecido o quanto solicitado na intimação para a comprovação da relação entre o valor de ajuste de sub

capitalização de R\$ 16.259.473,19 e o valor de juros de R\$ 59.772.051,54.

I	DESCRIÇÃO	VALORES/%
A	VALOR ATUALIZADO DOS EMPRÉSTIMOS	1.099.082.298,53
B	VALOR DO PL MULTIPLICADO POR 2	800.104.788,10
C	DIFERENÇA	298.977.510,43
D	(C/A) *100	27,20
E	VALOR DOS JUROS	59.772.051,54
F	SUB Capitalização $\tilde{A}O = (E * D) / 100$	16.259.473,19
G	VALOR SUBCAPITALIZAÇÃO ADICIONADO	16.259.473,19

Desta forma, considero plenamente justificada a alegação de que o valor adicionado ao item subcapitalização no Lalur da contribuinte no ano calendário de 2011 tem relação com os juros deduzidos do lucro real.

Já com relação ao valor tido como subcapitalização adicionado no Lalur do ano calendário de 2012 no valor de R\$ 7.891.059,73, foi apresentada as seguintes explicações:

"Para fins de verificação do limite de dedutibilidade fiscal dos juros permitidos pelas regras de subcapitalização, a Requerente considerou a regra prevista no inciso II do artigo 24 da Lei 12.249/10, a qual determina que no caso de endividamento com pessoa jurídica vinculada no exterior que não tenha participação societária na pessoa jurídica residente no Brasil, o valor do endividamento com a pessoa vinculada no exterior, verificado por ocasião de apropriação dos juros não pode ser superior a 2 (duas) vezes o valor do patrimônio líquido da pessoa jurídica residente no Brasil.

12. Portanto, o limite de endividamento da requerente para o ano de 2012 foi de R\$ 937.446.920,74, correspondente a 2 (duas) vezes o valor do patrimônio líquido de R\$ 468.723.460,37 (constante da ficha 37^a, linha 56 da DIPJ 2013 referente ao ano calendário de 2012).

13. Assim, em 2012, a Requerente ultrapassou em R\$ 161.633.818,05 (R\$ 937.446.920,74, correspondente a 2 (duas) vezes o valor do patrimônio líquido da R\$ 468.723.460,37 (constante da ficha 37 A, linha 56, da DIPJ 2013 referente ao ano calendário de 2012)). "

A partir dos elementos denunciados pelo contribuinte, elaboramos o quadro a seguir, aos moldes e semelhança do quadro relativo ano calendário de 2011, e não chegamos ao valor declarado pelo contribuinte, ou seja, se fosse o caso, o valor a ser adicionado seria de R\$ 15.107;646,52 e não R\$ 7.891.059,73, portanto uma diferença de R\$ 7.216.586.79. O que equivale considerar não respondida esta questão.

I	DESCRIÇÃO	VALORES/%
A	VALOR ATUALIZADO DOS EMPRÉSTIMOS	1.099.080.738,79
B	VALOR DO PL MULTIPLICADO POR 2	937.446.920,74
C	DIFERENÇA	161.633.818,05
D	(C/A) *100	14,71
E	VALOR DOS JUROS	102.729.264,80
F	SUB CAPITALIZA; ãO = (E * D) /100	15.107.646,52
G	VALOR SUBCAPITALIZAÇÃO ADICIONADO	7.891.059,73
H	DIFERENÇA NA SUBCAPITALIZAÇÃO	7.216.586,79

A interessada foi cientificada do Termo de Encerramento de Diligência em 04/10/2017, apresentando manifestação em 01/11/2017, com as alegações abaixo resumidas.

3.2 Manifestação da interessada posterior à Diligência

3.2.1 Nulidade do lançamento

3.2.1.1 Erro no cálculo dos juros adicionados no ano-calendário 2012

Destaca a interessada que no decorrer da diligência empreendida pela Demac/SP identificou equívoco cometido pela autoridade fiscal na apuração do montante exigível de despesa de juros sobre o empréstimo contraído no ano-calendário 2012. Erro esse que viciou toda a autuação não podendo ser saneado em diligência.

Argumenta que em 2012 contabilizou, em relação ao empréstimo contraído junto à O-I Manufacturing Netherlands B.V., juros no importe de R\$ 102.447.657,23, conforme indicado na linha 49 da Ficha 07A da DIPJ 2013 (ano-calendário 2012) e na conta 9911000.891312 do Razão Contábil da Requerente. Por sua vez, as autoridades fiscais adicionaram na apuração de IRPJ e de CSLL do ano-calendário 2012 o valor de R\$ 102.729.264,80.

Assim, em virtude desse erro identificado, pleiteia a nulidade do auto de infração, por não terem sido preenchidos os requisitos previstos no art. 10 do Decreto 70.235/72 e no art. 142 do CTN. Subsidiariamente, caso não seja reconhecida a nulidade, pleiteia o cancelamento do crédito tributário lançado relativo às glosas das despesas de juros no montante de R\$ 281.607,57, correspondente a diferença entre o valor glosado pela autoridade fiscal e o valor registrado em DIPJ e na contabilidade pela interessada.

3.2.1.2 Vício material na descrição dos fatos e ausência de motivação - "Ágio MASA"

Reitera a interessada que em diligência empreendida pela autoridade fiscal comprovou e indicou detalhadamente a composição dos valores de ágio amortizado nos anos de 2011 e 2012, comprovando que dos valores de R\$ 51.042.000,03 e de R\$ 87.500.571,48 adicionados aos períodos em questão, devem ser excluídos os montantes

relativos ao "ágio MASA", no montante de R\$ 8.890.329,14 (2011) e R\$ 15.240.564,24 (2012).

Sobre o ágio MASA, alega que a autoridade fiscal não questionou no procedimento fiscal a operação societária ocorrida em 30/05/2011 em que a O-I LATAM adquiriu participação dos sócios minoritários com pagamento de ágio por rentabilidade futura no montante de R\$ 155.607.249,00, portanto, impossível a adição de tais valores ao resultado tributável da interessada.

Destaca que não procede a afirmação da autoridade fiscal em Termo de Encerramento de Diligência que o ágio MASA havia sido objeto de autuação. Reproduz o trecho em que a autoridade fiscal faz tal afirmação, sendo o seguinte parágrafo:

"É fato, também, que não houve exploração ou ênfase, como queiram, no texto do termo de verificação do ágio apurado na aquisição da MASA, entretanto, foi questionado e referido tal assunto, na folha 3 dos quadros de cronologia dos movimentos societários da empresa e em respostas do contribuinte registradas nos dias 13/01/15, 01/04/15 por exemplo, conforme segue:"

Para rebater tal afirmação da autoridade fiscal, assim se pronunciou a interessada:

"31. Ora, tal alegação é completamente descabida! O quadro 3, ao qual se referiram as autoridades fiscais no trecho acima, apenas cita a operação de aquisição da participação societária do Grupo MASA na OI BRASIL, unicamente com o intuito de descrever a cronologia das operações societárias envolvendo o Grupo Owens Illinois, de modo que, como bem sabe a DEMAC/SP, e conforme já constatado por esta c. Turma Julgadora, tal operação jamais foi objeto de questionamento pela d. Fiscalização! Tampouco foi indicada no TVF como motivadora das autuações!"

32. Ao contrário, além de a compra da participação da MASA deixar de ser mencionada nos descritivos de fatos, impossibilitando a visão do todo das ações da Manifestante sob o ponto de vista de propósito negocial e econômico (item 3.7 do TVF), tem-se que, da leitura do extenso TVF, verifica-se que os fatos que motivaram a lavratura dos autos de infração de IRPJ e de CSLL, e que foram guerreados pelo agente fiscal referem-se exclusivamente à amortização do ágio relacionado á aquisição da ICAL/CIV e às despesas de juros.

33. Dessa forma, não poderia o fiscal simplesmente incluir no lançamento valores que não guardam relação com os fatos que fundamentaram e motivaram a autuação. Para tanto, deveria ter indicado também no TVF, o ágio relacionado à aquisição da participação de 20.6% dos minoritários na Manifestante ("Ágio MASA") e os motivos pelos quais a amortização de tal ágio não poderia ser aceita. Mas não o fez, e se assim optou por proceder, não poderia jamais ter incluído no lançamento a glosa de despesas relacionadas a amortização desse ágio específico.

34. O que se verifica da leitura do relatório conclusivo da diligência, portanto, é uma tentativa leviana por parte desta d. fiscalização de descaracterizar a evidente nulidade constatada nos Autos de Infração.

35. Portanto, ao deixar de descrever de forma correta o fato que ensejou o lançamento, a autoridade fiscal deixou, também, de especificar corretamente a matéria tributável. A falha cometida pela fiscalização torna nulo todo o procedimento e os Autos de Infração lavrados, uma vez que caracteriza preterição do direito de defesa do contribuinte nos termos do artigo 59 do Decreto nº 70.235/72. o qual, sem a descrição completa e correta dos fatos e motivos que ensejaram a autuação, tem prejudicado o seu direito de defesa.

36. Isto porque a ausência da descrição dos fatos que fundamentam a adição de R\$ 8.890.329,16 na apuração de 2011 e de R\$ 15.240.564,28 na apuração de 2012 feita pela d. Fiscalização é, sem sombra de dúvidas, vício que contamina o objeto de lançamento e, conseqüentemente, enseja a sua nulidade."

Diante os fatos narrados, pleiteia a interessada a nulidade do auto de infração por erro na descrição dos fatos, bem como pela ausência de motivação, ambos a ensejar preterição do seu direito de defesa. Subsidiariamente, caso não acolhida a nulidade, pleiteia que os valores de crédito tributário constituído relacionados ao ágio MASA sejam cancelados.

3.2.1.3 Desconsideração das adições a título de ajustes de sub-capitalização

Destaca que diante dos esclarecimentos apresentados no curso da diligência fiscal a DEMAC/SP entendeu plenamente satisfatórias as explicações em relação à adição do montante de R\$ 16.259.473,19 realizada no ano de 2011, não restando dúvidas que tal adição deve ser considerada para fins de redução do valor relacionado à glosa de despesas de juros lançados para o ano-calendário de 2011.

Quanto ao ano-calendário 2012 que a DEMAC/SP considerou a questão não respondida sob a alegação de que a interessada deveria ter adicionado montante superior a R\$ 7.891.059,73, assim se pronunciou:

"48. Ocorre que, a despeito de supostos equívocos que podem eventualmente ter sido cometidos pela Manifestante no cálculo dos ajustes de subcapitalização relativos ao ano de 2012, dois importantes esclarecimentos são necessários neste tocante:

49. O primeiro é que os ajustes de subcapitalização não são o objeto das presentes autuações! Com efeito, a d. Fiscalização jamais justificou ou fundamentou a autuação com base nas regras de subcapitalização, de modo que tais ajustes não poderão, em hipótese alguma, ser agora questionados.

50. O segundo reside no fato de que, ainda que a Manifestante devesse ter adicionado montante superior a título de ajuste de subcapitalização no ano de 2012, o fato é que a d. Fiscalização deixou de descontar tais adições realizadas, seja no montante que for, ao efetuar o lançamento de IRPJ e CSLL relacionado aos Juros de empréstimo considerados indedutíveis (tanto em 2011, como em 2012) nos respectivos Autos de Infração.

51. Ao proceder de tal forma, independentemente de a d. Fiscalização ter ou não razão na glosa de despesas de juros efetuada através dos lançamentos, o fato é que, ao se olvidar de considerar as adições de RS 16,259.473,19 e de RS 7.891.059,73 já feitas pela Manifestante, a d. Fiscalização calculou equivocadamente o valor dos lançamentos que pretendeu efetuar e aumentou indevidamente o suposto crédito tributário da Manifestante, o que impõe, novamente, considerar nulos, de pronto, os lançamentos de IRPJ e CSLL.

52. Outrossim, cabe ressaltar que o fato de a adição referente ao ajuste de subcapitalização, para o ano de 2012, ter sido eventualmente feita pela Manifestante em valor inferior ao que apurou a DEMAC/SP, conforme indicado na página 11 do Termo de Encerramento de Diligência, não afasta a necessidade de cômputo da adição de 7.891.059,73, já feita pela Manifestante no ano-calendário de 2012, na apuração do suposto crédito tributário objeto do lançamento.

53. A Manifestante esclarece que, por conta de relatórios e informações que a empresa devia prestar aos seus sócios no exterior, no ano de 2012, os cálculos para fins de verificação de atendimento às regras de subcapitalização foram elaborados antes do final do exercício e, portanto, com base em um resultado final do ano ainda estimado.

Em tal estimativa, a Manifestante considerou um patrimônio líquido um pouco maior do que o patrimônio líquido efetivo daquele ano. Com efeito, nesse cálculo, ainda estimado, foi considerado que o PL da empresa no ano de 2012 seria de RS 507.211.867,23.

54. Consequentemente, o limite de endividamento considerado nos cálculos de subcapitalização foi de RS 1.014.423.734,46 e o respectivo ajuste de subcapitalização, considerando o valor correto de despesas de juros do ano de 2012 (de RS 102.447.657,23 e não de RS 102.729.264,80 como equivocadamente considerou a fiscalização) foi de RS 7.891.059,73:

I	DESCRIÇÃO	VALORES / %
A	VALOR ATUALIZADO DOS EMPRÉSTIMOS	1.099.080.738,79
B	VALOR DO PL MULTIPLICADO POR 2	1.014.423.734,46
C	DIFERENÇA	84.657.004,33
D	(C/A) * 100	7,70%
E	VALOR DOS JUROS	102.447.657,23
F	SUBCAPITALIZAÇÃO = (E*D)/100	7.891.059,73
G	VALOR SUBCAPITALIZAÇÃO ADICIONADO	7.891.059,73
H	DIFERENÇA NA SUBCAPITALIZAÇÃO	0,00

54.1. Assim, é fato que a adição de RS 7.891.059,73 feita a título de ajuste de subcapitalização refere-se aos juros do empréstimo contraído pela Manifestante junto à O-I MANUFACTURING NETHERLANDS B.V., não podendo a d. fiscalização simplesmente desconsiderar a adição já feita pela Manifestante e duplicar o valor do suposto crédito tributário lançado em relação à essa parcela das despesas de juros do ano de 2012.

55. Isto porque a única razão pela qual tal questão foi levantada por esta c. Turma Julgadora foi devido à necessidade de se averiguar se tais ajustes estariam relacionados aos juros decorrentes do empréstimo contraído pela Manifestante junto à O-I MANUFACTURING NETHERLANDS B.V., como de fato restou comprovado!

Diante o exposto, sobre as adições a título de subcapitalização, a interessada pleiteia que seja decretada a nulidade dos lançamentos efetuados, com o consequente cancelamento dos autos de infração. Subsidiariamente, pleiteia, no mínimo, o cancelamento das parcelas do crédito tributário relacionadas às diversas falhas cometidas pela d. fiscalização nos cálculos dos valores lançados.

3.2.1.4 Das equivocadas conclusões da d. Fiscalização em relação à falta de interesse do grupo MASA na aquisição da ICAL/CIV e a Insubsistência das alegações da d. Fiscalização

Por fim, quanto as alegações da autoridade fiscal no que tange a insuficiência de comprovação de falta de interesse do Grupo MASA na aquisição da ICAL/CIV, argumenta, inicialmente, a interessada que o ônus de comprovar a ausência de propósito negocial na transação que envolveu a aquisição da ICAL/CIV seria do FISCO, cabendo a autoridade lançadora não apenas alegar a falta de propósito negocial, devendo comprová-la. Também entende a interessada que tendo esclarecido e comprovado que a razão da aquisição da ICAL/CIV ter ocorrido por meio da O-I LATAM foi a ausência de interesse do Grupo MASA, caberia às autoridades fiscais desconstituir as alegações/provas oferecidas, o que entende não ter sido feito ao longo do processo.

Não obstante o acima exposto, destaca a impugnante que juntou ao presente processo documentos suficientes a comprovar a alegação de falta de interesse por parte do Grupo MASA na aquisição da ICAL/CIV. Assim se pronunciou sobre a questão:

64. Assim, diante de tais esclarecimentos oferecidos pela ora Manifestante e visando buscar elementos que corroborassem com tal argumentação, entendeu esta d. DRJ/SPO pertinente solicitar, por meio da diligência ora questionada, eventual registro assemblear de oposição do Grupo MASA à aquisição direta da ICAL/CIV pela OI BRASIL.

65. Na ausência deste, a Manifestante foi em busca de uma série de outros documentos aptos a confirmar suas alegações, tais como as demonstrações financeiras do Grupo Monteiro Aranha S.A. (Grupo MASA) relativas aos anos de 2009, 2010 e 2011 -obtidas junto ao sítio da Bolsa de Valores de São Paulo (BOVESPA), na internet.

65.1. A partir de tal documentação, demonstrou a Manifestante que, no ano de 2009 (doc. 04), o Grupo MASA entendia como principal objetivo estratégico para anos subsequentes a intensificação de investimentos Imobiliários nos grandes centros urbanos, em parceria com grandes "players" do setor. Tal foco estratégico visava fortalecer a vocação original do grupo, que havia iniciado suas atividades no ramo imobiliário há quase um século. Na época, o Grupo MASA estava confiante que teria excelentes oportunidades de investimento no setor imobiliário, tanto residencial como comercial, nos anos vindouros e acreditava que tais iniciativas impulsionariam o crescimento do grupo no futuro.

65.2. Ou seja, é visível a intenção do Grupo MASA em canalizar seus investimentos no ramo imobiliário, tendo o grupo firmado diversas parcerias

com grandes empresas deste setor, a fim de concretizar tal objetivo estratégico.

65.3. No ano de 2010 (doc. 05), o Grupo MASA prosseguiu entusiasmado junto à nova proposta de investimentos agressivos no ramo imobiliário, prospectando novas oportunidades para os anos seguintes. Para tanto, ainda constituiu um fundo de investimento em participações societárias (FIP-Petra), ao qual foram atribuídas as participações detidas pelo Grupo MASA na O-I BRASIL e outras companhias. Tal medida teve por objetivo buscar co-investidores para investir (ou desinvestir, quando fosse o caso) nas empresas em questão, e também em outras que viessem a ser adquiridas ou constituídas no desenvolvimento de negócios de seu interesse. E foi o que ocorreu no ano de 2011!

65.4. Com efeito, de acordo com as demonstrações financeiras de 2011 do Grupo MASA (doc. 06 - vide item "Contexto de Negócios em 2011"), a liquidez proporcionada pela alienação de sua participação societária de 20% na O-I BRASIL por valor expressivo de mais de R\$ 200 milhões ou seja, justamente a operação em comento no presente item "2" da diligência -, permitiu ao Grupo MASA, através de sua estrutura de fundos de investimento, maior diversificação de investimentos em incorporações imobiliárias e no mercado de capitais, com uma carteira diversificada de ações com alto pagamento de dividendos, i.e., no novo ramo de interesse do grupo.

65.5. Vale ressaltar que a Família Monteiro Aranha fundou a CISPERS, atual O-I Brasil, há 100 anos atrás (1917) e veio se desfazendo de seus investimentos no ramo vidreiro ao longo dos anos, culminando com a venda da participação societária minoritária remanescente que detinha na empresa em 2011. Atualmente, o Grupo MASA não tem participação em indústria vidreira, apenas na área imobiliária e nos grupos Ultra e Klabin (<http://www.monteiroaranha.com.br/>- doc. 07)

65.7. Nesse sentido, os fatos, por si só, já comprovam as alegações apresentadas pela Manifestante em sua Impugnação quanto à rejeição do Grupo MASA à ideia de investir, contrair novos empréstimos, ou aplicar capital para aquisição de novos investimentos como a ICAL/CIV do ramo vidreiro.

65.8. A própria venda pelo Grupo MASA do total de sua participação minoritária na O-I BRASIL demonstra a veracidade das alegações da Manifestante de que o Grupo MASA não tinha interesse na aquisição da ICAL/CIV. Se houvesse concordância sobre a estratégia futura de investimentos, provavelmente o Grupo MASA estaria até hoje na sociedade.

65.9. Por fim, de um ponto de vista societário-empresarial, é cediço que se um acionista resolve aportar capital em uma empresa, haverá a redução do patrimônio dos demais devido à diluição de suas participações societárias, salvo se estes mesmos acionistas também realizem investimentos na proporção do percentual de suas participações no capital social da sociedade. Dessa forma, caso o Grupo MASA viesse a investir no crescimento da O-I Brasil no País para evitar a diluição do seu patrimônio na sociedade, o grupo estaria caminhando em sentido contrário à sua própria estratégia empresarial, a qual foi informada ao mercado e aos seus investidores.

66. Portanto, é visível a ausência de interesse do Grupo MASA à ideia de firmar novos investimentos de grande relevância na indústria de produção de vidro, como foi a operação de aquisição da ICAL/CIV, razão pela qual entende a Manifestante ter demonstrado cabalmente a razão pela qual tal aquisição foi conduzida por meio da O-ILATAM e o seu propósito negocial.

67. Ocorre que, apesar de todos os esforços envidados pela Manifestante para reunir a documentação acostada aos autos e comentada acima, a r. DEMAC/SP simplesmente apresentou uma série de alegações, em seu relatório conclusivo, que nenhuma relação guardam com a operação autuada, em uma descabida tentativa de desvirtuar os verdadeiros motivos que ensejaram as autuações ora combatidas e, principalmente, de desviar o foco desta c. 1ª Turma do real propósito da diligência ora em comento e da patente nulidade dos lançamentos.

68. Com efeito, da leitura do relatório contido no Termo de Encerramento de Diligência ora combatido, é possível constatar que a d. Fiscalização tece uma série de comentários, pondo em questionamento a venda da participação do Grupo MASA na O-I BRASIL (ora Manifestante).

69. Ocorre que, como já exaustivamente esclarecido e demonstrado, as autuações de IRPJ e CSLL das quais trata o presente processo administrativo NAO tiveram como alvo tal operação (venda da participação do Grupo MASA na O-I BRASIL)! E disto não restam dúvidas, tanto que esta d. DRJ/SPO solicitou a presente diligência, justamente a fim de averiguar o montante do ágio gerado nesta segunda operação, o qual deverá ser excluído das autuações (caso não se entenda pelo seu cancelamento total).

70. Ou seja, caso a d. Fiscalização entenda que houve alguma irregularidade em relação à venda das ações da O-I BRASIL pelo Grupo MASA, tal questão deveria ter sido tratada durante a fiscalização e apresentada e devidamente fundamentada no TVF e nos Autos de Infração de IRPJ e CSLL e não ser simplesmente trazida agora, em diligência, cujo escopo não guarda qualquer relação com tal operação!

71. Além disso, tentou a DEMAC/SP desconstruir a argumentação da Manifestante, com base na alegação de que as atitudes do Grupo MASA perante o mercado, nos anos posteriores aos da publicações de suas demonstrações financeiras, não estariam de acordo com os objetivos estratégicos revelados nos documentos em questão.

72. Declaração mais que absurda! Ora, o dever da Manifestante no presente processo e no escopo da presente diligência era unicamente demonstrar indícios de que o Grupo MASA não tinha interesse em que a O-I BRASIL (Manifestante) adquirisse a ICAL/CIV no ano de 2010, razão pela qual, para não perder o negócio, a aquisição da ICAL/CIV foi feita por outra empresa do grupo, a O-I LATAM, empresa esta que existia desde 2007. E isto foi totalmente comprovado!

73. Se o Grupo MASA seguiu ou não investindo em outros ramos de seu interesse, e que não estariam prospectados em seus objetivos estratégicos, após a realização das operações societárias acima mencionadas, tal questão foge totalmente do objeto das autuações, até mesmo porque o Grupo MASA não é parte no presente processo. Mais que isso, foge inteiramente do controle da Manifestante, que não tem o poder de decidir como o Grupo

MASA conduz seus respectivos negócios. Isto é uma questão que cabe tão somente ao próprio Grupo MASA e seus acionistas.

Analisando a impugnação apresentada, e o resultado da diligência requerida, a turma *a quo* julgou-a parcialmente procedente, restabelecendo a dedução de despesas com amortização de ágio referente à operação de aquisição junto ao grupo MASA, e, em relação as glosas de despesas de juros, excluindo da base de cálculo do ano-calendário de 2001, o valor já adicionado pelo contribuinte nas bases de cálculo de IRPJ e de CSLL a título de ajuste de subcapitalização, reduzindo a glosa de despesas de juros em face de erro de cálculo cometido pela autoridade fiscal relativamente ao ano-calendário de 2012. O relator original restou vencido, pois, a seu ver, a dedutibilidade das despesas com juros deveria ser integralmente restabelecida.

O contribuinte foi intimado da decisão em 15 de junho de 2018 (fl. 4756) apresentando recurso voluntário de fls.4759-4867 em 16 de julho de 2018 (fl. 4757). Em apertada síntese, são esses os pontos tratados no recurso:

- requer a aplicação do art. 24 da LINDB;
- renova as arguições de nulidade dos autos de infração e já apresentados em sede de impugnação, da mesma forma em relação ao mérito da exigência;
- requer o improvimento do recurso de ofício.

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões de fls. 4915-4991 ao recurso voluntário reafirmando a necessidade de manutenção da decisão de primeira instância na matéria objeto de recurso voluntário, e acrescentando que a decisão de primeira instância, embora impecável no que diz respeito à conclusão de que o real investidor se encontrava no exterior, deixou de abordar que a estrutura utilizada na venda também teria vícios, pois a empresa operacional era CIV havendo interposição de ICAL (sociedade “casca”) meramente interposta entre os alienantes o real e as empresas do grupo Owen-Illinois, conforme teria sido abordado no Termo de Verificação Fiscal.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

1 ADMISSIBILIDADE DOS RECURSOS

O recurso voluntário é tempestivo e assinado por procurador devidamente habilitado. Já o recurso de ofício também preenche todas os pressupostos para sua admissibilidade. Deles, portanto, tomo conhecimento.

2 PRELIMINARES

A Recorrente renova as arguições de nulidade do lançamento já apresentadas em sede de impugnação.

Contudo, a decisão de primeira instância, nesse ponto, deve prevalecer. Explico.

Segundo a Recorrente, os autos de infração seriam nulos por suposto erro na descrição dos fatos, uma vez que ao efetuar a glosa de despesa de amortização do ágio no valor global da conta contábil a autoridade fiscal inseriu incorretamente despesas com amortização de ágio decorrente de aquisição de participação societária que o Grupo MASA detinha na Recorrente, ao passo que, no relatório fiscal, tal operação sequer foi abordada.

Aduz ainda que o auto de infração de CSLL seria nulo por ausência de dispositivo legal que deermine a adição de despesas de amortização de ágio à sua base de cálculo do referido tributo.

A terceira e última alegação de nulidade está ligada ao fato de a autoridade fiscal proceder a glosa de despesas de juros em valores diversos daqueles que constam em sua contabilidade, o que, no entender da Recorrente, implicaria a nulidade do lançamento relativo a essa infração.

Pois bem, os pressupostos legais para a validade do auto de infração são determinados pelo art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, que trata do Processo Administrativo Fiscal, a seguir transcrito:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 (trinta) dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

A respeito da nulidade, o mesmo diploma legal assim dispõe:

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.

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

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

§ 3.º. Quando puder decidir o 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. (Acrescido pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/1993)

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. (*grifo nosso*)

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

Compulsando o processo, constata-se que os autos de infração lavrados preenchem os requisitos elencados pelo art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, bem como as exigências previstas no art. 142 do CTN.

Além disso, no caso concreto, não há qualquer dúvida quanto à ausência de prejuízo ao contribuinte, tanto que, já em sede de impugnação defendeu-se plenamente, despendendo com clareza e qualidade, todos os argumentos necessários ao pleno exercício de sua defesa.

Ademais, como bem argumentou a decisão de primeira instância:

O fato da autoridade fiscal ter incluído no crédito tributário lavrado valores referentes ao ágio na aquisição de participação societária detida pelo Grupo MASA não acarretou nenhum prejuízo a defesa da impugnante. Na peça defensiva foi possível observar que a interessada trouxe todos os elementos que entendeu necessários para comprovar que os valores adicionados incluíam ágios provenientes de duas aquisições diversas. Portanto, entendo que o assunto, possibilidade de glosa das despesas de amortização de ágio proveniente da aquisição de participação detida pelo Grupo MASA, deverá ser tratado no mérito do presente voto, não sendo causa de nulidade do auto de infração.

Da mesma forma a glosa de despesa de juros em valores diversos daqueles que constam na contabilidade da impugnante. Caso de fato a autoridade fiscal tenha glosado valores maiores de despesas de juros, o assunto deverá ser abordado no mérito

do presente voto. Não se vislumbra qualquer preterição no direito de defesa da impugnante, vez que, novamente, o auto de infração foi claro em detalhar os valores glosados, possibilitando, inclusive, que a interessada alegasse a existência de valores glosados incorretamente.

Por fim, a alegação de falta de previsão legal para a adição de despesas de amortização de ágio a base de cálculo da CSLL também é assunto a ser tratado no mérito do presente voto, vez que em tal alegação não houve qualquer comprovação de prejuízo ao direito a ampla defesa da impugnante.

Além disso, os pontos abordados pela Recorrente referem-se ao mérito da exigência e, havendo qualquer repercussão no lançamento, poderão ensejar o ajuste na base de cálculo dos lançamentos, aliás, como já fez a DRJ em matérias que serão reapreciadas em sede de recurso de ofício.

De todo, não há que se falar em cerceamento de defesa. Isso porque, não se constata qualquer prejuízo ao pleno exercício do contraditório e da ampla defesa por parte da Recorrente, aliás, prejuízo esse primordial à caracterização de nulidade, conforme apregoa o art. 60 do Decreto nº 70.235/72: “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**”.

Assim sendo, sob os aspectos formais, não há qualquer mácula no auto de infração lavrado.

No mais, ausente preterição do direito de defesa, tendo o auto de infração sido lavrado por autoridade competente e agido a autoridade fiscal no desempenho das funções estatais, de acordo com as normas legais e com respeito a todas as garantias constitucionais e legais dirigidas aos contribuintes, não há que se falar em nulidade.

A Recorrente, solicita ainda a aplicação do art. 24 do Decreto-Lei nº 4657/42, incluído pela Lei 13.655/2018 (LINDB), que determina que:

Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas.

Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público.

Entende que pelo que determina a citada norma, e levando-se em conta a época dos fatos, as orientações gerais, bem como a jurisprudência majoritária administrativa era no sentido de que o aproveitamento do ágio seria legítimo e plenamente válido. Citou alguns números de acórdãos que seriam nesse sentido.

O tema não é novo no colegiado, e por tratar de fatos praticamente idênticos aos abordados nos presentes autos e concordar integralmente com seus fundamentos, valho-me do voto proferido pelo ilustre Conselheiro Roberto Silva Junior no Acórdão 1301-003.284, adotando-os como razões de decidir:

[...]

O objetivo da norma é proteger a boa-fé e a confiança do particular, bem como respeitar o princípio da segurança jurídica. No âmbito das relações tributárias, esses valores já estão abrigados no parágrafo único do art. 100, no art. 146 e no art. 149, todos do Código Tributário Nacional, os quais estabelecem limites à aplicação de novos critérios jurídicos e limites à revisão do lançamento.

Além disso, no âmbito do processo administrativo federal, o inciso XIII, do parágrafo único do art. 2º da Lei nº 9.784/1999, embora admitindo a possibilidade de mudança na interpretação da lei, veda expressamente a aplicação retroativa da nova interpretação.

Portanto, a meu juízo, em se tratando de lançamento tributário, campo de aplicação do art. 24 da Lei de Introdução é residual, restrita à hipótese de lançamento de ofício que decorra diretamente da revisão, por mudança de critério, de um ato administrativo que já tenha se completado e produzido efeitos, como ocorre, por exemplo, com a concessão de benefício fiscal ou de diferimento, em caráter individual e sob condição. O referido ato administrativo não se confunde com o lançamento por homologação, no qual não existe, na maioria das vezes, nenhum ato ou manifestação expressa da administração.

Porém, mesmo superado esse óbice, a aplicabilidade do art. 24 à amortização de ágio dependeria da comprovação da existência, ao tempo dos fatos, da "jurisprudência administrativa majoritária" a que se refere o parágrafo único daquele artigo.

Embora a lei não diga o que se deva entender por jurisprudência majoritária, a mim parece que, se o escopo da lei é proteger a confiança e a boa-fé do contribuinte, a jurisprudência não pode ser vacilante, nem formada por maioria estreita; mas, ao contrário, deve ser dominante e pacífica, porque só uma jurisprudência com essas características seria capaz de gerar no contribuinte a certeza de que agindo em conformidade com ela estaria amparado pelo ordenamento jurídico vigente e, portanto, seguro do que não sofreria qualquer sanção.

Entretanto, jamais se teve jurisprudência dominante e estável admitindo a dedutibilidade da amortização de ágio, até porque se existisse, nesse sentido, jurisprudência com tais características, já não haveria tanto processo de ágio no CARF.

Por essas razões, afasto a aplicação ao caso concreto do art. 24 do Decreto-Lei nº 4.657/1942.

Portanto, devem ser afastadas as arguições de nulidade do lançamento.

3 RECURSO DE OFÍCIO

Foram três os pontos em que houve exoneração de crédito tributário na decisão de primeira instância, a saber: os valores referentes à despesa de amortização do ágio decorrente da aquisição de participação societária do Grupo MASA, o valor excedente da glosa dos juros superiores à respectiva despesa informada na DIPJ 2013 (R\$ 281.607,57) e o valor referente à despesa de juros decorrentes de empréstimos contraídos junto a empresa ligada para aquisição da ICAL/CIV, já adicionados oportunamente pela empresa no LALUR do ano-calendário de 2011 a título de subcapitalização (R\$ 16.259.473,19).

Em relação a esses pontos, a decisão de primeira instância se mantém por seus próprios fundamentos, os quais reproduzo com base no disposto no § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784/99 e no § 3º do art. 57 do Anexo II do RICARF:

Amortização de ágio proveniente da aquisição de participação societária detida pelo Grupo MASA

Defende a impugnante que a autoridade fiscal ao efetuar a glosa da despesa de amortização de ágio incluiu incorretamente valores referentes ao ágio gerado na aquisição de participação minoritária que o Grupo MASA detinha na O-I Brasil, vez que tal aquisição não foi objeto de análise pela autoridade fiscal, impossibilitando a conclusão de que o ágio seria indedutível.

Como colocado anteriormente, para dirimir possíveis dúvidas sobre a inclusão ou não de valores referentes ao ágio originado na operação de aquisição de participação societária que era detida pelo Grupo MASA, o presente processo foi baixado em diligência.

Nesse procedimento, a autoridade lançadora confirmou que dentro do valor glosado de despesas de amortização de ágio haviam valores referentes ao ágio gerado na operação de aquisição de participação societária junto ao Grupo MASA.

Diante a confirmação de inclusão de tais valores, entendo que merece ser acolhida a argumentação da impugnante de que a aquisição dessa participação societária não foi objeto de análise pela autoridade fiscal, portanto, a despesa da amortização desse ágio não poderia ser glosado.

[...]

Resta claro do trecho acima o assunto objeto do presente auto de infração, trata-se da operação societária em que a ICAL/CIV foi adquirida pela O-I LATAM. Não há qualquer referencia, nessa descrição sumária, ao ágio gerado na aquisição da participação minoritária que o Grupo MASA detinha na OI Brasil.

Em Termo de Encerramento de Diligência (fls. 4447) novamente a autoridade lançadora confirma que não houve exploração desse ágio, como mostra o seguinte trecho:

[...]

Nesse trecho, defende a autoridade fiscal ter feito menções a tal ágio ao descrever a cronologia da reestruturação societária e também que o assunto foi tratado em algumas respostas do contribuinte.

A despeito da autoridade fiscal citar no termo de encerramento de diligência menções que fez ao ágio gerado na aquisição de participação societária detida pelo Grupo MASA na O-I Brasil, tais menções não são suficientes para demonstrar a indedutibilidade da despesa de amortização desse ágio.

Vale ressaltar que a legislação pátria permite a amortização de ágio gerado com base em expectativa de rentabilidade futura, nos termos do art. 386, III do RIR/99.

No caso de glosa dos valores de ágio amortizado, caberá a autoridade fiscal descrever detalhadamente os motivos que o levaram a concluir pela indedutibilidade dessa despesa.

Ou seja, necessário que a autoridade fiscal descreva os motivos que tornam a despesa de amortização do ágio indedutível, a mera identificação da amortização do ágio não é suficiente para a glosa pretendida.

Não foi o caso da presente autuação no que toca a despesa de amortização do ágio decorrente da aquisição de participação minoritária do Grupo MASA na O-I Brasil, pois essa operação societária não foi objeto de análise e detalhamento pela autoridade lançadora.

O simples fato de haver uma operação de aquisição com geração de ágio não é suficiente para tornar a despesa de amortização desse ágio indedutível.

Diante o exposto, voto pelo acolhimento do pleito da impugnante, alterando os valores glosados a título de despesa de amortização de ágio para a retirada dos valores referentes ao ágio MASA.

[...]

Glosa de despesas com juros (trecho do voto vencedor)

Contudo, no tocante a tal glosa, deve-se apontar que a autuação merece reparos, vez que, no ano-calendário de 2011, a Impugnante já havia adicionado parte destes juros na apuração do lucro real, em obediência aos limites legais afetos à legislação de combate à subcapitalização, conforme reconhecido na resposta à diligência fiscal, nos seguintes termos:

“Desta forma, considero plenamente justificada a alegação de que o valor adicionado ao item subcapitalização no Lalur da contribuinte no ano- calendário de 2011 tem relação com os juros deduzidos do lucro real”.

No tocante ao ano-calendário de 2012, a fiscalização aponta não ser possível correlacionar a adição realizada pela Impugnante a título de subcapitalização com o valor dos juros registrados em face do contrato de mútuo em comento.

Relembremos um excerto do quanto exposto pela fiscalização:

“A partir dos elementos denunciados pelo contribuinte, elaboramos o quadro a seguir, aos moldes e semelhança do quadro relativo ano calendário de 2011, e não chegamos ao valor declarado pelo contribuinte, ou seja, se fosse o caso, o valor a ser adicionado seria de R\$ 15.107;646,52 e não R\$ 7.891.059,73, portanto uma diferença de R\$ 7.216.586,79. O que equivale considerar não respondida esta questão.

I	DESCRIÇÃO	VALORES/%
A	VALOR ATUALIZADO DOS EMPRESTIMOS	1.099.080.738,79
B	VALOR DO PL MULTIPLICADO POR 2	937.446.920,74
C	DIFERENÇA	161.633.818,05
D	(C/A) *100	14,71
E	VALOR DOS JUROS	102.729.264,80
F	SUB CAPITALIZA; ÃO = (E * D) /100	15.107.646,52
G	VALOR SUBCAPITALIZAÇÃO ADICIONADO	7.891.059,73
H	DIFERENÇA NA SUBCAPITALIZAÇÃO	7.216.586,79

[...]

Por fim, a alegação de que a autuação deveria ser anulada por incorreção no valor dos juros glosados (Fiscalização = glosa de juros no valor de R\$ 102.729.264,80; DIPJ = despesa de juros de R\$ 102.447.657,23) não merece provimento, apesar da comprovação do aventado equívoco da fiscalização, senão, vejamos.

Ao compulsar os elementos acostados aos autos, entendo que a Impugnante trouxe evidências bastantes da procedência da alegação do aventado equívoco cometido pela fiscalização.

De fato, a despesa de juros informada na DIPJ 2013 remontou a R\$ 102.447.657,23, sendo pertinente reproduzirmos o excerto desta DIPJ, anexada pela própria fiscalização aos presentes autos (fls. 1.459 / 1.532):

[...]

Contudo, a comprovação de que a fiscalização ocorreu em pequeno equívoco numérico na quantificação da glosa dos juros não é suficiente para a decretação da nulidade integral da autuação, vez que tal equívoco pode ser suprido mediante a exclusão do excesso da glosa, não se vislumbrando qualquer óbice ao exercício do direito de defesa da empresa.

Assim, não entendo que deve ser acolhida a alegação de nulidade da autuação, em decorrência do equívoco acima evidenciado, mas entendo necessária a exclusão da glosa dos juros superiores à respectiva despesa informada na DIPJ 2013. Logo, o valor inicial dos juros passíveis de glosa não deve remontar R\$ 102.729.264,80, devendo ser considerado o importe de R\$ 102.447.657,23 (**retificação da base de cálculo da autuação em R\$ 281.607,57**).

Desse modo, voto por negar provimento ao recurso de ofício.

4 RECURSO VOLUNTÁRIO

4.1 GLOSA DE ÁGIO

Antes de analisar os aspectos tributários da operação, convém relembrar os fatos ocorridos:

- OI LATAM recebe empréstimo de sua controladora situada no exterior;

- em 01/09/2010 OI LATAM adquire 100% das ações de ICAL (uma holding que, por sua vez, detinha 100% das ações de CIV), havendo o pagamento de ágio decorrente de rentabilidade futura do investimento adquirido;

- cerca de 6 meses após a aquisição, OI LATAM incorporou ICAL, passando a controlar diretamente CIV;

- passados pouco mais de 30 dias, a controladora de OI LATAM (que detinha também 79,4% das ações de OI BRASIL, outra empresa do grupo situada no Brasil), cede suas ações a OI LATAM, que passa a controlar diretamente OI BRASIL;

- nessa mesma data OI LATAM adquiriu de terceiros residentes no Brasil os outros 20,6% das ações de OI BRASIL, passando a deter 99,21% das ações dessa última (havendo o pagamento de ágio decorrente de rentabilidade futura do investimento adquirido);

- no dia seguinte (01/06/2011), OI BRASIL incorpora OI LATAM, passando a deter o controle integral de CIV, momento a partir do qual se iniciou a amortização dos ágios decorrentes das duas aquisições;

- em 2014, OI BRASIL incorpora CIV.

Pois bem, conforme se observa entre 01/09/2010 e 01/06/2011, diversas operações societárias foram realizadas, redundando, ao fim e ao cabo, em deduções de despesas a título de amortização de ágio decorrente, no entender do contribuinte, do cumprimento do disposto nos artigos 385 e 386 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99). Vejamos, então, a legislação que rege a matéria:

Amortização do Ágio ou Deságio

Art.391. As contrapartidas da amortização do ágio ou deságio de que trata o art. 385 não serão computadas na determinação do lucro real, ressalvado o disposto no art. 426 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 25, e Decreto-Lei nº1.730, de 1979, art. 1º, inciso III).

Parágrafo único. Concomitantemente com a amortização, na escrituração comercial, do ágio ou deságio a que se refere este artigo, será mantido controle, no LALUR, para efeito de determinação do ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento (art. 426). [grifo nosso]

Avaliado pelo Valor de Patrimônio Líquido

Art.426. O valor contábil para efeito de determinar o ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação de investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor de patrimônio líquido (art. 384), será a soma algébrica dos seguintes valores (Decreto-Lei nº1.598, de 1977, art. 33, e Decreto-Lei nº1.730, de 1979, art. 1º, inciso V):

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

II - ágio ou deságio na aquisição do investimento, ainda que tenha sido amortizado na escrituração comercial do contribuinte, excluídos os computados nos exercícios financeiros de 1979 e 1980, na determinação do lucro real;

III - provisão para perdas que tiver sido computada, como dedução, na determinação do lucro real, observado o disposto no parágrafo único do artigo anterior. [grifos nossos]

Constata-se, assim, que, em regra geral, o ágio deverá ser ativado e utilizado como custo somente no momento da alienação do investimento, obviamente se essa vier a ocorrer.

Excepcionalmente, o ágio pode vir a ser amortizado, nos termos do art. 386, III, e seu § 6º, II, do RIR/99, *verbis*:

Art.386. 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 artigo anterior (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, e Lei nº 9.718, de 1998, art. 10):

[...]

III- poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do §2º do artigo anterior, 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;

[...]

§6º O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, quando (Lei nº 9.532, de 1997, art. 8º):

[...]

II- a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária. [grifos nossos]

Para amortização do ágio, a meu ver, diversas premissas necessitam ser cumpridas. Tal entendimento vem sendo reiteradamente aplicado pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Em diversas situações como as ora tratadas, há inúmeros precedentes da 1ª Turma da CSRF firmando entendimento no sentido de que a amortização do ágio pago com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, com fulcro no art. 7º, inciso III da Lei nº 9.532/97, deveria atender, inicialmente, a quatro premissas básicas, quais sejam:

- 1) o efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive o ágio;
- 2) a realização das operações originais entre partes não ligadas;
- 3) seja demonstrada a lisura na avaliação da empresa adquirida, bem como a expectativa de rentabilidade futura;
- 4) a extinção do investimento em razão da absorção do patrimônio da investidora pela investida, ou vice-versa, conforme prevê o art. 386, e seu inciso III, do RIR/99, ou seja, confusão patrimonial entre a real investidora e investida.

Nesse sentido, assim decidiu a 1ª Turma da Câmara Superior em sessão realizada em 18 de janeiro de 2018, acórdão 9101-003.363, voto vencedor do i. Conselheiro Rafael Vidal de Araújo:

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

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

Não é possível o aproveitamento tributário do ágio se as investidoras reais transferiram recursos a "empresas veículos" com a específica finalidade de sua aplicação na aquisição de participação societária em outras empresas e se a "confusão patrimonial" advinda do processo de incorporação não envolve as pessoas jurídicas que efetivamente desembolsaram os valores que propiciaram o surgimento dos ágios, ainda que as operações que os originaram tenham sido celebradas entre terceiros independentes e com efetivo pagamento do preço.

No caso concreto, a acusação contida no Relatório Fiscal elaborado pela autoridade fiscal autuante foi a artificialidade da operação buscando contornar a aplicação de tais normas imperativas que impunham a ativação do ágio na real investidora (arts 391 e 426 do RIR/99), buscando posicionar a Recorrente diante de normas de contorno, quais sejam, o art. 386, III, e seu § 6º, II, do RIR/99, mediante operações societárias meramente com fins fiscais.

Conforme já explanado, entendo existir a necessidade de confusão patrimonial entre a real investidora e a investida a fim de que o ágio possa vir a ser amortizado. Isso em regra, e para uma aquisição de investimento realizado por uma empresa situada no Brasil ou sem entraves de natureza regulatória que exijam que a operação seja realizada mediante a utilização de estrutura organizacional distinta.

Pois bem, embora concorde que não se pode determinar a existência de patologia fiscal simplesmente pela utilização de empresas veículos, no caso concreto, não me resta qualquer sombra de dúvida que as operações, da forma como foram arquitetadas, visaram a driblar a legislação de regência, buscando posicionar a Recorrente artificialmente perante as normas que permitem a **amortização** do ágio em operações societárias.

Em casos desse jaez, entendo que não se deve se apegar única e exclusivamente à capacidade operacional de sociedades utilizadas na aquisição do investimento, mas sim em seu propósito negocial, em especial, o porquê de sua constituição e interposição na operação de aquisição, assim entendida toda a fase entre aquisição e início da amortização dos ágios em questão.

Conforme já tive a oportunidade de me pronunciar em inúmeros casos atinentes à amortização de ágio mediante utilização de "empresas de passagem" ou "empresas veículo", há se analisar, em cada caso, se o único propósito de assim se proceder foi a economia tributária, ou, de modo diverso, se há outros propósitos negociais que justifiquem a constituição ou utilização de pessoa jurídica já existente com o único intuito de redução de tributos¹.

¹ Nesse sentido, no Acórdão 1402-001.954 votei por dar provimento ao recurso do contribuinte por entender justificada a utilização de uma empresa enquadrada como "veículo" pela autoridade fiscal lançadora, mas que restou configurada, em realidade, como sociedade de propósito específico, e não constituída com o fim único de angariar vantagem tributária de forma artificial. Entendimento semelhante encontra-se nos Acórdãos 9101-003.609 e 9101-003.610, julgamentos em que atuei como suplente na Câmara Superior de Recursos Fiscais e apresentei declarações de voto.

Analisando o caso concreto, sob o ponto de vista do adquirente, ao contrário do decidido pela DRJ, entendo não se aplicar os precedentes citados da Câmara Superior. Explico.

As empresas controladoras situadas no exterior já possuíam duas empresas constituídas no Brasil (OI LATAM e OI BRASIL), sendo que a única empresa que desempenhava a atividade fim do grupo (produção de embalagens de vidro) era OI BRASIL. Portanto, não faria sentido a empresa estrangeira fazer a aquisição direta das ações da holding ICAL (ou diretamente de CIV) para possuir duas empresas distintas operando no mesmo mercado no Brasil.

Veja-se que, ao fim e ao cabo (2014), as operações no Brasil foram unificadas em uma única pessoa jurídica mediante incorporações sucessivas entre as empresas brasileiras do grupo Owens-Illinois.

Ora, nesse caso, entendo que, a despeito de qual empresa nacional foi utilizada na aquisição do investimento, era absolutamente legítima a opção dos controladores estrangeiros remeterem os recursos a quaisquer de suas controladas no país para realização da aquisição de investimento, mormente quando a investida desempenhava exatamente a atividade principal desenvolvida em âmbito mundial pelo grupo. Raciocínio diverso implicaria dizer que os controladores estrangeiros seriam obrigados a manterem duas empresas no Brasil, atuando em paralelo, nas mesmas atividades, uma vez que OI BRASIL desempenhava absolutamente a mesma atividade que CIV.

Por consequência, ao contrário do que se evidencia em muitas operações em que um investidor estrangeiro pretende ingressar no mercado nacional e poderia fazer a aquisição direta da investida e optar por primeiro constituir uma holding, no Brasil, capitalizá-la para a aquisição do investimento e depois essa holding ser incorporada pela investida, no caso concreto o que se teve foi a remessa de recursos para empresa já existente no Brasil para que pudesse expandir os negócios já desempenhados no país. E não vem ao caso se o beneficiário da remessa inicial foi OI LATAM, pois, ato contínuo, essa incorporou a holding investida (ICAL) e, no mês seguinte, foi incorporada pela empresa operacional do grupo no Brasil (OI BRASIL – ora Recorrente). Ou seja, tanto OI LATAM (quem recebeu os recursos do exterior), quanto OI BRASIL e ICAL (holding investida) passaram a compor uma única pessoa jurídica, para, somente a partir de então, o ágio na aquisição de ICAL passar a ser amortizado pela Recorrente. Portanto, se os recursos ingressaram em OI LATAM e essa depois foi incorporada por OI BRASIL, tais fatos são absolutamente irrelevantes, pois a amortização de ágio somente teve início a partir da confusão patrimonial entre OI LATAM, OI BRASIL e ICAL (holding investida).

É certo que o investimento do exterior poderia ter sido realizado diretamente na aquisição da holding ICAL, mas, venhamos e convenhamos, isso não seria o natural quando os controladores já possuíam empresa operacional no Brasil atuando no mesmo ramo da futura investida. Cabe lembrar que a opção utilizada pelos controladores foi a de empréstimo a sua controlada no Brasil, e não aumento de capital, o que pode ser explicado por razões diversas (por exemplo, o objetivo de não imobilizar todo o valor investido e/ou a necessidade de fluxo de caixa futuro dos investidores, razões empresariais que, sem comprovação de simulação ou outra patologia jurídica, não têm o Fisco o direito de impor outro modelo de negócio aos envolvidos na operação somente com o intuito de maximizar a carga tributária nela incidente. Até mesmo porque, ainda que o investimento tivesse sido realizado diretamente na investida operacional

CIV, em 2014, a fusão entre CIV e OI BRASIL, ou a incorporação de uma pela outra, fariam surgir o direito à amortização do ágio independentemente do desenho inicial da operação no que diz respeito ao ingresso dos recursos no Brasil.

Portanto, não vejo qualquer vício na estrutura de aquisição do investimento.

Por outro lado, alinho-me à posição defendida pela PGFN em suas contrarrazões no sentido de que há fundamento autônomo para manutenção dessa infração, fundamento esse não abordado na decisão de primeira instância: a estrutura montada pelos detentores do real investimento realizado (empresa operacional CIV) não permite a amortização do ágio antes de 2014, quando OI BRASIL incorporou a empresa efetivamente operacional adquirida. A aquisição da holding ICAL não teve outro propósito que não fosse a antecipação da amortização do ágio que somente poderia ocorrer quando OI BRASIL e a investida operacional CIV passassem a compor uma única empresa.

De fato, a autoridade fiscal não caracterizou somente OI LATAM como empresa veículo (equivocadamente, a meu sentir): no Relatório Fiscal, em diversos pontos, *ICAL é apontada como empresa veículo*, tendo sido interposta entre os alienantes (Família Brennand) e a verdadeira empresa operacional investida (CIV) sem qualquer outro propósito que não fosse a redução de tributos incidente na operação. Veja-se:

- fl. 3893:

Verificaremos que o real interesse nesta negociação era a aquisição, pelo Grupo Illinois, via OI LATAM, da Companhia Industrial de Vidros – CIV, até então integralmente detida pela ICAL, e que *era, de fato, a empresa operacional do grupo Brennand.*

[...]

Do exame das respostas prestadas pelo contribuinte e da documentação suporte acostada aos autos do presente procedimento fiscal, *constatamos que o procedimento adotado para a aquisição da CIV pela OI LATAM tratou-se de planejamento tributário abusivo, visando não somente a redução da base tributável do IRPJ e da CSLL, pelo lançamento de despesas com a amortização de ágio, mas também pelo registro de despesas financeiras com juros, remetidos ao exterior. [grifos nossos]*

- fl. 3905-3906:

5.1.3 - ATA OI LATAM 29/04/11 – INCORPORAÇÃO DA ICAL

[...]

Do laudo de avaliação destacam-se os valores utilizados para incorporação.

(R\$)			
ATIVO CIRCULANTE	521.212,46	PASSIVO CIRCULANTE	93.978,54
REAL. LONGO PRAZO	552.736,68	EXIGIVEL LONGO PRAZO	21.850.706,22
PERMANENTE	297.712.014,99	PATRIMONIO LIQUIDO	276.841.279,37
TOTAL DO ATIVO	298.785.964,13	TOTAL PASSIVO	298.785.964,13
PRINCIPAIS CONTAS			
INVESTIMENTO - CIV	297.662.184,50	CIV	-21.850.706,22
		AÇÕES ORDINARIAS	-277.205.656,65
		RES. EXERCICIO ANTERIOR	-376.811,17
		RES. EXERCICIO ATUAL	741.188,45
		PATRIMONIO LIQUIDO	-276.841.279,37

*Percebe-se pelo laudo de avaliação que o valor significativo em verdade se refere apenas e tão somente ao investimento na CIV, pois o valor do patrimônio líquido somado ao empréstimo à CIV perfaz integralmente o valor do investimento na própria CIV, logo, **configura-se que o real interesse na aquisição era a CIV** e que esta era a empresa efetivamente produtiva na organização original.[grifos do original]*

- fl. 3907:

5.1.6 - LAUDO DE APURAÇÃO DO AGIO NA AQUISIÇÃO DA ICAL

[...]

Em análise preliminar, podemos notar que a verdadeira intenção do Grupo OWENS era efetivamente adquirir a empresa operacional do Grupo Brennand, ou seja, a compra da CIV, pois o laudo de avaliação se reportava basicamente a esta empresa operacional.[grifos nossos]

- fls. 3910-3911:

Pela última DIPJ entregue à Receita Federal abrangendo o período de 01/01/11 até 29/04/11, quando a ICAL foi incorporada pela OI LATAM, havia os seguintes movimentos:

(R\$)			
BANCOS	266.588,23	CRED PJ LIGADA	22.090.265,31
ADTO	98.030,72		
IMPOSTO REC	151.702,79		
OUTRAS	1.071,96	CAPITAL	277.205.656,65
CRED PJ LIGADA	344.348.996,17	RES. LUCROS	46.077.645,81
DEP JUDICIALÇ	540.795,27	OUTRAS RES	49.476,17
OUTRAS	74.919,81		
EQUIPAMENTO	33.694,66	PL	323.332.778,63
TOTAL ATIVO	345.465.226,24	TOTAL PASSIVO	345.465.226,24

*Observa-se que a ICAL aplicava todo o seu patrimônio líquido no investimento na CIV, comprovando que **o real interesse do Grupo Owens Illinois era a CIV**. [grifos nossos]*

- fls. 3914-3915:

Da auditoria fiscal realizada conclui-se que o grupo Owens-Illinois tinha interesse em adquirir a Companhia Industrial de Vidros – CIV e não a sua controladora INDÚSTRIA E COMÉRCIO E ADMINISTRAÇÃO – ICAL S/A, por ser a primeira uma empresa operacional, possibilitando assim amortização de ágio. Tal conclusão “comprova-se” pela incorporação da ICAL alguns meses após sua aquisição. Desta forma, a ICAL serviu nesta operação para que o ágio pago pelo grupo Owens-Illinois fosse formalmente atribuído a sua aquisição e

não de sua controlada, CIV, que por alguma razão o grupo Owens-Illinois queria manter ativa.

Conclui-se da análise da documentação acostada aos autos do presente procedimento fiscal a utilização das empresas ICAL e OI LATAM (duas empresas com objetos sociais de administração) como veículos para permitir que parte do grupo OI ILLINOIS, Inc., sediado na Holanda, trouxesse para o Brasil o ágio gerado na aquisição das empresas brasileiras ICAL/CIV (internalização de ágio) com a consequente economia tributosa.

[...]

Fica claro que para o contribuinte poder usufruir esse benefício fiscal deve existir uma negociação, um custo de aquisição, com um comprador que efetivamente pague por uma participação societária com ágio. Para isso o ágio deve ter efetividade e legitimidade, o que não é o caso, pois quem efetivamente pagou foi a empresa sediada na Holanda e o objeto da venda foi efetivamente a CIV e não a ICAL. Estamos nos referindo aos artigos 386, 391 do RIR/99 ... [grifos nossos]

Veja-se que em resposta à intimação, o próprio contribuinte reconheceu que “a real adquirida foi a CIV, considerando que a unidade efetivamente produtora era a CIV e não a ICAL”, conforme reproduzido no Relatório Fiscal à fl. 3900, pedindo-se vênias para reproduzir-se também nesse momento:

Registro nesta resposta a afirmação de que foi a OI EUROPEAN quem adquiriu a ICAL, através da OI LATAM, na verdade, a real adquirida foi a CIV, considerando que a unidade efetivamente produtora era a CIV e não a ICAL, veja por exemplo o teor inicial do laudo de avaliação elaborado pela KPMG que considerou como data base para o levantamento 31/08/10: “Em setembro de 2010 a OWENS ILLINOIS AMERICA LATINA ADMINISTRAÇÃO LTDA. (OI ou CLIENTE) adquiriu a Companhia Industrial de Vidros (CIV ou Empresa) por um valor superior ao patrimônio líquido gerando um ágio pago pelo negócio.” [grifos nossos]

Conforme se observa, a real investida era CIV, e, portanto, somente a partir da confusão patrimonial entre as empresas do grupo Owens-Illinois no Brasil (OI LATAM e OI BRASIL) e CIV é que o contribuinte faria jus à amortização do ágio, ou seja, somente a partir do ano-calendário de 2014.

Para que o ágio com fundamento em rentabilidade futura possa compor o resultado do período, o regulamento do imposto de renda impõe, em regra, a alienação do investimento – nesse caso, na forma de custo de aquisição –, ou, em situação de exceção, mediante amortização, desde que haja incorporação, fusão ou cisão entre investidora e investida (art. 386, caput e inciso III), ainda que de forma reversa (art. 386, § 6º, II).

Saliento ainda que a tese de que os artigos 7º e 8º Lei nº 9.532/97 trouxeram um benefício fiscal relativo à amortização do ágio não prospera. A esse respeito, reproduzo excerto do voto do i. Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé no bojo do acórdão 1102-000.873:

A profunda alteração levada a efeito pela Lei nº 9.532/97 consiste no seguinte: antes dela (na vigência do art. 34 do Decreto-Lei nº 1.598/77), era absolutamente irrelevante (nos casos de incorporação, fusão ou cisão) o fundamento no qual baseava-se o anterior registro do ágio ou deságio. Bastaria à pessoa jurídica avaliar o acervo líquido recebido a preços de mercado, e toda a

diferença entre este acervo e o valor contabilmente registrado, relativo à participação societária extinta, era imediatamente deduzido como perda, para fins fiscais, qualquer que fosse o fundamento daquele ágio.

Após a Lei nº 9.532/97, nos casos de incorporação, fusão ou cisão, o ágio fundamentado em rentabilidade futura não mais pode ser deduzido imediatamente como perda, senão de forma “parcelada” em, no mínimo, cinco anos; o ágio fundamentado na diferença entre o valor contábil e o valor de mercado de bens do ativo não mais pode ser deduzido imediatamente como perda, senão de forma também “parcelada”, acompanhando a depreciação, amortização, ou exaustão normal do bem; e o ágio baseado em outros fundamentos econômicos não apenas não mais pode ser deduzido imediatamente como perda, como ainda sequer pode ser amortizado ao longo do tempo.

A nova lei, portanto, possui caráter manifestamente anti-elisivo. Não somente pelo seu próprio conteúdo normativo, já que a partir de sua edição foram sensivelmente restringidas as possibilidades de dedução do ágio, conforme acima exposto, como também pela própria manifestação do legislador, contida na exposição de motivos ao art. 8º da MP 1.602/97, posteriormente convertido no art. 7º da Lei nº 9.532/97, verbis:

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

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

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

Este ponto merece ser melhor explicitado, visto que há muitos juristas e doutrinadores - quiçá a maioria, até - que tratam os referidos artigos 7º e 8º como um incentivo fiscal às privatizações. Contudo, o entendimento aqui exposto não é isolado, e, neste sentido, transcrevo excerto de manifestação de Luís Eduardo Schoueri em recente livro² a respeito do tema:

“Muitos acreditam que a referida lei constituiu incentivo fiscal às privatizações. Neste sentido é o entendimento de Roberto Quiroga Mosquera e Rodrigo de Freitas, quando estes assinalam que o

² SCHOUERI, Luis Eduardo. Ágio em reorganizações societárias (aspectos tributários). São Paulo: Dialética, 2012, p. 66-68.

tratamento fiscal conferido ao ágio pela Lei nº 9.532/1997 ‘foi estabelecido no contexto de incentivo às privatizações, em que o Estado brasileiro tinha interesse em oferecer condições vantajosas aos adquirentes e, com isso, conseguir melhores preços’.

O mesmo raciocínio pode ser visto em Marcel e Michel Gulin Melhem, segundo os quais uma (e talvez a principal) das razões para a criação das normas sobre dedutibilidade do ágio na incorporação teria sido o incentivo ao “então chamado Programa Nacional de Desestatização, tornando as empresas estatais mais atraentes aos investidores privados, uma vez que o ágio eventualmente pago nos leilões de privatização poderia ser deduzido fiscalmente”. É, ainda, o mesmo entendimento de João Dácio Rolim e de Frederico de Almeida Fonseca, para quem um dos motivos para o tratamento dado ao ágio pela Lei nº 9.532/1997 “foi o de fomentar o chamado ‘Programa Nacional de Desestatização do Governo Federal’”.

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

Segundo as palavras utilizadas à época pelo Poder Executivo para justificar a introdução de disciplina diferenciada para o ágio conforme sua fundamentação, houve a necessidade de se coibir planejamentos tributários consistentes na aquisição com ágio de empresas deficitárias e posterior incorporação que fizesse com que o ágio fosse deduzido na empresa lucrativa.

Como antigamente não havia qualquer coerência e consistência para a dedução do ágio, a falta de regulamentação específica estava sendo utilizada para distorcer a lógica do sistema, o que gerou motivação suficiente para que o legislador barrasse esses artifícios prejudiciais à completude do ordenamento jurídico.”

Ainda que possa não ser o entendimento dominante, também no CARF se encontram manifestações no mesmo sentido do quanto exposto no presente voto. Peço vênia para transcrever trecho do voto proferido pelo ilustre Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior, no acórdão nº 101-95.786, de 18 de outubro de 2006, à época acompanhado por unanimidade pela antiga Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes:

“Antigamente, o Decreto 1.598/77, em seu artigo 34, atual artigo 430 do RIR/99 (...)

Não havia prazo mínimo para esta operação de registro da perda, certo que alguns contribuintes, fortes na avaliação apenas de bens tangíveis e ignorando a valorização de intangíveis, registravam

perdas quase pela totalidade do ágio pago na aquisição. E isso em operações muitas das vezes instantâneas.

(...)

A motivação para a nova regra teve caráter antielisivo, conforme a exposição de motivos ao artigo 8º da MP 1.602/97, convertido no artigo 7º da Lei 9.532/97, verbis:

(...)

A única conclusão possível, portanto, é que a nova regulamentação, além de tomar despicienda qualquer avaliação de acervo líquido quando existente ágio ou deságio, criou prazo mínimo para a amortização, no caso 5 anos, como forma de evitar o ganho fiscal imediato que anteriormente se obtinha, pelo reconhecimento a um só tempo da diferença entre o valor contábil e o valor do acervo líquido.

No entanto, não há na norma qualquer permissão para que tal efeito represente um ajuste ao lucro líquido, mediante exclusão no LALUR. O fato é contábil, representativo do controle na escrituração da amortização do ágio após a incorporação. Como bem observou a decisão recorrida, apenas se a amortização ultimar-se em período anterior a cinco anos, haverá necessidade de ajustes por adição e exclusão, para respeito ao prazo mínimo definido na norma.”

O entendimento, data vênia equivocado, de que o referido artigo veicularia incentivo fiscal foi tão veemente e reiteradamente alardeado, que na própria Câmara de Deputados foi debatido um projeto de lei visando à revogação do “benefício fiscal” previsto no inciso III do artigo 7º (que trata da amortização do ágio fundamentado em expectativa de resultados futuros).

De fato, o então Deputado Valdemar Costa Neto apresentou o Projeto de Lei nº 2.922-A, de 2000, por meio do qual propunha, em seu artigo 1º, a revogação do inciso III do art. 7º da Lei nº 9.532/97, ao argumento de ser “completamente absurdo o benefício fiscal que ela concedeu as empresas vencedoras dos leilões de privatização de empresas estatais”.

Ainda, posteriormente, foi apresentada emenda, pelo Deputado Luiz Antonio Fleury, a este projeto de lei, propondo a supressão da revogação antes proposta, na qual, mais uma vez, deu-se ao referido artigo a conotação de incentivo fiscal, verbis:

“Inclusive, a forma de contabilização atualmente prevista no inciso III do art. 7º da Lei n.º 9.532, de 10 de dezembro de 1997, representou um incentivo para que as empresas privadas participassem dos programas de desestatização.

Neste sentido, podemos até dizer que um dos principais incentivos apresentados pelos processos de privatização está inserido na seara fiscal, eis a razão pela qual o benefício fiscal do inciso III do art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, se faz necessário.”

O Relator da matéria na Comissão de Finanças e Tributação, Deputado Antonio Cambraia, em seu voto, acolheu integralmente as ponderações apresentadas pela emenda supressiva, ressaltando que, por meio do artigo da Lei nº 9.532/97 em questão, “estimula-se o investimento em outras empresas e a reorganização societária, tão importantes num contexto de baixo crescimento econômico do país”.

O Projeto de Lei nº 2.922-A foi rejeitado, no mérito, por unanimidade, tendo sido arquivado em 02/12/2004, consoante informações obtidas em www.camara.gov.br.

O entendimento de que se trata de um incentivo fiscal tem permeado as mais recentes decisões do CARF a respeito do tema. Neste contexto foram proferidos diversos dos acórdãos citados pela recorrente em sede de recurso e memoriais apresentados, bastando a tanto citar o Acórdão nº 1301-000.711 (Tele Norte Leste, de relatoria do ilustre Conselheiro Valmir Sandri) e o Acórdão nº 1402-000.802 (Banco Santander, de relatoria do ilustre Conselheiro Antônio José Praga de Souza).

Transcrevo abaixo breve excerto do Acórdão nº 1301-000.711:

“Na verdade, o Programa Nacional de Desestatização, juntamente com as regras atinentes à dedutibilidade do ágio fizeram parte de todo um contexto para a formulação dos preços ofertados nos leilões de privatização e para as sucessivas reorganizações societárias realizadas pelas empresas objeto da desestatização, servindo como atrativo e motivo para o aumento substancial dos valores auferidos pelo Governo com a privatização.

Noutro giro, a dedutibilidade do ágio e a possibilidade de a empresa realizar a reorganização societária para o seu aproveitamento fez parte do pacote de condições ofertadas às empresas que participaram das privatizações, tendo, todas elas, conforme pesquisa na internet, adotado a política incentivada acima.”

Não me sensibilizam, contudo, os argumentos expendidos neste sentido. Identifico nos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 tão somente uma nova normatização atinente ao registro e amortização do ágio — a propósito, sem sombra de dúvidas, mais restritiva que a anterior.

Além disto, não há nenhum elemento na Lei nº 9.532/97 que expressamente a vincule ao Programa Nacional de Desestatização. Pelo contrário, suas regras são válidas para todo e qualquer evento de fusão, incorporação ou cisão que implique a extinção de participação societária anteriormente adquirida com ágio.

Por essas razões, não há que se falar em norma indutora de comportamento. O que houve foi uma operação recheada de artificialidade a fim de que buscasse a amortização do ágio como se tal direito fosse inerente a qualquer operação de aquisição de investimento, hipótese, na

realidade, restrita a operações realizadas, concretamente, nos termos do art. 386, III, e seu § 6º, II, do RIR/99.

A artificialidade da operação está, justamente, no passo intermediário utilizado pela Recorrente a fim de que o ágio, que deveria compor o custo do investimento de OI LATAM, e posteriormente OI BRASIL, pudesse ser amortizado de forma antecipada, mediante a incorporação da empresa veículo ICAL (holding) antes que a real investida (CIV) fosse incorporada pelas empresas do grupo Owen Illinois no Brasil, o que só veio a ocorrer no ano de 2014.

Não há dúvida que a pessoa jurídica que, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, absorver patrimônio de outra pessoa jurídica que dela detenha participação societária adquirida com ágio, cujo fundamento seja a rentabilidade futura, poderá amortizá-lo nos balanços correspondentes à apuração do lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração, pois assim possibilita o art. 386 do RIR/99.

De igual forma, não se pode olvidar que o contribuinte tem o direito de estruturar o seu negócio de maneira que melhor lhe convém, com vistas à redução de custos e despesas, inclusive à redução dos tributos, sem que isso implique, necessariamente, qualquer ilegalidade.

Entretanto, o que não se admite atualmente é que os atos e negócios praticados se baseiem em aparente legalidade, sem qualquer finalidade empresarial ou negocial, para disfarçar o real objetivo da operação, quando unicamente almeje reduzir o pagamento de tributos.

Nesse sentido, colacionam-se a seguir os ensinamentos de Marco Aurélio Greco³:

... a pergunta que se põe é: admitida a existência do direito de o contribuinte organizar a sua vida, este direito pode ser utilizado sem quaisquer restrições? Ou seja, tal direito é ilimitado? Todo e qualquer “planejamento” é admissível? Minha resposta é negativa. (pág. 190)

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

[...] com o advento do Código Civil de 2002 a questão ficou solucionada, pois seu artigo 187 é expresso ao prever que o abuso de direito configura ato ilícito:

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

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

³ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo: Dialética, 2011, p. 198-208.

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

Em suma, não há dúvida de que o contribuinte tem o direito, encartado na Constituição Federal, de organizar sua vida da maneira que melhor julgar. Porém, o exercício deste direito supõe a existência de causas reais que levem a tal atitude. A auto-organização com a finalidade predominante de pagar menos imposto configura abuso de direito, além de poder configurar algum outro tipo de patologia do negócio jurídico, como, por exemplo, a fraude à lei. (pág. 228)

Nota-se, assim, que o direito ao planejamento tributário não pode ser absoluto, há que haver uma conformação entre a existência do direito e o modo como se exerceu esse direito, sob pena de incorrer-se em abuso de direito.

Ricardo Lobo Torres, a esse respeito, esclarece que “a proibição da elisão abusiva no campo tributário nada mais é que a especificação do princípio geral, jurídico e moral, da vedação do abuso de direito”.⁴

A tributação, historicamente, sempre contou com a rejeição do povo. Esse o motivo em função do qual foi fixada, em 1215, a limitação à tributação pela lei. Na Inglaterra de então, os barões e os religiosos procuraram conter o arbítrio do Rei, fixando que não haveria tributação sem lei que a estabelecesse. Mais adiante, a Constituição Norte-Americana de 1787 e a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789 reprisaram a limitação. Essa perspectiva, entretanto, sofreu alteração ao longo do tempo. Hoje, a tributação não é mais uma concessão da sociedade em favor do Estado, mas um instrumento da sociedade que tem por finalidade manter uma máquina pública estruturada em favor da própria sociedade. Esse é o sentido do dever fundamental do indivíduo de recolher os tributos devidos. Confira-se, a respeito, o pensamento de Klaus Tipke (“Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva”, Douglas Yamashita, São Paulo, Malheiros, 2002, pág. 13):

O dever de pagar impostos é um dever fundamental. O imposto não é meramente um sacrifício, mas sim uma contribuição necessária para que o Estado possa cumprir suas tarefas no interesse do proveitoso convívio de todos os cidadãos. O Direito tributário de um Estado de Direito não é Direito técnico de conteúdo qualquer, mas ramo jurídico orientado por valores. O direito Tributário afeta não só a relação cidadão/Estado, mas também a relação dos cidadãos uns com os outros. É um direito da coletividade.

A Constituição Federal de 1988 caminhou no sentido defendido por Tipke, quando afirma no seu art. 1º que a República Federativa do Brasil constitui-se em Estado Democrático de Direito e estipula como seus fundamentos a soberania, a cidadania, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa e o pluralismo político. A atividade produtiva deve cumprir o seu papel social de importância ao desenvolvimento do país e de fonte de manutenção dos membros da sociedade, mas sem que se sobreponha à cidadania e a dignidade humana.

O art. 3º da Constituição estipula como objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a garantia do desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e a marginalização e a redução das

⁴ LOBO TORRES, Ricardo. Planejamento Tributário. Elisão abusiva e evasão fiscal. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 20.

desigualdades sociais e regionais e a promoção do bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Para o atingimento desses objetivos é de suma importância os recursos oriundos da tributação, daí que não se pode admitir o planejamento tributário lastreado exclusivamente na liberdade negocial e no respeito às formas, mas com mascaramento dos atos e negócios praticados para disfarçar o real objetivo da operação, unicamente para se esquivar do pagamento dos tributos.

O pagamento de tributos é a contrapartida à proteção estatal que cada cidadão aspira. Ele tem muita importância para a coletividade e, por isso, pode ser exigido. Não se pode ter uma fixação por direitos, sob o aspecto individualista, esquecendo-se dos deveres, que também são importantes e que cada cidadão deve cumprir em função da posição que ocupa na sociedade.

Cabível assentar, também, que a orientação constitucional e jurisprudencial antes referida não representa novidade em termos internacionais. Nos Estados Unidos da América, meca do capitalismo e do liberalismo, a Suprema Corte, ao apreciar o caso Gregory v. Helvering, já em 1935, reconheceu o direito de planejamento do contribuinte, mas afastou a licitude de operações societárias nas quais presente choque entre a realidade e o artifício formal. Daquele julgado, que tratou de pretensa operação societária isenta do imposto de renda, colhe-se o seguinte excerto da decisão (“Interpretação Econômica do Direito Tributário: o caso Gregory v. Helvering e as doutrinas do propósito negocial (*business purpose*) e da substância sobre a forma (*substance over form*)”, Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy, Revista Fórum de Direito Tributário, Belo Horizonte, nº 43, págs. 55 a 62):

Nessas circunstâncias, os fatos falam por eles mesmos e permitem apenas uma única interpretação. O único empreendimento, embora conduzido nos termos do item “b” da seção 112, fora de fato uma forma elaborada e errônea de transposição simulada como reorganização societária, e nada mais. A regra que exclui de consideração o motivo da elisão fiscal não guarda pertinência com a situação presente, porquanto a transação em sua essência não é alcançada pela intenção pura da lei. Sustentar-se de outro modo seria uma exaltação do artifício em desfavor da realidade, bem como retirar da previsão legal em questão qualquer propósito sério. É mantido o julgamento de segunda instância.

Marco Aurélio Greco assevera ainda que “nem tudo o que é lícito é o honesto” e que o “o ordenamento jurídico não se resume à legalidade; ele contempla também mecanismos em última análise de neutralização de esperteza”, fazendo

parte daquilo que Tércio Sampaio Ferraz Júnior denomina de **regras de calibração do ordenamento**. Ou seja, os textos legais dão as peças do sistema jurídico, mas para que funcionem coordenadamente precisam ser calibradas, ajustadas.⁵ (grifo nosso)

Sobre o tema, Ricardo Lobo Torres conclui que

No direito tributário o mais importante para a Administração é requalificar o ato abusivo, sem anulá-lo em suas consequências no plano das relações comerciais ou trabalhistas.[...] Na elisão, afinal de contas, ocorre um abuso na subsunção do fato à norma tributária; como lembra Paul Kirchhof, a elisão é sempre uma subsunção malograda [...] Cabe à Administração Tributária, conseqüentemente, corrigir a

⁵ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo: Dialética, 2011, p. 231.

subsunção malograda, requalificando o fato de acordo com a interpretação correta da regra de incidência.⁶

Discorrendo sobre o tema planejamento tributário, Greco assim se manifesta:

Recordando: na primeira fase, predomina a liberdade do contribuinte de agir antes do fato gerador e mediante atos lícitos, salvo simulação; na segunda fase do ainda predomina a liberdade de agir antes do fato gerador e mediante atos lícitos, porém nela o planejamento é contaminado não apenas pela simulação, mas também pelas outras patologias do negócio jurídico, como o abuso de direito e a fraude à lei.

Na terceira fase, acrescenta-se um outro ingrediente que é o princípio da capacidade contributiva que – por ser um princípio constitucional tributário – acaba por eliminar o predomínio da liberdade, para temperá-la com a solidariedade social inerente à capacidade contributiva.⁷ (grifo nosso)

Salienta ainda o doutrinador que a capacidade contributiva é uma norma programática “possuindo caráter positivo em todos os momentos da atividade de concreção dos preceitos constitucionais: legislação, execução e jurisdição. **É a afirmação de que a eficácia jurídica alcança os intérpretes e aplicadores do Direito e não apenas o legislador**”⁸. (grifo nosso) Acrescenta ainda que se trata de instrumentos de controle do abuso de direito, fraude à lei e outras patologias dos negócios jurídicos, uma vez que negariam a eficácia de regramentos constitucionais.⁹

O Supremo Tribunal Federal já vêm se manifestando nesse sentido, como é possível observar no voto do Ministro Carlos Velloso no julgamento do RE nº 227.832-1 DJ de 28.06.2002), cujo excerto transcreve-se a seguir:

[...] a interpretação puramente literal e isolada do §3º do art. 155 da Constituição Federal levaria ao absurdo, conforme linhas atrás registramos, de ficarem excepcionadas do princípio inscrito no art. 195, caput, da mesma Carta – “a seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei...” – empresas de grande porte, as empresas de mineração, as distribuidoras de derivados de petróleo, as distribuidoras de eletricidade e as que executam serviços de telecomunicações – o que não se coaduna com o sistema da Constituição, e ofensiva, tal modo de interpretar isoladamente o § 3º do art. 155, a princípios constitucionais outros, como o da igualdade (C.F., artigo 5º e artigo 150, II) e da capacidade contributiva.

A respeito da colisão entre liberdade de iniciativa e solidariedade, Greco, em excepcional análise sobre o tema, conclui:

[...] quando se diz que é preciso tributar segundo a capacidade contributiva, também é preciso ponderar não ser adequado transformar a capacidade contributiva num valor absoluto que atropela a legalidade e a tipicidade. [...]

Minha concepção ideológica é de que sempre haverá de ponderar os dois conjuntos de valores; ou seja, para mim o ponto de partida é o de que ambos devem estar sentados à mesa para dialogar. Vale dizer, não é a rigor um “ponto” de partida, mas uma “dualidade” de partida. Não há caso que não envolva dois tipos de valores. Isso está escrito com todas as letras no artigo 3º, I, da Constituição de 1988 – quando formula os

⁶ LOBO TORRES, Ricardo. Planejamento Tributário. Elisão abusiva e evasão fiscal. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 25.

⁷ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo: Dialética, 2011, p. 319.

⁸ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo: Dialética, 2011, p. 343.

⁹ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo: Dialética, 2011, p. 344.

objetivos do Estado brasileiro – ao estabelecer que **um deles é o de construir uma sociedade livre, justa e solidária**. Formulação linguística muito feliz, pois coloca numa ponta a liberdade (típica do Estado de Direito) e, na outra ponta, a solidariedade (típica do Estado Social) e entre elas a justiça que resultará da ponderação das duas. Ou seja, **só vamos ter justiça se e quando houver ponderação entre os valores liberdade e solidariedade**.¹⁰ (grifo nosso)

Portanto, o procedimento adotado pela autoridade fiscal encontra-se em total sintonia com os princípios da legalidade e da livre iniciativa, encontrando eco não só na doutrina, mas também na jurisprudência, inclusive do Pretório Excelso. Também não há que se falar em desconsideração da personalidade jurídica ou de atos jurídicos. O que houve, na prática, foi uma requalificação dos atos realizados pelo contribuinte, prática adotada como regra de calibração do sistema (conforme Tércio Sampaio Ferraz Júnior), ou de “neutralização de esperteza”, nas palavras de Marco Aurélio Greco.

No caso concreto, ressalta aos olhos o posicionamento artificial da Recorrente em face das leis de regência de cunhos societário e fiscal.

A estrutura negocial montada pela Recorrente caracteriza o que a doutrina denomina de “operação estruturada em sequência”.

Greco¹¹ trata o tema com a maestria peculiar:

Operação Estruturada em Sequência

Sob esta denominação estão as step transactions, vale dizer, aquelas sequências de etapas em que cada uma corresponde a um tipo de ato ou deliberação societária ou negocial encadeado com o subsequente para obter determinado efeito fiscal mais vantajoso. Neste caso, cada etapa só tem sentido se existir a que lhe antecede e se for deflagrada a que lhe sucede.

Uma operação estruturada indica a existência de um objetivo único, predeterminado à realização de todo o conjunto. E mais, indica a existência de uma causa jurídica única que informa todo o conjunto. Neste caso, cumpre examinar se há motivos autônomos, ou não, pois se estes inexistirem, o fato a ser enquadrado é o conjunto e não cada uma das etapas. (p. 462)

Uso de Sociedades

[...] o elemento relevante quando estamos perante uma pessoa jurídica não é apenas a sua existência formal (no registro competente etc.); tão importante ou até mais – em matéria tributária – é a identificação do empreendimento que justifica sua existência. A criação de uma pessoa jurídica tem sentido na medida em que corresponda à vestimenta jurídica de determinado empreendimento econômico ou profissional. A ideia de empresa é o núcleo a ser perquirido. (vide a importância que o Código Civil dá à noção de empresa – artigos 966 e segs.). (p. 468/469)

Conduit companies

A primeira situação a observar é das chamadas conduit companies (empresas-veículos ou de passagem) em que uma pessoa jurídica é criada apenas para servir como canal de passagem de um patrimônio ou de dinheiro sem que tenha efetivamente outra função dentro do contexto. (p. 470)

¹⁰ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo: Dialética, 2011, p. 53-54.

¹¹ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo: Dialética, 2011, p. 462-476.

Deslocamento da Base Tributável

Outro aspecto a ser considerado é o do deslocamento da base tributável para sociedades que se encontrem em situação tributariamente mais favorável.

O deslocamento de base tributária para outra pessoa jurídica que se encontra em regime tributário comparativamente mais vantajoso é elemento que merece especial atenção; aliás, já foi objeto de exame pelo antigo Tribunal Federal de Recursos ao ensejo da mencionada Apelação Cível nº 115.478-RS (julgada em 18.02.87, Rel. Min. Américo Luz). Neste processo, além de outras considerações, encontra-se no relatório do acórdão o seguinte aspecto:

“O que existiu foi na realidade transferência de receita representada pela diferença de preços nas transações entre a autora e as demais empresas, pois a receita que não se realizou foi realizada pelas demais empresas, ainda que sob regime de determinação diferente.”

Este é o ponto a considerar, pois – dependendo das circunstâncias do caso concreto – pode configurar fraude à lei tributária. (p. 475/476) (grifos nossos)

Salienta-se que sem a utilização da denominada “empresa veículo” (no caso, ICAL) não haveria amortização do ágio nos períodos objeto do lançamento ora em debate, pois tais valores deveriam compor o custo do investimento de OI LATAM, e, após sua incorporação, de OI BRASIL, conforme já abordado. Nesse contexto, é de pouco relevo se as “*empresas veículo*” efetivamente operavam, ou se suas existências foram efêmeras. O importante para a caracterização de ICAL como *conduit company* foi a sua interposição na operação, alterando os efeitos tributários da real operação realizada, no caso, entre os investidores OI LATAM/OI BRASIL e a pessoa jurídica efetivamente investida (CIV). Simplesmente por sua interposição no negócio jurídico foi capaz de causar efeitos tributários não em si mesma, mas na pessoa jurídica que efetivamente ocupava um dos polos da operação negocial perpetrada, no caso, OI BRASIL que antecipou a amortização de ágio que somente faria jus a partir da incorporação de CIV, o que se deu, repita-se, somente no decorrer do ano de 2014.

Conforme se observa, os pontos destacados por Greco ressaltam aos olhos no caso concreto, pois as operações perpetradas pela Recorrente foram estruturadas em sequência, sem qualquer propósito negocial que não seja a mera economia tributária. Ou seja, utilizou-se de conjunto de sociedade de passagem a fim de antecipar a amortização de ágio.

Por fim, é imperioso esclarecer que a autuação baseia-se exclusivamente nos passos intermediários da reorganização societária e dos seus efeitos tributários. Não se contestam, pois, os demais aspectos da reorganização, bem como suas consequências em outras searas.

Tecidas as observações pertinentes, peço vênia a Marco Aurélio Greco para tomar como minhas suas conclusões, que muito se encaixam no fechamento do meu entendimento sobre o caso, em especial o conflito entre livre iniciativa e solidariedade:

Minha concepção ideológica é de que sempre haverá de ponderar os dois conjuntos de valores; ou seja, para mim o ponto de partida é o de que ambos devem estar sentados à mesa para dialogar. Vale dizer, não é a rigor um “ponto” de partida, mas uma “dualidade” de partida. Não há caso que não envolva dois tipos de valores. Isso está escrito com todas as letras no artigo 3º, I, da Constituição de 1988 – quando formula os objetivos do Estado brasileiro – ao estabelecer que um deles é o de construir uma sociedade livre, justa e solidária. Formulação linguística muito feliz, pois coloca numa

ponta a liberdade (típica do Estado de Direito) e, na outra ponta, a solidariedade (típica do Estado Social) e entre elas a justiça que resultará da ponderação das duas. Ou seja, **só vamos ter justiça se e quando houver ponderação entre os valores liberdade e solidariedade.**¹²

Nessa mesma linha de raciocínio, na ADI 2859 que examinava a constitucionalidade de diversos dispositivos da Lei Complementar nº 105/2001, inúmeros ministros discorreram sobre a capacidade contributiva e o dever fundamental de pagar tributos vinculado ao ideal de solidariedade social. Veja-se:

[...] Nesse quadro, evidencia-se a natureza solidária do tributo, o qual é devido pelo cidadão pelo simples fato de pertencer à sociedade, com a qual tem o dever de contribuir. O dever fundamental de pagar tributos está, pois, alicerçado na ideia de solidariedade social. (Ministro Dias Toffoli)

[...] 19. A Constituição Federal colocou a solidariedade ao lado da igualdade e da justiça como objetivos fundamentais da República, insculpidos no art. 3, inciso I da CF/88. A noção de solidariedade social pode ser visualizada tanto como valor ético e jurídico, absolutamente abstrato, quanto como princípio positivado, que é o caso do Brasil. Trata-se, sobretudo, de uma obrigação moral e um dever jurídico que, em razão da correlação entre deveres e direitos, informa e vincula a liberdade, a justiça e a igualdade. Por meio dele, a alteridade se insere de forma definitiva também no discurso jurídico.

20. Nesse ponto, algumas aproximações são inevitáveis. A primeira delas é com a definição de tributo como um dever fundamental. É comum que as pessoas após alguns séculos esqueçam que as principais formulações sobre o contrato social o conceberam com um acordo entre pessoas e não entre essas e o Estado, o que é um desvio de percepção bastante comum. Se a criação do Estado é um projeto coletivo, deve-se reconhecer que a solidariedade se projeta com muita força no direito fiscal, que se traduz na disciplina da repartição igualitária dos custos dos direitos prestados e/ou garantidos pelo Estado. Nesse contexto, o pagamento de tributos constitui-se um dever fundamental estabelecido constitucionalmente. (Ministro Luís Roberto Barroso)

[...] Em síntese, sem desconsiderar que uma das mais importantes funções das normas constitucionais – que pela própria natureza limitam a autodeterminação das gerações futuras – é conferir certo grau de estabilidade a um sistema de direitos, entendo não consentânea com a vontade do Poder Constituinte originário exegese da cláusula da irretroatividade que vincule de tal modo as opções políticas das gerações futuras a um modelo tributário não receptivo de novas propostas e mecanismos legais tendentes à efetivar a igualdade tributária pela melhor identificação da real capacidade contributiva dos cidadãos.

É dizer, não extraio do regime de direitos estabelecido na Constituição, cujo objetivo primeiro é construir “uma sociedade livre, justa e solidária” (art. 3º, I), obstáculo à rediscussão, pela comunidade política, das profundas assimetrias distributivas que assolam a sociedade. Compromissos sobre questões de direitos substantivos fixados pela Constituição devem, na minha compreensão, ser reconhecidos e honrados como aquilo que são: salvaguardas de longo prazo contra os riscos políticos de curto prazo. Não podem, entretanto, funcionar como obstáculos a qualquer tentativa de efetuar

¹² GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo: Dialética, 2011, p. 53-54.

correções de rumo relativamente a escolhas prévias sobre a arquitetura do regime tributário. (Ministra Rosa Weber)

Entendo que, pelas conclusões já expostas, não se pode acatar as deduções a título do ágio realizadas pela Recorrente.

4.1.1 EXIGÊNCIA DE CSLL

A fim de que a Recorrente não alegue omissão a respeito de seus argumentos sobre a suposta inexistência de dispositivo legal que imponha a adição da amortização de ágio à base de cálculo da CSLL, passo a discorrer sobre o tema.

A fim de evitar tautologia, e por concordar integralmente com os fundamentos de seu voto, ainda que vencido, reproduzo a seguir o entendimento firmado pela I. Conselheira Adriana Gomes Rêgo no acórdão 9101-002.310:

Vale assinalar que não se trata da hipótese de absorção da participação em controlada ou coligada em virtude de incorporação, fusão ou cisão, de que trata a Lei nº 9.532/1997 em seus arts. 7º e 8º), mas de participação mantida na investidora.

A discussão, então, cinge-se à possibilidade de uma pessoa jurídica que tem um investimento avaliado pelo método da equivalência patrimonial adquirido com ágio, poder deduzir da base de cálculo da CSLL, despesas com amortização desse ágio.

Nesse sentido, tem-se que a avaliação de investimentos em outras sociedades (participações societárias) pelo valor do patrimônio líquido, método da equivalência patrimonial (ou MEP), encontra-se regulada pela Lei nº 6.404/1976 (Lei das Sociedades Anônimas). Com efeito, o art. 248 desse diploma legal estabelece a obrigatoriedade de avaliação dos investimentos em empresas coligadas, controladas e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum por esse método e estabelece suas regras.

No âmbito tributário, coube ao Decreto-Lei nº 1.598/1977, como se vê de seu preâmbulo, "*adaptar a legislação do imposto sobre a renda às inovações da lei de sociedades por ações (Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976)*". Assim, no que toca ao método da equivalência patrimonial, o Decreto-Lei em questão dedicou à essa matéria a Subseção II da Seção II, intitulada "Investimento em Sociedades Coligadas ou Controladas Avaliado pelo Valor de Patrimônio Líquido".

Inaugurando a subseção em comento, o art. 20 do Decreto-Lei estabelece que o custo de aquisição da participação societária deve ser desdobrado em valor de patrimônio líquido na época da aquisição e ágio ou deságio na aquisição¹³. O § 2º do artigo em questão fixa quais são os fundamentos econômicos possíveis a justificar o ágio/deságio (valor de mercado de bens do ativo superior/inferior ao registrado na contabilidade, rentabilidade de exercícios futuros e fundo de comércio, intangíveis ou outras razões econômicas).

Na sequência, os arts. 22, 23, 25 e 33, estabelecem os efeitos tributários que exsurtem da avaliação de investimentos pelo MEP. O que esses dispositivos estampam é que os efeitos que a avaliação de investimentos pelo MEP produz nas contas de resultado devem ser

¹³ Aqui é feita referência à redação anterior à trazida pela Lei nº 12.973/2014, aplicável aos fatos.

neutros para fins tributários (neutralidade), a exceção do caso de alienação ou liquidação (baixa) do investimento (art. 33). Tal neutralidade se estabelece tanto em relação à variação positiva ou negativa do valor do investimento em si por ocasião da avaliação pelo MEP (arts. 22 e 23), quanto em relação à amortização do ágio ou do deságio (art. 25).

Vale transcrever parcialmente os dispositivos em comento do Decreto-Lei nº 1.598/1977 (na redação anterior à trazida pela Lei nº 12.973, de 2014, aplicável aos fatos), cabendo registrar que tais disposições se encontram reproduzidas no RIR/1999, em seus arts. 385, 389, 391 e 426:

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 sub-contas 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.

(...)

Art. 22. O valor do investimento na data do balanço (art. 20, I), depois de registrada a correção monetária do exercício (art. 39), deverá ser ajustado ao valor de patrimônio líquido determinado de acordo com o disposto no artigo 21, mediante lançamento da diferença a débito ou a crédito da conta de investimento.

Parágrafo único Os lucros ou dividendos distribuídos pela coligada ou controlada deverão ser registrados pelo contribuinte como diminuição do valor de patrimônio líquido do investimento, e não influenciarão as contas de resultado.

Art. 23. A contrapartida do ajuste de que trata o artigo 22, por aumento ou redução no valor de patrimônio líquido do investimento, não será computada na determinação do lucro real. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978)

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

(...)

Art. 25. As contrapartidas da amortização do ágio ou deságio de que trata o artigo 20 não serão computadas na determinação do lucro real, ressalvado o disposto no artigo 33. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)

(...)

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

I - valor de patrimônio líquido pelo qual o investimento estiver registrado na contabilidade do contribuinte;
II - ágio ou deságio na aquisição do investimento, ainda que tenha sido amortizado na escrituração comercial do contribuinte, excluídos os computados, nos exercícios financeiros de 1979 e 1980, na determinação do lucro real.
(Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)

Vê-se, assim, que o Decreto-Lei nº 1.598/1977 cumpre função estruturante no regramento da avaliação de investimentos pelo MEP, estabelecendo regras de contabilização que dizem com a neutralidade de seus efeitos na determinação do lucro tributável.

Em outras palavras, quis o legislador dizer que as contrapartidas da amortização do ágio ou deságio são lançadas como despesas (ou receitas), porém devem ser adicionadas ou excluídas, conforme o caso, da apuração do lucro real, justamente para que o ágio ou deságio só tenha influência por ocasião da alienação ou liquidação do investimento.

Não faz sentido, assim, admitir que as disposições do Decreto-Lei nº 1.598/1977 sobre os efeitos tributários da avaliação de investimentos pelo MEP, inclusive no que toca à amortização do ágio, não encontrem eco na apuração da CSLL, apenas por serem feitas algumas referências nos retrocitados dispositivos ao "lucro real".

É de se considerar, também, que, como bem registra a Fazenda Nacional em suas contrarrazões, o Decreto-Lei nº 1.598/1977 - que, como se viu foi editado com o fim de "*adaptar a legislação do imposto sobre a renda às inovações da lei de sociedades por ações (Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976)*" - é anterior à CSLL, introduzida no ordenamento jurídico em 1988, pela Lei 7.689.

Nesse contexto, tem-se ainda que, se o art. 57 da Lei nº 8.981/1995, ao estabelecer que se aplicam à CSLL "*as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas (...) mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor*"¹⁴, não tem o condão de estabelecer uma absoluta identidade entre as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, dele não se pode extrair que o fato de a legislação específica da CSLL não reproduzir o comando do art. 25 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 em sua literalidade implica permissão de dedução.

Vale aqui trazer à colação o precedente do acórdão nº 1301001.067 (1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF, 03/10/2012, Redator Designado Wilson Fernandes Guimarães), no sentido da indedutibilidade da amortização do ágio na determinação da CSLL por estar essa contribuição alcançada pelas disposições do Decreto-Lei nº 1.598/1977 sobre a matéria:

ÁGIO. AMORTIZAÇÃO CONTÁBIL. BASE DE CÁLCULO DA CSLL. DEDUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Em que pese a referência feita, em algumas das disposições, ao lucro real, e o disposto nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, o preconizado pelos arts. 22, 23, 25 e 33 do Decreto-Lei nº 1.598/77 deixam claro que, para fins fiscais, os efeitos decorrentes da aplicação do método da equivalência patrimonial nas contas de resultado só devem ser considerados na baixa do investimento. Assim, considerado o

¹⁴ 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 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.

disposto no art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, não há que se falar em dedutibilidade do ágio amortizado contabilmente da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Excerto do Voto Condutor:

Aqui, o Colegiado alinhou-se ao registrado no acórdão recorrido, que, reproduzindo excertos do acórdão nº 25.455, de 16 de abril de 2009, da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas, destacou que a indedutibilidade em questão “decorre da própria lógica contábil da metodologia de escrituração” dos investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial.

Como é cediço, não obstante as disposições trazidas pelos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, a legislação tributária foi edificada no sentido de emprestar absoluta neutralidade tributária aos ajustes e amortizações contábeis derivadas da aplicação do método de equivalência patrimonial. Assim, os efeitos fiscais decorrentes da aplicação do referido método, observadas, obviamente, as disposições da já citada Lei nº 9.532/97, só são verificados na apuração do resultado da alienação da participação societária.

Em que pese a referência feita, em algumas das disposições, ao lucro real, para o Colegiado, o preconizado pelos arts. 22, 23, 25 e 33 do Decreto-Lei nº 1.598/77, abaixo reproduzidos, deixam claro que, para fins fiscais, os efeitos decorrentes da aplicação do método da equivalência patrimonial nas contas de resultado só devem ser considerados na baixa do investimento. Assim, considerado o disposto no art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, não há que se falar em dedutibilidade do ágio.

Outro argumento em favor da indedutibilidade da amortização do ágio na apuração da CSLL é o de que a neutralidade da avaliação dos investimentos pelo método da equivalência patrimonial em relação a essa contribuição **está plasmada nas disposições do art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, na medida em que os itens 1 e 4 da alínea "c" do § 1º do artigo em questão comandam a adição do resultado negativo e a exclusão do resultado positivo decorrentes da avaliação de investimentos pelo MEP.**

Ora, a neutralidade da amortização do ágio/deságio é consequência lógica da neutralidade do MEP em si, uma vez que o ágio (ou deságio) é, como se viu, desdobramento do investimento, sendo que sua amortização tem o condão de reduzi-lo. Vale transcrever parcialmente o art. 2º em comento (sublinhei):

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;

5 exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; (Incluído pela Lei nº 8.034, de 1990)

*6 exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de período-base.
(...)*

Veja-se, a propósito, como o Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior defende a indedutibilidade da amortização do ágio na apuração da CSLL com base nesse argumento em processo outro em que a ora Recorrente também figura como autuada (acórdão nº 1302-001.170, 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF, 11/09/2013, sublinhei):

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

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

Vale destacar a importante observação feita nesse julgado, no sentido de que, a afirmação de que a despesa decorrente da amortização do ágio é dedutível conduz, *contrario sensu*, à conclusão de que a receita decorrente da amortização do deságio é tributada, o que não é razoável, e nem vem sendo exigido.

Some-se a essas razões o fato de a IN SRF nº 390/2004, que dispõe sobre a apuração e o pagamento da CSLL, ter sido expressa ao estabelecer em seu art. 44 que "*aplicam-se à CSLL as normas relativas à depreciação, amortização e exaustão previstas na legislação do IRPJ, exceto as referentes a depreciação acelerada incentivada, observado o disposto nos art. 104 a 106*".

É de se concluir, por conseguinte, que a neutralidade da avaliação pelo método da equivalência patrimonial das participações societárias mantidas na investidora não se restringe ao IRPJ, tendo lugar também na determinação da base de cálculo da CSLL, razão pela qual o ágio amortizado contabilmente não pode ser deduzido da base de cálculo dessa contribuição.

Cumprе ressaltar Esse mesmo entendimento firmado pela Conselheira Adriana Gomes Rêgo foi adotado pela 1ª Turma da CSRF, por maioria de votos em decisão recente (Acórdão 9101-003.839, sessão de 03/10/2018, com voto vencedor de lavra do Eminentе Conselheiro Rafael Vidal de Araújo).

Em complemento ao voto da ilustre Conselheira Adriana Gomes Rêgo, faz-se relevante analisar o caso também sob a perspectiva da indedutibilidade de despesas desnecessárias. Nesse contexto, pede-se vênia para se transcrever excerto do acórdão nº 9101-002.301, de lavra do eminente Conselheiro André Mendes Moura:

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

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

O artigo 299 do diploma em análise trata, no art. 299, na Subseção I, das Disposições Gerais sobre as despesas:

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.

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

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

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

Despesa Diante de Fatos Construídos Artificialmente

No mundo real os fatos nascem e morrem, decorrentes de eventos naturais ou da vontade humana.

O direito elege, para si, fatos com relevância para regular o convívio social.

No que concerne ao direito tributário, são escolhidos fatos decorrentes da atividade econômica, financeira, operacional, que nascem espontaneamente, precisamente em razão de atividades normais, que são eleitos porque guardam repercussão com a renda ou o patrimônio. São condutas relevantes de pessoas físicas ou jurídicas, de ordem econômica ou social, ocorridas no mundo dos fatos, que são colhidas pelo legislador que lhes confere uma qualificação jurídica.

Por exemplo, o fato de auferir lucro, mediante operações espontâneas, das atividades operacionais da pessoa jurídica, amolda-se à hipótese de incidência prevista pela norma, razão pela qual nasce a obrigação do contribuinte recolher os tributos.

Da mesma maneira, a pessoa jurídica, no contexto de suas atividades operacionais, incorre em dispêndios para a realização de suas tarefas. Contrata-se um prestador de serviços, compra-se uma mercadoria, operações necessárias à consecução das atividades da empresa, que surgem naturalmente.

Ocorre que, em relação aos casos tratados relativos à amortização do ágio, proliferaram-se situações no qual se busca, especificamente, o enquadramento da norma permissiva de despesa.

Trata-se de operações especificamente construídas, mediante inclusive utilização de empresas de papel, de curtíssima duração, sem funcionários ou quadro funcional incompatível, com capital social mínimo, além de outras características completamente atípicas no contexto empresarial, que recebem aportes de milhões e em questão de dias ou meses são objeto de operações de transformação societária.

Tais eventos podem receber qualificação jurídica e surtir efeitos nos ramos empresarial, cível, contábil, dentre outros.

Situação completamente diferente ocorre no ramo tributário. Não há norma de despesa que recepcione uma situação criada artificialmente. As despesas devem decorrer de operações necessárias, normais, usuais da pessoa jurídica. Impossível estender atributos de normalidade, ou usualidade, para despesas, independente sua espécie, derivadas de operações atípicas, não consentâneas com uma regular operação econômica e financeira da pessoa jurídica.

Admitindo-se uma construção artificial, consumir-se-ia um tratamento desigual, desarrazoado e desproporcional, que afronta o princípio da capacidade contributiva e da isonomia, vez que seria conferida a uma determinada categoria de despesa uma premissa completamente diferente, uma liberalidade não aplicável à grande maioria dos contribuintes."

Conclui-se, assim, que as despesas de amortização de ágio criadas em operações tais quais as dos presentes autos, atípicas e integrantes de um processo de planejamento tributário abusivo que tem por finalidade específica a criação artificial de hipótese próxima à requerida pelo art. 386 do RIR/1999 (arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997), não se revestem das características de necessidade, usualidade e normalidade requeridas para sua dedutibilidade.

Já a Contribuição Social sobre o Lucro, por sua vez, tem como base de cálculo o lucro líquido do período com os ajustes determinados na respectiva legislação.

Neste sentido, determinam os artigos 248 e 277, ambos do RIR/99:

Art. 248. O lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica do lucro operacional, dos resultados não operacionais, e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 1º, Lei nº 7.450, de 1985, art. 18, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 4º).

Art. 277. Será classificado como lucro operacional o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 11).

O lucro operacional é, pois, o resultado do confronto das receitas operacionais com as despesas operacionais. Pede-se vênica para mais uma vez transcrever-se o artigo 299 do RIR/99:

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).

Da interpretação sistemática destes dispositivos, extrai-se que somente poderão reduzir o lucro líquido as despesas operacionais que preencham os requisitos previstos no artigo 299, acima transcrito, quais sejam, as despesas necessárias.

Não se trata de aplicação de analogia, mas sim, de considerar que o dispêndio gerado por operações artificiais, por violar as regras de dedutibilidade do IRPJ, não pode reduzir o lucro líquido que, também, é a base de cálculo da CSLL com os ajustes previstos na sua legislação específica.

Ainda que se considere que os dispêndios, no presente caso, tenham natureza não operacional, cabe lembrar que, o que os torna indedutíveis também da base de cálculo da Contribuição Social é o próprio conceito de resultado do exercício apurado com observância da legislação comercial.

A escrituração contábil, pela qual se apura o resultado do exercício, ponto de partida para se chegar à base de cálculo tanto do IRPJ como da CSLL, deve observar postulados e princípios contábeis.

Conforme impõe o Princípio da Entidade, um dispêndio produzido artificialmente não deve estar na contabilidade. Em outras palavras, a contabilização de dispêndios sem propósito empresarial implica inobservância do Princípio Contábil da Entidade, devendo ensejar, também por esta razão, a sua glosa, afetando, portanto, a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Os dispêndios glosados afetam o próprio resultado do exercício e, conseqüentemente, também a base de cálculo da Contribuição Social, como definida no art. 2º da Lei 7.689, de 1988, com as alterações do art. 2º da Lei 8.034, de 1990.

Além disso, o art. 13 da Lei nº 9.249/95¹⁵, quando trata das despesas indedutíveis das bases de cálculo de IRPJ e de CSLL, é taxativo ao dispor que tais vedações de dedutibilidade se aplicam independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.502/64, justamente a base legal do art. 299 do RIR/99, ou seja, a questão da necessidade da despesa para fins de dedução também se aplica à CSLL.

Por fim, e, adicionalmente, trago à colação o disposto na Súmula CARF nº 53:

Súmula CARF nº 53: Não se aplica ao resultado decorrente da exploração de atividade rural o limite de 30% do lucro líquido ajustado, relativamente à compensação da base de cálculo negativa de CSLL, mesmo para os fatos ocorridos antes da vigência do art. 42 da Medida Provisória nº 1991-15, de 10 de março de 2000.

De acordo com tal precedente, em relação à compensação da base de cálculo de CSLL na atividade rural, mesmo sem a previsão expressa da não aplicação à regra geral da

¹⁵ 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: [...]

“trava” dos 30% no lucro líquido ajustado, possibilitou-se a dedução de 100% do lucro líquido ajustado do período com bases negativas de CSLL de períodos anteriores.

Não há porque não adotar o mesmo entendimento de reciprocidade entre IRPJ e CSLL quando se trata de deduções da base de cálculo.

Logo, voto por negar provimento ao recurso à amortização de ágios tanto na apuração do lucro real quanto da base de cálculo da CSLL.

4.2 DA GLOSA DE DESPESAS COM JUROS

Na mesma operação de internalização de recursos, entendeu a autoridade fiscal que a opção pela forma de mútuo, em detrimento de capitalização de OI LATAM, teria acarretado a dedução indevida a títulos de despesas de juros.

No julgamento de primeira instância, o voto vencedor entendeu por bem manter a exigência, salientando que, somente em relação ao ano-calendário de 2011 poderia ser feita a dedução dos valores já adicionados pela Recorrente a título de ajustes de subcapitalização, não acatando tal dedução no ano-calendário de 2012 por falta de provas de que as adições referiam-se à subcapitalização. No voto condutor, consta ainda pequena redução da exigência relativa ao ano-calendário de 2012 em razão de erro de cálculo detectado no lançamento.

Pois bem, entendo que tal entendimento não deve prevalecer.

Conforme já relatado no item 4.1 de meu voto, entendo que não houve qualquer irregularidade na internalização dos recursos na operação que redundou na aquisição das ações de ICAL/CIV, utilizando-se os controladores estrangeiros do princípio da livre iniciativa ao preferir o mútuo à capitalização das empresas controladas no Brasil.

Ademais, não há que se falar em correção, ou não, por parte do contribuinte, nos ajustes realizados a título de subcapitalização, uma vez que esse não foi o fundamento dos autos de infração que, aliás, embora já vigente a Lei n.º 12.249/2010 à época dos fatos geradores, sequer tangenciaram sobre a matéria.

E, por concordar integralmente com o voto vencido do relator do acórdão de primeira instância, adoto como razões de decidir os fundamentos do muito bem elaborado voto vencido sobre a matéria:

Insurge-se a interessada contra a glosa das despesas de juros provenientes de mútuo contraído com empresa ligada para a aquisição da ICAL/CIV.

Por um lado, defende a autoridade fiscal que a despesa com juros pagos provocou redução indevida da base de cálculo de tributos, pois caso a aquisição da ICAL/CIV tivesse sido realizada diretamente pela OI EUROPEAN sem a interposição de empresas brasileiras (OI LATAM e OI BRASIL), não haveria despesas de juros a ser aproveitado pelas

empresas no Brasil. Ainda defende a autoridade fiscal que a injeção de recursos poderia ser feita por aumento de capital, o que também não geraria despesas dedutíveis com juros.

A interessada, por outro lado, enfatiza que a forma utilizada para injeção de capital em subsidiárias é decisão totalmente discricionária dos sócios, não havendo qualquer impedimento legal que obrigue adotar o aumento de capital da empresa como alternativa a realização de mútuo. Defende ainda que não há qualquer norma que a obrigue a efetuar a aquisição da participação societária pela empresa estrangeira em detrimento da aquisição por empresa já existente situada no Brasil. Por fim, destaca que o ordenamento jurídico brasileiro prevê regras de subcapitalização e preços de transferência para evitar erosão indevida da base de cálculo dos tributos decorrentes de contratos de mútuo com pessoas ligadas a taxas de juros superiores às praticadas no mercado.

Dentre os fundamentos da ordem econômica consagrados no ordenamento constitucional pátrio está o da livre iniciativa, alçado a princípio, tem como sentido a liberdade de empresa, de investimento de organização e de contratação. Por esse fundamento, as empresas têm liberdade de se organizarem da forma que melhor atenda seus objetivos, desde que a forma adotada não seja ilícita.

Por sua vez, tal princípio não é absoluto, encontrando limites em outros princípios que informam a matriz constitucional, como o da capacidade contributiva e da isonomia.

Inserindo o princípio da livre iniciativa ao presente caso, no meu entendimento, não haveria qualquer óbice para que a OI European Group optasse por injetar os recursos necessários para a aquisição da ICAL/CIV pela OI LATAM via contrato de mútuo com empresa ligada sediada na Holanda. Não poderia a autoridade fiscal considerar abusivo dito contrato apenas colocando que a injeção de recursos poderia ser feita por aumento de capital ou que a OI European poderia ter adquirido a ICAL/CIV diretamente, sem utilizar empresa sediada no Brasil.

Sobre ambos os temas, há jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais demonstrando não ser ilícita a injeção de recursos via empréstimo de mútuo com pessoas ligadas, bem como a aquisição de participação societária via empresa situada no Brasil.

[...]

Como bem colocado pelo ilustre Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella no acórdão 1402-002.443 caso a interessada optasse pela injeção de recursos via aumento de capital, os limites para pagamento de juros sobre capital próprio seriam majorados, sendo essa uma despesa também dedutível. Dessa forma, caberia a autoridade fiscal demonstrar a abusividade da forma adotada pela interessada e que gerou despesas dedutíveis de juros indevidamente.

Importante destacar que a legislação pátria, como abordado pela impugnante, instituiu mecanismos para combater erosões indevidas da base de cálculo decorrentes de empréstimos contraídos com pessoas ligadas, podendo essas estarem localizadas em países com tributação favorecida ou sob regime fiscal privilegiado, são as regras de

subcapitalização e preço de transferência, disciplinados nos art. 24 a 26 da Lei 12.249 de 11 de junho de 2010, *in verbis*:

Art. 24. Sem prejuízo do disposto no art. 22 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, os juros pagos ou creditados por fonte situada no Brasil à pessoa física ou jurídica, vinculada nos termos do art. 23 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, residente ou domiciliada no exterior, não constituída em país ou dependência com tributação favorecida ou sob regime fiscal privilegiado, somente serão dedutíveis, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, quando se verifique constituírem despesa necessária à atividade, conforme definido pelo art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, no período de apuração, atendendo aos seguintes requisitos:

I - no caso de endividamento com pessoa jurídica vinculada no exterior que tenha participação societária na pessoa jurídica residente no Brasil, o valor do endividamento com a pessoa vinculada no exterior, verificado por ocasião da apropriação dos juros, não seja superior a 2 (duas) vezes o valor da participação da vinculada no patrimônio líquido da pessoa jurídica residente no Brasil;

II - no caso de endividamento com pessoa jurídica vinculada no exterior que não tenha participação societária na pessoa jurídica residente no Brasil, o valor do endividamento com a pessoa vinculada no exterior, verificado por ocasião da apropriação dos juros, não seja superior a 2 (duas) vezes o valor do patrimônio líquido da pessoa jurídica residente no Brasil;

III - em qualquer dos casos previstos nos incisos I e II, o valor do somatório dos endividamentos com pessoas vinculadas no exterior, verificado por ocasião da apropriação dos juros, não seja superior a 2 (duas) vezes o valor do somatório das participações de todas as vinculadas no patrimônio líquido da pessoa jurídica residente no Brasil.

§ 1º Para efeito do cálculo do total de endividamento a que se refere o caput deste artigo, serão consideradas todas as formas e prazos de financiamento, independentemente de registro do contrato no Banco Central do Brasil.

§ 2º Aplica-se o disposto neste artigo às operações de endividamento de pessoa jurídica residente ou domiciliada no Brasil em que o avalista, fiador, procurador ou qualquer interveniente for pessoa vinculada.

§ 3º Verificando-se excesso em relação aos limites fixados nos incisos I a III do caput deste artigo, o valor dos juros relativos ao excedente será considerado despesa não necessária à atividade da empresa, conforme definido pelo art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, e não dedutível para fins do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

§ 4º Os valores do endividamento e da participação da vinculada no patrimônio líquido, a que se refere este artigo, serão apurados pela média ponderada mensal.

§ 5º O disposto no inciso III do caput deste artigo não se aplica no caso de endividamento exclusivamente com pessoas vinculadas no exterior que não tenham participação societária na pessoa jurídica residente no Brasil.

§ 6º Na hipótese a que se refere o § 5º deste artigo, o somatório dos valores de endividamento com todas as vinculadas sem participação no capital da entidade no Brasil, verificado por ocasião da apropriação dos juros, não poderá ser superior a 2 (duas) vezes o valor do patrimônio líquido da pessoa jurídica residente no Brasil.

§ 7º O disposto neste artigo não se aplica às operações de captação feitas no exterior por instituições de que trata o § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991,

para recursos captados no exterior e utilizados em operações de repasse, nos termos definidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Art. 25. Sem prejuízo do disposto no art. 22 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, os juros pagos ou creditados por fonte situada no Brasil à pessoa física ou jurídica residente, domiciliada ou constituída no exterior, em país ou dependência com tributação favorecida ou sob regime fiscal privilegiado, nos termos dos arts. 24 e 24-A da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, somente serão dedutíveis, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, quando se verifique constituírem despesa necessária à atividade, conforme definido pelo art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, no período de apuração, atendendo cumulativamente ao requisito de que o valor total do somatório dos endividamentos com todas as entidades situadas em país ou dependência com tributação favorecida ou sob regime fiscal privilegiado não seja superior a 30% (trinta por cento) do valor do patrimônio líquido da pessoa jurídica residente no Brasil.

§ 1º Para efeito do cálculo do total do endividamento a que se refere o caput deste artigo, serão consideradas todas as formas e prazos de financiamento, independentemente de registro do contrato no Banco Central do Brasil.

§ 2º Aplica-se o disposto neste artigo às operações de endividamento de pessoa jurídica residente ou domiciliada no Brasil em que o avalista, fiador, procurador ou qualquer interveniente for residente ou constituído em país ou dependência com tributação favorecida ou sob regime fiscal privilegiado.

§ 3º Verificando-se excesso em relação ao limite fixado no caput deste artigo, o valor dos juros relativos ao excedente será considerado despesa não necessária à atividade da empresa, conforme definido pelo art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, e não dedutível para fins do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

§ 4º Os valores do endividamento e do patrimônio líquido a que se refere este artigo serão apurados pela média ponderada mensal.

§ 5º O disposto neste artigo não se aplica às operações de captação feitas no exterior por instituições de que trata o § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, para recursos captados no exterior e utilizados em operações de repasse, nos termos definidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Art. 26. Sem prejuízo das normas do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, não são dedutíveis, na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a qualquer título, direta ou indiretamente, a pessoas físicas ou jurídicas residentes ou constituídas no exterior e submetidas a um tratamento de país ou dependência com tributação favorecida ou sob regime fiscal privilegiado, na forma dos arts. 24 e 24-A da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, salvo se houver, cumulativamente:

I - a identificação do efetivo beneficiário da entidade no exterior, destinatário dessas importâncias;

II - a comprovação da capacidade operacional da pessoa física ou entidade no exterior de realizar a operação; e

III - a comprovação documental do pagamento do preço respectivo e do recebimento dos bens e direitos ou da utilização de serviço.

§ 1º Para efeito do disposto no inciso I do caput deste artigo, considerar-se-á como efetivo beneficiário a pessoa física ou jurídica não constituída com o único ou principal

objetivo de economia tributária que auferir esses valores por sua própria conta e não como agente, administrador fiduciário ou mandatário por conta de terceiro.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica ao pagamento de juros sobre o capital próprio de que trata o art. 9º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

§ 3º A comprovação do disposto no inciso II do caput deste artigo não se aplica no caso de operações:

I - que não tenham sido efetuadas com o único ou principal objetivo de economia tributária; e

II - cuja beneficiária das importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a título de juros seja subsidiária integral, filial ou sucursal da pessoa jurídica remetente domiciliada no Brasil e tenha seus lucros tributados na forma do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

Nota-se, portanto, que a modalidade de contrato de mútuo adotado pela interessada é lícita e prevista na legislação pátria.

A própria legislação prevê a dedutibilidade das despesas de juros provenientes dessa modalidade de contrato de mútuo, desde que as despesas sejam necessárias a atividade da empresa e não superem os limites impostos nos arts 24 a 26 acima transcritos. Os valores que superarem os ditos limites serão considerados indedutíveis, cabendo a sua adição ao resultado.

Assim, no presente caso, em meu entendimento, poderia a autoridade fiscal analisar se os contratos de mútuo com empresa ligada sediada na Holanda atendeu aos preceitos dispostos na legislação quanto às regras de subcapitalização, considerando indedutível os valores que superassem os limites postos nos §§ 1 a 5 do art. 25. Ou mesmo verificar se os requisitos previstos no art. 26 do referido comando legal foram atendidos.

Mas não foi esse o caminho seguido pela autoridade fiscal que optou por considerar planejamento tributário abusivo a contração de mútuo com empresa ligada sediada no exterior, glosando a totalidade das despesas de juros provenientes desse contrato, com o argumento de que a injeção de recursos poderia ser feita por meio de aumento de capital ou mesmo que a OI European Group poderia adquirir diretamente a participação na ICAL/CIV sem utilizar empresa subsidiária no Brasil.

Em sessão de 28/06/2017, essa 1ª Turma de Julgamento da Delegacia de Julgamento em São Paulo decidiu por unanimidade de votos baixar o processo em diligência para que a autoridade fiscal intimasse a interessada a comprovar a sua alegação de que havia atendido todos os requisitos dispostos na legislação sobre subcapitalização, inclusive procedendo a adição das despesas de juros com pessoas ligadas ao seu resultado, em respeito aos limites impostos pelo diploma legal, bem como que os valores adicionados no LALUR na rubrica subcapitalização se referiam ao contrato de mútuo celebrado para a aquisição da ICAL/CIV.

Em Termo de Encerramento de Diligência (fls. 4444 a 4456 do processo digital) a autoridade fiscal assim se pronunciou quanto aos valores adicionados a título de subcapitalização nos anos calendários 2011 e 2012 respectivamente:

"Desta forma, considero plenamente justificada a alegação de que o valor adicionado ao item subcapitalização no Lalur da contribuinte no ano calendário de 2011 tem relação com os juros deduzidos do lucro real."

"A partir dos elementos denunciados pelo contribuinte, elaboramos o quadro a seguir, aos moldes e semelhança do quadro relativo ano calendário de 2011, e não chegamos ao valor declarado pelo contribuinte, ou seja, se fosse o caso, o valor a ser adicionado seria de R\$ 15.107;646,52 e não R\$ 7.891.059,73, portanto uma diferença de R\$ 7.216.586.79. O que equivale considerar não respondida esta questão."

Quanto às divergências apontadas pela autoridade fiscal referente ao ano calendário 2012, em manifestação posterior à diligência, a interessada assim se pronunciou:

"48. Ocorre que, a despeito de supostos equívocos que podem eventualmente ter sido cometidos pela Manifestante no cálculo dos ajustes de subcapitalização relativos ao ano de 2012, dois importantes esclarecimentos são necessários neste tocante:

49. O primeiro é que os ajustes de subcapitalização não são o objeto das presentes autuações! Com efeito, a d. Fiscalização jamais justificou ou fundamentou a autuação com base nas regras de subcapitalização, de modo que tais ajustes não poderão, em hipótese alguma, ser agora questionados.

50. O segundo reside no fato de que, ainda que a Manifestante devesse ter adicionado montante superior a título de ajuste de subcapitalização no ano de 2012, o fato é que a d. Fiscalização deixou de descontar tais adições realizadas, seja no montante que for, ao efetuar o lançamento de IRPJ e CSLL relacionado aos juros de empréstimo considerados indedutíveis (tanto em 2011, como em 2012) nos respectivos Autos de Infração.

51. Ao proceder de tal forma, independentemente de a d. Fiscalização ter ou não razão na glosa de despesas de juros efetuada através dos lançamentos, o fato é que, ao se olvidar de considerar as adições de R\$ 16.259.473,19 e de R\$ 7.891.059,73 já feitas pela Manifestante, a d. Fiscalização calculou equivocadamente o valor dos lançamentos que pretendeu efetuar e aumentou indevidamente o suposto crédito tributário da Manifestante, o que impõe, novamente, considerar nulos, de pronto, os lançamentos de IRPJ e CSLL.

52. Outrossim, cabe ressaltar que o fato de a adição referente ao ajuste de subcapitalização, para o ano de 2012, ter sido eventualmente feita pela Manifestante em valor inferior ao que apurou a DEMAC/SP, conforme indicado na página 11 do Termo de Encerramento de Diligência, não afasta a necessidade de cômputo da adição de 7.891.059,73, já feita pela Manifestante no ano-calendário de 2012, na apuração do suposto crédito tributário objeto do lançamento.

53. A Manifestante esclarece que, por conta de relatórios e informações que a empresa devia prestar aos seus sócios no exterior, no ano de 2012, os cálculos para fins de verificação de atendimento às regras de subcapitalização foram elaborados antes do final do exercício e, portanto, com base em um resultado final do ano ainda estimado. Em tal estimativa, a Manifestante considerou um patrimônio líquido um pouco maior do que o patrimônio líquido efetivo daquele ano. Com efeito, nesse cálculo, ainda estimado, foi considerado que o PL da empresa no ano de 2012 seria de R\$ 507.211.867,23.

54. Consequentemente, o limite de endividamento considerado nos cálculos de subcapitalização foi de R\$ 1.014.423.734,46 e o respectivo ajuste de subcapitalização, considerando o valor correto de despesas de juros do ano de 2012 (de R\$ 102.447.657,23 e não de R\$ 102.729.264,80 como equivocadamente considerou a fiscalização) foi de R\$ 7.891.059,73:"

Observa-se, assim que no ano calendário 2011 a autoridade fiscal concluiu que os valores adicionados no LALUR a título de subcapitalização é condizente com as regras dispostas na legislação de regência, havendo dúvidas quanto ao ano calendário 2012.

Entretanto, nesse ponto, assiste razão a interessada ao colocar que o cumprimento das regras de subcapitalização não é objeto do presente auto de infração, vez que a autoridade fiscal em nenhum momento de seu Termo de Encerramento analisou tais regras.

Portanto, em decorrência do princípio da livre iniciativa, as empresas podem escolher a forma mais adequada para organizar seus negócios e obter os recursos financeiros necessários para atingir seus objetivos institucionais, contanto que a forma escolhida não seja ilícita ou que não haja abuso de direito. Assim, diante a inexistência de evidências levantadas pela autoridade fiscal a caracterizar a ilicitude do contrato de mútuo ou do abuso de direito decorrente da forma escolhida para a injeção de recursos para aquisição da ICAL/CIV, entendo que não devem ser glosados os valores de despesas de juros decorrentes do contrato de mútuo celebrado com pessoa ligada sediada na Holanda.

4.3 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO E MULTA QUALIFICADA

Antes de adentrar na análise do caso concreto, entendo ser necessário separar o que sejam atos elisivos em contraposição aos atos evasivos.

O planejamento tributário se caracteriza, na maior parte das situações, pelo seu caráter preventivo. Isto significa que as diversas alternativas existentes são analisadas e avaliadas antes da ocorrência do fato gerador do tributo.

Desse modo, o contribuinte que pretende planejar, com vista à economia de impostos, terá de dirigir a sua atenção para o período anterior à ocorrência do fato gerador e nesse período adotar as opções legais disponíveis.

Alguns autores utilizam expressões para definir o tipo de ato praticado pelo contribuinte. Temos, basicamente: elisão, evasão e elusão.

A denominada elisão equivaleria a um planejamento tributário consistente. Trata-se de obtenção de economia de imposto obtida por interpretação razoável da lei tributária.

Para alguns autores ainda existe o denominado **planejamento tributário abusivo**. Nesse caso, no entender de Ricardo Lobo Torres a economia tributária seria praticada a partir de um ato revestido de forma jurídica que não se subsume na descrição abstrata da lei ou no seu espírito¹⁶. Para Marco Aurélio Greco, teríamos, aqui, a denominada fraude à lei (imperativa), **não caracterizando fraude**, mas, por afronta ao princípio da capacidade contributiva, daria azo ao pagamento do tributo correspondente. **A não caracterização de fraude implicaria, por conseguinte, a ausência de repercussão penal**.¹⁷

¹⁶ LOBO TORRES, Ricardo. **Planejamento Tributário**: elisão abusiva e evasão fiscal. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 8.

¹⁷ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011.

Roberto Lobo Torres, apontando teses do direito internacional, assinala dois testes para detectar a elisão abusiva:

- propósito negocial (*business purpose test*): não devem surtir efeitos contra o Fisco os negócios jurídicos que tenham por finalidade única a obtenção de economia de tributos;
- proporcionalidade: considera-se abuso de forma a escolha de forma jurídica inadequada que resulte numa vantagem não prevista em lei sem que o contribuinte comprove o fundamento não tributário da escolha, de acordo com o quadro geral das circunstâncias¹⁸.

Para esse doutrinador, o planejamento tributário abusivo “*se restringe ao abuso da possibilidade expressa da letra da lei e dos conceitos jurídicos indeterminados; inicia-se com a manipulação de formas jurídicas lícitas para culminar na ilicitude atípica ínsita ao abuso de direito (art. 187 do Código Civil).*”¹⁹

Helena Tôres²⁰ denomina como elusão tributária os casos de elisão ilícita. A elisão poderia ser definida como as opções legítimas que o ordenamento apresenta ao contribuinte, já a elisão com abuso de direito, ou elusão, se restringiria aos casos em que o contribuinte, utilizando-se de liberdades negociais, utiliza negócio jurídico legítimo e válido, mas com causa alheia àquela natural do negócio, com o intuito único de economia tributária.

Já a chamada **evasão** se dá após a ocorrência do fato gerador, consistindo em sua ocultação “*com o objetivo de não pagar o tributo devido de acordo com a lei, sem qualquer modificação na estrutura da obrigação ou na responsabilidade do contribuinte.[...] Compreende a sonegação, a simulação, o conluio e a fraude contra a lei, que consistem na falsificação de documentos fiscais, na prestação de informações falsas ou na inserção de elementos inexatos nos livros fiscais, com o objetivo de não pagar o tributo ou de pagar importância inferior à devida. É, também, crime definido pela lei penal. Não se confundem a fraude à lei, que é forma de elisão abusiva, e a fraude contra legem, que é evasão ilícita.*”²¹

Marco Aurélio Greco esclarece quais as reações do ordenamento jurídico diante da simulação, abuso de direito e fraude à lei:

Na simulação – seja vista da perspectiva da vontade ou do motivo/causa – sempre há um negócio real e um aparente (ou apenas aparente no caso de pura mentira). A reação do ordenamento é considerar ocorrido o negócio real e ignorar o negócio aparente. Aplica-se a lei pertinente ao negócio real (ou ao nenhum negócio).

No abuso de direito, como o problema é o excesso no seu exercício, neutraliza-se o excesso e nega-se a tutela jurídica apenas a essa parte. Portanto, é um caso de ineficácia parcial do que foi feito.

¹⁸ LOBO TORRES, Ricardo. **Planejamento Tributário**: elisão abusiva e evasão fiscal. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 8.

¹⁹ LOBO TORRES, Ricardo. **Planejamento Tributário**: elisão abusiva e evasão fiscal. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 9.

²⁰ TÔRES, Helena Taveira. **Direito Tributário e direito privado**: autonomia privada, simulação, elusão tributária. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003; pp. 189 e 190.

²¹ LOBO TORRES, Ricardo. **Planejamento Tributário**: elisão abusiva e evasão fiscal. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 9-10.

Na fraude à lei, busca-se contornar determinada norma imperativa, mediante a utilização de outra norma (ou ausência de previsão expressa). Neste caso, o ordenamento reage aplicando a norma contornada. Se o contribuinte, por hipótese, quis gerar um ágio para evitar a reavaliação tributada, aplica-se a norma da reavaliação. Fez-se uma cisão seletiva para contornar o ganho de capital na alienação de participação societária, aplica-se a norma do ganho de capital.

Note-se a diferença: no abuso de direito há uma norma, um direito e um excesso no seu exercício; na simulação há duas causas ou duas vontades para uma única norma; na fraude à lei, são duas normas para um único ato. Para figuras diferentes, reações diferentes do ordenamento jurídico diante da sua ocorrência.”²²

Em resumo: A elisão precede a ocorrência do fato gerador no mundo fenomênico. A sonegação e a fraude (= evasão) dão-se após a ocorrência daquele fato.²³

Podemos assim resumir as questões:

Figura	Nomenclatura	Momento	Crime	Multa	Observações
Elisão	Planejamento Tributário	Antes do Fato Gerador	Não	-	-
	Planejamento Tributário Abusivo ou Elusão	Antes do Fato Gerador	Não	"Comum" (75%)	Abuso de Direito, Fraude à Lei
Evasão	Sonegação, Fraude (=Dolo)	Após o Fato Gerador	Sim	Qualificada (150%)	Sonegação, Fraude ou Conluio

No caso concreto, não tenho dúvidas de que a conduta praticada pela autuada enquadra-se no conceito de elisão abusiva, uma vez que as provas coligidas indicam que todos os atos foram praticados antes da ocorrência do fato gerador, devidamente contabilizados em calcados em documentos formalmente corretos, e, nesse cenário, quer se enquadre tal conduta como abuso de direito (o que implica a requalificação dos fatos), ou como fraude à lei (aplicando-se a lei imperativa para cálculo da exação), não há que se falar em fraude contra lei de que trata o art. 72 da Lei nº 4.502/64.

Também não há que se falar em sonegação (art. 71 da Lei nº 4.502/64), uma vez que todos os atos foram devidamente declarados à Receita Federal, excluindo-se a possibilidade de ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais.

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

²² GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 285-286.

²³ LOBO TORRES, Ricardo. **Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 8.

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

Portanto, tratando-se de planejamento tributário, ainda que abusivo, entendo não restar caracterizado o dolo apto a ensejar a qualificação da penalidade, mormente quando não há ocultação da prática e da intenção final dos negócios levados a efeito.

Como argumento adicional, ao menos em relação à glosa de despesas com amortização de ágio, não há como ignorar que à época dos fatos geradores havia doutrina de peso e a própria jurisprudência do CARF que endossava o procedimento adotado pela autuada.

De toda forma, também não vislumbro conduta dolosa do contribuinte mesmo em relação à glosa de despesas com juros, uma vez que a estrutura da operação utilizada pelo contribuinte foi absolutamente usual para as operações em questão, estando todas as operações devidamente contabilizadas e o contrato de mútuo registrado no Banco Central do Brasil, além de ausência de qualquer prova de simulação ou ainda qualquer de outra patologia que pudesse justificar a exasperação da penalidade.

Logo, ausentes elementos que permitam enquadrar a conduta da autuada nos conceitos de sonegação, fraude ou conluio (arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64), voto por reduzir a penalidade para 75%.

4.4 JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO

Embora a matéria tenha sido controvertida no âmbito do CARF, há muito tempo a jurisprudência se consolidou a respeito da incidência de juros de mora sobre as multas de ofício. Sobre o tema, peço vênia para transcrever os fundamentos do voto condutor do Acórdão nº 9101-00539, de 11/03/2010, de lavra da Conselheira Viviane Vidal Wagner:

O conceito de crédito tributário, nos termos do art. 139 do CTN, comporta tanto tributo quanto penalidade pecuniária.

Uma interpretação literal e restritiva do caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96, que regula os acréscimos moratórios sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições, pode levar à equivocada conclusão de que estaria excluída desses débitos a multa de ofício.

Contudo, uma norma não deve ser interpretada isoladamente, especialmente dentro do sistema tributário nacional.

No dizer do jurista Juarez Freitas (2002, p.70), "interpretar uma norma é interpretar o sistema inteiro: qualquer exegese comete, direta ou obliquamente, uma aplicação da totalidade do direito". Merece transcrição a continuidade do seu raciocínio:

"Não se deve considerar a interpretação sistemática como simples instrumento de interpretação jurídica. É a interpretação

sistemática, quando entendida em profundidade, o processo hermenêutico por excelência, de tal maneira que ou se compreendem os enunciados prescritivos nos plexos dos demais enunciados ou não se alcançará compreendê-los sem perdas substanciais. Nesta medida, mister afirmar, com os devidos temperamentos, que a interpretação jurídica é sistemática ou não é interpretação." (A interpretação sistemática do direito, 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 74).

Daí, por certo, decorrerá uma conclusão lógica, já que interpretar sistematicamente implica excluir qualquer solução interpretativa que resulte logicamente contraditória com alguma norma do sistema.

O art. 161 do CTN não distingue a natureza do crédito tributário sobre o qual deve incidir os juros de mora, ao dispor que o crédito tributário não pago integralmente no seu vencimento é acrescido de juros de mora, independentemente dos motivos do inadimplemento.

Nesse sentido, no sistema tributário nacional, a definição de crédito tributário há de ser uniforme.

De acordo com a definição de Hugo de Brito Machado (2009, p.172), o crédito tributário "é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional)."

A obrigação tributária principal referente à multa de ofício, a partir do lançamento, converte-se em crédito tributário, consoante previsão do art. 113, §1º, do CTN:

Art. 113 A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito tributário dela decorrente. (destacou-se)

A obrigação principal surge, assim, com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, o que inclui a multa de ofício proporcional.

A multa de ofício é prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e é exigida "juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago" (§1º).

Assim, no momento do lançamento, ao tributo agrega-se a multa de ofício, tornando-se ambos obrigação de natureza pecuniária, ou seja, principal.

A penalidade pecuniária, representada no presente caso pela multa de ofício, tem natureza punitiva, incidindo sobre o montante não pago do tributo devido, constatado após ação fiscalizatória do Estado.

Os juros moratórios, por sua vez, não se tratam de penalidade e têm natureza indenizatória, , compensarem o atraso na entrada dos recursos que seriam de direito da União.

A própria lei em comento traz expressa regra sobre a incidência de juros sobre a multa isolada.

Eventual alegação de incompatibilidade entre os institutos é de ser afastada pela previsão contida na própria Lei nº 9.430/96 quanto à incidência de juros de mora sobre a multa exigida isoladamente. O parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 estabeleceu expressamente que sobre o crédito tributário constituído na forma do caput incidem juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

O art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, ao se referir a débitos decorrentes de tributos e contribuições, alcança os débitos em geral relacionados com esses tributos e contribuições e não apenas os relativos ao principal, entendimento, dizia então, reforçado pelo fato de o art. 43 da mesma lei prescrever expressamente a incidência de juros sobre a multa exigida isoladamente.

Nesse sentido, o disposto no §3º do art. 950 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99) exclui a equivocada interpretação de que a multa de mora prevista no caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96 poderia ser aplicada concomitantemente com a multa de ofício.

Art.950. Os débitos não pagos nos prazos previstos na legislação específica serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento por dia de atraso (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61).

§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do imposto até o dia em que ocorrer o seu pagamento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, §1º).

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, §2º).

§3º A multa de mora prevista neste artigo não será aplicada quando o valor do imposto já tenha servido de base para a aplicação da multa decorrente de lançamento de ofício.

A partir do trigésimo primeiro dia do lançamento, caso não pago, o montante do crédito tributário constituído pelo tributo mais a multa de ofício passa a ser acrescido dos juros de mora devidos em razão do atraso da entrada dos recursos nos cofres da União.

No mesmo sentido já se manifestou a Câmara Superior de Recursos Fiscais quando do julgamento do Acórdão nº CSRF/04-00.651, julgado em 18/09/2007, com a seguinte ementa:

JUROS DE MORA - MULTA DE OFÍCIO - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

Cabe referir, ainda, a Súmula Carf nº 5: "São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral."

Diante da previsão contida no parágrafo único do art. 161 do CTN, busca-se na legislação ordinária a norma complementar que preveja a correção dos débitos para com a União.

Para esse fim, a partir de abril de 1995, tem-se a taxa Selic, instituída pela Lei nº 9.065, de 1995.

No âmbito do Poder Judiciário, a jurisprudência é forte no sentido da aplicação da taxa de juros Selic na cobrança do crédito tributário, como se vê no exemplo abaixo:

REsp 1098052 / SP RECURSO ESPECIAL2008/0239572-8 Relator(a) Ministro CASTRO MEIRA (1125) Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA Data do Julgamento 04/12/2008 Data da Publicação/Fonte DJe 19/12/2008 Ementa PROCESSUAL CIVIL. OMISSÃO. NÃO-OCORRÊNCIA. LANÇAMENTO. DÉBITO DECLARADO E NÃO PAGO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DESNECESSIDADE. TAXA SELIC. LEGALIDADE.

1. É infundada a alegação de nulidade por maltrato ao art. 535 do Código de Processo Civil, quanto o recorrente busca tão-somente rediscutir as razões do julgado.

2. Em se tratando de tributos lançados por homologação, ocorrendo a declaração do contribuinte e na falta de pagamento da exação no vencimento, a inscrição em dívida ativa independe de procedimento administrativo.

3. É legítima a utilização da taxa SELIC como índice de correção monetária e de juros de mora, na atualização dos créditos tributários (Precedentes: AgRg nos EREsp 579.565/SC, Primeira Seção, Rel. Min. Humberto Martins, DJU de 11.09.06 e AgRg nos EREsp 831.564/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Eliana Calmon, DJU de 12.02.07).

No âmbito administrativo, a incidência da taxa de juros Selic sobre os débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal foi pacificada com a edição da Súmula CARF nº 4, de observância obrigatória pelo colegiado, por força de norma regimental (art. 72 do RICARF), nos seguintes termos:

Súmula CARF nº 4: *A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.*

No que se refere ao período de 01/01/1995 a 31/12/1996, sustentam alguns que o Parecer MF/SRF/Cosit nº 28/98 teria deixado claro não ser exigível a incidência de juros sobre a multa de ofício tendo em vista as disposições do inciso I, do art. 84, da Lei nº 8.981/95.

O mencionado Parecer, ainda que conclua pela incidência dos juros sobre a multa de ofício para fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1997, de fato manifesta-se nos termos dessa tese. Entretanto, constata-se que o referido Ato Administrativo não levou em consideração a alteração legislativa trazida pela MP nº 1.110, de 30/08/95, que acrescentou o § 8º ao art. 84, da Lei 8.981/95, e que estendeu os efeitos do disposto no *caput* aos demais créditos da Fazenda Nacional cuja inscrição e cobrança como Dívida Ativa da União seja de competência da Procuradoria da Fazenda Nacional.

Cumpra esclarecer ainda que as três turmas da Câmara Superior, em decisões recentes, vêm confirmando a incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício (Acórdãos 9101-001.863, 9202-003.150 e 9303-002.400). Tal entendimento, inclusive, culminou com a edição da Súmula CARF nº 108, *verbis*:

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Por fim, corroborando o aqui exposto, o STJ vem firmando entendimento no mesmo sentido, entendendo que os juros moratórios incidem sobre a multa de ofício, conforme se observa na ementa a seguir reproduzida:

DIREITO TRIBUTÁRIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE MULTA FISCAL PUNITIVA.

É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário. Precedentes citados: REsp 1.129.990-PR, DJe 14/9/2009, e REsp 834.681-MG, DJe 2/6/2010. AgRg no REsp 1.335.688-PR, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 4/12/2012.

Ressalta-se ainda que, em recentes julgados o STJ decidiu que, no âmbito do parcelamento especial previsto na Lei nº 11.941/2009, as remissões previstas em tal dispositivo legal para as multas de mora e de ofício não autorizam aplicações de reduções superiores às fixadas na mesma lei (45%) para os juros de mora incidentes sobre tais penalidades, ou seja, visto sob outro enfoque, reafirmou-se o entendimento de que incidem juros moratórios sobre as multas de mora e de ofício. Tal exegese pode ser observada no REsp 1.492.246/RS (Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, segunda turma, julgado em 02/06/2015, DJe 10/06/2015) e no REsp 1.510.603-CE (Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 20/08/2015), em relação ao qual transcreve-se a seguir sua ementa:

TRIBUTÁRIO. PARCELAMENTO. 11.941/2009. REMISSÃO DE MULTA EM 100%. DESINFLUÊNCIA NA APURAÇÃO DOS JUROS DE MORA. PARCELAS DISTINTAS. PRECEDENTE. 1. "Em se tratando de remissão, não há qualquer indicativo na Lei n. 11.941/2009 que permita concluir que a redução de 100% (cem por cento) das multas de mora e de ofício estabelecida no art. 1º, §3º, I, da referida lei implique uma redução superior à de 45% (quarenta e cinco por cento) dos juros de mora estabelecida nos mesmo inciso, para atingir uma remissão completa da rubrica de juros (remissão de 100% de juros de mora), como quer o contribuinte " (REsp 1.492.246/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/06/2015, DJe 10/06/2015.). 2. Consequentemente, a Lei n. 11.941/2009 tratou cada parcela componente do crédito tributário (principal, multas, juros de mora e encargos) de forma distinta, de modo que a redução percentual dos juros moratórios incide sobre as multas tão somente após a apuração atualizada desta rubrica (multa). Recurso especial provido. REsp 1.510.603-CE, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 20/08/2015.

Isso posto, voto por manter tal exigência.

5 CONCLUSÃO

Isso posto, voto por negar provimento ao recurso de ofício, rejeitar as arguições de nulidade, e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para restabelecer a dedução de despesas com juros e reduzir a multa de ofício para 75%.

(documento assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto