



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720115/2016-74
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº **9101-006.872 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 8 de março de 2024
Recorrentes FAZENDA NACIONAL E OWENS-ILLINOIS DO BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO LTDA

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

Ano-calendário: 2011, 2012

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

Os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997 se dirigem às pessoas jurídicas (1) real sociedade investidora, aquela que efetivamente acreditou na mais valia do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura, decidiu pela aquisição e desembolsou originariamente os recursos, e (2) pessoa jurídica investida. Deve-se consumir a confusão de patrimônio entre essas duas pessoas jurídicas, ou seja, o lucro e o investimento que lhe deu causa passam a se comunicar diretamente. Compartilhando do mesmo patrimônio a controladora e a controlada ou coligada, consolida-se cenário no qual os lucros auferidos pelo investimento passam a ser tributados precisamente pela pessoa jurídica que adquiriu o ativo com mais valia (ágio).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte. No mérito, acordam em: (i) quanto à arguição de nulidade da decisão recorrida por inovação de fundamento, por unanimidade de votos, rejeitá-la; e (ii) relativamente à amortização de ágio, por maioria de votos, negar provimento ao recurso do Contribuinte, vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior e Jeferson Teodorovicz (substituto) que votaram por dar provimento.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, José Eduardo Dornelas Souza

(substituto), Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior, Jeferson Teodorovicz (substituto) e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício). Ausentes o Conselheiro Luciano Bernart, substituído pelo Conselheiro Jeferson Teodorovicz, e a Conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, substituída pelo Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza.

Relatório

Trata-se de **dois recursos especiais** em face de decisão proferida pela Primeira Turma Ordinária, Terceira Câmara, da Primeira Seção de Julgamento, por meio do Acórdão nº 1301-004.133 (fls. 4.953-5.031), cuja ementa assim se transcreve:

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 quegerou 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.

Recurso da Fazenda Nacional

O primeiro recurso especial é da Fazenda Nacional (fls. 5.033-5.071), interposto tempestivamente, em que a D. Procuradoria aponta divergência interpretativa com outros julgados em face dos temas (i) **dedutibilidade de juros decorrentes de empréstimo internacional vinculado à viabilização da amortização do ágio no Brasil**; (ii) **multa qualificada**.

Em relação ao primeiro tema (dedutibilidade de juros decorrentes de empréstimo internacional vinculado à viabilização da amortização do ágio no Brasil), foram oferecidos os acórdãos paradigma n.º 101-00.120 e 9101-004.500, cujas ementas se transcrevem na parte pertinente:

Acórdão n.º 101-00.120

GLOSA DE DESPESAS FINANCEIRAS DESNECESSIDADE — Comprovado, pelo conjunto dos atos praticados pelas partes envolvidas a ocorrência de simulação, impõe-se a glosa das despesas daí decorrentes.

Acórdão n.º 9101-004.500

DESPESA DESNECESSÁRIA. ENCARGOS FINANCEIROS SOBRE EMPRÉSTIMO CONTRAÍDO PARA FINANCIAR A PRÓPRIA AQUISIÇÃO.

Por ser desnecessário para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa, e não contribuir para a manutenção de sua fonte produtora, o empréstimo contraído pelos novos controladores para financiar a própria aquisição da pessoa jurídica não produz despesas financeiras dedutíveis na determinação do seu resultado tributável.

Por meio do despacho de fls. 5.075-5.117, deu-se seguimento ao recurso em face apenas do segundo paradigma (AC 9101-004.500).

No tocante ao segundo tema (multa qualificada), foram oferecidos os acórdãos paradigma n.º 1101-000.899 e 9101-002.802, cujas ementas se transcrevem na parte pertinente:

Acórdão n.º 1101-000.899

MULTA QUALIFICADA. Sujeita-se a multa qualificada a exigência tributária decorrente da prática de negócio jurídico fictício, que se presta, apenas, a construir um cenário semelhante à hipótese legal que autoriza a amortização do ágio pago na aquisição de investimentos.

Acórdão n.º 9101-002.802

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. Quando o planejamento tributário evidencia uma intenção dolosa de alterar as características do fato gerador, com intuito de fazer parecer que se tratava de uma outra operação com repercussões tributárias diversas, tem-se a figura da fraude a ensejar a multa qualificada.

O despacho de fls. 5.075-5.117 negou seguimento ao recurso e foi agravado (fls. 5.119-5.129). Foi o despacho em agravo de fls. 5.132-5.143, que deu seguimento ao recurso em face dos dois paradigmas.

Foram apresentadas contrarrazões tempestivas pelo contribuinte às fls. 5.179-3.195, em que questiona o conhecimento e o mérito do recurso.

Recurso do contribuinte

O segundo recurso é do contribuinte (fls. 5.211-5.238), interposto tempestivamente, em que aponta divergência interpretativa com outros julgados em face de (i) **amortização de ágio – empresa-veículo**.

Foram oferecidos os acórdãos paradigma n.º 1201-003.203 e n.º 1402-002.373, mas só se deu seguimento ao primeiro, cuja ementa se transcreve, na parte pertinente:

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. DEDUTIBILIDADE.

Não tendo sido trazida pelo fisco qualquer irregularidade na formação dos ágios em questão, os mesmos são dedutíveis de acordo com a combinação do art. 386 com o art. 250, I, todos do RIR/99.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. FRAUDE. INOCORRÊNCIA.

Na medida que as operações foram calcadas em atos lícitos e diante da inexistência de legislação apta a limitar a capacidade do contribuinte de se auto-organizar e de gerir suas atividades com o menor ônus fiscal, não há que se falar em fraude à lei, tampouco considerar a ocorrência de fraude fiscal hábil a ensejar a qualificação da multa de ofício. Em que pese as normas gerais de controle de planejamentos tributários relacionadas às figuras do abuso de direito, abuso de forma, negócio jurídico indireto e inexistência de propósito negocial não tenham amparo no Direito Tributário Brasileiro, o que por si só já deveria afastar as exigências do IRPJ e da CSLL, restou evidenciado no caso concreto a existência de razões extratributárias relevantes. Não se verifica atipicidade da forma jurídica adotada em relação ao fim, ao intenso prático visado, tampouco adoção de forma jurídica anormal, atípica e inadequada.

CONTRATO DE MÚTUO. PESSOAS LIGADAS. DESPESAS COM JUROS E VARIAÇÃO CAMBIAL. NECESSIDADE. DEDUTIBILIDADE.

Diante da comprovação da necessidade da contratação do mútuo para o pagamento de aquisição de participação societária e, conseqüentemente, expansão dos negócios da pessoa jurídica, as despesas com juros e variação cambial decorrentes deste contrato são consideradas dedutíveis, nos termos do artigo 47, da Lei n.º 4.506/64.

No recurso, o contribuinte também arguiu preliminar de nulidade nos seguintes termos:

Preliminarmente, verifica-se que o único fundamento da parte desfavorável do acórdão recorrido foi a alegação da dita “fundamentação autônoma” de decidir, consignando que a autuação se fundamentaria também na aquisição de empresa-veículo com a incorporação da ICAL (*holding*) para antecipar o aproveitamento fiscal do ágio. Isto porque, no entender do e. CARF, a real adquirida seria a CIV, empresa operacional do grupo detida pela ICAL, sendo que somente seria legítima a dedução do ágio a partir da incorporação da CIV (ocorrida em 2014).

No entanto, é preciso observar que o fundamento acima apenas foi suscitado em sede de Contrarrazões ao Recurso Voluntário da Recorrente (fls. **4915/4941**), ou seja, a Recorrente não teve sequer a oportunidade de defesa com relação a esse aspecto!

A Procuradoria apresentou contrarrazões tempestivas (fls. 5.366-5.391) em que questiona apenas o mérito do recurso.

É o relatório do essencial.

Fl. 6 do Acórdão n.º 9101-006.872 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 16561.720115/2016-74

Voto

Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Relator.

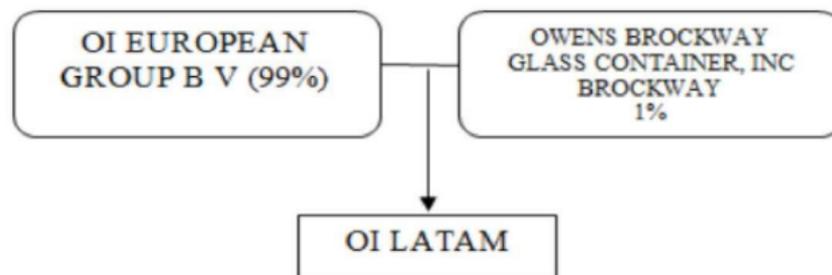
Antes de nos debruçarmos acerca do conhecimento e do mérito, vale apresentar a acusação, tal qual relatada pelo acórdão recorrido.

No referido acórdão, são reproduzidos quadros ilustrativos das operações societárias, cujos desfechos foram questionados pela autoridade fiscal. Abaixo, reproduzo os mesmos quadros:

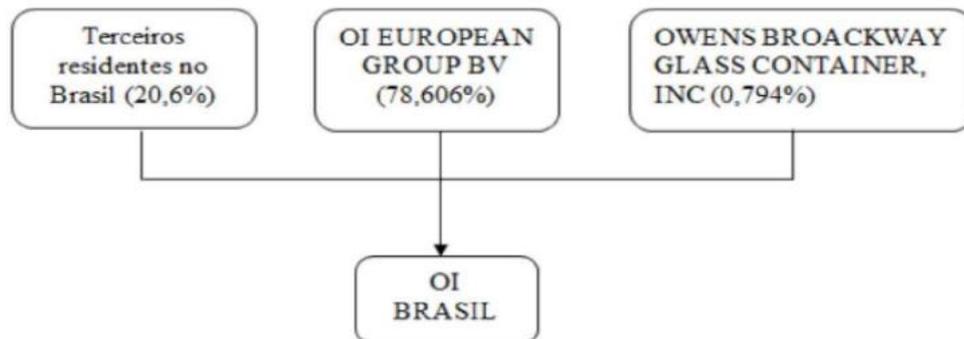
3 - CRONOLOGIA DOS FATOS

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

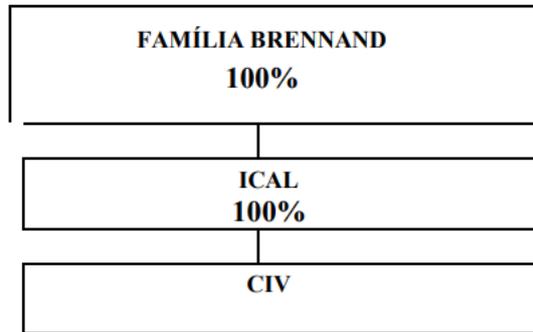
3.1.1 – Composição acionária da OI LATAM



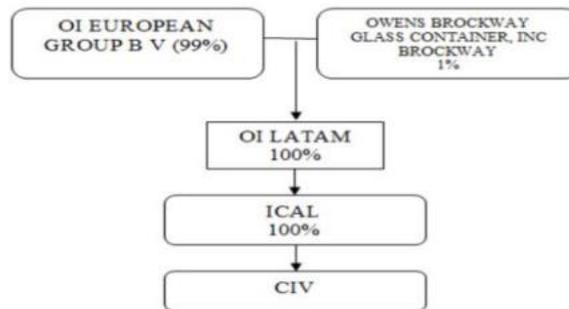
3.1.2 – Composição acionária da OI BRASIL



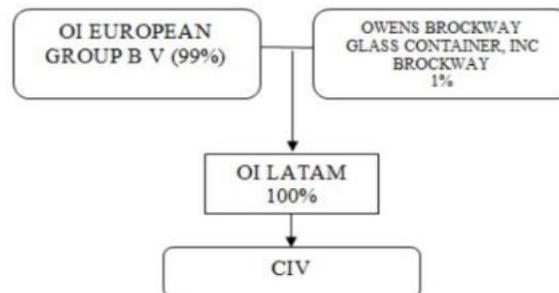
3.13 - Composição acionária da ICAL e da CIV



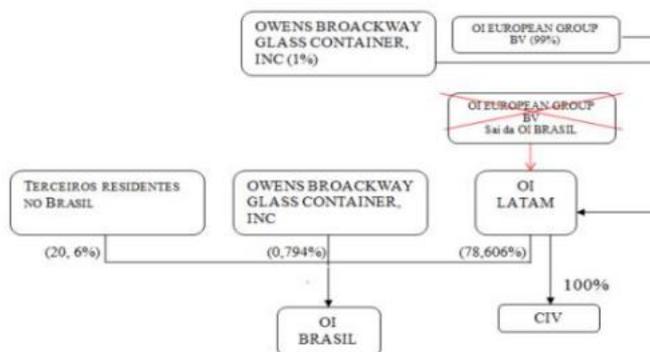
3.2 - 01/09/10 - Data em que ocorreu a compra da ICAL pela OI LATAM



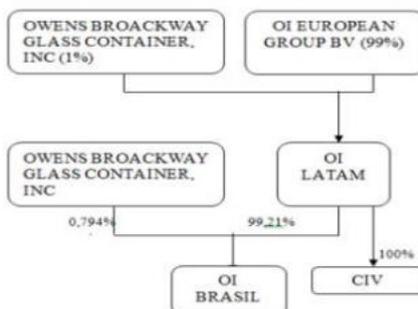
3.3 - 29/04/11 - Data em que a OI LATAM incorporou a ICAL



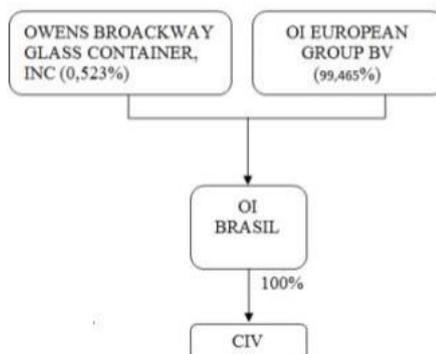
3.4 - 30/05/11 – Data em que a OI EUROPEAN cedeu suas ações na OI BRASIL para a OI LATAM (78,606%).



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.



A seguir, o relator resumiu a acusação fiscal nos seguintes termos:

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.

No voto do próprio relator, há também uma síntese das operações que merece ser reproduzida:

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).

Em face das operações o voto condutor conclui, em relação à amortização de ágio:

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.

Também é relevante destacar a seguinte passagem do voto condutor:

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 opta 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.

(nosso destaque)

Assim, o relator entendeu que inexistiu qualquer abuso na estrutura de aquisição da participação. O abuso, no entender, teria ocorrido da parte do alienante, conforme podemos verificar do trecho abaixo:

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.

Mais adiante, vale menção também esse trecho:

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.

Assim, a glosa da amortização do ágio foi mantida em razão da caracterização, pelo voto condutor, da ICAL como empresa veículo e não a OI LATAM.

Quanto à infração relativa aos juros, também é relevante reproduzir alguns trechos do voto condutor do recorrido:

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.

(...)

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 ineditável 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.

(...)

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.

Assim, em apertadíssima síntese, o julgador entendeu que o caminho trilhado pelo grupo para adquirir o investimento não era abusivo; pelo contrário, seguiu uma lógica empresarial, uma vez que o investidor estrangeiro já possuía empresa nacional para onde direcionou os recursos por meio de um contrato de mútuo, sem se demonstrar que estaria obrigado a fornecer os mesmos recurso via aumento de capital.

Passamos, então, ao conhecimento.

Conhecimento

Em relação ao recurso da Fazenda Nacional, quanto à primeira divergência (dedutibilidade de juros decorrentes de empréstimo internacional vinculado à viabilização da amortização do ágio no Brasil), o despacho assim se posicionou:

Assim, transmutando-se a tese supra aos presentes autos, não haveria que se falar, segundo o Colegiado paradigmático, em nenhuma hipótese, de possibilidade da dedução de encargos pela recorrente (OI Brasil), ressaltando-se, ainda, que o trecho acima colacionado estabelece tese abrangente o suficiente para tornar, no caso desta 2ª. decisão paradigmática, a dissimilitude fática observada como de caráter acidental, uma vez que presente a similitude necessária para aplicação plena da tese paradigmática aos presentes autos, com reversão do julgado recorrido.

Ou seja, dada a abrangência da tese acima, adotada no 2º. Paradigma, é suficiente, para fins tal realização do teste de aderência (aplicação da tese do paradigma), constatar que, em ambas as situações fáticas (recorrida e paradigmática), há dedução de encargos financeiros por pessoa jurídica intermediária no Brasil (OI Brasil no presente caso e Korcula no caso paradigmático), apesar do interesse na operação que deu a origem às despesas ser do real adquirente no exterior, quando de aquisição de participação societária financiada através de empréstimos (total ou parcialmente).

Ou seja, diante de tal similitude não somente torna-se plena a possibilidade de realização do teste de aderência, restando perfeitamente aplicável a abrangente tese paradigmática aos presentes autos, mas, ainda, resulta do referido teste a conclusão no sentido de reversão do julgado recorrido quanto à matéria recorrida (concluindo-se pela impossibilidade da dedução dos encargos financeiros em questão pela OI Brasil).

Conclusivamente, diante de cenário fático suficientemente comum a ambos os casos, concluiu o Colegiado paradigmático que não há que se falar em dedução de encargos financeiros por outra pessoa senão a pessoa jurídica adquirente, incabível a dedução de encargos por intermediária no Brasil, em dissonância com o Colegiado recorrido, que admitiu, no presente caso, a dedutibilidade dos encargos financeiros pela recorrente (OI Brasil).

Por fim, ressalte-se que entendo que o fato de, no âmbito do paradigma, o empréstimo ter sido, durante o período em que se discute a dedutibilidade, contraído junto a

terceiros (Banco BNP Paribas), em verdade reforçaria a conclusão de indedutibilidade pelo Colegiado paradigmático também quando da análise dos presentes autos.

Explico. Nos autos aqui sob exame, não há que se falar sequer em transferência de recursos (destinados a financiar a aquisição) por instituição financeira não pertencente ao grupo OI European, de forma a legitimar a dedução de despesas financeiras, sequer pela OI European BV (não há, nos presentes autos, que se falar em benefício auferido por qualquer pessoa jurídica do grupo OI European decorrente de ter sua “necessidade de liquidez” suprida por recursos externos ao grupo, tal como houve no caso Carrefour BV, por BNP Paribas).

Em outras palavras, a leitura que tenho do trecho da tese paradigmática acima é que: ainda quando da captação junto a terceiros (BNP Paribas no paradigma, sem captação semelhante no presente caso), permaneceria vedada a dedução por qualquer outra pessoa jurídica que não a real adquirente (aqui, OI European BV), com tal vedação, assim, a fortiori, se aplicando também ao caso de empréstimo da real adquirente no exterior a empresa sediada no Brasil para financiamento da aquisição societária, visto que não se caracteriza, repita-se, nesta última hipótese, qualquer benefício da real adquirente por suprimento de liquidez através de empréstimo captado junto a terceiros.

De forma consistente com tal constatação, no presente caso era plenamente factível, sob uma ótica exclusiva de liquidez necessária às operações, que a aquisição da ICAL/CIV tivesse sido realizada diretamente por OI European BV sem a interposição de empresas brasileiras (OI Latam e OI Brasil), hipótese em que não haveria despesas de juros, de forma coerente com a desnecessidade (inexistência de benefício) de liquidez adicional da real adquirente, exigida pelo Acórdão paradigma para titularidade da dedutibilidade.

Diante do exposto, entendo que transmudada a situação fático-probatória dos presentes autos ao Colegiado do 2º. Paradigma (“teste de aderência”), o resultado do julgado se reverteria, rechaçando-se a dedutibilidade, por OI Brasil, das despesas de juros decorrentes do empréstimo inicialmente contraído pela OI Latam junto a O-I Manufacturing Netherlands BV e, assim, considero caracterizada a divergência interpretativa.

Proponho, assim, que seja dado seguimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional quanto ao tema de dedutibilidade de juros, com fulcro no 2º. Paradigma apresentado (Acórdão CARF 9101-004.500).

Com a devida vênia, discordo dos fundamentos do despacho. A similitude entre o acórdão recorrido e o acórdão paradigma estaria no fato de que, independentemente de características fáticas peculiares de cada um, o paradigma adotou a tese de que não se poderiam deduzir os encargos financeiros por qualquer outra pessoa, exceto pela real adquirente, o qual, em ambos os acórdãos seriam empresas estrangeiras.

Todavia, apesar de haver investidor estrangeiro no presente caso, o recorrido não o caracterizou como real adquirente, pois legitimou a sua estrutura societária de aquisição. A razão para manutenção do auto de infração relativamente à glosa do ágio possuiu outra natureza e diz respeito à estrutura formada pelo alienante.

Assim, divirjo do despacho para negar seguimento ao recurso quanto a essa matéria.

No tocante à segunda divergência (multa qualificada), foi apenas em despacho de agravo que se deu seguimento, nesses termos:

Em ambos os paradigmas, a discussão girou em torno de planejamentos tributários que visavam ao aproveitamento de despesas com amortização de ágio. Também em ambos os casos foram montadas estruturas societárias envolvendo empresas veículos. E em ambos os casos os Colegiados decidiram que essas estruturas eram fictícias ou artificiais, construídas apenas para que se alcançasse “um cenário que se assemelhasse à hipótese legal que autoriza a amortização do ágio” (primeiro paradigma) ou para “possibilitar que o ágio fosse transferido” (segundo paradigma). Por todos esses aspectos, os paradigmas se assemelham ao acórdão recorrido.

O despacho agravado fundamentou sua decisão em diferenças fáticas, que muito bem demonstrou. Ocorre que tais diferenças fáticas somente seriam relevantes caso estivesse em questão a decisão sobre a artificialidade ou o exclusivo propósito de economia tributária em reestruturações societárias envolvendo o aproveitamento de despesas com amortização de ágio. Mas, como bem destacou a Agravante, isso não está em discussão, pelo que as diferenças fáticas apontadas perdem relevância.

É forçoso reconhecer, então, a existência da divergência jurisprudencial, nos termos propostos pela Recorrente/Agravante.

Diante de planejamentos tributários para permitir o aproveitamento de despesas com amortização de ágio que todos (acórdãos recorrido e paradigmas) reconheceram artificiais e com propósito exclusivo de economia tributária, o acórdão recorrido entendeu tratar-se de abuso de direito ou fraude à lei, mas não de fraude contra a lei, nem de sonegação e, diante disso, afastou a multa qualificada. Em sentido oposto, o primeiro paradigma decidiu pela caracterização da fraude contra a lei (art. 72 da Lei nº 4.502/1964), mantendo a qualificação da penalidade, também assim o segundo paradigma, que ainda acrescentou tratar-se de simulação. O segundo paradigma afirma, ainda, seu entendimento acerca da irrelevância, para esses fins, de “todos os fatos terem sido registrados e contabilizados”.

Constata-se, assim, a presença dos pressupostos de conhecimento do agravo e a necessidade de reforma do despacho questionado. Por tais razões, propõe-se que o agravo seja ACOLHIDO para DAR seguimento ao recurso especial relativamente à matéria “multa qualificada”

Pois bem, de igual modo à primeira divergência, o recurso não deve ser conhecido. Afinal, no acórdão recorrido, a suposta empresa-veículo já existia, enquanto nos paradigmas indicados as empresas-veículos foram criadas com o intuito de viabilizar o planejamento tributário.

Desse modo, não deve ser conhecido o recurso da Fazenda Nacional.

No tocante ao recurso do sujeito passivo, foram essas as razões expostas para lhe dar seguimento:

Resta para ser analisada a divergência, portanto, apenas com relação ao primeiro paradigma (acórdão nº 1201-003.203).

No caso, a similitude fática e jurídica entre os casos, assim como a divergência jurisprudencial entre eles, restou suficientemente demonstrada pela recorrente, até mesmo porque, conforme observado pela recorrente, o acórdão paradigmático analisou precisamente as mesmas operações societárias que deram origem ao ágio que veio a ser posteriormente amortizado pela recorrente (qual seja, a “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”).

De fato. A empresa fiscalizada, no paradigma, é a própria recorrente, e o período sob fiscalização, naquele caso, foi o ano de 2013 (no recorrido, foram os anos de 2011 e 2012).

E, enquanto o acórdão recorrido manteve a glosa das despesas, sob o fundamento de que a empresa holding ICAL (investida) seria empresa-veículo da real investida (a empresa operacional CIV), de modo que a amortização somente seria possível a partir de 2014, “quando OI BRASIL incorporou a empresa efetivamente operacional adquirida”, o acórdão paradigmático deu provimento ao recurso voluntário apresentado, cancelando a glosa das despesas efetuadas pelo fisco no ano de 2013, ao fundamento de que o fato de a ICAL ser uma empresa holding detentora da empresa operacional CIV não constitui óbice à amortização do ágio pretendida, consoante evidencia o seguinte excerto daquela decisão, que foi transcrito pela recorrente no especial, verbis (destaques do original):

(...)

Deve ter seguimento o recurso, portanto, com relação à matéria.

Aqui, igualmente colho as razões do acórdão para dar seguimento ao recurso, até porque se trata das mesmas operações.

De igual modo, conheço da arguição de nulidade, até porque está imbricada com o fundamento do acórdão recorrido.

Mérito

Empresa veículo

Preliminarmente, a defesa aduz nulidade por cerceamento ao seu direito de defesa, uma vez que a acusação fiscal não teria se embasado em fundamento autônomo de que ICAL seria uma empresa-veículo. Esse fundamento teria surgido no feito apenas por ocasião de contrarrazões da PFN em recurso voluntário.

Esse, porém, não foi o entendimento fixado pelo acórdão recorrido, segundo o qual, o fundamento já constava do Relatório Fiscal, conforme trecho a seguir transcrito do voto contendor:

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.

Para mim, isso já bastaria para afastar a arguição de nulidade. De todo modo, debruçando sobre a peça acusatória, é claro que esse fundamento consta lá de forma clara. Transcrevemos trecho ilustrativo acerca da caracterização da ICAL como empresa-veículo e, portanto, como fundamento para a autuação:

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 tributos.

Por essas razões, rejeito a arguição de nulidade.

Quanto ao mérito, resta-nos enfrentar a questão do enquadramento ou não da contribuinte no disposto nos art. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, que abaixo reproduzimos:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Em diversos acórdãos da Câmara Superior, como no AC nº 9101-004.383, de 10/09/2019, o ilustre Conselheiro André Mendes de Moura, teceu acalentadas lições acerca da interpretação dos dispositivos acima.

Dessas lições, colho o trecho em que analisa o critério subjetivo dessas regras:

E a norma em análise se dirige à pessoa jurídica **investidora originária, aquela que efetivamente acreditou na mais valia do investimento, coordenou e comandou os estudos de rentabilidade futura e desembolsou os recursos para a aquisição**, e à pessoa jurídica **investida**.

Ocorre que, em se tratando do ágio, as reorganizações societárias empreendidas apresentaram novas pessoas ao processo.

Como exemplo, podemos citar situação no qual a pessoa jurídica A adquire com ágio participação societária da pessoa jurídica B. Em seguida, utiliza-se de uma outra pessoa jurídica, C, e integraliza o capital social dessa pessoa jurídica C com a participação societária que adquiriu da pessoa jurídica B. Resta consolidada situação no qual a pessoa jurídica A controla a pessoa jurídica C, e a pessoa jurídica C controla a pessoa jurídica B. Em seguida, sucede-se evento de transformação societária, no qual a pessoa jurídica B absorve patrimônio da pessoa jurídica C, ou vice versa.

Ocorre que os sujeitos eleitos pela norma são precisamente **a pessoa jurídica A (investidora) e a pessoa jurídica B (investida)** cuja participação societária foi adquirida com ágio. Para fins fiscais, não há nenhuma previsão para que o ágio contabilizado na pessoa jurídica A (investidora), em razão de reorganizações societárias empreendidas por grupo empresarial, possa ser considerado "transferido" para a pessoa jurídica C, e a pessoa jurídica C, ao absorver ou ser absorvida pela pessoa jurídica B, possa aproveitar o ágio cuja origem deu-se pela aquisição da pessoa jurídica A da pessoa jurídica B.

Da mesma maneira, encontram-se situações no qual a pessoa jurídica A realiza aportes financeiros na pessoa jurídica C e, de plano, a pessoa jurídica C adquire participação societária da pessoa jurídica B com ágio. Em seguida, a pessoa jurídica C absorve patrimônio da pessoa jurídica B, ou vice versa, a passa a fazer a amortização do ágio.

Mais uma vez, não é o que prevê o aspecto pessoal da hipótese de incidência da norma em questão. A pessoa jurídica que adquiriu o investimento, que acreditou na mais valia e que desembolsou os recursos para a aquisição foi, de fato, a **pessoa jurídica A (investidora)**. No outro polo da relação, a pessoa jurídica adquirida com ágio foi a pessoa jurídica B. Ou seja, o aspecto pessoal da hipótese de incidência, no caso, autoriza o aproveitamento do ágio a partir do momento em que a pessoa jurídica A (investidora) e a pessoa jurídica B (investida) passem a integrar a mesma universalidade.

São as situações mais elementares. Contudo, há reorganizações envolvendo inúmeras empresas (pessoa jurídica D, E, F, G, H e assim por diante).

Vale registrar que goza a pessoa jurídica de liberdade negocial, podendo dispor de suas operações buscando otimizar seu funcionamento, com desdobramentos econômicos, sociais e tributários.

Contudo, não necessariamente todos os fatos são recepcionados pela norma tributária.

A partir do momento em que, em razão das reorganizações societárias, passam a ser utilizadas novas pessoas jurídicas (C, D, E, F, G, e assim sucessivamente), pessoas jurídicas distintas da investidora originária (pessoa jurídica A) e da investida (pessoa jurídica B), e **o evento de absorção não envolve mais a pessoa jurídica A e a pessoa jurídica B**, mas sim pessoa jurídica distinta (como, por exemplo, pessoa jurídica F e pessoa jurídica B), a subsunção ao art. 386 do RIR/99 torna-se impossível, vez que o fato imponível (suporte fático, situado no plano concreto) deixa de ser amoldar à hipótese de incidência da norma (plano abstrato), por incompatibilidade do aspecto **pessoal**.

As razões acima aduzidas implicam a necessidade de que haja o encontro patrimonial do real adquirente com o real adquirido. Se a empresa veículo interposta tiver por finalidade fazer as vezes de um (real adquirente) ou outro (real adquirido), não se caracteriza, do ponto de vista subjetivo, a situação legal que autoriza a amortização do ágio com efeitos tributários.

Aplicando-os ao caso concreto, a ICAL foi caracterizada pelo recorrido como empresa veículo ou empresa de passagem, utilizada para amortizar o ágio antes que houvesse a confusão patrimonial da investida (CIV) pelas reais adquirentes (empresas do grupo Owen Illinois no Brasil). Assim, até 2014, como apontado pelo recorrido, não houve subsunção das regras de dedutibilidade da amortização do ágio.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por não conhecer do recurso da Fazenda Nacional. Quanto ao recurso do contribuinte, voto por conhecer para, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes