



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	17459.720005/2024-52
ACÓRDÃO	1302-007.864 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	26 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	OWENS-ILLINOIS DO BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2019

IRPJ. CSLL. ANO-CALENDÁRIO 2019. ÁGIO. AMORTIZAÇÃO. AQUISIÇÃO DE INVESTIMENTO POR SOCIEDADE DO GRUPO. FINANCIAMENTO INTRAGRUPPO. “EMPRESA VEÍCULO”. SIMULAÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO. JUROS. DEDUTIBILIDADE. MULTA QUALIFICADA. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA. CONSUNÇÃO.

A qualificação de reorganizações societárias como simuladas, para fins de glosa de amortização de ágio e de despesas financeiras, exige demonstração robusta de divergência entre a vontade real e a declaração negocial, não bastando a constatação de economia fiscal ou a crítica à forma de financiamento adotada (capitalização versus endividamento). Não comprovada, com base em elementos concretos, a alegada interposição fictícia de sociedade (“empresa veículo”) e a inexistência de substância econômica dos atos praticados, não subsiste a glosa da amortização do ágio (CIV/ICAL e MASA) nem a glosa das despesas de juros vinculadas ao financiamento do investimento. Ausente prova de dolo específico de sonegação, fraude ou conluio, é indevida a multa qualificada. A multa isolada por estimativas mensais não deve ser exigida concomitantemente com a multa de ofício, quando ambas recaem sobre a mesma exação no mesmo lançamento, por aplicação do corolário da consunção.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade suscitada, e, no mérito, em dar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Natália Uchôa Brandão – Relatora

Assinado Digitalmente

Sérgio Magalhães Lima – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Marcelo Izaguirre da Silva, Henrique Nimer Chamas, Ailton Neves da Silva, Miriam Costa Faccin, Natália Uchôa Brandão, Sérgio Magalhães Lima (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por Owens Illinois do Brasil Indústria e Comércio Ltda. contra o Acórdão proferido pela DRJ que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Impugnação apresentada pela contribuinte, mantendo integralmente o crédito tributário exigido nos Autos de Infração para a cobrança de IRPJ e CSLL, relativos ao ano-calendário de 2019.

O lançamento se funda, em essência, em três glosas/adições na apuração do lucro real (com repercussões na base de cálculo da CSLL), além da penalidade isolada por estimativas.

A primeira diz respeito à glosa de “juros não dedutíveis e não necessários”, vinculados a empréstimos intragrupo/intercompany empregados para viabilizar aquisições societárias, em montante apurado de R\$110.568.987,08, com multa qualificada no percentual de 100%.

A segunda refere-se à glosa de “exclusões indevidas” relativas à amortização do ágio CIV/ICAL, no valor apurado de R\$71.361.718,92, também com multa de 100%.

A terceira envolve a amortização do ágio MASA, no montante apurado de R\$ 15.560.724,96, igualmente com multa de 100%.

Consta, ainda, a exigência de multa isolada pela falta de recolhimento (ou insuficiência) de estimativas mensais, tanto no IRPJ quanto na CSLL, nos valores já indicados. O próprio demonstrativo do Auto evidencia que as “infrações operacionais” que compõem a base ajustada pelo lançamento concentram-se justamente nesses três itens (amortização dos ágios CIV/ICAL e MASA e juros *intercompany*).

De acordo com a motivação fiscal, a fiscalização partiu da premissa de que, embora as aquisições tenham sido formalmente implementadas por sociedade brasileira do grupo (OI

LATAM), os recursos financeiros teriam sido providos por entidade estrangeira do mesmo conglomerado sediada na Holanda (OI Manufacturing Netherlands – OI Manufacturing), sob coordenação de holding holandesa (Owens-Illinois European Group BV – OI European), razão pela qual se concluiu que a “real adquirente” dos investimentos não teria sido a sociedade brasileira, mas a controladora estrangeira, com utilização de “empresa veículo” para, no Brasil, viabilizar a amortização fiscal de ágio e a dedução de despesas financeiras.

No que tange ao ágio CIV/ICAL, descreve a fiscalização que ele se originou da aquisição, em 01/09/2010, de 100% da ICAL (holding controladora de CIV), e que, nessa data, a OI LATAM teria recebido empréstimo de USD 525 milhões da OI Manufacturing, além de aporte de capital de USD 80 milhões da OI European, e, na sequência, realizado o pagamento aos vendedores (família controladora) de aproximadamente R\$ 1,05 bilhão. Quanto ao ágio MASA, registra-se que ele decorreria da aquisição, em 30/05/2011, da participação minoritária de 20,6% detida pelo Grupo Monteiro Aranha (MASA), operação na qual a OI Manufacturing teria emprestado R\$167.475.000,00 à OI LATAM, que teria efetuado pagamento de R\$206.838.638,50 ao Grupo MASA; nesse ponto, a fiscalização ainda atribuiu ao caso “contornos de ágio intragrupo”, por já existir controle prévio do grupo sobre a investida, com a retirada do minoritário.

A reorganização societária é reportada como culminando em incorporação reversa, em 01/06/2011, pela qual a OI Brasil teria absorvido a OI LATAM, passando, então, a amortizar o ágio; e, posteriormente, em 2014, teria ocorrido a incorporação da CIV.

A partir desse encadeamento, a fiscalização sustentou a ocorrência de planejamento tributário abusivo, afirmando que a estrutura teria sido desenhada para produzir efeitos fiscais (amortização de ágio e dedução de juros) que não existiriam se o investimento fosse realizado diretamente pela entidade estrangeira ou se os recursos fossem integralmente aportados como capital, qualificando o caso como simulação, com fundamento no art. 167 do Código Civil.

Na **Impugnação**, a contribuinte sustentou, em preliminar, nulidade do lançamento de CSLL por ausência de base legal que autorizasse a adição, em 2019, da amortização de ágio originado de aquisições realizadas em 2010/2011, defendendo que eventual extensão normativa (Lei nº 12.973/2014, art. 50) somente alcançaria aquisições a partir de 2015.

No mérito, alegou inexistir fraude ou simulação, asseverando que as operações teriam substância econômica e fundamento empresarial, que não haveria norma que autorizasse desconsiderar negócios lícitos por juízo de “propósito comercial”, e que o art. 116, parágrafo único, do CTN não seria autoaplicável.

Defendeu, também, a legitimidade da dedução de juros decorrentes de empréstimos, sustentando tratar-se de decisão empresarial (em contraposição a capitalização) e afirmando a regularidade de registros e a necessidade das despesas para viabilizar as aquisições.

Por fim, impugnou a qualificação da multa e a concomitância entre multa isolada e multa de ofício, invocando vedação ao *bis in idem*.

A DRJ/08, no Acórdão nº 108.045.772 (fls. 3848-3870), rejeitou a preliminar de nulidade do Auto de Infração de CSLL, aduzindo que as questões de nulidade levantadas se tratavam, na verdade, de discussões de mérito. Quanto ao mérito, a DRJ acolheu integralmente a tese fiscal, concluindo que o Grupo Owens Illinois conduziu "manobras astuciosas" e "simulações" para internalizar ágios no Brasil, utilizando "empresas veículo" e operações sem substância econômica. Manteve a glosa dos ágios e dos juros, bem como a aplicação da multa qualificada de 100% e da multa isolada de 50%, com exceção da redução da multa de ofício de 150% para 100% em virtude da Lei nº 14.689/2023.

A DRJ/08 também refutou a alegação da Recorrente de que as decisões administrativas anteriores deveriam ser observadas, afirmando que tais processos "ainda não estão definitivamente julgados na esfera administrativa" e, portanto, "não podem ser acatadas como precedente vinculantes".

A decisão restou assim ementada:

PROCESSO 17459.720005/2024-52

ACÓRDÃO 108-045.772 – 20ª TURMA/DRJ08

SESSÃO DE 21 de janeiro de 2025

INTERESSADO OWENS-ILLINOIS DO BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO LTDA

CNPJ/CPF 08.910.541/0001-69

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2019

NULIDADE. HIPÓTESES.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. INEFICÁCIA NORMATIVA.

Decisões administrativas, mesmo quando proferidas por órgãos colegiados, a exemplo do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), sem uma lei que lhes atribua eficácia normativa, somente vinculam as respectivas partes e no limite do respectivo processo.

PROTESTO PELA JUNTADA DE TODAS AS PROVAS ADMITIDAS EM DIREITO.

As provas documentais devem ser apresentadas por ocasião da impugnação, sob pena de preclusão processual, exceto nas situações previstas no art. 16, § 4º do PAF.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2019

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. SOBRESTAMENTO.

Nos termos da Súmula CARF nº 28, vinculante conforme a Portaria MF nº 383/2010, tanto o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) quanto as instâncias de julgamento administrativo de primeira instância não possuem competência para se pronunciar sobre controvérsias relacionadas ao processo administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP).

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2019

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

A aplicação tributária da dedução das despesas de amortização de ágio, conforme previsto no art. 386 do RIR/1999, exige a participação efetiva da pessoa jurídica investidora real, responsável pelo aporte financeiro e pela avaliação da rentabilidade futura do investimento. A inadmissibilidade do aproveitamento tributário do ágio ocorre quando os recursos são transferidos para "empresas veículos" sem a efetiva participação das investidoras reais, que não se envolvem na "confusão patrimonial" decorrente da incorporação.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.

Evidenciada, pelas provas carreadas aos autos, a intenção dolosa tendente a ocultar do Fisco a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, de modo a reduzir o montante do imposto devido, cabível a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO APÓS 2007. LEGALIDADE.

A modificação legislativa introduzida pela Medida Provisória nº 351/2007, no art. 44 da Lei nº 9.430/1996, evidencia de forma inequívoca a viabilidade de impor duas penalidades em situações de lançamento de ofício contra o sujeito passivo que opte pela apuração anual do lucro tributável. A redação revisada é direta e impositiva ao estabelecer que "serão aplicadas as seguintes multas.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

A Recorrente, então, interpôs o presente **Recurso Voluntário**, reiterando os argumentos de sua Impugnação e destacando as decisões favoráveis e definitivas proferidas pela CSRF e por turmas do CARF em processos correlatos, as quais, em sua visão, demonstram a licitude e o propósito comercial das operações em discussão, bem como a inaplicabilidade das penalidades.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Natália Uchôa Brandão**, Relatora

I. Da admissibilidade e da tempestividade

Presentes os pressupostos de admissibilidade, o Recurso Voluntário merece ser conhecido, posto que protocolado em 13/03/2025, dentro do prazo legal (fl. 3880) e por procurador habilitado da Contribuinte.

II. Da Controvérsia

A controvérsia, como delineada no Relatório, gravita em torno da glosa, no ano-calendário de 2019, de **(i)** despesas de amortização fiscal de ágio por rentabilidade futura, vinculadas às operações ICAL/CIV (aquisição em 01/09/2010) e MASA (aquisição em 30/05/2011), e **(ii)** despesas financeiras (juros) associadas a financiamento intragrupo/externo empregado nessas aquisições, sob a imputação de “empresa veículo”, ausência de substância econômica e simulação, com manutenção de multa de ofício qualificada (100%) e multa isolada por estimativas.

O acórdão recorrido adota, como narrativa central, que a sequência de eventos evidenciaria planejamento abusivo, direcionado à “internalização” do ágio e à dedução indevida de juros, afirmando que, se a investidora tivesse sido integralmente capitalizada ou se a entidade estrangeira tivesse adquirido diretamente as participações, não haveria geração de juros ou de ágio amortizável.

III. Preliminares

A Recorrente sustenta, em preliminar, nulidade do lançamento de CSLL, afirmando inexistir base legal que a obrigasse a adicionar, na apuração da CSLL do ano-calendário de 2019, despesas de amortização de ágio originadas de aquisições realizadas em 2010 e 2011, com reorganizações em 2011, bem como aponta que a DRJ teria evitado enfrentar o ponto sob o argumento de que se confundiria com mérito.

Em primeiro lugar, no plano estritamente processual, o decreto que rege o PAF delimita de modo objetivo as hipóteses de nulidade de atos e termos (competência e preterição do direito de defesa), e a decisão recorrida consignou inexistirem elementos concretos de cerceamento ou preterição de defesa, enquadrando a irresignação como inconformismo com o próprio conteúdo do lançamento.

Esse enquadramento é pertinente: a tese da Recorrente não aponta vício formal do ato (incompetência, ausência de ciência, impossibilidade de contraditório), mas sustenta, em essência, que a subsunção normativa escolhida para a CSLL não se sustentaria no ordenamento, o que é, em rigor, discussão de legalidade material da exigência.

Em segundo lugar, no plano material, também não se constata ausência absoluta de base legal. O acórdão recorrido consignou expressamente a compreensão de que “*se aplicam à*

CSLL as normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ”, invocando, ainda, fundamento na Lei nº 8.981/1995 e a disciplina infralegal (IN RFB nº 1.700/2017) quanto à aplicação, “no que couber”, das normas de apuração do IRPJ à CSLL, mantidas base e alíquotas próprias.

Acolher a preliminar como nulidade significaria, na prática, antecipar julgamento de improcedência por ausência de suporte legal, sem o necessário enfrentamento sistemático das normas e da própria estrutura do lançamento, o que não se compatibiliza com a natureza da questão devolvida.

Rejeito, portanto, a preliminar de nulidade do lançamento de CSLL.

Ainda em sede preliminar, quanto a eventual pretensão de sobrestamento por Representação Fiscal para Fins Penais, registro que o próprio conjunto processual ressalta ser matéria estranha à competência do contencioso administrativo, à luz da Súmula CARF nº 28¹ (vinculante nos termos referidos nos autos), razão pela qual eventual pedido correlato resta prejudicado nesta instância.

IV. Mérito

A decisão recorrida assume como eixo argumentativo que a sequência de eventos (aquisições por OI LATAM com recursos externos, seguida de incorporação reversa pela OI Brasil e amortização do ágio; e posterior incorporação da CIV) indicaria que o “único propósito comercial era a redução de impostos”, afirmando ainda que a estrutura “permitiu a internalização do ágio estrangeiro e a dedução de pagamentos de juros”, reputados indevidos.

O voto recorrido chega a qualificar as reorganizações como “simuladas” e afirma ser aplicável o art. 167 do Código Civil², dispensando o recurso ao art. 116, parágrafo único, do CTN³ (fls. 3863/3864):

Essas simulações, caracterizadas pela dissimulação da vontade das partes e pela busca de um resultado diverso do declarado, tornam os atos jurídicos simulados inoponíveis ao Fisco e impossibilitam os contratantes de utilizá-los em sua defesa.

¹ **Súmula CARF nº 28**

Aprovada pelo Pleno em 08/12/2009

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais. (**Vinculante**, conforme [Portaria MF nº 383](#), de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

² **Art. 167.** É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

³ **Art. 116.** Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: [...]

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. ([Incluído pela Lcp nº 104, de 2001](#))

Quanto ao parágrafo único do art. 116 do CTN, que trata da desconsideração de atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador, de fato, não se aplica ao presente caso. Na situação em tela, ocorreu simulação no negócio jurídico, aparentando conferir ou transmitir direito a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem ou transmitem, tal como disposto no art. 167 do Código Civil (Lei nº 10.406, de 2002). (...) Código Civil 'Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma. § 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando: I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem; II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

O problema é que, para sustentar simulação (art. 167 do CC), não basta afirmar que a estrutura gerou vantagem fiscal ou que uma alternativa (capitalização em vez de endividamento; aquisição direta no exterior em vez de aquisição por subsidiária brasileira) teria gerado menor economia tributária.

A simulação, no direito brasileiro, pressupõe desconformidade intencional entre a vontade real e a declaração negocial, ou a interposição aparente para ocultar negócio diverso, exigindo demonstração robusta de que a pessoa jurídica apontada como adquirente não assumiu, de fato, os riscos e efeitos do negócio, ou que os atos formais mascararam um negócio distinto do declarado.

Aqui, a própria narrativa fática do acórdão confirma que as aquisições ocorreram, que houve fluxos financeiros identificados, que houve reorganização societária posterior e que a amortização foi efetivamente praticada (inclusive após a incorporação da CIV em 2014) (fls. 3852/3853):

De acordo com o TVF, a sequência de eventos demonstra que, em 01/09/2010, a OI LATAM adquiriu 100% do capital social da ICAL, controladora da CIV, financiada por empréstimos e capitalização originários do exterior por empresa vinculada. Em seguida, em 30/05/2011, a OI EUROPEAN cedeu suas ações da OI BRASIL para a OI LATAM, seguida pela aquisição do restante das ações da OI BRASIL junto à MASA, também financiada por empréstimos originários do exterior por empresa vinculada. No dia seguinte, a OI BRASIL incorporou a OI LATAM e passou a amortizar o ágio proveniente das aquisições. Posteriormente, em 2014, a CIV também foi incorporada pela OI BRASIL

Não há, na moldura decisória da DRJ tal como exposta, a individualização de elemento probatório que revele falsidade do suporte documental, inexistência real da adquirente, inexistência de pagamento, inexistência de transferência patrimonial ou qualquer artifício típico de negócio aparente.

A figura da “empresa veículo” exige, igualmente, mais do que a constatação de que os recursos vieram do exterior. O fato de a aquisição ter sido financiada por empréstimos

intragrupo não desnatura, automaticamente, a condição de investidora da entidade brasileira nem impede, em tese, o reconhecimento de ágio, porque o ordenamento não condiciona a validade do investimento, em si, à origem “própria” dos recursos, tampouco proíbe que uma sociedade empresária adquira participações com capital de terceiros, desde que suportados os riscos, obrigações e efeitos patrimoniais correspondentes.

Assinalo, ainda, que a controvérsia, em certos precedentes do CARF, nem sempre é tratada exclusivamente sob a rubrica da simulação civil (art. 167 do CC), mas também sob leitura estrita dos pressupostos do art. 386 do RIR/1999, especialmente quanto ao fenômeno da confusão patrimonial e à identificação, no caso concreto, dos polos efetivos do investimento e da investida.

Ocorre que, mesmo sob esse enquadramento (mais tributário do que civil), permanece imprescindível que o lançamento individualize, com base em elementos objetivos, por que razão a cadeia societária impediria o reconhecimento do requisito legal e em que medida o ágio deduzido não guardaria nexos com investimento efetivamente extinto pela incorporação. Sem essa reconstrução probatória, a imputação de ‘investidora real’ e de ‘empresa-veículo’ passa a operar como rótulo conclusivo, e não como resultado demonstrado.

A decisão recorrida, ao afirmar que *“caso a OI LATAM tivesse sido integralmente capitalizada (...) não teriam sido gerados juros ou ágio”*, descreve, na verdade, o mecanismo econômico de uma decisão de financiamento; não descreve, por si, um ilícito.

Ao revés, há elementos nos autos que tensionam fortemente a tese de “veículo” desprovido de substância: afirma-se que a OI LATAM foi constituída em 2007, detinha participação societária em outras empresas do grupo no Brasil, possuía quadro de funcionários e conta bancária em instituição financeira nacional, e que a incorporação pela Recorrente teria se inserido em decisão gerencial/negocial ligada à atividade econômica, além da possível consequência fiscal (fls. fl. 3910):

Com efeito, conforme ora demonstrado, a OI LATAM - outra empresa do Grupo Owens-Illinois -, foi escolhida para a negociação relacionada à aquisição da ICAL/CIV junto à Família Brennand, a fim de assegurar o interesse dos minoritários da Recorrente, evitando diluições indesejadas, e ao mesmo tempo não prejudicar o andamento das negociações. Nesse sentido, de se notar que a OI LATAM já existia desde 2007 e detinha participação societária em outras empresas do Grupo Owens-Illinois no Brasil.

Nesse sentido, a OI LATAM foi constituída em 10/08/2007 (fls. 3.670 a 3.676) e, portanto, muito antes da aquisição da ICAL/CIV, que ocorreu apenas em setembro de 2010, e da aquisição da participação societária do Grupo MASA na Recorrente que ocorreu em maio de 2011. 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 OI BRASIL (CNPJ:

31.452.279/0001-78) e na Companhia Industrial São Paulo e Rio - Cisper (CNPJ: 33.174.145/0001-68). A existência de empregados na OI LATAM pode ser facilmente verificada em sua DIPJ relativa ao ano calendário de 2010 (fls. 3.677 a 3.714), que indica na Ficha 05A (Despesas Operacionais), linhas 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 esta rubrica (contratação e manutenção de empregados).

De outro lado, a decisão recorrida, ao reproduzir a motivação fiscal, sintetiza a premissa de que o encadeamento teria sido desenhado para economia tributária, nos seguintes termos (fls. 3852/3853):

Dada a sequência de eventos e o intervalo de tempo entre as operações, a autoridade fiscal interpretou que se tratava de um planejamento tributário abusivo, cujo único propósito comercial era a redução de impostos por meio da incorporação reversa de empresas. Em adição, ao trazer fundos do exterior para adquirir a ICAL/CIV e o restante das ações da OI BRASIL através da OI LATAM, a empresa reduziu sua base tributável por meio de despesas de juros de um planejamento tributário considerado fraudulento. Esse processo permitiu a internalização do ágio estrangeiro e a dedução de pagamentos de juros que foi interpretada como indevida pela autoridade fiscal. (...) Caso a OI LATAM tivesse sido integralmente capitalizada ou se a OI EUROPEAN tivesse adquirido diretamente a ICAL/CIV, não teriam sido gerados juros ou ágio.

Esses elementos, se não forem infirmados por prova robusta de artificialidade (inexistência operacional, inexistência de governança, inexistência de autonomia decisória mínima), afastam a conclusão apressada de que se tratava de ente meramente interposto para "confusão patrimonial" simulada.

Também é relevante distinguir, no debate sobre "empresa-veículo", as hipóteses em que se está diante de entidade efetivamente efêmera, criada e descartada com função instrumental exclusiva, daquelas em que a pessoa jurídica intermediária apresenta substância econômica pretérita, existência anterior às negociações e atividade compatível com sua função societária. Essa distinção é particularmente importante porque, mesmo em julgados que discutem a figura do "veículo", reconhece-se que a participação pode ser 'efêmera no negócio' sem que, por isso, se presuma simulação; e, de modo ainda mais claro, que a existência prévia, com estrutura e histórico, enfraquece a imputação de interposição meramente aparente.

No tocante ao **ágio ICAL/CIV**, o acórdão recorrido expõe que a aquisição se deu pela compra da ICAL (holding controladora), e que o ágio teria sido amortizado após a incorporação reversa, com posterior incorporação da CIV em 2014 (fls. 3853):

- Em 01/09/2010, a OI LATAM recebeu um empréstimo no valor de USD 525 milhões, proveniente da OI MANUFACTURING, e um aporte adicional de capital no valor de USD 80 milhões, realizado pela OI EUROPEAN. Na mesma

data, a OI LATAM adquiriu a ICAL (controladora da CIV), pagando à Família Brennand R\$ 1,05 bilhão.

(...)

De acordo com o TVF, a sequência de eventos demonstra que, em 01/09/2010, a OI LATAM adquiriu 100% do capital social da ICAL, controladora da CIV, financiada por empréstimos e capitalização originários do exterior por empresa vinculada. (...) No dia seguinte, a OI BRASIL incorporou a OI LATAM e passou a amortizar o ágio proveniente das aquisições. Posteriormente, em 2014, a CIV também foi incorporada pela OI BRASIL.

A Recorrente sustenta, com ênfase, que inexistente vedação legal à aquisição de holding e que a rentabilidade futura da operacional (CIV) estaria refletida integralmente na holding via MEP, bem como invoca enquadramento nos pressupostos do art. 7º da Lei nº 9.532/1997⁴ e do art. 386 do RIR/1999⁵. O acórdão recorrido assim se manifestou (fls. 3857/3858):

A amortização do ágio é autorizada pelo art. 7º, inciso III da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, compilado no art. 386 do RIR/99. Tal dispositivo remete às condições do art. 20, § 2º do Decreto-lei n.º 1.598, de 26/12/1977, revogado pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, com efeitos a partir de 01 de janeiro de 2015, portanto, posterior aos fatos narrados no presente litígio.

O art. 20, §2º do Decreto-lei n.º 1.598/1977, vigente à época, obrigava a indicação do fundamento econômico do ágio, que poderia ser de três espécies: i) valor de mercado dos bens do ativo da coligada ou controlada, quando este for superior ao custo registrado em sua contabilidade; ii) valor da rentabilidade futura da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros; iii) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas. Desses três fundamentos, somente o segundo (expectativa de rentabilidade futura) tem sua amortização dedutível na apuração do lucro real.

Invoca a Recorrente, também, decisões deste Tribunal que já lhe conferiram seu direito (fls. 3959 e ss):

Ademais, ao julgar os Autos de Infração de IRPJ e CSLL relativos ao ano-calendário de 2011, 2012 (Processo Administrativo nº 16561.720.115/2016-74) e 2013 (Processo Administrativo nº 16561.720070/2017-19) e decorrentes da mesma matéria discutida no presente processo, a CSRF determinou que as operações realizadas são LÍCITAS, NÃO HAVENDO QUALQUER PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO, OU FRAUDE, validando, portanto, as deduções referentes à amortização de ágio e aos juros de empréstimo externo contraídos pelo contribuinte.

⁴ **Art. 7º** A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no [art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977](#): [\(Vide Medida Provisória nº 135, de 30.10.2003\)](#)

⁵ **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 [\(Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, e Lei nº 9.718, de 1998, art. 10\)](#):

Relembramos que, para o caso nº 16561.720.115/2016-74, restou decidido que as operações realizadas são plenamente legais e regulares, porém o ágio referente a aquisição da ICAL/CIV somente poderia ter sido aproveitado a partir de 2014. Contudo, considerando que o presente processo está discutindo os valores referente ao ano-calendário de 2019, referido argumento NÃO poderá ser aplicado no presente caso.

E, ao apreciar os Autos de Infração de IRPJ e CSLL relativos aos anos-calendário de 2014 e 2015 (Processo Administrativo nº 16561.720071/2019-25) e relativos ao ano-calendário de 2017 (PAF nº 17459.720020/2022-39), decorrentes da mesma matéria discutida no presente processo, as próprias autoridades julgadoras estão decidindo favoravelmente a Recorrente.

Quanto ao histórico decisório, é relevante registrar que os mesmos fatos econômicos e reorganizações societárias vêm sendo objeto de sucessivos lançamentos em anos-calendário anteriores, com pronunciamentos reiterados no contencioso administrativo.

Em particular, há decisões em turmas ordinárias e em sede de uniformização que enfrentaram as mesmas teses de ‘empresa-veículo’, ‘ausência de propósito comercial’ e indedutibilidade de juros vinculados ao financiamento das aquisições, com conclusões não uniformes em todos os recortes, mas com linha argumentativa relevante no sentido de que a licitude formal das operações e a inexistência de prova individualizada de simulação/fraude impedem a desconsideração ampla dos efeitos fiscais.

Ademais, também se verifica, em parte desses julgados, a discussão específica sobre o marco de início da amortização do ágio ICAL/CIV (incorporação da ICAL/2011 versus incorporação da CIV/2014), discussão essa que, quando presente, não se confunde com imputação de simulação civil, mas com a delimitação do momento em que se teria por atendido, segundo cada linha decisória, o pressuposto da confusão patrimonial para fins do art. 386 do RIR/1999.

Ora, ainda que decisões administrativas não sejam, em regra, “precedente vinculante” sem atribuição legal de eficácia normativa (ponto corretamente lembrado pela DRJ ao citar o art. 100 do CTN), isso não impede que se considere o histórico decisório do próprio contencioso como elemento persuasivo e de coerência institucional, sobretudo quando se afirma que operações correlatas (anos anteriores) foram tidas como lícitas, restringindo-se discussões a aspectos de temporalidade do início da amortização.

E é precisamente aqui que, a meu ver, reside um ponto decisivo: em processos correlatos (2011/2012; 2013; 2014/2015; 2017; 2018), teria havido pronunciamentos favoráveis ao contribuinte, e que, no âmbito da CSRF, a discussão remanescente quanto ao ágio ICAL/CIV teria se concentrado no “momento” a partir do qual se admitiria a amortização (incorporação da ICAL em 2011 versus incorporação da CIV em 2014), e não na licitude das operações ou na existência de fraude.

A Contribuinte inclusive trouxe em memoriais a seguinte relação dos casos:

Todas as operações tratadas no lançamento fiscal em combate já foram objeto de análise por esse e. CARF em autuações relativas a anos-calendário anteriores, tendo sido completamente validadas:

- I. **Processo 16561.720115/2016-74** – Glosas de amortizações realizadas nos anos-calendário 2011 e 2012. Decisão da CSRF **favorável** quanto ao ágio.
- II. **Processo 16561.720070/2017-19** – Glosas de amortizações realizadas no ano-calendário 2013. Decisão da CSRF totalmente **favorável** à Recorrente.
- III. **Processo 16561.720071/2019-25** – Glosas de amortizações realizadas nos anos-calendários 2014 e 2015. Decisão da DRJ/JFA e do CARF totalmente **favoráveis** à Recorrente - negativa de seguimento RESP da PGFN na CSRF.
- IV. **Processo 17459.720020/2022-39** – Glosas de amortizações realizadas no ano-calendário de 2017. Decisão do CARF totalmente **favorável** à Recorrente - negativa de seguimento do RESP da PGFN na CSRF.
- V. **Processo 17459.720036/2023-22** – Glosas de amortizações realizadas no ano-calendário de 2018. Decisão do CARF totalmente **favorável** à Recorrente proferida no último mês de novembro/2025.

Faço um resumo dos casos:

1. No Processo 16561.720115/2016-74 (anos-calendário 2011 e 2012), a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção enfrentou as glosas de amortização de ágio e de juros intragrupo: manteve-as quando ausente comprovação de propósito comercial, afastou-as quando o auto não descreveu a operação societária, restabeleceu a dedução de juros de mútuo internacional sem prova de ilicitude/abuso e afastou a multa qualificada por inexistirem sonegação, fraude ou conluio, com repercussões reflexas na CSLL:

Processo n. 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 de mais termos que o compõe a operação societária de aquisição de participação societária minoritária 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.

2. No Processo nº 16561.720070/2017-19 (**ano-calendário 2013**), a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção (Acórdão nº 1201-003.203, sessão de 16/10/2019) afastou nulidade por cerceamento (arts. 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72) e reconheceu a dedutibilidade da amortização do ágio (art. 386 c/c art. 250, I, do RIR/99), bem como de juros e variação cambial de mútuo intragrupo necessário à aquisição societária (art. 47 da Lei nº 4.506/64). Também rejeitou a tese de planejamento abusivo/fraude e a multa qualificada, assentando a licitude

das operações e a presença de razões extratributárias relevantes, com reflexos na CSLL por tributação reflexa:

Processo nº 16561.720070/2017-19

Recurso Voluntário

Acórdão nº 1201-003.203 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

Sessão de 16 de outubro de 2019

Recorrente OWENS-ILLINOIS DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2013

CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos dos artigos 10 e 59, ambos do Decreto nº 70.235/72.

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

Ano-calendário: 2013

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 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 nº 4.506/64.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Em se tratando de exigência reflexa que têm por base os mesmos fatos do lançamento do imposto de renda, a decisão de mérito prolatada no processo principal constitui prejudgado na decisão da CSLL.

3. No Processo nº 16561.720071/2019-25 (**anos-calendário 2014 e 2015**), a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção (Acórdão nº 1402-007.036, sessão de 17/07/2024), ao apreciar Recurso de Ofício interposto pela Fazenda Nacional, reconheceu a legitimidade e a dedutibilidade fiscal de despesas vinculadas à amortização de ágio e a encargos de contrato de mútuo entre partes ligadas:

PROCESSO 16561.720071/2019-25

ACÓRDÃO 1402-007.036 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

SESSÃO DE 17 de julho de 2024

RECURSO DE OFÍCIO

RECORRENTE FAZENDA NACIONAL

INTERESSADO OWENS-ILLINOIS DO BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO LTDA

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2014, 2015

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. DEDUTIBILIDADE.

Propósito comercial reconhecido. Operações formalmente legais. Ausência de demonstração irregularidade na formação dos ágios em questão. Dedutibilidade de acordo com a combinação do art. 386 com o art. 250, I, todos do RIR/99.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE FRAUDE. INAPLICABILIDADE DE MULTA QUALIFICADA

Na medida que as operações são alicerçadas em atos lícitos, sendo permitido pelo sistema jurídico tributário que o contribuinte se estruture para gerir suas atividades com o menor ônus fiscal, não há caracterização de fraude à lei, e nem de qualificação da multa de ofício.

CONTRATO DE MÚTUO. PESSOAS LIGADAS. DESPESAS COM JUROS E VARIAÇÃO CAMBIAL. DEDUTIBILIDADE AUTORIZADA POR LEI.

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 do contrato são consideradas dedutíveis, nos termos do artigo 47, da Lei nº 4.506/64. Inexiste "abuso" em optar por adquirir investimento através de empresa já existente e legalmente constituída no Brasil, mormente quando não se trata de "empresa veículo" sem atividades ou constituída apenas para adquirir investimento no Brasil.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Em se tratando de exigência reflexa que têm por base os mesmos fatos do lançamento do imposto de renda, a decisão de mérito prolatada no processo principal constitui prejudgado na decisão da CSLL.

4. No Processo nº 17459.720.020/2022-39 (**ano-calendário 2017**), a 1ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção (Acórdão 1401-006.417) cancelou integralmente a autuação por identidade de fatos, asseverando que a reiteração de lançamentos sobre fatos já julgados afronta a segurança jurídica:

PROCESSO 17459.720020/2022-39

ACÓRDÃO 1401-007.139 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

SESSÃO DE 14 de agosto de 2024

RECURSO VOLUNTÁRIO

RECORRENTE OWENS-ILLINOIS DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA

RECORRIDA FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017

PRELIMINAR NULIDADE. VÍCIO DE EMBASAMENTO LEGAL.

Os fatos que deram origem ao lançamento foram corretamente individualizados e descritos, além de que o motivo da autuação e o enquadramento foram apresentados de forma clara e inequívoca. Preliminar rejeitada.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. DEDUTIBILIDADE.

Não tendo sido trazida pelo fisco qualquer irregularidade na formação dos ágios em questão, o contribuinte faz jus à dedutibilidade de acordo com a combinação do art. 386 com o art. 250, I, todos do RIR/99.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO E FRAUDE FISCAL. INOCORRÊNCIA.

Restou evidenciado no caso concreto a existência razões extratributárias relevantes e propósito negocial. Não se verifica atipicidade da forma jurídica adotada em relação ao fim.

CONTRATO DE MÚTUO. PESSOAS LIGADAS. DESPESAS COM JUROS. 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 nº 4.506/64.

Recurso Voluntário provido no mérito.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL Ano-calendário: 2017 TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. Na apuração da base de cálculo da CSLL, aplicam-se as normas da legislação regente e vigente para o IRPJ. A decisão relativa ao auto de infração do IRPJ deve ser igualmente aplicada no julgamento do auto de infração reflexo, uma vez que os lançamentos estão apoiados nos mesmos elementos de convicção, salvo em relação à matéria específica de cada tributo.

Recurso Voluntário provido no mérito.

5. No Processo nº 17459.720.036/2023-22 (**ano-calendário 2018**), a 1ª Turma da 3ª Câmara da 1ª Seção (Acórdão 1301-006.582) seguiu o mesmo entendimento, registrando que "uma vez reconhecida a licitude da gênese do ágio, as amortizações subsequentes devem seguir a sorte do principal".

PROCESSO 17459.720036/2023-22 A

CÓRDÃO 1301-007.961 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

SESSÃO DE 26 de novembro de 2025

RECURSO DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO

RECORRENTES OWENS-ILLINOIS DO BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO LTDA. E FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2018

ÁGIO. EMPRESA VEÍCULO. ESTRUTURAÇÃO LÍCITA. AUSÊNCIA DE FRAUDE OU PLANEJAMENTO ABUSIVO.

A constituição de holding para aquisição de participação societária com ágio, seguida de incorporação pela investida, é operação juridicamente válida, não caracterizando fraude ou simulação. No regime jurídico aplicável (art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 e art. 386 do RIR/1999), inexistente exigência legal quanto à forma societária da adquirente, à origem dos recursos empregados ou ao exercício de atividade operacional própria.

Comprovados o custo de aquisição, o fundamento econômico do ágio lastreado na expectativa de rentabilidade futura e a extinção do investimento em decorrência da incorporação, deve ser reconhecida a legitimidade da amortização fiscal do ágio.

JUROS SOBRE EMPRÉSTIMOS INTRAGRUPU. DEDUTIBILIDADE. AUSÊNCIA DE SIMULAÇÃO OU FRAUDE. AUTONOMIA EMPRESARIAL.

A opção por capitalização ou financiamento por meio de empréstimo com pessoa vinculada no exterior insere-se no âmbito da autonomia privada empresarial e não pode ser desconsiderada pela Administração Tributária na ausência de previsão legal específica ou de comprovação de simulação, fraude ou abuso de forma. Demonstrada a efetiva celebração do contrato de mútuo, a entrada dos recursos, sua aplicação no investimento, o pagamento dos encargos financeiros e a regular escrituração contábil, com suporte em documentação idônea, revela-se legítima a dedução das despesas com juros, nos termos do art. 47 da Lei nº 4.506/1964.

ATIVO INTANGÍVEL. BAIXA CONTÁBIL DE MARCA. LAUDO DE IMPAIRMENT. COMPROVAÇÃO DE PERDA DE VALOR RECUPERÁVEL. DEDUTIBILIDADE RECONHECIDA.

A baixa contábil de ativo intangível com base em laudo técnico de redução ao valor recuperável é dedutível quando observados os critérios do CPC 01, sendo indevida a glosa fundada em juízo subjetivo da autoridade fiscal.

RECURSO DE OFÍCIO. AUTO DE INFRAÇÃO. CANCELAMENTO INTEGRAL. MULTA QUALIFICADA. REDUÇÃO DO PERCENTUAL. PERDA DO OBJETO.

Afastada a exigência principal, torna-se insubsistente qualquer discussão quanto à aplicação ou ao percentual da multa de ofício, qualificada ou não, impondo-se o reconhecimento da perda de objeto recursal.

Se, para o ano-calendário de 2019, o lançamento fiscal não se baseia em discussão de “marco inicial” (tema que, em tese, poderia implicar glosa apenas até o evento de 2014), mas sim em imputação ampla de simulação/veículo e ausência de propósito negocial, impõe-se exigir do Fisco um padrão probatório mais elevado, especialmente diante do fato, incontroverso na própria decisão recorrida, de que a amortização persistiu após 2014.

Ora, não há qualquer fato novo, alteração fática ou modificação legislativa que autorize a modificação do entendimento deste Tribunal Administrativo para o ano de 2019.

Como visto, a reestruturação foi declarada lícita em instância especial, visando a expansão do grupo e a saída de sócios independentes, não se configurando ágio interno ou simulação. A dedução dos juros é igualmente legítima, pois vinculada à aquisição de investimentos

operacionais e à manutenção da fonte produtora, atendendo aos requisitos de necessidade e causalidade do art. 47 da Lei nº 4.506/64.

Em respeito ao princípio da segurança jurídica, da proteção da confiança e da coerência administrativa, impõe-se a reforma total da decisão recorrida.

No que concerne ao **ágio MASA**, o acórdão de primeira instância relata a aquisição de participação minoritária em 2011, financiada por empréstimo, e sugere “contornos de ágio intragrupo” por existir controle prévio (fls. 3850):

2. Ágio MASA, originado de uma transação em que a OI LATAM adquiriu formalmente a participação societária de 20,6% detida pelo Grupo Monteiro Aranha (Grupo MASA) na OI BRASIL em 2011, resultando na saída do Grupo MASA da sociedade. Novamente, verificou-se que a verdadeira adquirente foi a controladora do Grupo Owens-Illinois, utilizando recursos financeiros da mesma subsidiária holandesa. Como o comprador já detinha previamente o controle acionário da empresa transacionada, configurou-se um ágio intragrupo.

Todavia, novamente, a conclusão de ilicitude não decorre automaticamente desses dados. A aquisição de participação de minoritário, com consequente reconfiguração do controle/percentuais, pode ser motivada por razões empresariais (simplificação societária, redução de conflitos de agência, reorganização regional), e a caracterização de ágio “interno” ou “intragrupo”, quando pertinente, é tema que exige reconstrução precisa de quem adquiriu, de quem vendeu, de onde se formou a mais-valia e de como se apurou a rentabilidade futura, não bastando a afirmação genérica de “controle prévio”.

No que chegou aos autos aqui examinados, tal reconstrução não se revela demonstrada com a densidade exigida para manter glosa de amortização e, principalmente, para sustentar multa qualificada.

No tocante à **dedutibilidade dos juros**, a glosa foi justificada, segundo o relatório do acórdão, porque a estrutura teria sido montada de modo a gerar despesa financeira que não existiria se houvesse capitalização, afirmando-se que a empresa “reduziu sua base tributável por meio de despesas de juros de um planejamento tributário considerado fraudulento” (fl. 3853):

Dada a sequência de eventos e o intervalo de tempo entre as operações, a autoridade fiscal interpretou que se tratava de um planejamento tributário abusivo, cujo único propósito comercial era a redução de impostos por meio da incorporação reversa de empresas. Em adição, ao trazer fundos do exterior para adquirir a ICAL/CIV e o restante das ações da OI BRASIL através da OI LATAM, a empresa reduziu sua base tributável por meio de despesas de juros de um planejamento tributário considerado fraudulento. Esse processo permitiu a internalização do ágio estrangeiro e a dedução de pagamentos de juros que foi interpretada como indevida pela autoridade fiscal.

Essa racionalidade é insuficiente.

A dedutibilidade de juros, no regime do lucro real, tradicionalmente se conecta à necessidade/usualidade e à vinculação com a atividade ou com a obtenção/manutenção da fonte produtora, sem que o direito imponha, como regra geral, que o contribuinte escolha a forma mais onerosa tributariamente (capitalização) em detrimento da forma menos onerosa (endividamento), sob pena de glosa.

O controle jurídico deve incidir sobre abuso comprovado (p.ex., ausência de substância, inexistência do empréstimo, ausência de vinculação com o investimento, violação de regras específica, como subcapitalização), e não sobre a simples constatação de que a alternativa escolhida gerou economia tributária.

Aqui, o que se extrai do acórdão é uma crítica ao “resultado fiscal”, não uma demonstração de inexistência do empréstimo ou de desvio de finalidade jurídica concreta, para além do juízo amplo de fraude/simulação (fl. 3867):

Portanto, as irregularidades identificadas nos ágios CIV/ICAL e MASA levam à conclusão de que a amortização desses ágios é ilícita e deve ser glosada pela fiscalização, assim como os juros decorrentes dos supostos empréstimos são indedutíveis, pelas mesmas razões.

Com esse panorama, concluo que a manutenção das glosas, tal como fundamentadas, não se sustenta. A motivação fiscal e o voto da DRJ concentram-se em inferências gerais (“se fosse diferente não teria ágio/juros”; “único propósito era reduzir tributos”), mas não apontam, com a precisão necessária, quais atos seriam aparentes, quais seriam os negócios dissimulados e quais provas objetivas demonstrariam simulação na acepção do art. 167 do CC.

A leitura do conjunto, ademais, revela ao menos plausibilidade de substância operacional da adquirente intermediária, o que enfraquece a hipótese de veículo vazio.

Por consequência lógica, também **não subsiste a qualificação da multa**. O acórdão recorrido justifica a multa qualificada com base em conceitos de “fraude” e “conluio”, afirmando que “*não merece reparo a aplicação da multa qualificada de 100%*” (fl. 3868).

Ocorre que a qualificação punitiva exige demonstração de elemento subjetivo (dolo específico de ocultação/redução mediante artifício), não se presumindo a partir do simples aproveitamento de consequência fiscal de reorganização empresarial. Ausente prova segura de simulação/fraude, não se pode manter penalidade agravada.

Quanto à **multa isolada por falta/insuficiência de recolhimento de estimativas**, a DRJ manteve a **concomitância com a multa de ofício**, afirmando que, após a MP nº 351/2007 (Lei nº 11.488/2007), não haveria impedimento legal, notadamente porque os fatos geradores são de 2019 (fl. 3868/3869):

No que tange ao tema da simultaneidade entre a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e a multa de ofício, há diversos acórdãos exarados pelas Câmaras Superiores de Recursos Fiscais que defendem que o teor da Súmula CARF 105 é claramente direcionado a situações anteriores à promulgação da MP

nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou o art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

A referida alteração tornou clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício contra o sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é enfática ao estabelecer que "serão aplicadas as seguintes multas".

Portanto, a partir da promulgação da MP nº 351/2007 não há mais interpretações dúbias sobre a inexistência de impedimento legal para a incidência da multa isolada decorrente da falta de pagamento das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, simultaneamente com a multa de ofício decorrente da falta de pagamento do imposto e da contribuição devidos ao final do ano calendário.

Considerando que os fatos geradores tratados no presente processo ocorreram em 2019, resta clara a possibilidade de exigência de ambas as penalidades.

Embora reconheça que existe corrente administrativa que sustenta a possibilidade de cumulação com base na alteração do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, entendo mais consistente o raciocínio de consunção/absorção quando, no mesmo lançamento, se aplica multa de ofício pelo tributo apurado ao final do ano e, simultaneamente, multa isolada por antecipações mensais do mesmo tributo, porque se está diante de infração-meio que integra o iter da infração-fim.

A Recorrente traz precedentes recentes da CSRF no sentido de que, mesmo após a alteração legislativa, persiste o excesso sancionatório quando as duas multas recaem sobre a mesma exação, devendo incidir o corolário da consunção (a exemplo dos Acórdãos CSRF nº 9101-005.991 e nº 9101-005.894, ambos de 2022):

Processo nº 13116.720723/2013-04

Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte

Acórdão nº 9101-005.991 – CSRF / 1ª Turma

Sessão de 10 de fevereiro de 2022

Recorrentes FAZENDA NACIONAL KINGSPAN - ISOESTE CONSTRUTIVOS ISOTERMICOS S/A

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009, 2010

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. SUBVENÇÃO. INCENTIVO FISCAL DO FOMENTAR - GO. CONTEXTOS FÁTICOS E JURÍDICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA.

Não se conhece de recurso especial cujos acórdãos apresentados para demonstrar a divergência evidenciam decisão: (i) em contexto fático distinto, concernente ao incentivo fiscal concedido por outro Estado com especificação dos investimentos a serem realizados pelo sujeito passivo, especificação esta apontada como ausente no acórdão recorrido, e (ii) em contexto jurídico diferente, já sob a vigência da Lei Complementar nº 160, de 2017.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009, 2010

MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO. IMPOSSIBILIDADE. ABSORÇÃO OU CONSUNÇÃO. INFRAÇÃO-MEIO E INFRAÇÃO-FIM.

As multas isoladas e de ofício são penalidades aplicadas em razão de infrações diferentes, sendo a hipótese de incidência da multa isolada o não cumprimento da obrigação correspondente ao recolhimento das estimativas mensais, e a hipótese de incidência da multa proporcional o não cumprimento da obrigação referente ao recolhimento do tributo devido no ajuste anual. Não obstante, trata-se de um mesmo tributo devido e, porque uma das condutas funciona como etapa preparatória para a outra, em matéria de penalidades deve-se aplicar o princípio da absorção ou consunção, não sendo possível punir, ao mesmo tempo, a infração meio e a infração-fim.

Processo nº 16327.720977/2012-46

Recurso Especial do Procurador

Acórdão nº 9101-005.894 – CSRF / 1ª Turma

Sessão de 01 de dezembro de 2021

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Interessado BRAM - BRADESCO ASSET MANAGEMENT S.A. DISTRIBUIDORA DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO(CSLL)

ANO-CALENDÁRIO: 2007, 2008, 2009

ÁGIO. BASE DE CÁLCULO DA CSLL. IDENTIDADES E DISTINÇÕES DO LUCRO REAL. DELIMITAÇÃO LEGAL PRÓPRIA. REGRAS DE AJUSTE DIVERSAS. NECESSIDADE DE PREVISÃO OU REMISSÃO EXPRESSA. AUSÊNCIA DE VEDAÇÃO AO CÔMPUTO E DE DETERMINAÇÃO DE ADIÇÃO. CANCELAMENTO DA EXIGÊNCIA.

A base de cálculo da CSLL é autônoma e legalmente delimitada por normas próprias, somente se verificando identidades com a apuração do Lucro Real quando, expressamente, assim for determinado pela legislação.

Diferentemente do Lucro Real (art. 25 do Decreto-Lei nº 1.598/77), inexistente previsão legal para que as contrapartidas da amortização do ágio ou deságio não sejam computadas no cálculo base de cálculo da CSLL e tampouco encontra-se determinações próprias para a adição dos valores de ágio percebido em aquisição de participações societárias. Assim, a amortização contábil do ágio reduz a monta do lucro líquido do período, do qual se extrai a base de cálculo da CSLL, nos termos do art. 2 da Lei nº 7.689/88.

A norma do art. 57 da Lei nº 8.981/1995 confere o mesmo tratamento do IRPJ à CSLL exclusivamente no que tange aos trâmites de apuração, vencimento e dinâmica de pagamento, expressamente ressaltando a manutenção jurídica de seus próprios critérios quantitativos - quais sejam, base de cálculo e alíquota -que devem ser tratados individualmente, em legislação própria.

A monta do dispêndio representado pelo ágio pago na aquisição da participações societárias é elemento extraído no desdobramento do custo, sendo rubrica que tem tratamento e reflexos distintos dos valores de avaliação de investimentos, sujeitos ao controle pelo Método de Equivalência Patrimonial.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ANO-CALENDÁRIO: 2007, 2008, 2009

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO. DUPLA PENALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. SUBSISTÊNCIA DO EXCESSO SANCIONATÓRIO. MATÉRIA TRATADA NOS PRECEDENTES DA SÚMULA CARF Nº 105. ADOÇÃO E APLICAÇÃO DO COROLÁRIO DA CONSUNÇÃO.

Não é cabível a imposição de multa isolada, referente a estimativas mensais, quando, no mesmo lançamento de ofício, já é aplicada a multa de ofício.

É certo que o cerne decisório dos Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105 foi precisamente o reconhecimento da ilegitimidade da dinâmica da saturação punitiva percebida pela coexistência de duas penalidades sobre a mesma exação tributária.

O instituto da consunção (ou da absorção) deve ser observado, não podendo, assim, ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar o valor de um determinado tributo concomitantemente com outra pena, imposta pela falta ou insuficiência de recolhimento desse mesmo tributo, verificada após a sua apuração definitiva e vencimento.

Quanto a esse ponto, entendo que resta prejudicada sua análise, vez que acolhido o pedido de mérito quanto ao afastamento do lançamento principal (glosas de ágio e juros), restando esvaziada a própria base de exigência do IRPJ/CSLL anual tal como constituído, com impacto direto sobre o suporte do lançamento que veicula as penalidades.

DISPOSITIVO

Diante do exposto, rejeito as preliminares e, no mérito, dou provimento ao Recurso Voluntário para cancelar o lançamento de IRPJ e CSLL do ano-calendário 2019, por não se comprovar, no caso concreto, a alegada simulação/empresa veículo apta a afastar a dedutibilidade da amortização do ágio (ICAL/CIV e MASA) e das despesas financeiras (juros) correlatas, com o consequente afastamento da multa de ofício qualificada e da multa isolada por estimativas, por perda de fundamento, ficando prejudicadas as demais alegações defensivas por incompatibilidade lógica com a conclusão de improcedência do lançamento.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Natália Uchôa Brandão