



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10380.733370/2023-58</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1202-002.124 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	24 de setembro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	HARALD INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2017, 2018, 2019, 2020, 2021, 2022

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. CONFUSÃO PATRIMONIAL ENTRE INVESTIDORA E INVESTIDA.

A hipótese de dedução das despesas de amortização do ágio, prevista no art. 433 do RIR/2018, requer que participe da "confusão patrimonial" a pessoa jurídica investidora real, ou seja, aquela que efetivamente acreditou na "mais valia" do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura e desembolsou os recursos para a aquisição. Não é possível o aproveitamento tributário do ágio se a investidora detentora dos recursos os transferiu a uma "empresa-veículo" com a finalidade de sua aplicação na aquisição de participação societária em outra empresa e se a "confusão patrimonial" advinda do processo de incorporação não envolve a pessoa jurídica que efetivamente desembolsou os valores que propiciaram o surgimento do ágio.

ÁGIO GERADO NO EXTERIOR. SOCIEDADE UTILIZADA PARA INTERNALIZAÇÃO DO ÁGIO. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

Constatado que o ágio foi pago com recursos oriundos de empresa estrangeira, sendo internalizado mediante empresa utilizada e extinta com esse fim, é indedutível a sua amortização.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. BASES DE CÁLCULO DISTINTAS.

As bases de cálculo das multas isolada e de ofício, por falta de recolhimento de antecipação e por falta de pagamento da contribuição ou tributo, respectivamente, são distintas. Constatada a insuficiência de pagamento de estimativas e de pagamento do tributo, verifica-se a ocorrência de duas infrações, sujeitas ao lançamento de penalidades distintas.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. MESMOS ELEMENTOS DE PROVA.

A ocorrência de eventos que representam, ao mesmo tempo, fatos geradores de vários tributos impõe a constituição dos respectivos créditos tributários, sendo que a decisão quanto à ocorrência desses eventos repercute na decisão de todos os tributos a eles vinculados, no que couber.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto qualidade, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Fellipe Honório Rodrigues da Costa, André Luís Ulrich Pinto e a Conselheira Liana Carine Fernandes de Queiróz que votaram por dar-lhe provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Mauricio Novaes Ferreira.

*Assinado Digitalmente*

**Fellipe Honório Rodrigues da Costa** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Mauricio Novaes Ferreira** – Redator designado

*Assinado Digitalmente*

**Leonardo de Andrade Couto** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Mauricio Novaes Ferreira, Andre Luis Ulrich Pinto, Jose Andre Wanderley Dantas de Oliveira, Fellipe Honorio Rodrigues da Costa, Liana Carine Fernandes de Queiroz, Leonardo de Andrade Couto (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra Acórdão 105-012.383 – 2ª TURMA/DRJ05, sessão de 7 de março de 2024, que julgou improcedente a impugnação da contribuinte. Por bem descrever os fatos e por economia processual, adoto o relatório da decisão da DRJ, nos termos abaixo:

Trata o presente processo de Autos de Infração com exigência de crédito tributário constituído pelos lançamentos do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, no valor de R\$42.604.107,91 (quarenta e dois milhões, seiscentos e quatro mil, cento e sete reais e noventa e um centavos), e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, no valor de R\$15.346.118,83 (quinze milhões, trezentos e quarenta e seis mil, cento e dezoito reais e oitenta e três centavos), acrescidos da multa de ofício, no percentual de 75% (setenta e cinco por cento) e dos juros de mora, e pelos lançamentos de Multa Isolada pela Falta de Recolhimento do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e da CSLL sobre bases de cálculos estimadas, nos valores, respectivamente, de R\$19.157.838,20 (dezenove milhões, cento e cinquenta e sete mil, oitocentos e trinta e oito reais e vinte centavos) e R\$6.906.181,75 (seis milhões, novecentos e seis mil, cento e oitenta e um reais e setenta e cinco centavos).

No campo “DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL” dos Autos de Infração foram descritas as seguintes infrações aos dispositivos legais mencionados:

**EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL  
INFRAÇÃO: EXCLUSÕES INDEVIDAS**

Valor excluído indevidamente do Lucro Líquido do período, na determinação do Lucro Real, conforme Relatório Fiscal em anexo.

Enquadramento Legal do IRPJ:

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2018 e 31/12/2018:

Art. 20 do DL 1.598/77; art. 3º da Lei nº 9.249/95; Arts. 247 e 250 do RIR/99; Arts. 4º, 5º, 12 a 15, 16, §§ 2º e 3º, 26, 64, caput, 67, caput e parágrafo único, 68 e 69 da Lei nº 12.973/2014; Art. 22; Art. 65, parágrafo único, da Lei nº 12.973/2014; Arts. 258 e 261 do RIR/18 Arts. 421 e 433 do RIR/2018.

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2019 e 31/12/2022:

Art. 20 do DL 1.598/77; art. 3º da Lei nº 9.249/95; Arts. 4º, 5º, 12 a 15, 16, §§ 2º e 3º, 26, 64, caput, 67, caput e parágrafo único, 68 e 69 da Lei nº 12.973/2014; Art. 22; Art. 65, parágrafo único, da Lei nº 12.973/2014; Arts. 258 e 261 do RIR/18 Arts. 421 e 433 do RIR/2018.

Enquadramento Legal da CSLL Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2018 e 31/12/2022:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90; Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95; Art. 2º da Lei nº 9.249/95; Art. 1º da Lei nº 9.316/96; art. 28 da Lei nº 9.430/96; Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08; Art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 49 da Lei nº 12.715/12.

MULTA OU JUROS ISOLADOS INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA

Multa isolada de 50% incidente sobre as diferenças de estimativas mensais do IRPJ apuradas pela Fiscalização e não pagas pelo contribuinte, conforme Relatório Fiscal em anexo.

Enquadramento Legal do IRPJ:

Fatos geradores ocorridos entre 31/01/2018 e 31/10/2018:

Arts. 222 e 843 do RIR/99; art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07 Fatos geradores ocorridos entre 30/11/2018 e 31/12/2022:

Arts. 219 e 907 do RIR/18; art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07.

Enquadramento Legal da CSLL:

Fatos geradores ocorridos entre 31/01/2018 e 31/12/2022:

Art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07; Art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 49 da Lei nº 12.715/12.

As circunstâncias que ensejaram a autuação estão assim contextualizadas no Relatório Fiscal, às fls. 51/88:

## **I – INTRODUÇÃO**

O procedimento fiscal no contribuinte HARALD INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA, CNPJ 88.304.001/0001-70, doravante denominada HARALD ALIMENTOS, teve início em 17/12/2021 com a sua ciência, por meio eletrônico, do Termo de Início de Procedimento Fiscal (TIPF).

A fiscalização teve por objetivo inicial auditar o valor de R\$ 35.654.392,32 escriturado como exclusão das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL a título de “Investimento avaliado pelo valor de patrimônio líquido-redução do goodwill-incorporação, fusão ou cisão/Amortização de Rentabilidade Futura”, referente ao ano-calendário 2018, por haver indícios de planejamento tributário abusivo e utilização da pessoa jurídica FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL IMPORTAÇÃO, SERVIÇOS E COMÉRCIO DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA, doravante denominada FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL, como empresa veículo.

No curso da ação fiscal constatou-se que a Fiscalizada continuou aproveitando-se do ágio nos anos seguintes, razão pela qual foi ampliada a fiscalização para os anos-calendário 2019, 2020, 2021 e 2022.

Conforme pesquisa no site da HARALD ALIMENTOS, “o Grupo FUJI OIL (ou FUJI OIL HOLDINGS INC.) é uma multinacional japonesa fundada em 1950 que fornece soluções em alimentos nos segmentos de óleos e gorduras vegetais, chocolates, ingredientes emulsionados e fermentados, e ingredientes à base de soja. Com

sede em Osaka, no Japão, a companhia é composta por 34 empresas presentes em 14 países, com forte presença na Ásia, Europa e Américas, contando com um quadro de mais de 5.600 colaboradores ao redor do mundo.” Ainda de acordo com o mesmo site, “a HARALD INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA foi fundada em 1982 por Ernesto Harald Neugebauer, com foco em iniciar a fabricação de coberturas fracionadas no país.” Em 1989, a citada empresa realizou sua primeira exportação para o Uruguai, abrindo assim as portas para outros mercados da América Latina...” com o objetivo de expandir seus negócios na América do Sul, o Grupo japonês FUJI OIL adquiriu em 2015 a empresa brasileira HARALD ALIMENTOS e, para se beneficiar da amortização fiscal do ágio originado na aquisição do controle societário desta empresa, utilizou-se de planejamento tributário abusivo, que pode ser resumido nas seguintes etapas:

a) Em 16/09/2010, o GRUPO japonês FUJI OIL, através da FUJI VEGETABLE OIL INC, empresa do grupo sediada nos EUA, adquiriu, por R\$ 1.000,00 (um mil reais) 10% do capital social da SUPRALI IMPORTAÇÃO, SERVIÇOS E COMÉRCIO DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA, doravante denominada SUPRALI. No mesmo ato fez integralização de capital de R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) e alterou a denominação social da SUPRALI para FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL IMPORTAÇÃO, SERVIÇOS E COMÉRCIO DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA;

b) Em 11/06/2015, o Grupo japonês FUJI OIL, através da FUJI OIL CO. LTD, empresa do grupo sediada no Japão, ingressa no quadro societário da FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL e integraliza R\$ 600.000.000,00 (seiscentos milhões de reais);

c) Em 19/06/2015, portanto oito dias depois, com esses recursos a FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL adquire 83,33% do capital votante da HARALD ALIMENTOS pelo preço pactuado de R\$ 579.315.561,00, com ágio de R\$ 356.543.923,00;

d) Em 30/04/2016, a FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL é incorporada pela HARALD ALIMENTOS (incorporação reversa), passando a amortizar o “goodwill” a partir de maio/2016 à razão mensal de 1/120 (valor mensal de R\$ 2.971.199,36).

Das operações acima, conclui-se que o objetivo do Grupo japonês FUJI OIL

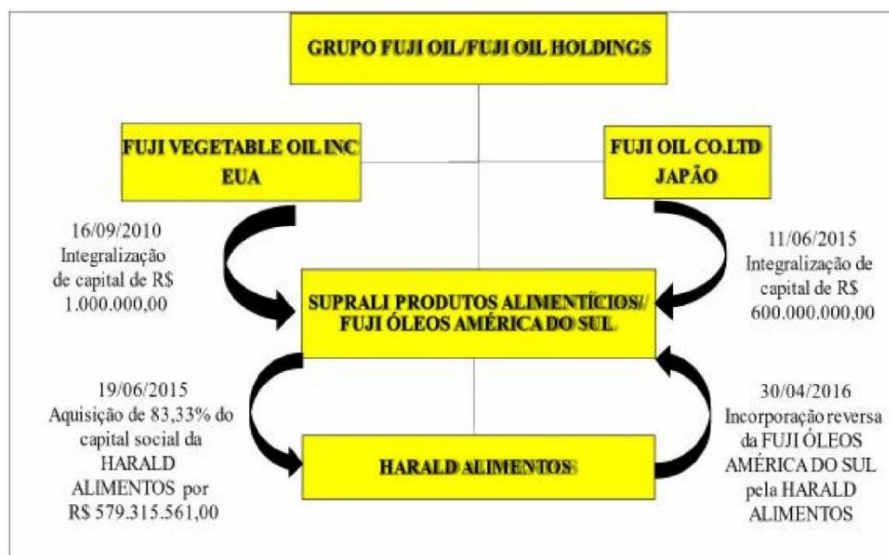
(investidor) era o de adquirir a empresa brasileira HARALD ALIMENTOS (investida) e expandir suas atividades na América do Sul por intermédio dessa.

Conforme ficará demonstrado, na aquisição da empresa brasileira HARALD ALIMENTOS (investida), o Grupo japonês FUJI OIL (real investidor) utilizou-se da FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL (empresa veículo) para, após aquisição da participação societária e incorporação reversa, amortizar fiscalmente o ágio pago na aquisição do controle societário da investida.

Trata-se, portanto, de AMORTIZAÇÃO FISCAL DE ÁGIO SUPORTADO POR INVESTIDOR ESTRANGEIRO (real investidor Grupo japonês Fuji Oil) na aquisição de participação societária de empresa brasileira (real investida Harald Alimentos), através de empresa veículo (Fuji Óleos América do Sul), utilizada exclusivamente para adquirir a participação societária com ágio e posteriormente ser incorporada

pela investida (incorporação reversa), possibilitando assim a amortização fiscal do ágio.

O Planejamento Tributário Abusivo pode ser resumido graficamente da seguinte forma:



## II – SUPRALI IMPORTAÇÃO, SERVIÇOS E COMÉRCIO DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA

A seguir são apresentados os atos constitutivos e todas as alterações da empresa SUPRALI, CNPJ 07.759.313/0001-77, desde o início de sua constituição até a data de alteração de sua razão social para FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL IMPORTAÇÃO, SERVIÇOS E COMÉRCIO DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA.

Em 19/12/2005 os sócios Marcelo Ortolano, CPF 108.013.588-09, e Valmir Ribeiro da Silva, CPF 268.547.208-85, constituíram a Sociedade Empresária Ltda SUPRALI, CNPJ 07.759.313/0001-77, com endereço na Rua Dr. Dolzani, 379, Bairro Jardim da Glória, São Paulo/SP.

O capital social inicial no valor de R\$ 1.000,00 estava distribuído da seguinte forma:

Nos termos da cláusula segunda do contrato social de constituição da empresa, a sociedade tinha como objetivo social a exploração do comércio atacadista de produtos alimentícios, a importação de produtos de origem vegetal, aditivos probióticos para alimentação animal com acondicionamento associado e terceirizado e a prestação de serviços no ramo de engenharia de alimentos.

De acordo com a Ficha 02 (Dados cadastrais) da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) dos anos-calendário 2005 a 2009, a atividade econômica declarada foi “serviços de engenharia”, CNAE – Fiscal 71.12-0/00.

Nos anos-calendário 2005, 2008 e 2009 a empresa apresentou suas DIPJ como INATIVA. Já nos anos-calendário 2006 e 2007 a empresa declarou receita bruta total, respectivamente, de R\$ 56.757,81 e R\$ 47.028,02, optou pelo regime de tributação do lucro presumido e aplicação do percentual de presunção de 16%, ou seja, até então tratava-se de uma prestadora de serviços de pequeno porte cuja receita bruta anual era de até R\$ 120.000,00.

Em 09/04/2009 houve alteração de endereço da sede da empresa da cidade de São Paulo para a cidade de Campinas, Av. José Rocha Bonfim, 214, BL. H, Salas 213 e 214, Quadra 9792, Campinas/SP.

A 2ª alteração contratual, registrada na JUCESP em 20/09/2010, promoveu diversas alterações no contrato da sociedade, sendo as de maior interesse da fiscalização as mencionadas nas alíneas a seguir:

a) retirada do sócio Valmir Ribeiro da Silva, CPF 268.547.208-85, que vendeu suas 1.000 cotas pelo valor de R\$ 1.000,00 para a empresa estrangeira FUJI VEGETABLE OIL INC;

b) admissão da sócia estrangeira FUJI VEGETABLE OIL INC, empresa sediada nos Estados Unidos da América e pertencente ao Grupo japonês FUJI OIL.;

c) aumento do capital social para R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais), totalmente integralizado em moeda corrente, que passou a ser distribuído da seguinte forma:

Sócios	Quotas	Valor
Marcelo Ortolano	10.000	R\$ 10.000,00
FUJI VEGETABLE OIL INC.	990.000	R\$ 990.000,00
<b>Total</b>	<b>1.000.000</b>	<b>R\$ 1.000.000,00</b>

d) alteração da razão social para FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL IMPORTAÇÃO, SERVIÇOS E COMÉRCIO DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA; e) prazo de duração da sociedade por tempo indeterminado, com início em 16/09/2010.

Portanto, a partir de 20/09/2010, a empresa passa a operar com a sua nova razão social, FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL, com 99% do seu capital social pertencente agora ao Grupo japonês FUJI OIL.

### **III – FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL IMPORTAÇÃO, SERVIÇOS E COMÉRCIO DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA**

Conforme visto no item anterior, através das alterações da razão social e do quadro societário da SUPRALI, com a saída do sócio Valmir Ribeiro da Silva e a entrada da sócia estrangeira FUJI VEGETABLE OIL INC, empresa do Grupo japonês FUJI OIL sediada nos EUA, a SUPRALI passa a operar com a sua nova razão social, FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL.

Em 20/09/2010, o capital social da FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL ficou distribuído da seguinte forma, conforme quadro abaixo:

<b>Sócios</b>	<b>Quotas</b>	<b>Valor</b>
Marcelo Ortolano	10.000	R\$ 10.000,00
FUJI VEGETABLE OIL INC.	990.000	R\$ 990.000,00
<b>Total</b>	<b>1.000.000</b>	<b>R\$ 1.000.000,00</b>

A sócia estrangeira FUJI VEGETABLE OIL INC, sediada nos EUA, foi inscrita no CNPJ em 11/10/2010, com o número de inscrição 12.653.229/0001-04, tendo como responsável/titular perante a RFB o Sr. SHUICHI YAMAGUCHI, CPF 235.169.908-48.

Na resposta ao item 1 do TIF nº 1, consta procuração tendo como outorgante a empresa FUJI VEGETABLE OIL INC e como outorgado o Sr. SHUICHI YAMAGUCHI.

Conforme DIPJ ano-calendário 2010, a FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL optou pelo regime de tributação do Lucro Presumido, porém declarou com valores zerados os campos de apuração do IRPJ e da CSLL, estoques, compras de mercadorias e insumos, custos e despesas com pessoal, serviços prestados por terceiros, e outras despesas e receitas.

A 3ª alteração contratual da FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL, de 02/03/2011, teve por objetivo possibilitar a nomeação de administrador não-sócio, sendo que através da 4ª alteração contratual, de 24/03/2011, ficou decidido que a administração da sociedade e o uso do nome comercial ficariam a cargo do administrador SHUICHI YAMAGUCHI, japonês, residente e domiciliado no Japão, tão logo lhe fosse concedido o visto permanente pelas autoridades brasileiras.

Através da 5ª alteração contratual, de 09/03/2012, a administração da FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL e o uso do nome comercial ficaram a cargo do administrador SHUICHI YAMAGUCHI, CPF 235.169.908-48, nomeado para o exercício do cargo por prazo determinado de 5 (cinco) anos, com início em 12/01/2012 e encerramento em 12/01/2017.

Nos anos-calendário 2011, 2012 e 2013, a FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL continuou optando pela tributação com base no lucro presumido. Nas Fichas 54 de suas DIPJ foi declarado o CNAE preponderante 74.90-1/04 - "Atividades de intermediação e agenciamento de serviços e negócios em geral, exceto imobiliários", com receita bruta declarada respectivamente nos valores de R\$ 430.270,26, R\$ 768.436,03 e R\$ 932.616,84.

No ano-calendário 2014 a FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL ainda optou pelo Lucro Presumido e, conforme Escrituração Contábil Fiscal (ECF), foi escriturada preponderantemente receita bruta de "Atividades de intermediação e agenciamento de serviços e negócios em geral, exceto imobiliários", conforme Registro Y540 da ECF.

Através da 6ª alteração contratual, de 13/04/2015, o sócio Marcelo Ortolano retira se da sociedade e transfere todas suas cotas para a sócia estrangeira FUJI VEGETABLE OIL INC, que em ato contínuo transfere uma cota ao Sr. SHUICHI YAMAGUCHI. Após essas alterações, o capital social da FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL fica dividido entre os sócios da seguinte forma:

Sócios	Quotas	Valor
Fuji Vegetable Oil Inc.	999.000	R\$ 999.999,00
Shuichi Yamaguchi	1	R\$ 1,00
<b>Total</b>	<b>1.000.000</b>	<b>R\$ 1.000.000,00</b>

A 7ª alteração contratual foi registrada em 26/05/2015 de forma a incluir no objeto social a atividade de participação no capital de outras sociedades, no Brasil ou no exterior. Com isso, o nome empresarial da Sociedade passou de FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL IMPORTAÇÃO, SERVIÇOS E COMÉRCIO DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA para FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL IMPORTAÇÃO, SERVIÇOS E COMÉRCIO DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS E PARTICIPAÇÕES LTDA.

De acordo com a 8ª alteração e consolidação do contrato social, registrada na JUCESP em 11/06/2015, a FUJI OIL CO. LTD, empresa do Grupo japonês FUJI OIL sediada no Japão, representada por seu procurador SHUICHI YAMAGUCHI, ingressa no quadro societário da FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL e integraliza R\$ 600.000.000,00 (seiscentos milhões de reais). A partir dessa data, o capital social da FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL passa a ficar dividido entre os sócios da seguinte forma:

A sócia estrangeira FUJI OIL CO. LTD, sediada no Japão, foi inscrita no CNPJ em 28/04/2015 com o número de inscrição 22.343.729/0001-01, tendo como razão social FUJI OIL HOLDINGS INC e responsável/titular perante a RFB também o Sr. SHUICHI YAMAGUCHI. Registre-se, ainda, que na resposta ao item 1 do TIF nº 1, consta procuração tendo como outorgante a empresa FUJI OIL CO. LTD e como outorgado o Sr. SHUICHI YAMAGUCHI.

Portanto, neste momento, o Sr. SHUICHI YAMAGUCHI estava como cotista e administrador da FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL e, simultaneamente, como responsável/procurador perante a RFB pela sócia estrangeira FUJI VEGETABLE OIL INC, sediada nos EUA, e pela sócia estrangeira FUJI OIL CO. LTD, sediada no Japão, todas empresas do grupo japonês FUJI ÓLEOS.

O montante de R\$ 600.000.000,00 (seiscentos milhões de reais), integralizado pela sócia japonesa FUJI OIL CO. LTD, inscrita no CNPJ com número de inscrição 22.343.729/0001-01 e razão social FUJI OIL HOLDINGS INC, teve origem em três remessas em moeda estrangeira recebidas a título de investimento externo direto, nos termos dos Contratos de Câmbio de Compra datados de 20/05/2015, conforme item 1.1.1 da 8ª alteração e consolidação do contrato social da FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL.

Conforme se verá mais adiante, esse montante integralizado de R\$ 600.000.000,00 com recursos estrangeiros é o suporte financeiro para a aquisição do controle societário da HARALD ALIMENTOS pela FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL.

De acordo com a ECF do ano-calendário 2015 da FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL (Registro Y620 – Participações Avaliadas pelo Método da Equivalência Patrimonial), em 19/06/2015, data do evento de aquisição da participação societária, a FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL adquiriu 83,33% do capital votante da HARALD ALIMENTOS, com valor escriturado da participação de R\$ 585.710.710,00.

No ano-calendário 2015, a FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL apurou o IRPJ pelo Lucro Real trimestral e, conforme Escrituração Contábil Fiscal (ECF), auferiu receita de prestação de serviços no mercado interno (Registro L300 – Demonstração do Resultado Líquido no Período Fiscal) decorrente de “Atividades de intermediação e agenciamento de serviços e negócios em geral, exceto imobiliários” (Registro Y540).

A 9ª alteração contratual, de 11/02/2016, teve por objetivo atualizar a razão social da sócia FUJI OIL CO. LTD, que passou a denominar-se FUJI OIL HOLDINGS INC.

No ano-calendário 2016 a FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL também apurou o IRPJ pelo Lucro Real trimestral e, conforme Escrituração Contábil Fiscal (ECF), auferiu receita de prestação de serviços no mercado interno (Registro L300 – Demonstração do Resultado Líquido no Período Fiscal) decorrente de “Atividades de intermediação e agenciamento de serviços e negócios em geral, exceto imobiliários” no valor total de R\$ 320.220,07 (Registro Y540).

A última alteração da FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL, registrada na JUCESP em 17/06/2016, refere-se ao ato de baixa dessa empresa por incorporação pela HARALD ALIMENTOS.

Da Ata de reunião dos sócios realizada em 30/04/2016, que deliberou pelo evento de incorporação, destacamos os seguintes pontos:

a) Protocolo e Justificação de incorporação da FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL pela HARALD ALIMENTOS (Protocolo de Incorporação); b) Na data da reunião que deliberou pela incorporação da FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL pela HARALD ALIMENTOS, aquela detinha 83,33% do capital social desta, ou seja, houve uma incorporação reversa.

IV – APORTES DE CAPITAL ESTRANGEIRO REALIZADOS PELO GRUPO JAPONÊS FUJI OIL Com o objetivo de adquirir a empresa brasileira HARALD ALIMENTOS e expandir seus investimentos na América do Sul, o Grupo japonês FUJI OIL fez dois aportes de capital, conforme já detalhado nos itens anteriores:

a) O primeiro aporte de capital foi feito em 16/09/2010 no valor de R\$ 1.000.000,00

(um milhão de reais), através da FUJI VEGETABLE OIL INC., empresa do Grupo FUJI OIL sediada nos EUA, mediante integralização de capital na empresa SUPRALI, posteriormente alterada a razão social para FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL IMPORTAÇÃO, SERVIÇOS E COMÉRCIO DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA; b) O segundo aporte de capital foi feito em 11/06/2015 no valor de R\$ 600.000.000,00 (seiscentos milhões de reais), através da FUJI OIL CO. LTD, empresa do Grupo FUJI OIL sediada no Japão, mediante integralização de capital na empresa FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL.

#### **V – AQUISIÇÃO DA PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA NA HARALD ALIMENTOS PELA FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL**

De acordo com a ECF do ano-calendário 2015 da FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL, (Registro Y620 – Participações Avaliadas pelo Método da Equivalência Patrimonial), em 19/06/2015 a FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL adquiriu 83,33% do capital votante da HARALD INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS S.A, CNPJ 88.304.001/0001-70, com valor escriturado da participação de R\$ 585.710.710,00.

Após aquisição do controle societário pela FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL, o capital social da HARALD ALIMENTOS passou a ficar dividido entre os sócios da seguinte forma:

<b>Sócios</b>	<b>Percentual sobre o capital total</b>
Fuji Óleos América do Sul	83,33%
Ernesto Ary Neugebauer	16,67%

A FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL escriturou contabilmente a aquisição do controle societário da HARALD ALIMENTOS na conta contábil código 130106000013106 - Investimentos, conforme Razão.

#### **VI – INCORPORAÇÃO REVERSA DA FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL PELA HARALD ALIMENTOS**

Conforme detalhado no Protocolo e Justificação de Incorporação e na Ata de Assembleia Geral Extraordinária realizada em 30/04/2016, os sócios da HARALD ALIMENTOS (investida) e da FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL (“investidora”) deliberaram pela incorporação reversa da investidora pela investida.

Após o evento de incorporação, o capital social da HARALD ALIMENTOS passou a ficar dividido entre os sócios da seguinte forma:

<b>Sócios</b>	<b>Percentual sobre o capital total</b>
Ernesto Ary Neugebauer	1,0400%
Fuji Oil Holdings Inc.	98,9600%
Fuji Vegetable Oil Inc.	0,0100%

Em que pese o “Protocolo e Justificação de Incorporação” ser o documento formal que justifique a incorporação da FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL pela HARALD ALIMENTOS, ao longo desse Relatório Fiscal serão demonstradas várias

inconsistências ou contradições desse documento com as obrigações acessórias apresentadas pela FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL, bem como serão comprovadas que a FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL foi utilizada pelo Grupo japonês FUJI OIL como empresa veículo na aquisição com ágio de participação societária na HARALD ALIMENTOS, sendo posteriormente incorporada pela HARALD ALIMENTOS (incorporação reversa) para permitir a amortização fiscal do ágio.

#### **VII – AMORTIZAÇÃO FISCAL DO ÁGIO PELA HARALD ALIMENTOS**

Após a incorporação reversa em 30/04/2016, a HARALD ALIMENTOS passou a amortizar o ágio por expectativa de rentabilidade futura no valor total de R\$ 356.543.923,00, a partir de maio de 2016, à razão mensal de 1/120 e valor de R\$ 2.971.199,36, mediante lançamento de exclusão na Parte A do LALUR (Investimento avaliado pelo valor de patrimônio líquido - redução do goodwill - incorporação, fusão ou cisão/Amortização de Rentabilidade Futura – goodwill).

#### **VIII – FUNDAMENTAÇÃO LEGAL PARA AMORTIZAÇÃO FISCAL DO ÁGIO POR EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA (GOODWILL)**

A aquisição da participação societária da HARALD ALIMENTOS pela FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL foi concluída em 19/06/2015 e a incorporação reversa da FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL pela HARALD ALIMENTOS se deu em 30/04/2016. A amortização do ágio já se encontrava disciplinada com as alterações promovidas pela Lei 12.973/2014, conforme artigo 65:

(...)

Para participações societárias adquiridas a partir de 01/01/2015, a amortização fiscal do ágio por rentabilidade futura (goodwill) encontra-se disciplinada no artigo 20 do Decreto Lei nº 1.598/77, com redação dada pela Lei nº 12.973/2014, e pelo artigo 22 da Lei nº 12.973/2014, transcritos integralmente abaixo:

Nos exatos termos das legislações supracitadas, a amortização fiscal de ágio pago na aquisição de uma participação societária, fundamentado na expectativa de rentabilidade futura (goodwill), requer a ocorrência prévia de dois requisitos fundamentais:

I) Primeiramente, uma investidora adquirir participação societária em valor superior ao valor justo dos ativos líquidos da investida, na proporção da porcentagem da participação societária; II) Em seguida, a investidora absorver o patrimônio da investida por meio de evento de incorporação, fusão ou cisão, sendo permitida também a operação inversa, ou seja, a investida absorver o patrimônio da investidora, conforme artigo 8º, alínea “b”, da Lei 9.532/97.

Dito de outra forma, a legislação tributária somente autoriza a amortização fiscal do ágio pago na aquisição de uma participação societária com fundamento na expectativa de rentabilidade futura se a aquisição da participação societária e o subsequente evento especial de incorporação, fusão ou cisão se derem entre o real investidor e a investida, ou vice-versa.

No presente caso concreto, a real investidora foi a empresa japonesa FUJI OIL CO.LTD (atual FUJI OIL HOLDINGS INC), empresa do Grupo japonês FUJI OIL, e a investida foi a HARALD ALIMENTOS. A empresa veículo FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL foi utilizada única e exclusivamente para viabilizar e dar ares de legalidade à pretendida amortização fiscal do goodwill originado na operação.

Para amortização fiscal do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill), a legislação tributária exige que a chamada “CONFUSÃO PATRIMONIAL” se dê entre o REAL INVESTIDOR e a INVESTIDA, ou vice-versa. Esse é o entendimento dado pelas Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ), pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF). Estão transcritas no Relatório Fiscal ementas de diversos acórdãos.

Em 13/03/2015, a FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL celebra Contrato de Compra de Ações com os acionistas da HARALD ALIMENTOS, pelo valor de R\$ 595.710.710,00, conforme Recibo do Valor de Compra apresentado pela Fiscalizada (Resposta ao TIF nº 1 – DOC.6). Ocorre que, nessa data, conforme se verifica no balancete do quadro abaixo, todo o conjunto de seus ativos não chegava sequer a 1 milhão de reais, ou seja, a FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL, até então, não possuía lastro financeiro para aquisição da HARALD ALIMENTOS.

Balancete - FUJI OLEOS AMERICA DO SUL, I.S.C.DE PROD.ALIM.E PARTIC LTDA (07.759.313/0001-77) 2015

Níveis (contas): 01/03/2015 a 31/03/2015

Opções

Nível	Código	Conta	Tipo	Saldo Inicial	D/C	Total Débitos	Total Créditos	Saldo Final	D/C
1	100000000010000	ATIVO	S	812.807,76	D	1.250.894,54	1.230.113,84	833.388,48	D
2	110000000011000	ATIVO CIRCULANTE	S	734.475,22	D	701.871,01	1.227.117,81	209.228,42	D
3	110200000011200	BANCOS C/ MOVIMENTO	S	126.453,63	D	893.439,94	707.987,81	111.905,78	D
4	110203000011203	Banco do Brasil S/A	A	119.042,54	D	139.844,73	159.094,57	99.792,79	D
4	110205000011205	Banco Sumitomo Mitsui	A	7.411,09	D	553.595,21	548.893,24	12.113,06	D
3	110300000011300	APLICACOES FINANCERAS	S	594.095,17	D	0,00	516.800,00	78.095,17	D
4	110303000011303	Banco Sumitomo Mitsui	A	594.095,17	D	0,00	516.800,00	78.095,17	D
3	110700000011700	OUTROS CREDITOS	S	13.926,42	D	8.431,07	3.130,00	19.227,49	D
4	110701000011701	Adiantamento a Fornecedores	A	13.523,99	D	0,00	3.130,00	10.393,99	D
4	110705000011705	RRF a Recuperar	A	402,52	D	8.431,07	0,00	8.833,59	D
2	130000000013000	ATIVO PERMANENTE	S	78.332,54	D	548.823,53	2.996,03	624.169,04	D
3	130100000013100	INVESTIMENTOS	S	0,00	D	548.823,53	0,00	548.823,53	D
4	130106000013106	Investimentos	A	0,00	D	548.823,53	0,00	548.823,53	D
3	130200000013200	MOBILIZADO	S	84.324,60	D	0,00	0,00	84.324,60	D
4	130202000013202	Móveis e Utensílios	A	4.324,60	D	0,00	0,00	4.324,60	D
4	130204000013204	Veículos	A	80.000,00	D	0,00	0,00	80.000,00	D
3	130300000013300	(-) DEPRECIACAO ACUMULADA	S	5.992,06	C	0,00	2.996,03	8.988,09	C
4	130302000013302	Depr Acum.Móv. E Utensílios	A	72,96	C	0,00	0,00	108,09	C
4	130304000013304	Depr Acum. Veículos	A	5.920,00	C	0,00	2.996,00	8.888,00	C

Considerando a integralização de capital no valor de R\$ 600.000.000,00 (seiscentos milhões de reais) feita em 11/06/2015 pela empresa japonesa FUJI OIL CO. LTD. na FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL, evidencia-se claramente que a aquisição, em 19/06/2015, do controle societário da HARALD ALIMENTOS pela FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL, portanto apenas 8 (oito)

dias depois, deu-se com esses recursos provenientes da FUJI OIL CO. LTD (atual FUJI OIL HOLDINGS INC), empresa sediada no Japão e pertencente ao Grupo japonês FUJI OIL.

Portanto, no caso concreto, a real investidora é a empresa japonesa FUJI OIL CO.

LTD (atual FUJI OIL HOLDINGS INC), empresa do Grupo japonês FUJI OIL, e a investida é a HARALD ALIMENTOS.

A real investidora é a FUJI OIL CO. LTD (atual FUJI OIL HOLDINGS INC), pois foi ela que efetivamente acreditou na mais valia do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura, decidiu pela aquisição e efetuou o aporte de recursos no valor de R\$ 600.000.000,00 (seiscentos milhões de reais) necessários para aquisição da participação societária na HARALD ALIMENTOS, com pagamento de sobrepreço. O fato de os recursos para aquisição da participação societária na HARALD ALIMENTOS terem transitado de maneira efêmera pela FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL não confere a esta a condição de investidora exigida pela legislação. É incontestável que foi a FUJI OIL CO. LTD (atual FUJI OIL HOLDINGS INC) a empresa que efetivamente desembolsou os recursos para a aquisição da participação societária na HARALD ALIMENTOS.

Os negócios jurídicos se deram de fato entre a investidora estrangeira FUJI OIL CO.

LTD (atual FUJI OIL HOLDINGS INC) e os sócios da investida brasileira HARALD ALIMENTOS. Dessa forma, o ágio por expectativa de rentabilidade futura, pago na aquisição do controle societário da HARALD ALIMENTOS, deveria ter sido registrado na contabilidade da investidora estrangeira e amortizado, se fosse o caso, nos termos da legislação vigente no país da investidora.

Entretanto, conforme visto acima, formalmente a “confusão patrimonial” (através do evento de incorporação reversa) se deu entre a empresa FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL e a investida HARALD ALIMENTOS. Ao invés de adquirir diretamente o controle societário da HARALD ALIMENTOS, o Grupo japonês FUJI OIL o fez de forma indireta, através de aporte de capital na empresa FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL. Tal planejamento tributário abusivo foi adotado para permitir a transferência do ágio da FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL para a empresa investida HARALD ALIMENTOS e posterior amortização fiscal, após o evento de incorporação reversa.

Vale salientar que, como bem consta na Ementa do Acórdão 107-023.418 – DRJ07, “não há absorção de patrimônio quando as reais investidoras e as investidas permanecem com personalidades jurídicas distintas.” No caso concreto, a real investidora FUJI OIL CO.LTD (atual FUJI OIL HOLDINGS INC, CNPJ 22.343.729/0001-01) e a investida brasileira HARALD INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA (CNPJ 88.304.001/0001-70) permanecem com personalidades jurídicas distintas, conforme extratos do Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas (copiados no Relatório Fiscal).

Conclui-se assim que, no caso concreto, a confusão patrimonial não se deu entre a real investidora FUJI OIL CO. LTD (atual FUJI OIL HOLDINGS INC) e a investida HARALD ALIMENTOS.

Para usufruir do benefício de amortização fiscal do ágio por expectativa de rentabilidade futura na aquisição da empresa brasileira HARALD ALIMENTOS (investida), o Grupo japonês FUJI OIL, através da real investidora FUJI OIL CO. LTD (atual FUJI OIL HOLDINGS INC), utilizou-se da FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL como empresa veículo, cuja caracterização como tal ficará demonstrada no próximo item.

#### **IX – CARACTERIZAÇÃO DA FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL COMO EMPRESA VEÍCULO**

A doutrina elenca algumas características comumente encontradas em empresas veículo. A seguir apresentamos algumas delas, acompanhadas de comentários com o objetivo de comprovar a caracterização da FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL como empresa veículo:

a) a “empresa-veículo” geralmente é constituída pela própria pessoa jurídica adquirente com o aporte do investimento na sociedade adquirida (empresa-alvo), justamente para efetuar a transferência do ágio de rentabilidade futura: a FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL (empresa-veículo) foi constituída com recursos oriundos do Grupo japonês FUJI OIL/FUJI OIL HOLDINGS INC (real investidor), os quais viabilizaram a aquisição do controle societário da HARALD ALIMENTOS (empresa alvo), justamente para permitir a transferência do ágio de rentabilidade futura gerado na aquisição da participação societária, após o evento de incorporação reversa;

b) a “empresa veículo” tem duração efêmera: A efemeridade de sua duração fica mais caracterizada ainda quando são comparadas a data em que o Grupo japonês FUJI OIL faz o aporte de capital de R\$ 600.000.000,00 na FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL (11/06/2015), a data em que a FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL adquire o controle societário da HARALD ALIMENTOS (19/06/2015) e a data em que a FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL é incorporada pela HARALD ALIMENTOS (30/04/2016). Todas essas etapas que envolvem o recebimento dos recursos estrangeiros, a aquisição da participação societária na empresa-alvo e o evento de incorporação reversa transcorrem em menos de 1 (um) ano;

c) a “empresa veículo” é criada sem outro propósito econômico, além de facilitar o aproveitamento fiscal do ágio de rentabilidade futura: A FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL não teve propósito econômico de fato, o seu real propósito sempre foi o de servir como empresa veículo utilizada pelo Grupo japonês FUJI OIL para aquisição da HARALD ALIMENTOS, conseguindo dessa forma amortizar o ágio do investimento após a incorporação reversa, com a consequente vantagem tributária. É fato que a Receita Federal vem autuando, ao longo dos últimos anos, esse tipo de planejamento tributário abusivo e com considerável aderência quanto à questão da ausência de propósito econômico. É evidente e esperado que tais planejamentos se sofisticuem.

No caso em tela, a empresa veículo teve até atividade comercial na prestação de serviços, mas com resultados pífios diante dos valores transacionados na operação de compra da empresa alvo.

Apesar do esforço dos planejadores em sofisticar e dar mais contornos sólidos às operações, na essência, o planejamento abusivo é o mesmo.

d) a “empresa veículo” é utilizada como instrumento para a aquisição da participação societária na “empresa-alvo”: essa característica se relaciona-se à anterior, qual seja, a de ausência de propósito econômico. Muito embora o Protocolo e Justificação de Incorporação de 30/04/2006, celebrado entre a HARALD ALIMENTOS e a FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL, expressamente mencione que a FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL e o Grupo FUJI OIL estão entre os principais produtores de gorduras de chocolate e compostos de chocolate; que produzem ingredientes como cremes sem derivados do leite, recheio à base de gordura vegetal, margarinas funcionais e gorduras vegetais; que a FUJI ÓLEOS vende gordura de chocolate no mercado brasileiro e a HARALD é uma das maiores consumidoras desses produtos no país; que estão entre os principais produtores de gordura de chocolate e são o número um em termos de tecnologia nessa área; que têm vínculos e contratos importantes com produtores multinacionais de chocolate; que são agentes sofisticados em termos de obtenção de financiamento no mercado financeiro e de aquisição de cacau em diversos lugares do mundo, no tocante a FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL isso não se evidencia. Os seus Balancetes dos anos 2015 e 2016 (copiados no Relatório Fiscal), demonstram que entre seus Ativos e Passivos não há registros de Estoques, nem de Clientes, nem de máquinas e equipamentos, nem de Fornecedores, nem de movimentação econômico-financeira que a caracterizem como uma empresa fabril do ramo de chocolates;

e) a “empresa veículo” é controladora da pessoa jurídica sucessora, que continua a existir após o evento societário, na qual o ativo diferido (regime anterior) ou o ativo intangível (regime atual) relativo ao ágio de rentabilidade futura passa a produzir efeitos fiscais: A FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL passa a ser controladora da HARALD ALIMENTOS, após aquisição da participação societária de 83,33% do capital votante desta. Em seguida a HARALD ALIMENTOS Fl. 2198 incorpora a FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL (incorporação reversa) e o ágio por rentabilidade futura é transferido para a HARALD ALIMENTOS, passando a ser amortizado e a produzir efeitos fiscais mediante exclusão na Parte A do LALUR;

f) a “empresa-veículo” é extinta no evento societário de fusão, cisão ou incorporação: a FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL é extinta ao ser incorporada pela investida HARALD ALIMENTOS (incorporação reversa); g) a “empresa-veículo” possibilita que a sociedade investida, por meio de incorporação reversa, amortize o ágio de rentabilidade futura: A utilização da FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL como empresa veículo possibilitou que a sociedade investida HARALD ALIMENTOS, por meio de incorporação reversa, passasse a amortizar o ágio de rentabilidade futura.

Em relação ao documento intitulado “PROTOCOLO E JUSTIFICAÇÃO DE INCORPORAÇÃO”, celebrado entre a HARALD ALIMENTOS e a FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL, destacamos os pontos abaixo, os quais são contestados pela Fiscalização nos parágrafos seguintes como reforço à tese de que a FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL não teve outro propósito, a não ser servir de empresa veículo no planejamento tributário abusivo arquitetado pelo Grupo japonês FUJI OIL:

- a) FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL e o grupo econômico do qual ela faz parte (GRUPO FUJI OIL) estão entre os principais produtores de gorduras de chocolate e compostos de chocolate;
- b) Além da produção de gordura de chocolate, a FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL e o GRUPO FUJI OIL produzem ingredientes como cremes sem derivados do leite, recheio à base de gordura vegetal, margarinas funcionais e gorduras vegetais;
- c) Atualmente a FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL vende gordura de chocolate no mercado brasileiro;
- d) A FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL e o GRUPO FUJI OIL estão entre os principais produtores de gordura de chocolate e são o número um em termos de tecnologia nessa área.
- e) A FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL e o GRUPO FUJI OIL têm vínculos e contratos importantes com os produtores multinacionais de chocolate.

Em que pese o “Protocolo e Justificação de Incorporação” ser o documento que justifique a incorporação da FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL pela HARALD ALIMENTOS, as informações que nele constam são conflitantes com as prestadas pela FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL em suas obrigações tributárias acessórias.

As informações prestadas pela FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL em suas DIPJ e nas ECF, até a data de incorporação, não a caracterizam como fabricante de gordura de chocolate e compostos de chocolate.

Conforme DIPJ ano-calendário 2010, a FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL optou pelo regime de tributação do Lucro Presumido, porém declarou com valores zerados os campos de apuração do IRPJ e da CSLL, estoques, compras de mercadorias e insumos, custos e despesas com pessoal, serviços prestados por terceiros, e outras despesas e receitas.

Em 2011, 2012 e 2013 a FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL continuou tributada pelo Lucro Presumido e, na Ficha 54 das DIPJ, declarou o CNAE preponderante 74.90-1/04 - “Atividades de intermediação e agenciamento de serviços e negócios em geral, exceto imobiliários”, com receita bruta, respectivamente, nos valores de R\$ 430.270,26, R\$ 768.436,03 e R\$ 932.616,84.

Em 2014 a FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL ainda optou pelo lucro presumido e, conforme Escrituração Contábil Fiscal (ECF), informou preponderantemente receita bruta de “Atividades de intermediação e agenciamento de serviços e

negócios em geral, exceto imobiliários”, com receita bruta declarada de R\$ 1.162.338,06.

Em 2015 e 2016 a FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL apurou o IRPJ pelo Lucro Real trimestral e, conforme Escrituração Contábil Fiscal (ECF), auferiu receita de prestação de serviços no mercado interno (Registro L300 – Demonstração do Resultado Líquido no Período Fiscal)

decorrente de “Atividades de intermediação e agenciamento de serviços e negócios em geral, exceto imobiliários” (Registro Y540), respectivamente, nos valores de R\$ 1.199.267,54 e R\$ 320.220,07.

Além disso, nessas ECF, assim como nas ECD dos anos-calendário 2015 e 2016, no Ativo da empresa FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL (cujas imagens encontram-se anexadas no Relatório Fiscal), não há registros de máquinas, equipamentos, instalações industriais, estoques de insumos, produtos em elaboração e produtos acabados etc., que comprovem ser esta empresa uma fabricante de gorduras de chocolate e compostos de chocolate.

Portanto, as informações prestadas no documento “Protocolo e Justificação de Incorporação”, referentes a FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL, não são confirmadas em suas DIPJ, ECF e ECD, o que reforça a comprovação de que a FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL serviu de empresa veículo no planejamento tributário abusivo arquitetado pelo Grupo japonês FUJI OIL.

Conforme visto na Introdução, o Grupo FUJI OIL (ou FUJI OIL HOLDINGS INC.) é uma multinacional japonesa fundada em 1950 que fornece soluções em alimentos nos segmentos de óleos e gorduras vegetais, chocolates, ingredientes emulsionados e fermentados, e ingredientes à base de soja.

Então, com o objetivo de expandir seus negócios na América do Sul, em 16/09/2010 o Grupo japonês FUJI OIL, através da FUJI VEGETABLE OIL INC, empresa do grupo sediada nos EUA, adquiriu, por R\$ 1.000,00 (um mil reais), 10% do capital social da empresa SUPRALI. No mesmo ato fez integralização de capital de R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) e alterou a denominação social da SUPRALI para FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL IMPORTAÇÃO, SERVIÇOS E COMÉRCIO DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA.

Em 13/03/2015 é firmado o Contrato de Compra e Venda de Ações entre a compradora FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL e os acionistas da HARALD ALIMENTOS pelo preço de compra de R\$ 595.710.710,00. Entretanto, nesta data todo o conjunto de seus ativos não chegava sequer a 1 milhão de reais, ou seja, a FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL não possuía lastro financeiro para aquisição da HARALD ALIMENTOS, conforme balancete (apresentado no Relatório Fiscal).

Em 11/06/2015 a FUJI OIL CO. LTD, empresa do GRUPO FUJI OIL sediada no Japão, integraliza R\$ 600.000.000,00 (seiscentos milhões de reais) e ingressa no quadro societário da FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL.

Em 19/06/2015, portanto 8 (oito) dias depois, com esses recursos, a FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL adquire 83,33% do capital votante da HARALD ALIMENTOS pelo preço pactuado de R\$ 579.315.561,00, com ágio de R\$ 356.543.923,00.

Em 30/04/2016, a FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL é incorporada pela HARALD ALIMENTOS (incorporação reversa), quando então passou a amortizar o ágio por rentabilidade futura a partir de maio/2016, à razão mensal de 1/120 (valor mensal de R\$ 2.971.199,36).

Das operações acima, conclui-se que o objetivo do Grupo japonês FUJI OIL era adquirir a empresa brasileira HARALD ALIMENTOS e expandir suas atividades na América do Sul, por intermédio desta. E para que pudesse amortizar fiscalmente o ágio que seria gerado na aquisição da HARALD ALIMENTOS, o Grupo FUJI OIL utilizou-se da FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL como empresa veículo.

Portanto, no caso concreto, a real investidora é a FUJI OIL CO. LTD (atual FUJI OIL HOLDINGS INC, CNPJ 22.343.729/0001-01), empresa do Grupo japonês FUJI OIL, a empresa veículo é a FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL e a real investida (empresa-alvo) é a HARALD ALIMENTOS.

Um fato que demonstra claramente ter sido a FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL usada como empresa veículo nessa transação é que a empresa japonesa FUJI OIL CO. LTD (atual FUJI OIL HOLDINGS INC, CNPJ 22.343.729/0001-01) fez integralização de capital na FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL em 11/06/2015 e, em 19/06/2015, portanto 8 (oito) dias depois, a FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL adquiriu 83,33% do capital social da HARALD ALIMENTOS.

É mais que evidente que, sem a integralização de capital da real investidora (FUJI OIL CO. LTD), a FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL jamais poderia ter realizado a operação acima.

Outro fato que também evidencia ter sido a FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL usada como empresa veículo é que o montante de R\$ 600.000.000,00 (seiscentos milhões de reais), integralizado pela sócia japonesa FUJI OIL CO. LTD (atual FUJI OIL HOLDINGS INC), originado de três remessas em moeda estrangeira recebidas a título de investimento externo direto, é equivalente ao preço de compra de R\$ 595.710.710,00 firmado no Contrato de Compra e Venda de Ações para aquisição do controle societário da HARALD ALIMENTOS.

Também merece ser mencionado, novamente, o fato de que a receita auferida de 2011 a 2016 pela FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL foi preponderantemente de “Atividades de intermediação e agenciamento de serviços e negócios em geral, exceto imobiliários”, conforme imagens das DIPJ e ECF (exibidas no Relatório Fiscal), ou seja, sem qualquer relação com a produção de gordura de chocolate e seus derivados.

Além do mais, não há no Balanço Patrimonial da FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL registro de máquinas, equipamentos, instalações industriais, estoques de insumos, produtos em elaboração, produtos acabados, clientes, fornecedores

etc., (conforme Balancetes trazidos no Relatório Fiscal), caracterizadores de qualquer atividade industrial, sequer de chocolates, em contradição com o conteúdo do Protocolo de Justificação e Finalidade da Incorporação, o que evidencia mais uma vez que a FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL foi usada como empresa veículo pelo Grupo japonês FUJI OIL na aquisição da HARALD ALIMENTOS.

Outro detalhe importante é que em 11/06/2015, antes da aquisição da participação societária na HARALD ALIMENTOS, o capital social da FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL era composto pelos seguintes sócios:

Sócio	Nº de cotas	Valor
Fuji Oil Holdings Inc.	600.000.000	R\$ 600.000.000,00
Fuji Vegetable Oil Inc	999.999	R\$ 999.999,00
Shuichi Yamaguchi	1	R\$ 1,00
Total	601.000.000	R\$ 601.000.000,00

Após o evento de incorporação, em 30/04/2016, o capital social da investida HARALD ALIMENTOS estava distribuído entre os sócios abaixo:

Sócios	Percentual sobre o capital total
Ernesto Ary Neugebauer	1,0400%
Fuji Oil Holdings Inc.	98,9600%
Fuji Vegetable Oil Inc.	0,0100%

Ou seja, ao final desse rearranjo societário, em 30/04/2016, os sócios majoritários da incorporadora HARALD ALIMENTOS são as mesmas empresas do Grupo japonês FUJI OIL, no caso a FUJI OIL HOLDINGS INC. e FUJI VEGETABLE OIL INC.

Tal reorganização societária deixa claro que o objetivo da utilização da FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL foi única e exclusivamente de servir como EMPRESA VEÍCULO entre o real investidor estrangeiro (FUJI OIL CO. LTD, atual FUJI OIL HOLDINGS INC) e a investida brasileira (HARALD ALIMENTOS), para após a incorporação reversa, possibilitar a amortização fiscal do ágio originado na aquisição da participação societária da investida.

Estão transcritos no Relatório Fiscal alguns trechos de Ementas de Acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e das Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) que rechaçam a amortização fiscal do ágio mediante utilização de empresa veículo.

#### **X – ÁGIO SUPORTADO POR INVESTIDOR ESTRANGEIRO E INTERNALIZADO MEDIANTE USO DE EMPRESA VEÍCULO**

Conforme já detalhado nos itens anteriores, a aquisição com ágio dos 83,33% do capital social da HARALD ALIMENTOS se deu com recursos oriundos da FUJI OIL CO. LTD (atual FUJI OIL HOLDINGS INC, CNPJ 22.343.729/0001-01), empresa sediada no Japão e pertencente ao Grupo japonês FUJI OIL, após integralização de

capital no valor de R\$ 600.000.000,00 (seiscentos milhões de reais) na FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL. Trata-se, portanto, de ágio diretamente suportado por investidor estrangeiro.

Diante da impossibilidade jurídica de haver incorporação de empresa estrangeira por empresa brasileira ou vice-versa, o Grupo FUJI OIL utilizou-se da empresa brasileira FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL como veículo para internalização ou nacionalização do ágio, a fim de permitir a amortização fiscal do ágio pago na aquisição da participação societária na HARALD ALIMENTOS.

Ao invés de adquirir diretamente a participação societária e ingressar no quadro societário da HARALD ALIMENTOS, a empresa japonesa FUJI OIL CO. LTD fez aporte de capital na empresa brasileira FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL, que em seguida adquiriu com ágio a participação societária na HARALD ALIMENTOS. Finalmente, a investida HARALD ALIMENTOS incorporou a empresa veículo FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL (incorporação reversa) e passou a amortizar o ágio gerado na aquisição.

Conclui-se que esse planejamento tributário abusivo, com uso da FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL como empresa veículo, foi posto em prática com o único objetivo de transferir o ágio (goodwill) da real investidora japonesa FUJI OIL CO. LTD para a empresa alvo brasileira HARALD ALIMENTOS.

São apresentados no Relatório Fiscal, trechos de Ementas de julgados de Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) que também rechaçam a amortização fiscal do ágio suportado por investidor estrangeiro e internalizado mediante uso de empresa veículo.

#### **XI - INFRAÇÕES APURADAS**

a) EXCLUSÕES INDEVIDAS De acordo com a Demonstração do Lucro Real (Registro M300) e com a Demonstração da Base de Cálculo da CSLL (Registro M350) dos anos-calendário 2018, 2019, 2020, 2021 e 2022, a HARALD INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA escriturou como exclusão ao Lucro Líquido antes do IRPJ na apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL o valor de R\$ 35.654.392,32, para cada um dos anos de 2018, 2020, 2021 e 2022, e R\$ 31.595.517,32 para o ano 2019, referente a investimento avaliado pelo valor de patrimônio líquido/redução do goodwill/incorporação, fusão ou cisão.

Os artigos 161, 421 e 433 do Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (RIR/2018) disciplinam as exclusões na apuração do lucro real decorrentes de amortização fiscal do ágio por rentabilidade futura (goodwill).

Conforme detalhado minuciosamente ao longo do Relatório Fiscal, é indedutível a amortização fiscal do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill), quando comprovada que a confusão patrimonial não se deu entre o real investidor (empresa japonesa FUJI OIL CO. LTD, atual FUJI OIL HOLDINGS INC) e a investida (empresa brasileira HARALD ALIMENTOS), que a aquisição da participação societária na investida e o subsequente evento de incorporação

reversa se deram com utilização de empresa veículo (FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL) e, finalmente, que o ágio por expectativa de rentabilidade futura na aquisição da participação societária na investida foi suportado por investidor estrangeiro (FUJI OIL CO. LTD, atual FUJI OIL HOLDINGS INC), sendo internalizado mediante uso de empresa veículo criada apenas para permitir a amortização fiscal do ágio.

Dessa forma, foram glosadas na Demonstração do Lucro Real (Registro M300) e na Demonstração da Base de Cálculo da CSLL (Registro M350) dos anos-calendário 2018 a 2022 as exclusões escrituradas pela Fiscalizada como “Investimento avaliado pelo valor de patrimônio líquido - redução do goodwill - incorporação, fusão ou cisão”, resultando no IRPJ/CSLL apurado, conforme demonstrativos e planilhas em anexo (Apuração IRPJ/CSLL anual 2018 a 2022).

b) FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ/CSLL SOBRE A BASE DE CÁLCULO ESTIMADA De acordo com as ECF dos anos-calendário 2018 a 2022, a Fiscalizada apura o IRPJ/CSLL pelo Lucro Real Anual, com determinação das estimativas mensais com base em balanço ou balancete de suspensão ou redução do IRPJ.

Na apuração das bases de cálculo estimadas do IRPJ e da CSLL, a Fiscalizada excluiu nos Registros M300 (Demonstração do Lucro Real) e M350 (Demonstração da Base de cálculo da CSLL) a amortização do ágio decorrente do investimento avaliado pelo valor de patrimônio líquido/redução do goodwill - incorporação, fusão ou cisão, acarretando, assim, um valor a menor de estimativa mensal a pagar.

É indedutível a amortização fiscal do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill), quando comprovada que a confusão patrimonial não se deu entre o real investidor (empresa japonesa FUJI OIL CO. LTD, atual FUJI OIL HOLDINGS INC) e a investida (empresa brasileira HARALD ALIMENTOS), que a aquisição da participação societária na investida e o subsequente evento de incorporação reversa se deram com utilização de empresa veículo (FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL) e, finalmente, que o ágio por expectativa de rentabilidade futura na aquisição da participação societária na investida foi suportado por investidor estrangeiro (FUJI OIL CO. LTD, atual FUJI OIL HOLDINGS INC), sendo internalizado mediante uso de empresa veículo criada apenas para permitir a amortização fiscal do ágio.

Dessa forma, foram glosadas na Demonstração do Lucro Real (Registro M300) e na Demonstração da Base de Cálculo da CSLL (Registro M350) dos anos-calendário 2018 a 2022 as exclusões mensais escrituradas pela Fiscalizada como “Investimento avaliado pelo valor de patrimônio líquido - redução do goodwill - incorporação, fusão ou cisão” e recalculados os valores das estimativas mensais a pagar do IRPJ/CSLL.

Sobre a diferença entre as estimativas mensais do IRPJ/CSLL apuradas pela Fiscalização e as estimativas mensais do IRPJ/CSLL pagas pelo contribuinte, conforme demonstrativos e planilhas em anexo (Apuração multa isolada IRPJ/CSLL

2018 a 2022), foi aplicada a multa isolada prevista no artigo 44, inciso II, “b”, da Lei 9.430/96.

## **XII - MULTA DE OFÍCIO**

Em relação à totalidade ou diferença do IRPJ/CSLL que deixou de ser paga no ajuste anual decorrente da escrituração das exclusões indevidas, aplica-se o percentual de 75%, tendo em vista o disposto no artigo 44, inciso I, da Lei 9.430/96.

### **Impugnação**

Inconformada, a contribuinte apresentou impugnação aos lançamentos (fls. 2.103 a 2.141), sob os seguintes argumentos:

#### **1. DA TEMPESTIVIDADE**

A IMPUGNANTE tomou ciência dos AI em 18.10.2023 (quarta-feira), por meio de acesso à sua Caixa Postal do Portal e-CAC, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico (“DTE”)

perante a RFB, conforme termo da fl. 91 dos autos do processo administrativo em epígrafe. Logo, é tempestiva a impugnação apresentada.

#### **2. DOS FATOS E DA AUTUAÇÃO**

Em 13.03.2015, a sociedade brasileira Fuji Óleos América do Sul Importação, Serviços e Comércio de Produtos Alimentícios e Participações Ltda. (“FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL”), como adquirente, e Ernesto Neugebauer, Werner Guarisse Neugebauer, Christian Guarisse Neugebauer e Silvia Neugebauer (“VENDEDORES”), assinaram contrato de compra e venda de participação societária (“CONTRATO” – fls. 1393 a 1482) que teve como objeto a transferência, sob determinadas condições, de ações representativas de 83,33% do capital votante da HARALD. A aquisição das referidas ações foi efetivada em 19.06.2015, quando FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL DO SUL e VENDEDORES acordaram que as condições do CONTRATO foram cumpridas.

A avaliação realizada por auditores independentes da Ernst & Young Assessoria Empresarial Ltda. (fls. 819-949 – “LAUDO”), alocou, do preço de compra de R\$ 579 milhões (“Preço”), a parcela de R\$ 356.5 milhões como ágio (goodwill), cuja amortização é o objeto do presente processo.

A HARALD foi fundada em 1982, por Ernesto Harald Neugebauer. A sociedade atua no ramo alimentício, mais especificamente na produção de chocolates e produtos compostos como coberturas, recheios e confeitos. É fornecedora de grandes empresas de consumo no Brasil e possui uma ampla rede de distribuição em diferentes segmentos.

A FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL (CNPJ nº 07.759.313/0001-77), por sua vez, foi constituída em 19.12.2005, sob a razão social Suprali Importação, Serviços e Comércio de Produtos Alimentícios Ltda., por Marcelo Ortolano e Valmir Ribeiro

da Silva, com o objetivo social de exploração do comércio atacadista de produtos alimentícios, a importação de produtos de origem vegetal, aditivos probióticos para alimentação animal com acondicionamento associado e terceirizado e a prestação de serviços no ramo de engenharia de alimentos (artigo 2º do contrato social de fls. 1616 a 1631).

26 Desde a sua constituição, a sociedade exerceu suas atividades e, em setembro de 2010, a empresa Fuji Vegetable Oil Inc (“FUJI VEGETABLES”), sediada nos Estados Unidos da América, adquiriu seu controle e alterou sua denominação social para Fuji Óleos.

A FUJI VEGETABLES foi constituída nos Estados Unidos da América em 1987 e faz parte do grupo Fuji Oil, criado no Japão em 1950 e que atualmente desenvolve atividades relacionadas a soluções em alimentos nos seguimentos de óleos e gorduras vegetais, chocolates, ingredientes emulsionados e fermentados e ingredientes à base de soja em diversas partes do mundo.

Em seguida, após um período de organização, a FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL nomeou como administrador o Sr. Shuichi Yamaguchi em março de 2011 e seguiu desenvolvendo suas atividades e auferindo as receitas correspondentes. Posteriormente, uma empresa japonesa do grupo Fuji Oil, a Fuji Oil Co. Ltd. (hoje denominada Fuji Oil Holdings Inc.) – “FUJI OIL LTD” - passou a integrar o quadro social da FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL.

Em junho de 2015, aproximadamente 10 anos após sua constituição e 5 anos após sua aquisição por FUJI VEGETABLES, a FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL adquiriu o controle de HARALD.

Em 25.04.2016, o LAUDO, elaborado por perito independente na forma do artigo 20, §3º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26.12.1977 (“DL 1.598/77”), foi protocolado na Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Em 30.04.2016, a HARALD incorporou a FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL. Em conformidade com o disposto no art. 22 da Lei nº 12.973, de 13.05.2014 (“Lei 12.973/14”), posteriormente refletido no art. 433 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22.11.2018 (“RIR/2018”), a HARALD passou a excluir mensalmente das bases de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (“IRPJ”) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (“CSLL”) o goodwill pago por FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL.

Não obstante os fatos acima e todos os esclarecimentos prestados em procedimento de fiscalização, a IMPUGNANTE foi surpreendida com a lavratura dos AI, que exigem diferenças de IRPJ e CSLL referentes às exclusões do ágio das bases de cálculo desses tributos. Cobra-se ainda multas de ofício proporcional (75%) e isolada, bem como juros de mora.

O trecho a seguir sintetiza o entendimento defendido do Relatório Fiscal que acompanha os AI (fls. 51 a 87) para que as exclusões fossem glosadas:

“Conforme detalhado minuciosamente ao longo do presente Relatório Fiscal, é indedutível a amortização fiscal do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill), quando comprovada que a confusão patrimonial não se deu entre o real investidor (empresa japonesa FUJI OIL CO. LTD, atual FUJI OIL HOLDINGS INC) e a investida (empresa brasileira HARALD ALIMENTOS), que a aquisição da participação societária na investida e o subsequente evento de incorporação reversa se deram com utilização de empresa veículo (FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL) e, finalmente, que o ágio por expectativa de rentabilidade futura na aquisição da participação societária na investida foi suportado por investidor estrangeiro (FUJI OIL CO. LTD, atual FUJI OIL HOLDINGS INC), sendo internalizado mediante uso de empresa veículo criada apenas para permitir a amortização fiscal do ágio.” (Destaques no original.)

Não há, no presente caso, questionamento referente à independência das partes, ao efetivo pagamento do Preço, e a respeito do LAUDO e de seu protocolo perante a Receita Federal do Brasil.

### 3. DAS RAZÕES DE FATO E DE DIREITO PARA O CANCELAMENTO DOS AI

a) Breve panorama da legislação aplicável à operação Os conceitos de ágio e deságio surgiram com a Lei nº 6.404, de 15.12.1976 (Lei das Sociedades por Ações – “LSA”) e, mais especificamente, com o DL 1.598/77.

O art. 20 do DL 1.598/77 determinava que as empresas que adquirissem investimentos relevantes em coligadas ou controladas, ou seja, investimentos sujeitos à contabilização pelo método da equivalência patrimonial (“MEP”), deveriam desdobrar o custo de aquisição dos investimentos, indicando o correspondente valor de patrimônio líquido contábil, com base em balanço da investida então levantado, e o do ágio (ou deságio), cujo montante corresponderia à diferença a menor entre o valor de patrimônio líquido contábil do investimento e o custo de sua aquisição.

Com a publicação da Lei 12.973/14, o art. 20 do DL 1.598/77 foi modificado em razão da adequação das normas brasileiras ao padrão de normas internacionais de contabilidade (“IFRS”) e o ágio (goodwill) passou a ser considerado apenas a diferença positiva entre (a) o custo de aquisição do investimento e (b) o somatório dos valores (b.1) do patrimônio líquido (“PL”), determinado conforme as regras do art. 21 do DL 1.598/77, e (b.2) a mais ou menos-valia, calculada a partir da diferença entre o valor justo dos ativos líquidos da investida, na proporção da porcentagem da participação adquirida, e o valor do PL.

Eventuais reduções do goodwill (como as decorrentes de ajustes ao valor recuperável) não devem impactar o lucro real da investidora, como determinam os arts. 28 da Lei 12.973/14 e 25 do DL 1.598/77, produzindo efeitos fiscais apenas no momento da alienação do investimento, nos termos do art. 33 do mesmo Decreto-Lei.

Na hipótese de absorção do patrimônio da investidora pela investida, ou da investida pela investidora, é autorizada a exclusão do ágio do lucro real, conforme disposto nos arts. 22 e 24 da Lei 12.973/14.

O art. 22 da Lei nº12.973/14 foi regulamentado pelo art. 433 do RIR/2018 e nos arts. 185 e seguintes da Instrução Normativa (“IN”) nº 1700, de 14.03.2017.

Antes da publicação da Lei 12.973/14, os dispositivos que estabeleciam o tratamento fiscal do ágio por ocasião da absorção do patrimônio entre investida e investidora eram os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10.12.1997 (“Lei 9.532/97”). Embora essas regras não se apliquem às exclusões efetuadas pela IMPUGNANTE, por força do art. 65 da Lei 12.973/14, será importante para a presente defesa que se considere o disposto nos referidos artigos.

Tanto no regime da Lei 9.532/97 quanto no da Lei 12.973/14, os eventos necessários para que possa haver aproveitamento fiscal do ágio pago são:

1) uma empresa investidora adquirir participação societária com ágio (isto é, por valor superior ao patrimônio líquido contábil, ou ao valor justo dos ativos líquidos, conforme o regime); e 2) a investidora absorver o patrimônio da investida, ou a investida absorver o patrimônio da investidora, por meio de incorporação, fusão ou cisão.

Em função da grande quantidade de discussões no regime da Lei 9.532/97, a Lei 12.973/14 regulamentou expressamente aspectos controversos da amortização fiscal do ágio.

Assim, passaram a existir, no regime da Lei 12.973/14, requisitos para a amortização do ágio, como a elaboração e apresentação tempestiva (último dia útil do 13º mês subsequente ao da aquisição da participação) de laudo de avaliação dos ativos da investida e a contabilização em subcontas distintas nas aquisições em estágios. Também se estabeleceu, de maneira expressa, que a exclusão do ágio da base tributável só pode ocorrer quando as partes na aquisição de participação sejam não dependentes.

Por outro lado, a Lei 9.532/97 e a Lei 12.973/14 nunca mencionaram as expressões “empresa veículo” e “confusão patrimonial”. Tampouco existem, nessas leis, condições para o aproveitamento fiscal do ágio relacionadas a esses conceitos, como defende o Relatório Fiscal que embasa a autuação.

De toda forma, no presente caso sequer houve a utilização de suposta “empresa veículo”, os patrimônios de investidora e investidora foram devidamente unidos e todos os procedimentos previstos na legislação foram obedecidos pela IMPUGNANTE, resultando na manifesta improcedência dos AI.

b) Legitimidade das exclusões realizadas pela HARALD Os eventos que levaram à amortização fiscal de ágio objeto do presente processo administrativo foram (i) a aquisição, por FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL, uma empresa operacional por cerca de 10 anos, de 83,3% do capital votante da HARALD, com ágio; e (ii) a

incorporação de FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL por HARALD, que possibilitou a exclusão desse ágio das bases de cálculo de IRPJ e CSLL da IMPUGNANTE.

A IMPUGNANTE atendeu aos requisitos legais formais para a amortização do ágio, os quais não foram questionados pela fiscalização. Por outro lado, o Relatório Fiscal baseou a autuação em três alegações:

(i) o “real investidor” seria a empresa japonesa FUJI LTD, que não teve seu patrimônio absorvido pela investida HARALD;

(ii) a aquisição da participação societária na HARALD e o subsequente evento de incorporação reversa se deram com utilização de “empresa veículo” (FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL);

(iii) o ágio foi suportado por investidor estrangeiro (FUJI LTD), sendo “internalizado mediante uso de empresa veículo criada apenas para permitir a amortização fiscal do ágio”.

Dessa forma, é possível sintetizar o fundamento da autuação na tese de que a empresa investidora é a FUJI LTD, e não a FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL.

O grupo Fuji Oil atua internacionalmente no ramo alimentício fornecendo soluções em alimentos nos segmentos de óleos e gorduras vegetais. No Relatório Fiscal são citadas diversas empresas do grupo, como a Fuji Oil Holdings Inc, atual denominação de Fuji Oil Co. Ltd (FUJI LTD)<sup>6</sup> e a Fuji Vegetable Oil, Inc (FUJI VEGETABLES)<sup>7</sup>, além da FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL<sup>8</sup>, à época da operação a única empresa do grupo Fuji no Brasil.

Cada uma dessas empresas possui operação e estrutura próprias e independentes, ainda que, no contexto do grupo, exerçam atividades complementares.

No Relatório Fiscal, para defender a hipótese de que a investidora não era a empresa nacional operacional FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL, mas sim um único investidor estrangeiro, o “Grupo Fuji Oil”, ou a FUJI LTD, deliberadamente ignora as diferentes personalidades jurídicas das empresas do grupo.

Porém, em nenhum momento o Relatório Fiscal fundamenta a desconsideração da personalidade jurídica da FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL ou mesmo de suas sócias, FUJI VEGETABLES e FUJI LTD. Em outras palavras, não há nos autos nenhuma demonstração de que tenha havido vício na constituição e/ou nos contratos firmados pela FUJI ÓLEOS.

A FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL foi devidamente constituída, sob a denominação de Suprali Importação, Serviços e Comércio de Produtos Alimentícios Ltda, cerca de 10 anos antes da aquisição da participação na IMPUGNANTE (contrato social às fls. 1616 a 1631). Auferiu receitas e operou suas atividades regularmente, o que não foi desconstituído pelo Fisco.

A FUJI VEGETABLES adquiriu o controle da empresa por meio de um aporte de capital de R\$ 1.000.000,00 e alterou sua denominação para Fuji Óleos América do

Sul Importação, Serviços e Comércio de Produtos Alimentícios Ltda. Seu administrador passou a ser uma pessoa ligada ao grupo Fuji Oil, o Sr. Shuichi Yamaguchi, que desenvolveu as atividades da FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL por mais de 4 anos até a aquisição da participação em HARALD.

Tanto é assim que a FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL auferiu receitas ao longo de todos os anos desde a entrada da FUJI VEGETABLES no quadro societário da FUJI ÓLEOS, como reconhece o próprio Relatório Fiscal.

É fato que a FUJI ÓLEOS, em 2015, integrava o grupo Fuji Oil, cuja administração tem sede no Japão. Contudo, esse fato não autoriza a presunção de que a FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL não era uma empresa operante no Brasil, capaz de realizar uma operação de aquisição de participação societária. Em verdade, considerando que a FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL era a empresa do Grupo Fuji Oil no Brasil, há que se perguntar por que não realizar a operação da forma como foi feita?

De fato, se a FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL constitui um “veículo”, não é um veículo para o mero aproveitamento fiscal do ágio, mas sim um veículo para permitir o investimento e a expansão do Grupo Fuji Oil no Brasil e na América do Sul.

O CONTRATO foi inicialmente firmado em 13.03.2015 entre FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL e VENDEDORES, partes independentes, em cumprimento ao disposto no caput do art. 22 da Lei 12.973/14. Superadas as condições precedentes, a aquisição foi concluída em 19.06.2015.

O preço final ajustado e efetivamente pago pela FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL pela proporção de 83,3% do capital social da HARALD foi de R\$ 579.315.561,00, apurando-se ágio de R\$ 356.543.923,00. Ressalte-se que a Ernst & Young Assessoria Empresarial atestou o valor do ágio em R\$ 356.5 milhões em laudo encomendado pela FUJI ÓLEOS AMERICA DO SUL.

Ou seja, a FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL foi empresa legalmente constituída, operante por uma década antes da aquisição das ações da HARALD, regularmente parte nos contratos relativos à aquisição e avaliação da HARALD, além de diversos outros contratos que foram apresentados à fiscalização na Resposta de fls. 1278 e 1279.

Não se sustenta, portanto, a afirmação do Relatório Fiscal de que foi outra empresa que “efetivamente acreditou na mais valia do investimento”, “fez os estudos de rentabilidade futura” e “decidiu pela aquisição”. A FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL efetuou o pagamento com recursos próprios e é absolutamente irrelevante o fato de que tais recursos tenham sido captados em contrapartida à conta de capital social.

Após a incorporação da investidora FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL por HARALD, em abril de 2016, a IMPUGNANTE passou a excluir o correspondente a 1/120 do ágio

de suas bases de cálculo de IRPJ e CSLL, em conformidade com a legislação aplicável.

Porém, na visão da autoridade autuante, a FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL deve ser desconsiderada como adquirente investidora da HARALD, por se tratar de “empresa veículo”. No Relatório Fiscal são indicadas supostas “características comumente encontradas em empresas veículo” para “comprovar a caracterização da FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL como empresa veículo” (fls. 70 a 73).

3.31. Abaixo, a IMPUGNANTE rebate cada uma das ilações utilizadas nesse ponto do Relatório Fiscal:

Alegação do Relatório Fiscal	Fundamentos de Defesa
<p><b>A “empresa-veículo” geralmente é constituída pela própria pessoa jurídica adquirente com o aporte do investimento na sociedade adquirida (empresa-alvo), justamente para efetuar a transferência do ágio de rentabilidade futura;</b></p> <p>a FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL teria sido constituída com recursos oriundos do Grupo japonês FUJI OIL/FUJI OIL HOLDINGS INC (real investidor), os quais viabilizaram a aquisição do controle societário da HARALD ALIMENTOS (empresa-alvo), para “permitir a transferência do ágio”;</p>	<p>O próprio Relatório Fiscal reconhece que a FUJI ÓLEOS (CNPJ 07.759.313/0001-77) foi constituída em 19/12/2005 por Marcelo Ortolano, CPF 108.013.588-09, e Valmir Ribeiro da Silva, CPF 268.547.208-85, sob a denominação de Suprali Importação, Serviços e Comércio de Produtos Alimentícios Ltda, e exerceu atividades durante quase todos os anos até a aquisição da HARALD em 2015 e sua incorporação em 2016.</p>
<p><b>A “empresa veículo” tem duração efêmera:</b></p> <p>a efemeridade estaria entre a data do aporte de capital de FUJI LTD na FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL (11.06.2015), a data em que a FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL adquire o controle societário da HARALD ALIMENTOS (19.06.2015) e a data em que a FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL é incorporada pela HARALD ALIMENTOS (30.04.2016);</p>	<p>A FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL, evidentemente, não teve duração efêmera. Foi constituída em 2005 e recebeu investimentos da FUJI VEGETABLES em 2010, mantendo-se operacional até sua incorporação, em abril de 2016 (onze anos após sua constituição).</p>
<p><b>A “empresa veículo” é criada sem outro propósito econômico, além de facilitar o aproveitamento fiscal do ágio de rentabilidade futura:</b></p> <p>A FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL não teve propósito econômico de fato, o seu real propósito sempre foi o de servir como empresa veículo utilizada pelo Grupo japonês FUJI OIL para aquisição da HARALD ALIMENTOS. (...) No caso em tela, a empresa veículo teve até atividade comercial na prestação de serviços,</p>	<p>A FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL foi criada com o propósito de comercializar produtos alimentícios no atacado, importar produtos e prestar serviços no ramo de engenharia de alimentos; posteriormente, passou a intermediar negócios, até ser incorporada por HARALD e baixada.</p> <p>Além de utilizar conceito não definido na legislação tributária (“empresa veículo”), o Relatório Fiscal parece pretender criar um critério adicional para afastar essa</p>

mas com resultados pífios diante dos valores transacionados na operação de compra da empresa alvo. Apesar do esforço dos planejadores em sofisticar e dar mais contornos sólidos às operações, na essência, o planejamento abusivo é o mesmo.

caracterização no contexto da operação. Na visão do Relatório Fiscal, não basta a empresa ser operacional, ela precisa auferir resultados que não sejam, na visão do Relatório Fiscal, "pífios".

A qualificação de "planejamento abusivo", evidentemente, exige a comprovação, por quem acusa, de que houve algum tipo de abuso, irregularidade ou vício na operação e, no caso, na existência da FUJI ÓLEOS por cerca de 10 anos antes da operação. Em suma, o Fisco não comprova a desconsideração que pretende fazer da FUJI ÓLEOS, que possuía, indiscutivelmente, robusta substância econômica.

**a "empresa veículo" é utilizada como instrumento para a aquisição da participação societária na "empresa-alvo":**

O Relatório Fiscal questiona o Protocolo e Justificação de Incorporação de 30/04/2006 por mencionar a atividade fabril que a FUJI ÓLEOS e o Grupo Fuji Oil realizam, embora os Balanços da FUJI ÓLEOS dos anos 2015 e 2016 não tenham registros de Estoques, Clientes, máquinas e equipamentos, Fornecedores e movimentação econômico-financeira que a caracterizem como uma empresa fabril do ramo de chocolates;

A FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL era uma empresa existente, de fato e de direito, então ela não foi "utilizada" para adquirir participação em HARALD; ela adquiriu HARALD.

Nos anos que antecederam a aquisição de HARALD, a FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL focou na intermediação de negócios relacionados à venda de chocolates e outros produtos.

Ademais, é fato que ela fazia parte de um grupo que produz essas mercadorias e possui know-how e tecnologia para desenvolver novos produtos no mercado de chocolate brasileiro, sendo evidente seu interesse comercial em combinar seu negócio ao da HARALD por meio de sua única empresa no Brasil.

**A "empresa veículo" é controladora da pessoa jurídica sucessora, que continua a existir após o evento societário, na qual o ativo diferido (regime anterior) ou o ativo intangível (regime atual) relativo ao ágio de rentabilidade futura passa a produzir efeitos fiscais.**

A incorporação reversa e com subsequente aproveitamento do goodwill é prevista expressamente (art. 24, combinado com art. 22, da Lei 12.973/14).

**A "empresa-veículo" é extinta no evento societário de fusão, cisão ou incorporação.**

Esses eventos não são característicos de empresas veículo, mas sim de incorporações reversas.

**A "empresa-veículo" possibilita que a sociedade investida, por meio de incorporação reversa, amortize o ágio de rentabilidade futura.**

Fica claro, a partir do quadro acima, que a autuação parte da premissa de que a legislação veda a participação de "empresas veículo" em operações que se enquadrariam no art.

22 da Lei 12.973/14, o que não ocorre, e que, em sua visão dos fatos, FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL seria uma empresa veículo, o que não se verifica.

Resta evidente que a FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL não é uma empresa veículo. Ela foi constituída em dezembro de 2005; adquiriu o controle de HARALD em condições de mercado em uma relação entre partes independentes; possuía estrutura operacional autônoma (sede, empregados etc.) e receitas operacionais. Além disso, a empresa efetivamente realizava atividade empresarial relacionada à venda de gorduras para chocolates e outros produtos.

Além disso, são evidentes as razões negociais que justificaram a reestruturação realizada, inclusive a incorporação entre FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL e HARALD. De fato, como mencionado acima, as operações das duas companhias eram complementares: FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL exercia, entre outros negócios, atividades de intermediação relacionadas a gorduras comestíveis; e HARALD produzia compostos de chocolates, consumia grandes quantidades de gordura de

chocolate e possuía extensa cadeia de distribuição dos produtos, inclusive em relação a grandes indústrias.

Nesse cenário, a aquisição de ações da HARALD pela FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL seguida de incorporação reversa tinha o potencial de reduzir custos operacionais (administração, controle inventário, frete) e permitir a expansão das vendas de gorduras para chocolates no Brasil a partir da capilaridade da HARALD, assim como da tecnologia e do know-how da FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL para o desenvolvimento de novos produtos de chocolate.

A sinergia entre a HARALD e a FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL, representante do grupo FUJI OIL no Brasil que já atuava no Brasil, foi evidenciada em diversos meios de comunicação, como reproduzido a seguir (grifou-se):

“Fuji Oil compra o controle da Harald - Valor Econômico - 17.03.2015 A processadora de óleos Fuji Oil, do Japão, fechou acordo para adquirir o controle da brasileira Harald, que produz chocolates e cobertura à indústria alimentícia.

A Fuji concordou em pagar 24 bilhões de ienes (cerca de R\$ 640 milhões) por 83% do capital da empresa. Segundo fonte a par da operação, o valor reflete um reflete um múltiplo de 20 vezes o Ebitda (lucro antes de juros, impostos, depreciações e amortizações) da Harald. O negócio foi anunciado no fim da semana passada no Japão.

A Fuji já atuava no mercado brasileiro na área de óleos e gorduras comestíveis.

Com a Harald, expande sua presença para o segmento de chocolates, no qual já opera em outros países.” “Em busca de novas haraldetes: empresa de chocolates fatura R\$ 1,5 bi e entra em novo mercado - Exame – 09.04.2023 “A Harald pertence ao Fuji Oil, grupo japonês que atua nos mercados de óleos, gorduras vegetais e chocolates, desde 2019 com aquisição de 100% do negócio. Quatro anos antes, em 2015, a multinacional já tinha assumido o controle ao comprar 83% de participação.

Neste período de três anos, a empresa dobrou o faturamento, atingindo 1,5 bilhão de reais no ano fiscal encerrado no mês de março. O crescimento foi impulsionado, em parte, pela aceleração da unidade de negócios “industrial”, responsável por atender projetos de grandes companhias e demandas específicas.” Está comprovado que a FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL foi a adquirente da HARALD e que sua incorporação teve papel fundamental para a continuidade do desenvolvimento das atividades da HARALD no Brasil pelo grupo multinacional Fuji Oil.

Também não merecem prosperar as afirmações de que teria havido “planejamento tributário abusivo” por meio do aporte de capital realizado por outra empresa em FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL, já que as empresas em questão se organizaram de maneira absolutamente lícita.

Caberia ao Fisco demonstrar a existência de vícios como simulação, abuso de forma ou de direito, o que sequer poderia ser tentado no presente caso diante da evidente substância econômica de FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL.

Não pode a autoridade administrativa simplesmente desconsiderar a existência de determinada pessoa jurídica e sua efetiva participação em negócios jurídicos complexos com a única finalidade de afastar a possibilidade de aproveitamento fiscal do ágio.

Esse foi o posicionamento adotado no âmbito do Superior Tribunal de Justiça em julgamento realizado 05.09.2023 no Recurso Especial (“REsp”) nº 2.026.473-SC, no qual se analisou a dedutibilidade de ágio amortizado sob o regime da Lei nº 9.532/97 em face das alegações, pela Fazenda Nacional, de que o ágio seria “interno” (decorrente de operações entre sociedades empresárias dependentes) e de que a operação teria se dado mediante o emprego de “empresa veículo”.

O voto condutor do acórdão, adotado por unanimidade pela Primeira Turma, é pela possibilidade, a priori, de “utilização em empresa veículo” em operações envolvendo a amortização fiscal do ágio, as quais devem ser desconstituídas pelo Fisco por meio de efetiva comprovação de artificialidade, e não apenas presunções (transcreve trechos do voto).

De maneira semelhante, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”) também se posicionou pelo cancelamento de autuações em casos recentes que analisaram a suposta “utilização de empresa-veículo” como fundamento de autuações de IRPJ e CSLL (transcreve três ementas, nesse sentido).

Assim, o investimento realizado por FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL, empresa cuja substância econômica sequer poderia ser questionada, não caracteriza “planejamento fiscal abusivo” como pretendeu o Relatório Fiscal apresentado pela autoridade autuante.

Ademais, por meio do Acórdão nº 1302-001.150, proferido em 07.08.2013 pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara do CARF, sob relatoria do Conselheiro ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, o CARF também já se manifestou favoravelmente à possibilidade de aproveitamento fiscal do ágio gerado em transações em que o investidor estrangeiro opta por aportar capital em uma subsidiária brasileira, para que essa efetive a aquisição do ativo desejado.

Na direção oposta ao entendimento acima, o Relatório Fiscal sustentou que o aporte de capital feito pela FUJI LTD serviu para “nacionalizar o ágio” e “transferi-lo” para a FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL, caracterizando-se o planejamento tributário abusivo.

A interpretação acima leva ao absurdo de tornar impossível o aproveitamento fiscal do ágio sempre que o investidor seja um grupo internacional (transcreve passagem extraída da declaração de voto do ex-conselheiro LUIZ FLÁVIO NETO acerca da não discriminação, pela legislação brasileira, do capital estrangeiro

integralizado em empresas brasileiras e utilizado na realização de investimentos em participações societárias).

A esse respeito, a impugnante cita ainda o acórdão proferido na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 2.446, que teve por objeto a inserção do parágrafo único ao art. 116 do Código Tributário Nacional (CTN). O voto vencedor da Ministra CÁRMEN LÚCIA reconhece o direito de os contribuintes organizarem suas atividades da forma menos onerosa.

O voto acima citado reconhece o direito dos contribuintes de buscar planejamentos tributários lícitos como forma de reduzir os custos de suas atividades.

Reconhece, portanto, que a economia tributária é um objetivo suficiente para a adoção de determinada estrutura em detrimento de outra, desde que ambas sejam lícitas.

Ressalte-se que o entendimento da Ministra CÁRMEN LÚCIA já foi adotado, no sentido defendido pela IMPUGNANTE, pelo próprio CARF em diferentes oportunidades, como, por exemplo, nos Acórdãos nº 1201-001.50711 e 1201-001.534(transcreve as ementas).

Assim, em linha com o que restou decidido pelo Plenário no julgamento da ADI nº 2.446, o CARF já reconheceu em mais de uma oportunidade que a economia de tributos é um propósito econômico autônomo e suficiente para justificar a adoção de determinada estrutura em detrimento de outra, inclusive em relação à utilização de empresas-veículo no contexto de transações envolvendo ágio (reitere-se que, no presente caso, FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL sequer pode ser caracterizada como empresa-veículo).

Assim, não se justifica a qualificação de FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL como instrumento de “planejamento abusivo” como defendido pelo Relatório Fiscal. Ao contrário, a estrutura de investimento adotada é absolutamente legítima e, a partir da incorporação da FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL pela IMPUGNANTE, a amortização fiscal do ágio gerado na transação deve ser admitida.

O fato de o Grupo Fuji Oil deter, ao final da operação, a participação direta na IMPUGNANTE decorre unicamente da opção pela incorporação reversa para reunir os patrimônios da investida (a própria IMPUGNANTE) e FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL, opção permitida expressamente pela Lei 12.973/14 (e anteriormente permitida pela Lei 9.532/97) e que não pode ser utilizada para desconsiderar a participação de FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL na transação.

Ressalte-se, ainda, que não houve nas operações nenhuma transferência de ágio, e nem há nos AUTOS qualquer alegação nesse sentido. Isto porque, enquanto nos casos envolvendo “transferência” ou “deslocamento” a empresa investidora, responsável pelo pagamento do ágio, subsiste, mesmo após a incorporação, pois esse ágio é transferido a um veículo com o único propósito de possibilitar o seu aproveitamento, na operação em questão a própria adquirente

(FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL) foi incorporada pela impugnante, desaparecendo qualquer registro contábil do ágio.

Cabe ainda, neste ponto, refutar a citação no Relatório Fiscal, quanto à aplicação dos precedentes de Delegacias da Receita Federal de Julgamento (“DRJ”) mencionados à fl. 83.

Tais decisões rechaçam a amortização fiscal do ágio suportado por investidor estrangeiro e internalizado mediante uso de empresa veículo por meio de: (i) “artimanhas contábeis” (Acórdão nº 16-96.798); (ii) empresa veículo que nunca operou no Brasil (Acórdão nº 108-029.751); e (iii) empresa veículo que foi criada e extinta para possibilitar a amortização do ágio (Acórdão nº 108-036.510). Como demonstrado acima, não se trata da mesma situação de FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL.

Assim, resta demonstrado que não há fundamentos para desconsiderar FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL como a efetiva e real adquirente do investimento na IMPUGNANTE, razão pela qual deve ser admitida a amortização fiscal do ágio e cancelados os AI.

#### **DA INDEVIDA EXIGÊNCIA DA MULTA ISOLADA**

Os AI pretendem a cobrança concomitante da multa de ofício prevista no atual art. 44 da Lei 9.430/1996 nas formas dos incisos I (“multa proporcional”) e II (“multa isolada”).

As multas isoladas se justificariam pela falta de recolhimento mensal do IRPJ e da CSLL devidos pelo regime de estimativa, apurados pela fiscalização a partir da premissa – equivocada, como demonstrou em sua impugnação e acima – de que a IMPUGNANTE teria reduzido indevidamente as bases de cálculo desses tributos.

A cobrança das duas penalidades na mesma autuação é incabível, conforme (i) já reconhecido pela 1ª Turma da CSRF em diversos acórdãos proferidos recentemente (9101-006.617, de 13.06.2023; 9101-006.341, de 05.10.2022, 9101-005.080, de 01.09.2020, 9101-005.692 e 9101-005.695, de 13.08.2021, e 9101-005.985, de 09.02.2022), (ii) diversos acórdãos anteriores do CARF, e (iii) o entendimento pacífico e consolidado no âmbito do STJ (REsp 1.496.354/PR, AgRg no REsp 1.499.389/PB, e, mais recentemente, AREsp 1.603.525/RJ, todos da Segunda Turma, e REsp 1.868.200/SE, REsp 1.775.782/RS, REsp 1.503.069/PE, e REsp 1.583.275/SC, no âmbito da Primeira Turma).

A impugnante transcreve em sua impugnação, como exemplo, a ementa dos Acórdãos nº 9101-006.617, de 13.06.2023; nº 9101-006.341, de 05.10.2022; e nº 9101-005.080, de 15.10.2020, que entenderam que as multas proporcional e isolada não devem ser cobradas conjuntamente.

No julgamento dos Recursos Especiais do Contribuinte e da Procuradoria do Processo Administrativo nº 12448.721970/2016-48, realizado em 11.10.2023 - cujo Acórdão ainda está pendente de publicação - a 1ª Turma negou, por voto de

qualidade, a possibilidade de cobrança concomitante das multas isoladas e de ofício.

A questão já foi, inclusive, pacificada no âmbito da Segunda Turma do STJ, conforme Informativo de Jurisprudência nº 0558.

Assim, “isolada” ou “conjuntamente” (com o tributo não pago) são apenas formas pelas quais pode ser exigida a penalidade, mas não indicam hipóteses autônomas da aplicação da multa, daí não poderem incidir concomitantemente.

O comportamento da autuada foi um só: excluir das bases de cálculo de IRPJ e CSLL o ágio pago por FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL. Em função da autuação, e apenas em razão do entendimento do Fisco, decorreu a suposta ausência de recolhimento de estimativas mensais.

Manter as multas isoladas nos termos da autuação pune a IMPUGNANTE duas vezes pelo mesmo ato e pode elevar irracionalmente a alíquota da multa de ofício de 75% a 125% (a depender da base da estimativa), pelo mero fato de a IMPUGNANTE ter optado pelo regime de tributação anual.

A mudança legislativa promovida pela Lei 11.488/07 no artigo 44 da Lei 9.430/96 não alterou a essência da regra, conforme precisamente demonstrado pela conselheira LIVIA DE CARLI GERMANI no Acórdão nº 9101-004.023, de 13.02.2019 (transcreve trecho do voto).

Assim, é plenamente aplicável o racional da Súmula CARF nº 105 ao presente caso, posto que os fundamentos para a aprovação de tal Súmula não foram alterados pela nova redação do dispositivo.

O entendimento acima foi confirmado no Acórdão nº 9101-005.080, proferido pela 1ª Turma da CSRF, citado acima. Reconheceu-se, nesse caso, tanto a aplicação da Súmula CARF nº 105 a quaisquer casos de cumulação das multas em questão, independentemente do ano calendário dos fatos geradores, como a “adoção do corolário da consunção, para fazer cessar o bis in idem, caracterizado pelo duplo sancionamento administrativo do contribuinte – que não pode ser tolerado”.

O posicionamento pela consunção confirma-se também nas Turmas ordinárias do CARF (transcreve trecho do voto do conselheiro DANIEL RIBEIRO SILVA da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção, proferido em 15.08.2023 no Acórdão nº 1401-006.634).

E nem se alegue, de forma contrária ao entendimento firmado pela 1ª Turma da CSRF, que a Súmula CARF nº 105 pretendia confirmar a exigibilidade das multas de forma concomitante.

Conclui-se, em linha com o acima exposto, que a exigência concomitante da multa nas formas proporcional e isolada configura o indesejável bis in idem da penalidade, considerando-se já haver a exigência da multa de ofício de 75%

incidente sobre os valores do crédito tributário principal objeto do lançamento, conforme determinação do artigo 44, inciso I, da Lei 9.430/96.

Assim, na remota hipótese de os demais valores exigidos pelos AI serem mantidos, impõe-se o afastamento da multa prevista no artigo 44, inciso II, alínea b, da Lei 9.430/96, exigida isoladamente ao percentual de 50% sobre o valor do pagamento das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL tidas por não recolhidas.

DAS CONCLUSÕES E PEDIDOS Em síntese, a IMPUGNANTE demonstrou que:

(i) a FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL é a legítima adquirente na operação que deu causa à amortização fiscal do ágio em discussão nos presentes autos;

(ii) a FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL não é uma empresa veículo e seu patrimônio foi absorvido pela IMPUGNANTE, o que autoriza a exclusão do ágio das bases de cálculo de IRPJ e CSLL; e

(iii) é incabível a cobrança das multas de ofício proporcional (75%) e isolada (50%) de maneira concomitante.

Diante do exposto, a IMPUGNANTE requer seja dado provimento à sua impugnação para que sejam cancelados integralmente os AI, com a consequente extinção dos créditos tributários exigidos e a reversão dos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL compensados de ofício.

Subsidiariamente, caso por absurdo os AI não sejam integralmente cancelados, requer sejam canceladas as multas isoladas fundadas no 44, inciso II, "b", da Lei nº 9.430/96.

A 2ª TURMA/DRJ05 julgou a impugnação improcedente, e, portanto, ratificando a decisão da DRF conforme a seguinte ementa, *in verbis*:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2018, 2019, 2020, 2021, 2022

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. CONFUSÃO PATRIMONIAL ENTRE INVESTIDORA E INVESTIDA.

A hipótese de dedução das despesas de amortização do ágio, prevista no art. 433 do RIR/2018, requer que participe da "confusão patrimonial" a pessoa jurídica investidora real, ou seja, aquela que efetivamente acreditou na "mais valia" do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura e desembolsou os recursos para a aquisição. Não é possível o aproveitamento tributário do ágio se a investidora detentora dos recursos os transferiu a uma "empresa-veículo" com a finalidade de sua aplicação na aquisição de participação societária em outra empresa e se a "confusão patrimonial" advinda do processo de incorporação não

envolve a pessoa jurídica que efetivamente desembolsou os valores que propiciaram o surgimento do ágio.

ÁGIO GERADO NO EXTERIOR. SOCIEDADE UTILIZADA PARA INTERNALIZAÇÃO DO ÁGIO. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

Constatado que o ágio foi pago com recursos oriundos de empresa estrangeira, sendo internalizado mediante empresa utilizada e extinta com esse fim, é indedutível a sua amortização.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2018, 2019, 2020, 2021, 2022

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. DEDUTIBILIDADE.

As despesas de amortização de ágio, para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, estão sujeitas às mesmas regras de dedutibilidade aplicáveis à apuração do lucro real tributado pelo IRPJ.

LANÇAMENTO DECORRENTE.

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

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Ano-calendário: 2018, 2019, 2020, 2021, 2022 INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE DE NORMAS.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade/ilegalidade de normas.

MULTA DE OFÍCIO. FALTA DE PAGAMENTO DE TRIBUTO. LANÇAMENTO.

Constatada, em procedimento de ofício, a falta de pagamento de tributo devido, o lançamento abrangerá o valor do tributo acompanhado da multa de ofício prevista na legislação.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS DE IRPJ E CSLL. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO POR FALTA DE PAGAMENTO DO TRIBUTO DEVIDO NA APURAÇÃO ANUAL.

A multa de ofício, exigida por falta de pagamento do IRPJ e da CSLL devidos na apuração anual, e a multa isolada, por falta de recolhimento das antecipações mensais, têm hipóteses de incidência distintas, podendo ser exigidas cumulativamente, inclusive após o encerramento do exercício.

Inaplicável a Súmula Carf nº 105, visto que a multa isolada foi exigida após as alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351/2007 no art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Ciente do acórdão recorrido, e com ele inconformado, a recorrente apresentou Recurso Voluntário requerendo o provimento do recurso nos seguintes termos:

**(...) 4. IMPROCEDÊNCIA DA DECISÃO E CUMPRIMENTO DO DISPOSTO NA LEI Nº 12.973/2014**

4.11. Portanto, não se deve confundir, como parece ter sido o caso da DECISÃO, os parâmetros criados pelo intérprete com o que o legislador efetivamente estabeleceu em lei, em vista da legalidade tributária, regra constitucional que rege a aplicação das normas tributárias no ordenamento jurídico brasileiro, nos termos do art. 150, I, da Constituição Federal (“CF/88”).

4.12. Ora, o que está expresso em lei é que a pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detinha participação societária adquirida com ágio por rentabilidade futura (goodwill)

decorrente da aquisição de participação societária entre partes não dependentes, apurado segundo o disposto no inciso III do caput do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, poderá excluir para fins de apuração do lucro real dos períodos de apuração subsequentes o saldo do referido ágio existente na contabilidade na data da aquisição da participação societária, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no máximo, para cada mês do período de apuração, aplicando-se a autorização, inclusive, quando a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária.

4.13. No presente caso, indubitavelmente, a pessoa jurídica HARALD (RECORRENTE)

absorveu, por incorporação, o patrimônio de FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL, sociedade que detinha a participação adquirida com ágio por rentabilidade futura (goodwill) da primeira.

4.14. A irresignação das autoridades administrativas se dá pelo fato de que parte dos recursos necessários à aquisição foram obtidos pela FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL a partir de integralização de seu capital pela empresa estrangeira FUJI LTD, que não foi incorporada pela RECORRENTE.

4.15. Tal inconformismo se dá porque, na visão encampada no Relatório Fiscal e na DECISÃO, a FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL teria sido utilizada como “empresa veículo” pelo grupo estrangeiro Fuji Oil com o único propósito de excluir o ágio das bases tributáveis da RECORRENTE, uma vez realizada uma “confusão patrimonial aparente” entre as duas empresas nacionais.

4.16. Essa tese será refutada no presente recurso a partir de três fundamentos, que provarão a improcedência da DECISÃO: (i) a FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL não é uma “empresa veículo”, mesmo considerando as acepções distintas adotadas na autuação e na DECISÃO; (ii) a operação possuiu manifesto propósito extra tributário, e era o caminho mais natural para a aquisição da participação em Harald, conforme descrito na Impugnação e ignorado pela DECISÃO; e (iii) caberia ao Fisco comprovar, e não apenas alegar, que FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL não seria a “investidora originária” ou “real adquirente”.

#### **Descaracterização de FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL como “empresa veículo”**

(...)4.33. A DECISÃO também destaca “a rapidez com que os recursos chegaram à FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL e passaram para os alienantes de HARALD ALIMENTOS”.

4.34. O que se verifica é que, mesmo reconhecendo que FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL não era uma empresa “de prateleira”, efêmera, sem receitas, criada por pelo Grupo Fuji Oil para realizar essa operação, e mesmo comprovado que ela figurou no CONTRATO como adquirente direta exclusiva e encomendou o LAUDO, a DECISÃO a considerou uma “empresa veículo” interposta exclusivamente em função da integralização de capital realizada antes da aquisição e do tempo específico (“apenas oito dias”) em que os recursos foram mantidos pela adquirente.

4.35. O critério adotado, além de evidentemente não ter sido extraído da redação do art. 22 da Lei 12.973/14, é arbitrário, vago, ilógico e demonstra desconhecimento a respeito das práticas empresariais relacionadas a aquisições de participações societárias.

4.36. Uma vez decidida a aquisição da participação em HARALD, FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL deveria decidir de que forma financeira essa aquisição. Como não dispunha, no momento, de recursos em caixa para realizar o investimento, deveria necessariamente captar os recursos externamente.

4.37. Poderia, exemplificativamente, ter buscado empréstimo junto a instituições financeiras, emitido títulos mobiliários a serem negociados em mercado ou, como acabou optando por fazer, realizar aumento de capital subscrito por seu próprio sócio controlador.

4.36. Em qualquer dos cenários acima os recursos ingressariam no patrimônio da FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL em um curto espaço de tempo antes da transação. Em qualquer dos cenários acima, os recursos utilizados para a aquisição da participação seriam, indubitavelmente, de FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL; a única alteração seria a conta em que seria registrada a contrapartida da captação – passivo, no caso de empréstimo, patrimônio líquido, no caso de emissão de ações ou quotas.

4.38. Por óbvio, não faz sentido buscar os recursos financeiros necessários a uma transação desse porte com muita antecedência. O que importa, no presente caso,

é que no momento da operação os recursos empregados pertenciam à FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL.

4.39. De toda forma, fica claro que a autoridade autuante e a DECISÃO partem da premissa de que a legislação vedaria a participação de “empresas veículo” em operações que se enquadrariam no art. 22 da Lei 12.973/14, o que não ocorre; e que, em sua visão dos fatos, FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL seria uma “empresa veículo”, o que não tem cabimento algum diante da constatação de que ela foi constituída em dezembro de 2005; adquiriu o controle de HARALD em condições de mercado em uma relação entre partes independentes, 10 anos depois de sua constituição, sem que houvesse qualquer transferência do ágio; possuía estrutura operacional autônoma e receitas operacionais e realizava atividade empresarial relacionada à venda de gorduras para chocolates e outros produtos, evidenciando sua importância comercial na operação.

4.40. Demonstrada a existência, validade e eficácia dos negócios jurídicos praticados pela FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL e seu papel nesses negócios, ficam, por consequência, refutadas as alegações da DECISÃO de que não teria havido a confusão patrimonial entre a empresa investidora e a empresa investida que autoriza a amortização do ágio no presente caso.

#### **Propósito comercial**

4.41. A segunda alegação principal da DECISÃO a ser enfrentada é a de que a FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL não possuiu propósito extra tributário. Como se verifica do trecho de fl. 2234, a DECISÃO se limita a afirmar “no caso concreto, não se vislumbra nas operações realizadas qualquer motivação distinta da obtenção do benefício fiscal”.

4.42. Isto é, a DECISÃO desconsiderou, sem razão, as evidentes razões comerciais que justificaram a reestruturação realizada, inclusive a incorporação entre FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL e HARALD. Mais do que isso, a DECISÃO desconsidera que, como demonstrado acima, FUJI AMÉRICA DO SUL era empresa operacional em atividade no Brasil, de forma que o caminho mais natural para a realização da transação era que ela adquirisse a participação em HARALD, como efetivamente aconteceu.

4.43. De fato, as operações das duas companhias eram complementares: FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL exercia, entre outros negócios, atividades de intermediação relacionadas a gorduras comestíveis; e HARALD produzia compostos de chocolates, consumia grandes quantidades de gordura de chocolate e possuía extensa cadeia de distribuição dos produtos, inclusive em relação a grandes indústrias.

4.44. Nesse cenário, a aquisição de ações da HARALD pela FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL seguida de incorporação reversa tinha o potencial de reduzir custos operacionais

(administração, controle inventário, frete) e permitir a expansão das vendas de gorduras para chocolates no Brasil a partir da capilaridade da HARALD, assim como da tecnologia e do know-how da FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL para o desenvolvimento de novos produtos de chocolate.

4.45. A sinergia entre a HARALD e a FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL, representante do Grupo Fuji Oil no Brasil que já atuava no Brasil, foi evidenciada em diversos meios de comunicação, como reproduzido a seguir (grifou-se):

(...)4.46. Dessa forma, está comprovado que FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL já era empresa operante do Grupo no Brasil e adquiriu HARALD por razões negociais, e que sua incorporação teve papel fundamental para a continuidade do desenvolvimento das atividades da HARALD no Brasil pelo grupo multinacional Fuji Oil. Caberia à DECISÃO refutar essas demonstrações, representando grave omissão a mera afirmação de que não vislumbrou propósito comercial na operação.

#### **Desconsideração de pessoas jurídicas e ônus da prova**

(...)4.72. Assim, não se justifica a qualificação de FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL como instrumento de “planejamento abusivo” como defendido pelo Relatório Fiscal, ou a negativa de efeitos fiscais a tal planejamento, como pretende a DECISÃO. Ao contrário, a estrutura de investimento adotada é absolutamente legítima e, a partir da incorporação da FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL pela RECORRENTE, a amortização fiscal do ágio gerado na transação deve ser admitida.

4.73. O fato de o Grupo Fuji Oil deter, ao final da operação, a participação direta na RECORRENTE decorre unicamente da opção pela incorporação reversa para reunir os patrimônios da investida (a própria RECORRENTE) e FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL, opção permitida expressamente pela Lei 12.973/14 (e anteriormente permitida pela Lei 9.532/97) e que não pode ser utilizada para desconsiderar a participação de FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL na transação.

4.74. Assim, resta demonstrado que não há fundamentos para desconsiderar FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL como a efetiva e real adquirente do investimento na RECORRENTE, razão pela qual deve ser admitida a amortização fiscal do ágio e cancelados os AI.

#### **4. NECESSIDADE DE CANCELAMENTO DAS MULTAS ISOLADAS**

4.16. A DECISÃO discorda do CARF nesse ponto, e apenas repete o entendimento de que as multas de ofício e isolada não decorrem da mesma infração e não incidem sobre a mesma base de cálculo, podendo ser exigidas simultaneamente.

4.17. Porém, em linha com o acima exposto e já pacificado pelo STJ, a exigência concomitante da multa nas formas proporcional e isolada configura bis in idem da penalidade, considerando-se já haver a exigência da multa de ofício de 75% incidente sobre os valores do crédito tributário principal objeto do lançamento, conforme determinação do artigo 44, inciso I, da Lei 9.430/96.

4.18. Assim, na remota hipótese de os demais valores exigidos pelos AI serem mantidos, impõe-se o afastamento da multa prevista no artigo 44, inciso II, alínea b, da Lei 9.430/96, exigida isoladamente ao percentual de 50% sobre o valor do pagamento das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL tidas por não recolhidas.

#### **5. INAPLICABILIDADE DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO**

5.1. Caso os argumentos acima sejam superados, o que a RECORRENTE admite novamente apenas para argumentar, é descabida a incidência de juros sobre as multas de ofício lançadas pelos AI, por falta de amparo legal, conforme entendimento já adotado pela jurisprudência administrativa.

5.2. Com efeito, assim decidiu o CARF em acórdãos definitivos, nº 1201-000.587, de 03.10.2011, nº 9202-002.600, de 07.03.2013, cujas ementas são transcritas abaixo, entre outros:

#### **(...)6. PEDIDOS**

6.1. Diante do exposto, a RECORRENTE requer seja dado provimento ao presente recurso voluntário, com o consequente cancelamento integral dos AI.

6.2. Subsidiariamente, caso por absurdo os AI não sejam integralmente cancelados, requer sejam afastados os juros de mora sobre a multa de ofício e canceladas as multas isoladas exigidas nos AI.

É o relatório.

### **VOTO VENCIDO**

Conselheiro Fellipe Honório Rodrigues da Costa, Relator.

### **ADMISSIBILIDADE**

Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário.

Demais disso, observo que o recurso é tempestivo e atende os demais requisitos, portanto, dele conheço.

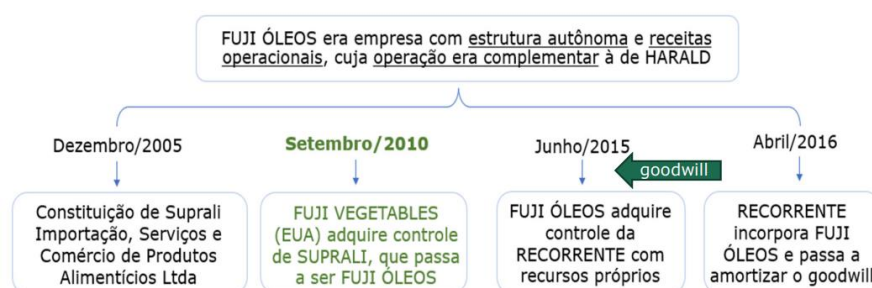
### **MÉRITO**

Conforme amplamente relatado, trata-se de auto de infração lavrado para cobrança de IRPJ e CSLL decorrente da glosa de amortização de ágio supostamente indevido em razão de ser

aleadamente artificial e originado de partes independentes e por empresa veículo, sem qualquer propósito negocial.

Nos termos do relatório, a aquisição da empresa brasileira HARALD ALIMENTOS (**investida e recorrente**), o Grupo japonês FUJI OIL (**real investidor estrangeiro**) utilizou-se da FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL (**empresa veículo - nacional**) para, após aquisição da participação societária e incorporação reversa, amortizar fiscalmente o ágio pago na aquisição do controle societário da investida.

A recorrente trouxe uma linha do tempo que ilustra a sequência dos sucessivos negócios jurídicos, para melhor ilustração e entendimento vale a reprodução:



Consta dos autos que a aquisição da participação societária na HARALD ALIMENTOS pela FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL, nos termos inserto da ECF do ano-calendário 2015 da FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL, (Registro Y620 – Participações Avaliadas pelo Método da Equivalência Patrimonial), em 19/06/2015 a **FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL adquiriu 83,33% do capital votante da HARALD INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS S.A, CNPJ 88.304.001/0001-70, com valor escriturado da participação de R\$ 585.710.710,00.**

Na sequência, houve a chamada incorporação reversa da FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL pela HARALD ALIMENTOS, conforme detalhado no Protocolo e Justificação de Incorporação e na Ata de Assembleia Geral Extraordinária realizada em 30/04/2016, os sócios da HARALD ALIMENTOS (investida) e da FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL (“investidora”) deliberaram pela incorporação reversa da investidora pela investida.

Depreende-se dos autos também que houve a avaliação independentes da Ernst & Young Assessoria Empresarial Ltda. (fls. 819-949 – “LAUDO”), segundo a qual alocou, do preço de compra de R\$ 579 milhões (“Preço”), a parcela de **R\$ 356.5 milhões como ágio (goodwill), cuja amortização é o objeto do presente processo.**

Nesse contexto, após a incorporação reversa em 30/04/2016, a HARALD ALIMENTOS passou a amortizar o ágio por expectativa de rentabilidade futura no valor total de R\$ 356.543.923,00, a partir de maio de 2016, à razão mensal de 1/120 e valor de R\$ 2.971.199,36, mediante lançamento de exclusão na Parte A do LALUR (Investimento avaliado pelo valor de patrimônio líquido - redução do goodwill - incorporação, fusão ou cisão/Amortização de Rentabilidade Futura – goodwill).

O relatório fiscal e o Acórdão recorrido entenderam por glosar a amortização do ágio tido como indevido em razão de ser alegadamente artificial porque originado por empresa veículo, sem qualquer propósito negocial, uma vez que a confusão patrimonial não se deu entre a real investidora (empresa japonesa FUJI OIL CO. LTD, atual FUJI OIL HOLDINGS INC) e a investida (empresa brasileira HARALD ALIMENTOS), *in verbis*:

(...)comprovado que a confusão patrimonial não se deu entre o real investidor (empresa japonesa FUJI OIL CO. LTD, atual FUJI OIL HOLDINGS INC) e a investida (empresa brasileira HARALD ALIMENTOS), que a aquisição da participação societária na investida e o subsequente evento de incorporação reversa se deram com utilização de empresa veículo (FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL) e que o ágio por expectativa de rentabilidade futura na aquisição da participação societária na investida foi suportado por investidor estrangeiro (FUJI OIL CO. LTD, atual FUJI OIL HOLDINGS INC), sendo internalizado mediante uso de empresa veículo criada apenas para permitir a amortização fiscal do ágio.

O Acórdão recorrido seguiu a mesma linha de entendimento conforme excertos a seguir transcritos, *in verbis*:

(...) A autoridade fiscal sustenta que, no presente caso, é indedutível a amortização fiscal do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill), pois está comprovado que a confusão patrimonial não se deu entre o real investidor (empresa japonesa FUJI OIL CO. LTD, atual FUJI OIL HOLDINGS INC) e a investida (empresa brasileira HARALD ALIMENTOS), que a aquisição da participação societária na investida e o subsequente evento de incorporação reversa se deram com utilização de empresa veículo (FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL) e que o ágio por expectativa de rentabilidade futura na aquisição da participação societária na investida foi suportado por investidor estrangeiro (FUJI OIL CO. LTD, atual FUJI OIL HOLDINGS INC), sendo internalizado mediante uso de empresa veículo criada apenas para permitir a amortização fiscal do ágio.

(...)No presente caso pode-se verificar que a confusão patrimonial entre investidora e investida é apenas aparente. Isso porque a investidora (FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL) cujo patrimônio se encontrou com o da investida (HARALD ALIMENTOS) por ocasião de sua incorporação reversa não foi quem, de fato, efetivamente incorreu no esforço para adquirir o investimento com ágio. Não é ela (FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL) a investidora real (ou originária), mas sim empresa pela qual recursos e ágio apenas transitaram ("empresa veículo", para se usar a expressão corrente na doutrina e na jurisprudência).

Diversos elementos fáticos destacados no Relatório Fiscal apontam nesse sentido, como se vê a seguir:

Em primeiro lugar, os recursos para aquisição de HARALD ALIMENTOS por FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL vieram da FUJI OIL CO. LTD – empresa do Grupo japonês FUJI OIL sediada no Japão, inscrita no CNPJ em 28/04/2015 com o número de inscrição 22.343.729/0001-01, tendo como razão social FUJI OIL HOLDINGS INC e responsável/titular perante a RFB o Sr. SHUICHI YAMAGUCHI – através de integralização em aumento de capital na FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL, no montante de R\$600.000.000,00, apenas 8 dias antes de a FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL adquirir 83,33% do capital votante da HARALD ALIMENTOS, com valor escriturado da participação de R\$ 585.710.710,00.

Portanto, no caso concreto, a real investidora é a empresa japonesa FUJI OIL CO. LTD (atual FUJI OIL HOLDINGS INC), empresa do Grupo japonês FUJI OIL, e a investida é a HARALD ALIMENTOS.

(...)A real investidora (FUJI OIL CO. LTD) continua a existir e a deter o controle sobre sua controlada (HARALD ALIMENTOS). Não houve extinção do investimento, mas apenas absorção, mediante incorporação ao patrimônio de outra controlada direta da FUJI OIL CO. LTD (FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL, para a qual transferiu temporariamente o investimento na HARALD ALIMENTOS, tão somente para propiciar a amortização do ágio gerado na aquisição.

Da mesma forma que o ágio em si não pode ser artificial para que se possa admitir a dedução da despesa com sua amortização, também não se pode admitir sua dedução quando a confusão patrimonial é apenas aparente. Assim, caso a empresa investidora cujo patrimônio se encontrou com a empresa investida em decorrência de evento de incorporação, cisão ou fusão não for aquela que efetivamente suportou a aquisição do investimento, a despesa com amortização do ágio não poderá ser deduzida na apuração do IRPJ e da CSLL.

(...) Com efeito, muito embora a existência da FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL por 10 anos, desde a constituição da empresa como SUPRALI IMPORTAÇÃO, SERVIÇOS E COMÉRCIO DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA, há de se ressaltar que uma empresa funcionará como veículo em certa operação se receber e repassar algo, em geral um ativo, sem que exista um propósito extra tributário suficiente para explicar essa circulação, independentemente de ter duração efêmera ou não, de ser uma sociedade operacional ou não, de em regra cumprir suas obrigações ou não. Vale dizer: até mesmo uma empresa longeva, operacional e que costuma cumprir suas obrigações, pode ser usada como veículo em certa operação se receber e repassar recursos sem propósito extra tributário. Sendo assim, para refutar a acusação de uso de empresa-veículo é inócuo comprovar que a referida empresa teve longa duração, era operacional e em regra cumpria suas obrigações, se, por outro lado, não ficar demonstrado que, em certa operação, havia um propósito extra tributário para ela receber e repassar recursos.

No caso concreto, não se vislumbra nas operações realizadas qualquer motivação distinta da obtenção do benefício fiscal.

Dessa forma, cumpre destacar que os pontos controvertidos que remanescem na presente demanda, conforme o próprio conteúdo do Recurso Voluntário dizem respeito a

- (i) definição da condição de real investidora da FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL na aquisição da HARALD, para fins de definir sobre “empresa veículo” ou a real relevância deste conceito para o deslinde desta demanda face o entendimento de parte da jurisprudência administrativa e judicial que consideram que não há tal proibição;
- (ii) FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL foi a real e efetiva adquirente da participação em HARALD, razão pela qual não seria cabível falar em “transferência” ou “nacionalização” de ágio;
- (iii) a incorporação da FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL teve papel negocial fundamental para a continuidade do desenvolvimento das atividades da HARALD no Brasil;
- (iv) a mera alegação de que se tratou de “planejamento tributário abusivo” e desconsideração da FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL, desacompanhada de provas da existência de vícios, é manifestamente improcedente; e
- (v) devem ser canceladas as multas isoladas por não recolhimento de estimativas, pois o não recolhimento de tributos motivado pela exclusão do ágio já está sendo punido com multas proporcionais de ofício de 75%.

Por outro lado, os pontos convergentes se baseiam na (i) à independência das partes; (ii) ao efetivo pagamento do PREÇO; e (iii) a tempestividade e apresentação do LAUDO e de seu protocolo perante a RFB.

Diante dos aspectos acima delineados, a Recorrente em oposição ao Acórdão recorrido, apresentou Recurso com os seguintes fundamentos, *in verbis*:

#### **4. IMPROCEDÊNCIA DA DECISÃO E CUMPRIMENTO DO DISPOSTO NA LEI Nº 12.973/2014**

4.11. Portanto, não se deve confundir, como parece ter sido o caso da DECISÃO, os parâmetros criados pelo intérprete com o que o legislador efetivamente estabeleceu em lei, em vista da legalidade tributária, regra constitucional que rege a aplicação das normas tributárias no ordenamento jurídico brasileiro, nos termos do art. 150, I, da Constituição Federal (“CF/88”).

4.12. Ora, o que está expresso em lei é que a pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detinha participação societária adquirida com ágio por rentabilidade futura (goodwill)

decorrente da aquisição de participação societária entre partes não dependentes, apurado segundo o disposto no inciso III do caput do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, poderá excluir para fins de apuração do lucro real dos períodos de apuração subsequentes o saldo do referido ágio existente na contabilidade na data da aquisição da participação societária, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no máximo, para cada mês do período de apuração, aplicando-se a autorização, inclusive, quando a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária.

4.13. No presente caso, indubitavelmente, a pessoa jurídica HARALD (RECORRENTE)

absorveu, por incorporação, o patrimônio de FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL, sociedade que detinha a participação adquirida com ágio por rentabilidade futura (goodwill) da primeira.

4.14. A irresignação das autoridades administrativas se dá pelo fato de que parte dos recursos necessários à aquisição foram obtidos pela FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL a partir de integralização de seu capital pela empresa estrangeira FUJI LTD, que não foi incorporada pela RECORRENTE.

4.15. Tal inconformismo se dá porque, na visão encampada no Relatório Fiscal e na DECISÃO, a FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL teria sido utilizada como “empresa veículo” pelo grupo estrangeiro Fuji Oil com o único propósito de excluir o ágio das bases tributáveis da RECORRENTE, uma vez realizada uma “confusão patrimonial aparente” entre as duas empresas nacionais.

4.16. Essa tese será refutada no presente recurso a partir de três fundamentos, que provarão a improcedência da DECISÃO: (i) a FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL não é uma “empresa veículo”, mesmo considerando as acepções distintas adotadas na autuação e na DECISÃO; (ii) a operação possuiu manifesto propósito extra tributário, e era o caminho mais natural para a aquisição da participação em Harald, conforme descrito na Impugnação e ignorado pela DECISÃO; e (iii) caberia ao Fisco comprovar, e não apenas alegar, que FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL não seria a “investidora originária” ou “real adquirente”.

#### **Descaracterização de FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL como “empresa veículo”**

(...)4.33. A DECISÃO também destaca “a rapidez com que os recursos chegaram à FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL e passaram para os alienantes de HARALD ALIMENTOS”.

4.34. O que se verifica é que, mesmo reconhecendo que FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL não era uma empresa “de prateleira”, efêmera, sem receitas, criada por pelo Grupo Fuji Oil para realizar essa operação, e mesmo comprovado que ela figurou no CONTRATO como adquirente direta exclusiva e encomendou o LAUDO, a DECISÃO a considerou uma “empresa veículo” interposta exclusivamente em função da integralização de capital realizada antes da aquisição e do tempo

específico (“apenas oito dias”) em que os recursos foram mantidos pela adquirente.

4.35. O critério adotado, além de evidentemente não ter sido extraído da redação do art. 22 da Lei 12.973/14, é arbitrário, vago, ilógico e demonstra desconhecimento a respeito das práticas empresariais relacionadas a aquisições de participações societárias.

4.36. Uma vez decidida a aquisição da participação em HARALD, FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL deveria decidir de que forma financeira essa aquisição. Como não dispunha, no momento, de recursos em caixa para realizar o investimento, deveria necessariamente captar os recursos externamente.

4.37. Poderia, exemplificativamente, ter buscado empréstimo junto a instituições financeiras, emitido títulos mobiliários a serem negociados em mercado ou, como acabou optando por fazer, realizar aumento de capital subscrito por seu próprio sócio controlador.

4.36. Em qualquer dos cenários acima os recursos ingressariam no patrimônio da FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL em um curto espaço de tempo antes da transação. Em qualquer dos cenários acima, os recursos utilizados para a aquisição da participação seriam, indubitavelmente, de FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL; a única alteração seria a conta em que seria registrada a contrapartida da captação – passivo, no caso de empréstimo, patrimônio líquido, no caso de emissão de ações ou quotas.

4.38. Por óbvio, não faz sentido buscar os recursos financeiros necessários a uma transação desse porte com muita antecedência. O que importa, no presente caso, é que no momento da operação os recursos empregados pertenciam à FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL.

4.39. De toda forma, fica claro que a autoridade autuante e a DECISÃO partem da premissa de que a legislação vedaria a participação de “empresas veículo” em operações que se enquadrariam no art. 22 da Lei 12.973/14, o que não ocorre; e que, em sua visão dos fatos, FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL seria uma “empresa veículo”, o que não tem cabimento algum diante da constatação de que ela foi constituída em dezembro de 2005; adquiriu o controle de HARALD em condições de mercado em uma relação entre partes independentes, 10 anos depois de sua constituição, sem que houvesse qualquer transferência do ágio; possuía estrutura operacional autônoma e receitas operacionais e realizava atividade empresarial relacionada à venda de gorduras para chocolates e outros produtos, evidenciando sua importância comercial na operação.

4.40. Demonstrada a existência, validade e eficácia dos negócios jurídicos praticados pela FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL e seu papel nesses negócios, ficam, por consequência, refutadas as alegações da DECISÃO de que não teria havido a confusão patrimonial entre a empresa investidora e a empresa investida que autoriza a amortização do ágio no presente caso.

**Propósito negocial**

4.41. A segunda alegação principal da DECISÃO a ser enfrentada é a de que a FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL não possuiu propósito extra tributário. Como se verifica do trecho de fl. 2234, a DECISÃO se limita a afirmar “no caso concreto, não se vislumbra nas operações realizadas qualquer motivação distinta da obtenção do benefício fiscal”.

4.42. Isto é, a DECISÃO desconsiderou, sem razão, as evidentes razões negociais que justificaram a reestruturação realizada, inclusive a incorporação entre FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL e HARALD. Mais do que isso, a DECISÃO desconsidera que, como demonstrado acima, FUJI AMÉRICA DO SUL era empresa operacional em atividade no Brasil, de forma que o caminho mais natural para a realização da transação era que ela adquirisse a participação em HARALD, como efetivamente aconteceu.

4.43. De fato, as operações das duas companhias eram complementares: FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL exercia, entre outros negócios, atividades de intermediação relacionadas a gorduras comestíveis; e HARALD produzia compostos de chocolates, consumia grandes quantidades de gordura de chocolate e possuía extensa cadeia de distribuição dos produtos, inclusive em relação a grandes indústrias.

4.44. Nesse cenário, a aquisição de ações da HARALD pela FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL seguida de incorporação reversa tinha o potencial de reduzir custos operacionais

(administração, controle inventário, frete) e permitir a expansão das vendas de gorduras para chocolates no Brasil a partir da capilaridade da HARALD, assim como da tecnologia e do know-how da FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL para o desenvolvimento de novos produtos de chocolate.

4.45. A sinergia entre a HARALD e a FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL, representante do Grupo Fuji Oil no Brasil que já atuava no Brasil, foi evidenciada em diversos meios de comunicação, como reproduzido a seguir (grifou-se):

(...)4.46. Dessa forma, está comprovado que FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL já era empresa operante do Grupo no Brasil e adquiriu HARALD por razões negociais, e que sua incorporação teve papel fundamental para a continuidade do desenvolvimento das atividades da HARALD no Brasil pelo grupo multinacional Fuji Oil. Caberia à DECISÃO refutar essas demonstrações, representando grave omissão a mera afirmação de que não vislumbrou propósito negocial na operação.

**Desconsideração de pessoas jurídicas e ônus da prova**

(...)4.72. Assim, não se justifica a qualificação de FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL como instrumento de “planejamento abusivo” como defendido pelo Relatório Fiscal, ou a negativa de efeitos fiscais a tal planejamento, como pretende a

DECISÃO. Ao contrário, a estrutura de investimento adotada é absolutamente legítima e, a partir da incorporação da FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL pela RECORRENTE, a amortização fiscal do ágio gerado na transação deve ser admitida.

4.73. O fato de o Grupo Fuji Oil deter, ao final da operação, a participação direta na RECORRENTE decorre unicamente da opção pela incorporação reversa para reunir os patrimônios da investida (a própria RECORRENTE) e FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL, opção permitida expressamente pela Lei 12.973/14 (e anteriormente permitida pela Lei 9.532/97) e que não pode ser utilizada para desconsiderar a participação de FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL na transação.

4.74. Assim, resta demonstrado que não há fundamentos para desconsiderar FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL como a efetiva e real adquirente do investimento na RECORRENTE, razão pela qual deve ser admitida a amortização fiscal do ágio e cancelados os AI.

#### **4. NECESSIDADE DE CANCELAMENTO DAS MULTAS ISOLADAS**

4.16. A DECISÃO discorda do CARF nesse ponto, e apenas repete o entendimento de que as multas de ofício e isolada não decorrem da mesma infração e não incidem sobre a mesma base de cálculo, podendo ser exigidas simultaneamente.

4.17. Porém, em linha com o acima exposto e já pacificado pelo STJ, a exigência concomitante da multa nas formas proporcional e isolada configura bis in idem da penalidade, considerando-se já haver a exigência da multa de ofício de 75% incidente sobre os valores do crédito tributário principal objeto do lançamento, conforme determinação do artigo 44, inciso I, da Lei 9.430/96.

4.18. Assim, na remota hipótese de os demais valores exigidos pelos AI serem mantidos, impõe-se o afastamento da multa prevista no artigo 44, inciso II, alínea b, da Lei 9.430/96, exigida isoladamente ao percentual de 50% sobre o valor do pagamento das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL tidas por não recolhidas.

#### **5. INAPLICABILIDADE DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO**

5.1. Caso os argumentos acima sejam superados, o que a RECORRENTE admite novamente apenas para argumentar, é descabida a incidência de juros sobre as multas de ofício lançadas pelos AI, por falta de amparo legal, conforme entendimento já adotado pela jurisprudência administrativa.

5.2. Com efeito, assim decidiu o CARF em acórdãos definitivos, nº 1201-000.587, de 03.10.2011, nº 9202-002.600, de 07.03.2013, cujas ementas são transcritas abaixo, entre outros:

#### **(...)6. PEDIDOS**

6.1. Diante do exposto, a RECORRENTE requer seja dado provimento ao presente recurso voluntário, com o consequente cancelamento integral dos AI.

6.2. Subsidiariamente, caso por absurdo os AI não sejam integralmente cancelados, requer sejam afastados os juros de mora sobre a multa de ofício e canceladas as multas isoladas exigidas nos AI.

Importante consignar que a análise da legalidade da dedução do IRPJ e da CSLL realizada sob o fundamento da exclusão do saldo de ágio neste caso concreto será realizada a partir das disposições previstas na Lei 12.973/14, tendo em vista que a aquisição da participação societária da HARALD ALIMENTOS pela FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL foi concluída em 19/06/2015 e a incorporação reversa da FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL pela HARALD ALIMENTOS se deu em 30/04/2016. A amortização do ágio já se encontrava disciplinada com as alterações promovidas pela Lei 12.973/2014, conforme artigo 65:

LEI 12.973/2014:

ART. 65. As disposições contidas nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e nos arts. 35 e 37 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, continuam a ser aplicadas somente às operações de incorporação, fusão e cisão, ocorridas até 31 de dezembro de 2017, cuja participação societária tenha sido adquirida até 31 de dezembro de 2014.

Parágrafo único. No caso de aquisições de participações societárias que dependam da aprovação de órgãos reguladores e fiscalizadores para a sua efetivação, o prazo para incorporação de que trata o caput poderá ser até 12 (doze) meses da data da aprovação da operação.

Para participações societárias adquiridas a partir de 01/01/2015, a amortização fiscal do ágio por rentabilidade futura (goodwill) encontra-se disciplinada no artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77, com redação dada pela Lei nº 12.973/2014, e pelo artigo 22 da Lei nº 12.973/2014, transcritos integralmente abaixo:

**DECRETO-LEI Nº 1.598/77:**

ART. 20. O contribuinte que avaliar investimento pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em: (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

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

II - mais ou menos-valia, que corresponde à diferença entre o valor justo dos ativos líquidos da investida, na proporção da porcentagem da participação adquirida, e o valor de que trata o inciso I do caput; e (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014);

III - ágio por rentabilidade futura (goodwill), que corresponde à diferença entre o custo de aquisição do investimento e o somatório dos valores de que tratam os incisos I e II do caput. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014).

§ 1º Os valores de que tratam os incisos I a III do caput serão registrados em subcontas distintas.

(Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 2º (...)

§ 3º O valor de que trata o inciso II do caput deverá ser baseado em laudo elaborado por perito independente que deverá ser protocolado na Secretaria da Receita Federal do Brasil ou cujo sumário deverá ser registrado em Cartório de Registro de Títulos e Documentos, até o último dia útil do 13º (décimo terceiro) mês subsequente ao da aquisição da participação. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 4º (...)

§ 5º A aquisição de participação societária sujeita à avaliação pelo valor do patrimônio líquido exige o reconhecimento e a mensuração: (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

I - primeiramente, dos ativos identificáveis adquiridos e dos passivos assumidos a valor justo; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

II - posteriormente, do ágio por rentabilidade futura (goodwill) ou do ganho proveniente de compra vantajosa. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 6º O ganho proveniente de compra vantajosa de que trata o § 5º, que corresponde ao excesso do valor justo dos ativos líquidos da investida, na proporção da participação adquirida, em relação ao custo de aquisição do investimento, será computado na determinação do lucro real no período de apuração da alienação ou baixa do investimento. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 7º A Secretaria da Receita Federal do Brasil disciplinará o disposto neste artigo, podendo estabelecer formas alternativas de registro e de apresentação do laudo previsto no § 3º. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

#### **LEI 12.973/2014:**

ART. 22. A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detinha participação societária adquirida com ágio por rentabilidade futura (goodwill) decorrente da aquisição de participação societária entre partes não dependentes, apurado segundo o disposto no inciso III do caput do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, poderá excluir para fins de apuração do lucro real dos períodos de apuração subsequentes o saldo do referido ágio existente na

contabilidade na data da aquisição da participação societária, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no máximo, para cada mês do período de apuração.

§ 1º O contribuinte não poderá utilizar o disposto neste artigo, quando:

I - o laudo a que se refere o § 3º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, não for elaborado e tempestivamente protocolado ou registrado; II - os valores que compõem o saldo do ágio por rentabilidade futura (goodwill) não puderem ser identificados em decorrência da não observância do disposto no § 3º do art. 37 ou no § 1º do art. 39 desta Lei.

§ 2º O laudo de que trata o inciso I do § 1º será desconsiderado na hipótese em que os dados nele constantes apresentem comprovadamente vícios ou incorreções de caráter relevante.

§ 3º A vedação prevista no inciso I do § 1º não se aplica para participações societárias adquiridas até 31 de dezembro de 2013, para os optantes conforme o art. 75, ou até 31 de dezembro de 2014, para os não optantes.

Consigne-se também que este Conselheiro já se manifestou em outras decisões em conformidade com o posicionamento recente do Superior Tribunal de Justiça que se expressou sobre a possibilidade da dedução do ágio e afirma que nem a norma jurídica vigente (bem como a anterior) não impedia ou impede a dedutibilidade do ágio decorrente das operações realizadas entre partes independentes, portanto, não há e nem havia proibição da dedução quando aquisição da sociedade empresária é viabilizada por empresa veículo, entendida como aquela constituída com a “função específica de transferir participação societária entre controladora e controlada”.

Sendo assim, para a análise do caso em apreço, não entendo que a suposta e eventual utilização da FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL pelo Grupo japonês FUJI OIL para a aquisição da empresa brasileira HARALD ALIMENTOS, para, após aquisição da participação societária e incorporação reversa, amortizar fiscalmente o ágio pago na aquisição do controle societário da investida venha a macular a operação, uma vez que não encontro óbice legal para tanto.

O presente voto, portanto, além de se ater ao entendimento deste Conselho de Recursos Fiscais, também utilizará como razão de decidir as considerações do Tribunal Superior.

Pois bem!

Segundo a legislação aplicável aos fatos em análise, o ágio “consistia na escrituração o da diferença (para mais) entre o custo de aquisição do investimento (compra de participação societária) e o valor do patrimônio líquido na época da aquisição (art. 20 do Decreto-Lei n. 1.598/1977). Ou seja, no ágio, o valor da aquisição é superior ao valor patrimonial contábil do investimento” (RECURSO ESPECIAL Nº 2.026.473 - SC (2022/0289624-0)).

Em conformidade com a lei, o fundamento para o pagamento dessa diferença estava justificado “no valor de mercado de bens do ativo superior ao custo registrado na sua

contabilidade; no valor (para mais) de rentabilidade futura; ou no fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas (§ 2º do supracitado dispositivo)” (RECURSO ESPECIAL Nº 2.026.473 - SC (2022/0289624-0)).

Entretanto, “em regra, apenas quando há a alienação, liquidação, extinção ou baixa do investimento é que o ágio a elas vinculado pode ser deduzido fiscalmente como custo, para fins de apuração de ganho ou perda de capital” (RECURSO ESPECIAL Nº 2.026.473 - SC (2022/0289624-0)).

Exceção a essa regra da indedutibilidade está prevista no art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77, com redação dada pela Lei nº 12.973/2014, e pelo artigo 22 da Lei nº 12.973/2014, dispositivos que admitem a dedução quando a participação societária é extinta em decorrência da incorporação, fusão ou cisão de sociedades, conforme alhures transcritos.

Em conformidade com a norma acima posta, são requisitos para a dedução “(i) que o ágio seja justificado pela rentabilidade futura do investimento; (ii) que, após a aquisição, haja incorporação da controlada pela controladora, ou vice-versa; e (iii) que seja respeitado o limite de amortização de 1/60 por mês” (RECURSO ESPECIAL Nº 2.026.473 - SC (2022/0289624-0)).

Nesse sentido, conforme já mencionado, observa-se que a norma jurídica vigente (bem como a anterior) não impedia ou impede a dedutibilidade do ágio decorrente das operações realizadas entre partes independentes. Do mesmo modo, inexistia e inexistiu proibição da dedução quando aquisição da sociedade empresária é viabilizada por empresa veículo, entendida como aquela constituída com a “função específica de transferir participação societária entre controladora e controlada” (MOREIRA JÚNIOR, Gilberto de Castro; SILVA JÚNIOR, Ademir Bernardo. Da dedutibilidade do ágio para fins fiscais: análise do precedente da Columbian Chemicals Brasil LTDA [Acórdão n. 1102-000.875] In: Análise de casos sobre aproveitamento de ágio: IRPJ e CSLL à luz da jurisprudência do CARF. PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FARO, Maurício Pereira (coord). São Paulo: MP Editora, 2016).

Assim, aos olhos deste relator não há óbice legal na aquisição da HARALD pela FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL, para, após aquisição da participação societária e incorporação reversa, amortizar fiscalmente o ágio pago na aquisição do controle societário da investida, posto que, inexistente o impedimento legal para tanto, o entendimento da impossibilidade da dedução decorrente do ágio ou de quando a aquisição da empresa se dá por empresa veículo em razão da presunção de que tais organizações são desprovidas de fundamento material/econômico, é o mesmo que presumir a má-fé da operação e, ao contrário, no ordenamento jurídico brasileiro a presunção é pela boa-fé.

A presunção pela má-fé é bastante evidente quando se observa a suposta “interpretação sistemática” não raramente conferida aos artigos 7º e 8º da Lei 9.532/1997 em conjunto com o art. 116, parágrafo único, e 149, VII, do CTN. Esse cenário foi bem-posto pelo recurso voluntário.

É dizer: para construir a suposta impossibilidade do ágio interno – não expressa pelo artigo 22 da Lei nº 12.973/2014 -, a fazenda pública fundamenta tal impossibilidade na ocorrência de fraude por parte do contribuinte. Presume que todas as aquisições realizadas entre partes dependentes que geraram ágio foram perfectibilizadas apenas para fins de ágio fictício.

A inadmissão da presunção da má-fé se soma ao fato de que a legislação posterior à Lei 9.532/1997 expressamente proibiu o ágio interno – não a empresa veículo -, restando plenamente evidente que a lei revogada não proibia o ágio interno. Ressalte-se que este Conselho de Recursos Fiscais já reconheceu a legalidade do ágio interno e por intermédio de empresa veículo:

**IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)**

Ano-calendário: 2016

**AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO.**

Até a edição da Lei n. 12.973/14 inexistia proibição para a constituição de ágio em operações de aquisição de participação societária de partes dependentes, sendo que durante a vigência do artigo 36 da Lei n. 10.637/02, havia até previsão expressa de diferimento de ganho de capital de operação de subscrição de participação societária pelo valor de mercado com geração de ágio. Inexistindo comprovação de que as operações que geraram o ágio entre partes dependentes foram fraudulentas, há que ser mantida a dedutibilidade da então despesa com a amortização do ágio.

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

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

**MOTIVO DO NEGÓCIO. CONTEÚDO ECONÔMICO. PROPÓSITO NEGOCIAL.  
LICITUDE.**

**Não existe regra federal ou nacional que considere negócio jurídico inexistente ou sem efeito se o motivo de sua prática foi apenas economia tributária. Não tem amparo no sistema jurídico a tese de que negócios motivados por economia fiscal não teriam "conteúdo econômico" ou "propósito negocial" e poderiam ser desconsiderados pela fiscalização. O lançamento deve ser feito nos termos da lei.**

**(Processo nº 15746.722264/2021-12. Sessão de 10 de setembro de 2024. Acórdão nº 1201-006.994 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária).**

Aqui não se exclui a possibilidade da existência de fraude e simulação de ágio. Entretanto, elas precisam restar comprovadas para que a dedução do ágio seja indeferida pela autoridade fiscal. Neste caso concreto não há comprovação de fraude e nem de simulação, tendo a recorrente comprovado que as operações se deram mediante pagamento para a empresa que se encontrava ativa e em funcionamento dez anos antes de sua aquisição efetiva.

Não havendo qualquer ilegalidade nas deduções do ágio neste caso concreto, não há que se falar em multa isolada ou em multa qualificada.

#### CONCLUSÃO:

Ante o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário e, no mérito, em dar-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Fellipe Honório Rodrigues da Costa**

Conselheiro Relator

#### VOTO VENCEDOR

Conselheiro Maurício Novaes Ferreira, redator designado

Inobstante o bem fundamentado voto apresentado pelo ilustre Conselheiro Relator, o Colegiado, após os debates, houve por bem negar, por voto de qualidade, provimento ao recurso voluntário.

A matéria discutida, conforme bem relatado no voto vencido, diz respeito à amortização com despesas de ágio decorrente da aquisição da Recorrente pela Fuji Óleos da América do Sul (Fuji Óleos) e posterior incorporação reversa.

O acórdão recorrido (105-012.383, da 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento – DRJ – 05) analisou com profundidade e pertinência os fatos apurados e as razões de defesa para concluir pela procedência da autuação fiscal.

Deste modo, adoto, como razão de decidir, os fundamentos apresentados no acórdão recorrido e a seguir transcritos, complementando-o em seguida (com destaques acrescidos):

Feitas essas considerações, passa-se à análise do caso em julgamento.

**A autoridade fiscal sustenta que, no presente caso, é indedutível a amortização fiscal do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill), pois está**

**comprovado que a confusão patrimonial não se deu entre o real investidor (empresa japonesa FUJI OIL CO. LTD, atual FUJI OIL HOLDINGS INC) e a investida (empresa brasileira HARALD ALIMENTOS), que a aquisição da participação societária na investida e o subsequente evento de incorporação reversa se deram com utilização de empresa veículo (FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL) e que o ágio por expectativa de rentabilidade futura na aquisição da participação societária na investida foi suportado por investidor estrangeiro (FUJI OIL CO. LTD, atual FUJI OIL HOLDINGS INC), sendo internalizado mediante uso de empresa veículo criada apenas para permitir a amortização fiscal do ágio.**

No Relatório Fiscal, as operações que deram azo à autuação fiscal que glosou despesas com amortização de ágio estão sintetizadas conforme etapas a seguir.

a) Em 16/09/2010, o GRUPO japonês FUJI OIL, através da FUJI VEGETABLE OIL INC, empresa do grupo sediada nos EUA, adquiriu, por R\$ 1.000,00 (um mil reais) 10% do capital social da SUPRALI IMPORTAÇÃO, SERVIÇOS E COMÉRCIO DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA, doravante denominada SUPRALI. No mesmo ato fez integralização de capital de R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) e alterou a denominação social da SUPRALI para FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL IMPORTAÇÃO, SERVIÇOS E COMÉRCIO DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA;

b) Em 11/06/2015, o Grupo japonês FUJI OIL, através da FUJI OIL CO. LTD, empresa do grupo sediada no Japão, ingressa no quadro societário da FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL e integraliza R\$ 600.000.000,00 (seiscentos milhões de reais);

c) Em 19/06/2015, portanto oito dias depois, com esses recursos a FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL adquire 83,33% do capital votante da HARALD ALIMENTOS pelo preço pactuado de R\$ 579.315.561,00, com ágio de R\$ 356.543.923,00;

d) Em 30/04/2016, a FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL é incorporada pela HARALD ALIMENTOS (incorporação reversa), passando a amortizar o “goodwill” a partir de maio/2016 à razão mensal de 1/120 (valor mensal de R\$ 2.971.199,36).

Concluiu a Fiscalização que, com as operações acima, na aquisição da HARALD ALIMENTOS (investida), o Grupo japonês FUJI OIL (real investidor) utilizou-se da FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL (empresa veículo) para, após aquisição da participação societária e incorporação reversa, amortizar fiscalmente o ágio pago na aquisição do controle societário da investida, caracterizando Planejamento Tributário Abusivo.

**Já a impugnante alega que nas operações realizadas houve observância dos requisitos legais formais para a amortização de ágio. Afirma que tanto a Lei nº 9.532, de 1997 quanto a Lei nº 12.973, de 2014 nunca mencionaram as expressões “empresa veículo” e “confusão patrimonial” e, tampouco existem,**

**nessas leis, condições para o aproveitamento fiscal do ágio relacionadas a esses conceitos, como defende o Relatório Fiscal que embasa a autuação.**

Acrescenta que, no presente caso sequer houve a utilização de suposta “empresa veículo”, os patrimônios de investidora e investidora foram devidamente unidos e todos os procedimentos previstos na legislação foram obedecidos; a A FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL não é uma empresa veículo; ela foi legalmente constituída em dezembro de 2005, operante por uma década antes da aquisição das ações da HARALD; adquiriu o controle de HARALD em condições de mercado em uma relação entre partes independentes; possuía estrutura operacional autônoma (sede, empregados, etc) e receitas operacionais; efetivamente realizava atividade empresarial relacionada à venda de gorduras para chocolates e outros produtos; a FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL efetuou o pagamento com recursos próprios e é absolutamente irrelevante o fato de que tais recursos tenham sido captados em contrapartida à conta de capital social; são evidentes as razões negociais que justificaram a reestruturação realizada, inclusive a incorporação entre FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL e HARALD; a aquisição de ações da HARALD pela FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL seguida de incorporação reversa tinha o potencial de reduzir custos operacionais (administração, controle inventário, frete) e permitir a expansão das vendas de gorduras para chocolates no Brasil a partir da capilaridade da HARALD, assim como da tecnologia e do know-how da FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL para o desenvolvimento de novos produtos de chocolate; não merecem prosperar as afirmações de que teria havido “planejamento tributário abusivo” por meio do aporte de capital realizado por outra empresa em FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL, já que as empresas em questão se organizaram de maneira absolutamente lícita.

Não obstante, as afirmações da impugnante não se sustentam. Ainda que o ágio tenha resultado de operação entre partes independentes, não significa que a impugnante fazia jus à dedução da base tributável do IRPJ e da CSLL do valor equivalente à amortização do ágio. **Como visto, além de comprovar que houve desembolso efetivo na aquisição, é preciso ainda cumprir outras condições e requisitos indispensáveis fixados pela legislação, dentre os quais a comprovação da junção efetiva, numa só entidade, do patrimônio da pessoa jurídica pelo qual foi pago o ágio com o da pessoa jurídica que pagou por esse ágio, uma vez que o caput e §4º do art. 22 da Lei nº 12.973, de 2014 (art. 433 do RIR/2018) só preveem a dedução fiscal na hipótese de haver absorção pelo adquirente do patrimônio adquirido com ágio (ou vice-versa), em virtude de fusão, incorporação ou cisão.**

A norma em debate, ao predicar, expressamente, que, para se consumir o aproveitamento da despesa de amortização do ágio, os sujeitos da relação jurídica seriam 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, ou seja, investidor e investida, não o fez por acaso. **Trata-se precisamente do encontro de contas da investidora originária, que incorreu na**

**despesa e adquiriu o investimento, e a investida, potencial geradora dos lucros que motivou o esforço incorrido.**

**No caso concreto, tal situação não ocorreu.**

**No presente caso pode-se verificar que a confusão patrimonial entre investidora e investida é apenas aparente. Isso porque a investidora (FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL) cujo patrimônio se encontrou com o da investida (HARALD ALIMENTOS) por ocasião de sua incorporação reversa não foi quem, de fato, efetivamente incorreu no esforço para adquirir o investimento com ágio.** Não é ela (FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL) a investidora real (ou originária), mas sim empresa pela qual recursos e ágio apenas transitaram ("empresa veículo", para se usar a expressão corrente na doutrina e na jurisprudência).

Diversos elementos fáticos destacados no Relatório Fiscal apontam nesse sentido, como se vê a seguir:

**Em primeiro lugar, os recursos para aquisição de HARALD ALIMENTOS por FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL vieram da FUJI OIL CO. LTD** – empresa do Grupo japonês FUJI OIL sediada no Japão, inscrita no CNPJ em 28/04/2015 com o número de inscrição 22.343.729/0001-01, tendo como razão social FUJI OIL HOLDINGS INC e responsável/titular perante a RFB o Sr. SHUICHI YAMAGUCHI – através de integralização em aumento de capital na FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL, no montante de R\$600.000.000,00, apenas 8 dias antes de a FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL adquirir 83,33% do capital votante da HARALD ALIMENTOS, com valor escriturado da participação de R\$ 585.710.710,00.

Portanto, no caso concreto, a real investidora é a empresa japonesa FUJI OIL CO. LTD (atual FUJI OIL HOLDINGS INC), empresa do Grupo japonês FUJI OIL, e a investida é a HARALD ALIMENTOS.

A real investidora é a FUJI OIL CO. LTD (atual FUJI OIL HOLDINGS INC), pois foi ela que efetivamente acreditou na mais valia do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura, decidiu pela aquisição e efetuou o aporte de recursos no valor de R\$ 600.000.000,00 (seiscentos milhões de reais) necessários para aquisição da participação societária na HARALD ALIMENTOS, com pagamento de sobrepreço. O fato de os recursos para aquisição da participação societária na HARALD ALIMENTOS terem transitado de maneira efêmera pela FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL não confere a esta a condição de investidora exigida pela legislação. É incontestável que foi a FUJI OIL CO. LTD (atual FUJI OIL HOLDINGS INC) a empresa que efetivamente desembolsou os recursos para a aquisição da participação societária na HARALD ALIMENTOS.

Os negócios jurídicos se deram de fato entre a investidora estrangeira FUJI OIL CO. LTD (atual FUJI OIL HOLDINGS INC) e os sócios da investida brasileira HARALD ALIMENTOS. **Dessa forma, o ágio por expectativa de rentabilidade futura, pago na aquisição do controle societário da HARALD ALIMENTOS, deveria ter sido**

registrado na contabilidade da investidora estrangeira e amortizado, se fosse o caso, nos termos da legislação vigente no país da investidora.

**Destaque-se a rapidez com que os recursos chegaram à FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL e passaram para os alienantes de HARALD ALIMENTOS. Apenas 8 dias.**

**A real investidora (FUJI OIL CO. LTD) continua a existir e a deter o controle sobre sua controlada (HARALD ALIMENTOS).** Não houve extinção do investimento, mas apenas absorção, mediante incorporação ao patrimônio de outra controlada direta da FUJI OIL CO. LTD (FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL, para a qual transferiu temporariamente o investimento na HARALD ALIMENTOS, tão somente para propiciar a amortização do ágio gerado na aquisição.

Da mesma forma que o ágio em si não pode ser artificial para que se possa admitir a dedução da despesa com sua amortização, também não se pode admitir sua dedução quando a confusão patrimonial é apenas aparente. Assim, caso a empresa investidora cujo patrimônio se encontrou com a empresa investida em decorrência de evento de incorporação, cisão ou fusão não for aquela que efetivamente suportou a aquisição do investimento, a despesa com amortização do ágio não poderá ser deduzida na apuração do IRPJ e da CSLL.

A subsunção ao caput e §4º do art. 22 da Lei nº 12.973, de 2014, assim como aos artigos 421 e 433 do RIR/2018, exige a satisfação dos aspectos temporal, pessoal e material. Exclusivamente no caso em que a investida adquire a investidora original (ou adquire diretamente a investidora de fato) é que haverá o atendimento a esses aspectos, tendo em vista a ausência de normatização própria que amplie os aspectos pessoal e material a outras pessoas jurídicas ou que preveja a possibilidade de intermediação ou de interposição por meio de outras pessoas jurídicas.

Portanto, ao contrário do que alega a impugnante, **não há previsão legal, no contexto do caput e §4º do art. 22 da Lei nº 12.973, de 2014 e dos artigos 421 e 433 do RIR/2018, para transferência de ágio por meio de interposta pessoa jurídica da pessoa jurídica que pagou o ágio para a pessoa jurídica que o amortizar.**

A respeito do conceito de “empresa veículo”, é certo que não se encontra previsto em lei e justamente por não haver previsão legal para o que seja empresa veículo, deve-se decidir, caso a caso, pela ocorrência ou não do uso de uma sociedade com este fim. E, aqui, verifica-se que a FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL, por ter sido empregada com essa finalidade, merece esta classificação, sendo, portanto, indiferente que, previamente, tivesse ou não existência efetiva.

Com efeito, muito embora a existência da FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL por 10 anos, desde a constituição da empresa como SUPRALI IMPORTAÇÃO, SERVIÇOS E COMÉRCIO DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA, há de se ressaltar que uma empresa funcionará como veículo em certa operação se receber e repassar algo, em geral um ativo, sem que exista um propósito extra tributário suficiente para

explicar essa circulação, independentemente de ter duração efêmera ou não, de ser uma sociedade operacional ou não, de em regra cumprir suas obrigações ou não. Vale dizer: até mesmo uma empresa longeva, operacional e que costuma cumprir suas obrigações, pode ser usada como veículo em certa operação se receber e repassar recursos sem propósito extra tributário. Sendo assim, para refutar a acusação de uso de empresa-veículo é inócuo comprovar que a referida empresa teve longa duração, era operacional e em regra cumpria suas obrigações, se, por outro lado, não ficar demonstrado que, em certa operação, havia um propósito extra tributário para ela receber e repassar recursos.

No caso concreto, não se vislumbra nas operações realizadas qualquer motivação distinta da obtenção do benefício fiscal.

Vale a pena transcrever texto do Relatório Fiscal acerca da demonstração de várias inconsistências ou contradições verificadas pela Fiscalização entre o “Protocolo e Justificação de Incorporação” elaborado quando da incorporação da FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL pela HARALD ALIMENTOS:

Em que pese o “Protocolo e Justificação de Incorporação” ser o documento formal que justifique a incorporação da FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL pela HARALD ALIMENTOS, ao longo desse Relatório Fiscal serão demonstradas várias inconsistências ou contradições desse documento com as obrigações acessórias apresentadas pela FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL, bem como serão comprovadas que a FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL foi utilizada pelo Grupo japonês FUJI OIL como empresa veículo na aquisição com ágio de participação societária na HARALD ALIMENTOS, sendo posteriormente incorporada pela HARALD ALIMENTOS (incorporação reversa) para permitir a amortização fiscal do ágio.

(...)

Muito embora o Protocolo e Justificação de Incorporação de 30/04/2006, celebrado entre a HARALD ALIMENTOS e a FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL, expressamente mencione que a FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL e o Grupo FUJI OIL estão entre os principais produtores de gorduras de chocolate e compostos de chocolate; que produzem ingredientes como cremes sem derivados do leite, recheio à base de gordura vegetal, margarinas funcionais e gorduras vegetais; que a FUJI ÓLEOS vende gordura de chocolate no mercado brasileiro e a HARALD é uma das maiores consumidoras desses produtos no país; que estão entre os principais produtores de gordura de chocolate e são o número um em termos de tecnologia nessa área; que têm vínculos e contratos importantes com produtores multinacionais de chocolate; que são agentes sofisticados em termos de obtenção de financiamento no mercado financeiro e de aquisição de cacau em diversos lugares do mundo, no tocante a FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL isso não se evidencia.

Os seus Balancetes dos anos 2015 e 2016, abaixo copiados, demonstram que entre seus Ativos e Passivos não há registros de Estoques, nem de Clientes, nem de máquinas e equipamentos, nem de Fornecedores, nem de movimentação econômico-financeira que a caracterizem como uma empresa fabril do ramo de chocolates;

(...)

A utilização de uma pessoa jurídica interposta (FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL) para transferência do ágio, que veio a ser adquirida pela investida (HARALD ALIMENTOS), mas que não era a investidora original (investidora de fato, a que pagou o ágio), implica no desatendimento dos aspectos pessoal e material e, conseqüentemente, na descaracterização da aplicação do caput e §4º do art. 22 da Lei nº 12.973, de 2014 e dos artigos 421 e 433 do RIR/2018, que resulta na impossibilidade da amortização do ágio.

Ao contrário do alegado pela contribuinte, o que há é a ausência de normatização própria que amplie os aspectos pessoal e material a outras pessoas jurídicas ou que preveja a possibilidade de intermediação ou de interposição por meio de outras pessoas jurídicas. De forma alguma as disposições do artigo 433 do RIR/2018 transformaram o potencial direito à dedução dessa despesa em um “título” transferível a quem o seu detentor desejasse. A replicação do ágio em pessoa diversa daquela que efetivamente suportou o seu pagamento, assim entendida aquela situação em que não se verifica a necessária “confusão patrimonial”, não autoriza a dedutibilidade tributária de despesa com a sua amortização, visto que não atende às condições estabelecidas na legislação regente.

**Observe-se, ainda, que não se trata de ignorar a existência da FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL ou de desconsiderar sua personalidade jurídica e regular constituição, como alega a impugnante. Não se trata, também, de interferir na condução dos negócios de empresa privada por obrigar o investidor a adquirir a empresa alvo diretamente. Se trata, sim, de negar os efeitos fiscais pretendidos pelo grupo econômico pela simples razão de que as regras tributárias aplicáveis não foram satisfeitas.**

Se a aquisição pelo japonês Grupo FUJI OIL de HARALD ALIMENTOS da maneira pretendida (mantendo a FUJI OIL CO. LTD como controladora da empresa HARALD ALIMENTOS não iria conformar situação que permitisse a dedução no Brasil da amortização do ágio pago na aquisição, a interposição de empresa no processo não tem o condão de reconfigurar as regras para permitir os efeitos fiscais pretendidos.

Assim, restam afastados os argumentos da contribuinte acerca da desconsideração da existência de FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL. Está devidamente justificada referida desconsideração para fins fiscais, sem qualquer incursão no âmbito civil.

Reitere-se que a legislação tributária é clara no sentido de que a confusão patrimonial deve ocorrer entre investidora e investida, de modo que se uma das partes envolvidas não é empresa nacional, a amortização fiscal do ágio somente é possível se a empresa nacional incorporar a estrangeira. Assim, FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL foi interposta com o objetivo de possibilitar a segregação do novo investimento feito pelo Grupo japonês, a impossibilidade de amortização do ágio é inafastável, e representa mera decorrência da escolha feita pelo grupo de não integrar adquirente e adquirida.

Cumpra também salientar que a autoridade fiscal tem o dever de apurar os fatos realmente ocorridos e aplicar as normas que a eles se amoldam, não podendo o trabalho fiscal ficar restrito a admitir os efeitos tributários de atos formais e documentos que distorçam a realidade, conforme prevê o art. 142 do CTN, abaixo transcrito:

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

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Portanto, não há como acolher as alegações da impugnante no sentido de que as hipóteses de desconsideração dos efeitos tributários de negócios jurídicos estariam restritas às condutas dolosas ou ilícitas, e que a desconsideração de atos lícitos, com fundamento econômico (falta de propósito negocial), seria inaplicável.

A impugnante alega que caberia ao Fisco demonstrar a existência de vícios como simulação, abuso de forma ou de direito, o que sequer poderia ser tentado no presente caso diante da evidente substância econômica de FUJI ÓLEOS AMÉRICA DO SUL.

**Entretanto, a utilização de uma empresa para se interpor numa negociação que, na realidade, ocorreu entre o Grupo japonês FUJI OIL e a HARALD ALIMENTOS, revela abuso de direito**, pois, embora esta operação aparente ser lícita, sob o aspecto formal, demonstra desarrazoabilidade no exercício do direito, com prejuízo à coletividade, na medida em que houve redução indevida da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

A interpretação dos negócios jurídicos, não somente pela forma como foram exteriorizados, mas também pela sua substância, é admitida, não apenas no âmbito dos contenciosos administrativo e judicial, mas também pela doutrina, conforme se observa nos trechos, abaixo, extraídos da obra de Marco Aurélio Greco, intitulada “Planejamento Tributário”, 3ª Edição, pg 286, 287:

Sobre as verdadeiras patologias que contaminam o planejamento tributário

(...)

Se nos mantivermos apenas no plano da doutrina, a tendência será responder que as patologias que comprometem a produção dos efeitos tributários desejados são as clássicas simulação, fraude à lei e abuso (de direito ou de forma). Esta resposta é plenamente compreensível caso se entenda que o debate deve ser posicionado exclusivamente no plano dos conceitos ou das categorias jurídicas abstratas.

Se formos, porém, para a jurisprudência e perguntarmos o que incomoda o julgador a ponto de leva-lo a negar efeitos pretendidos pelo contribuinte a resposta não serão as clássicas patologias, mas situações peculiares em que o debate conceitual resulta em segundo plano por ganhar um outro fenômeno: a distorção.

(...)

Ou seja, ao pensarmos em patologias que contaminam os planejamentos tributários não devemos supor que o debate se restrinja ao plano abstrato, conceitual das categorias de vício, mas ele se desdobra pelo exame prático, concreto, das condutas efetivamente realizadas pelo contribuinte a ponto de se poder dizer que a verdadeira patologia que está por baixo das várias categorias é a “distorção” que pode se referir a vontades, objetivos, forma e substância etc.

Em suma, o debate não é conceitual em abstrato, mas substancial diante da realidade das condutas.

A liberdade, de cunho constitucional, que têm os contribuintes de se estruturarem empresarialmente da forma que melhor lhes aprouver não pode ser motivo para criação de engenharias societárias que visem, estritamente sob o ângulo fiscal, criar artifícios que, ainda que formalmente corretos, visem obter vantagens que a lei não permite.

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

Concluindo, como o ágio foi efetivamente suportado por empresas estrangeiras e obviamente não poderiam ter aproveitamento fiscal no Brasil, é possível entender que o que levou à estruturação da operação nos moldes em que foi feita, teria sido, de fato, tentar permitir à contribuinte (sediada no país) utilizar-se das despesas geradas com a amortização do ágio indevidamente aproveitado.

Todavia, em consonância com a legislação de regência (art. 311 do RI/2018), para serem dedutíveis, devem as despesas serem necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, e serem usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

A amortização constitui-se em espécie de gênero despesa, e, naturalmente, encontra-se submetida ao regramento geral das despesas disposto no art. 311 do RIR/2018.

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

Não há norma de despesa que recepcione uma situação criada artificialmente. As despesas devem decorrer de operações necessárias, normais, usuais da pessoa jurídica. Impossível estender atributos de normalidade, ou usualidade, para despesas, independentemente de sua espécie, derivadas de operações atípicas, não consentâneas com uma regular operação econômica e financeira da pessoa jurídica.

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

Vale reprimir 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.

Repita-se que a norma 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.

Concernente aos acórdãos do CARF citados e transcritos na impugnação, em que não se rejeitou o emprego de empresa veículo, convém reiterar que a Receita Federal e seus Auditores Fiscais não estão obrigados a adotar tal entendimento, visto que nenhuma súmula vinculante foi editada a respeito do assunto. E mais, tal jurisprudência, como se demonstrou neste voto, não é a dominante.

De todo o exposto, reputa-se improcedentes os argumentos apresentados pela impugnante em sua defesa e, por conseguinte, correta a glosa efetuada pela autoridade fiscal.

De fato, o julgado recorrido tratou de todos os aspectos necessários para o julgamento da lide e demonstrou, com pertinácia, que a Fuji Óleos serviu, para a operação que gerou o ágio, como veículo de modo a aparentar que ela teria sido a adquirente da Harald quando restou demonstrado que a real investidora foi o Fuji sediada no Japão.

Este relator tem reiterado sua compreensão que o adjetivo “veículo” não implica, necessariamente, a consideração de que a empresa assim qualificada seja ilegal, ou que os atos dos quais ela participa sejam fraudulentos.

No caso dos autos, restou bem demonstrado que a Fuji Óleos serviu, na operação geradora do ágio, de veículo para transferir os recursos originários da real investidora (Fuji Oil) para a investida Harald. Entre o aporte de 600 milhões de reais e a aquisição da ora Recorrente transcorreram-se poucos dias.

E a interposição da Fuji Óleos na operação foi essencial para o aproveitamento do ágio nela gerado, já que a Fuji Oil, real investidora, deveria registrar a operação nos termos da legislação vigente no país de seu domicílio, de modo que o ágio apurado não seria dedutível de imposto e contribuição no Brasil.

Por estes fundamentos, há de se negar provimento ao mérito do recurso voluntário.

Também não merece prosperar a alegação de impossibilidade de concomitância da multa de ofício com as multas isoladas por recolhimento e menor de estimativas mensais de IRPJ e de CSLL.

Sobre a possibilidade de concomitância da multa isolada com a multa de ofício, adoto, como razão de decidir, o voto proferido pelo ilustre Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado no acórdão nº 9101-005.695, de 13/08/2021:

Inexiste qualquer conflito legal para aplicação da multa de ofício pela falta de recolhimento do tributo em conjunto com a multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas.

Desde logo afasto a aplicação da súmula CARF nº 105, porquanto o lançamento da multa isolada, sobre os períodos abrangidos no recurso especial, foi fundamentado no Art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.

Com efeito, o alcance da referida súmula é limitado às exigências formalizadas anteriormente às alterações legislativas introduzidas pela Lei nº 11/488/2007. O enquadramento legal citado expressamente no texto da súmula (*art.44, § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996*) deixou de existir a partir de 22/01/2007.

Na mesma data, foi publicada no DOU (edição extra) e entrou em vigor a Medida Provisória nº 351/2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007. Foram alterados o percentual aplicável (de 75% para 50%) e também a base de incidência da multa (*antes, a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, após, o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado*).

Assim, se, além das estimativas mensais que deixaram de ser recolhidas, a fiscalização constata que também o saldo de imposto anual devido em face da apuração do resultado do exercício não foi declarado/recolhido, ou o foi à menor,

impõe-se a cobrança das diferenças de tributos devidas acrescidas da respectiva multa de ofício (75%), aplicada sobre o saldo de tributo devido.

Ora, é princípio basilar de hermenêutica que "a lei não contém palavras inúteis".

Ao estabelecer que é devida a multa isolada ainda que a pessoa jurídica tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da contribuição social, o legislador deixou muito claro que a penalidade isolada não se confunde e não pode se fundir com a multa de ofício eventualmente devida pelo saldo de tributo devido no ano. Interpretação nesse sentido implica em negar validade ao citado dispositivo.

A imposição da multa isolada visa prestigiar o contribuinte que cumpre com suas obrigações e observa um dos princípios essenciais da atividade econômica, previsto na Constituição Federal de 1988: o princípio da livre concorrência (vide Art. 170, inc IV, Art. 146-A e Art. 173, § 4º).

Ao impor ao infrator a penalidade isolada a lei visa desestimular comportamentos que levem a condições desiguais, pois enquanto os contribuintes que honram com suas obrigações sacrificam parte de seus fluxos de caixa para contribuir com a coisa pública, muitas vezes tendo que recorrer ao pagamento de juros a terceiros, o infrator (que deixa de recolher o tributo estimado) preserva o seu "Caixa" e se coloca em situação vantajosa economicamente perante os seus concorrentes.

É cediço os efeitos que a sonegação tem sobre o equilíbrio concorrencial. Portanto, ao se desonerar da multa isolada o contribuinte que deixa de efetuar o recolhimento por estimativa ferir-se-ia, além da legalidade, o princípio da isonomia.

Rejeito, também, o argumento, que tem sido reiteradamente utilizado pelos que defendem a impossibilidade de coexistência das duas penalidades, quanto a possibilidade de estarmos diante da ocorrência de um "*bis in idem*": aplicação da multa isolada e da multa de ofício sobre um mesmo fato.

Não vejo como se possa defender a existência de um mesmo fato a ensejar a aplicação das penalidades.

A lei é cristalina ao estabelecer cada uma das hipóteses em que as penalidades são aplicáveis, sendo certo que as infrações ocorrem em momentos absolutamente distintos, embora possam ser detectadas num mesmo momento pela fiscalização.

Enquanto a infração pelo não recolhimento dos tributos devidos com base na estimativa mensal ocorre durante o ano-calendário de sua apuração, a infração pelo não recolhimento do tributo anual devido só pode ocorrer depois de encerrado o período de apuração respectivo. São fatos diversos que ocorrem em momentos distintos e a existência de um deles não pressupõe necessariamente a existência do outro.

O percentual da multa isolada que antes coincidia com o mesmo percentual da multa de ofício também era comumente utilizado para justificar o alegado "*bis in idem!*". Porém, também não existe mais essa coincidência, em face de sua redução para 50% pela Lei nº 11.488/2007, e que passou a ser aplicada aos casos pretéritos (inclusive neste) em face da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, alínea "c" do CTN.

Os prazos para cumprimento das obrigações em questão também são distintos em cada caso.

A definição da infração, da base de cálculo e do percentual da multa aplicável é matéria exclusiva de lei, nos termos do art. 97, inc.V do CTN, não cabendo ao intérprete questionar se a penalidade aplicada em tal e qual caso é adequada ou se é excessiva, a não ser que adentre a seara da sua constitucionalidade, o que é vedado no âmbito deste colegiado.

Por fim quanto à alegação da recorrida sobre a aplicação do princípio penal da consunção, valho-me da precisa fundamentação trazida pelo d. conselheiro Alberto Pinto Souza Junior no acórdão nº 1302-001.080, apontado como um dos paradigmas pela recorrente, para afastá-la, *verbis*:

Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção

O princípio da consunção é princípio específico do Direito Penal, aplicável para solução de conflitos aparentes de normas penais, ou seja, situações em que duas ou mais normas penais podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato.

Primeiramente, há que se ressaltar que a norma sancionatória tributária não é norma penal *stricto sensu*. Vale aqui a lembrança que o parágrafo único do art. 273 do anteprojeto do CTN (hoje, art. 112 do CTN), elaborado por Rubens Gomes de Sousa, previa que os princípios gerais do Direito Penal se aplicassem como métodos ou processos supletivos de interpretação da lei tributária, especialmente da lei tributária que definia infrações. Esse dispositivo foi rechaçado pela Comissão Especial de 1954 que elaborou o texto final do anteprojeto, sendo que tal dispositivo não retornou ao texto do CTN que veio a ser aprovado pelo Congresso Nacional. À época, a Comissão Especial do CTN acolheu os fundamentos de que o direito penal tributário não tem semelhança absoluta com o direito penal (sugestão 789, p. 513 dos Trabalhos da Comissão Especial do CTN) e que o direito penal tributário não é autônomo ao direito tributário, pois a pena fiscal mais se assemelha a pena cível do que a criminal (sugestão 787, p.512, *idem*). Não é difícil, assim, verificar que, na sua gênese, o CTN afastou a possibilidade de aplicação supletiva dos princípios do direito penal na interpretação da norma tributária, logicamente, salvo aqueles expressamente previstos no seu texto, como por exemplo, a retroatividade benigna do art. 106 ou o *in dubio pro reo* do art. 112.

Em conclusão, se a lei não prevê a possibilidade de aplicação de uma penalidade em detrimento da outra não cabe ao intérprete afastá-la ou modular sua aplicação.

Por estes fundamentos, não há como acolher a pretensão da Recorrente, impondo-se a manutenção da multa isolada aplicada pela autoridade fiscal.

Quanto à multa isolada do mês de dezembro, adoto, com lastro no previsto no art. 114, § 12, inciso I do RICARF, por concordar com eles, os fundamentos da decisão recorrida sobre o tema:

#### MULTA ISOLADA SOBRE AS ESTIMATIVAS DE DEZEMBRO

8. Como explicitado anteriormente, o julgador da DRJ é vinculado, não somente às leis vigentes, mas também ao entendimento da RFB expresso em atos normativos.

Sabemos que o artigo 1º da Lei nº 9.430/1996 determina que o IRPJ seja apurado em período trimestral, permitindo o art. 2º da mesma Lei, que o contribuinte faça a apuração do IRPJ apenas no final do ano.

O pagamento do tributo apurado no final do ano e o pagamento das estimativas mensais estão determinados pelo artigo 6º da mesma Lei nº 9.430/1996, sendo certo que o §3º do artigo 6º, dispõe sobre a diferença o imposto apurado no final do ano e a estimativa de dezembro, não existindo confusão.

Já, se o disposto no artigo 35 da Lei nº 8.981/1995 é adotado pelo contribuinte, prevalece uma coincidência numérica entre a estimativa de dezembro e o imposto anual, contudo esta coincidência não autoriza o entendimento de que existiria uma identidade entre essas duas obrigações tributárias, a ponto de elidir o pagamento da estimativa de dezembro, quando quitado o tributo anual.

Portanto, não merecem prosperar as alegações do impugnante.

Por estes fundamentos, não há como acolher a pretensão da Recorrente.

*Assinado Digitalmente*

**Maurício Novaes Ferreira**