



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10600.720039/2017-98
ACÓRDÃO	1402-007.007 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de julho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FRUTAL BIOENERGIA LTDA
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. ÁGIO. DEDUTIBILIDADE.

A amortização antecipada do ágio é excepcionalmente autorizada quando restar impossibilitada a sua consideração em condições usuais, pela precoce extinção da empresa adquirida em decorrência de posterior incorporação, cisão ou fusão, e somente nos casos em que este ágio é fundado em expectativa de rentabilidade futura. Não se trata simplesmente da unificação do ágio reconhecido com o lucro esperado, o que recairia na "dedução de ágio de si mesmo". O que a lei prevê é a salvaguarda no caso extinção da consideração em momento futuro de tal ágio pago, o que oneraria o resultado futuro indevidamente.

MULTA ISOLADA. FALTA/INSUFICIÊNCIA DO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS.

Constatada a falta/insuficiência do recolhimento das estimativas devidas, fica a pessoa jurídica sujeita à multa de ofício isolada sobre os valores inadimplidos.

MULTA ISOLADA. INCIDÊNCIA.

O artigo 44, da Lei nº 9.430, de 1996, ao prever as infrações por falta de recolhimento de antecipação e de pagamento do tributo ou contribuição (definitivos) não significa duplicidade de tipificação de uma mesma infração ou penalidade. Ao tipificar essas infrações o artigo 44 da Lei nº.9.430, de 1996, demonstra estar tratando de obrigações, infrações e penalidades tributárias distintas, que não se confundem e não se excluem.

INAPLICABILIDADE DO ART. 24 DA LINDB À MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Nos termos da Súmula CARF nº 169, “O art. 24 do decreto-lei nº 4.657, de 1942 (LINDB), incluído pela lei nº 13.655, de 2018, não se aplica ao processo administrativo fiscal.”

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, i) por voto de qualidade, na forma do artigo 1º, da Lei nº 14.689, de 20/09/2023 e artigo 25, § 9º, do PAF (Decreto nº 70.235 de 1972), negar provimento ao recurso voluntário em relação aos lançamentos de amortização de ágio e multas isoladas, vencidos os Conselheiros Maurítânia Elvira de Sousa Mendonça, Ricardo Piza Di Giovanni e Alessandro Bruno Macêdo Pinto que davam provimento; ii) por unanimidade de votos, afastar o pedido de aplicação do artigo 24, da LINDB (Decreto-lei nº 4.657, incluído pela lei nº 13.655, de 2018).

(documento assinado digitalmente)
Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

(documento assinado digitalmente)
Rafael Zedral- Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Alessandro Bruno Macedo Pinto, Alexandre Iabrudi Catunda, Maurítania Elvira de Sousa Mendonça, Rafael Zedral, Ricardo Piza di Giovanni, Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem sintetizar os fatos até o momento processual anterior ao do julgamento do recurso administrativo na primeira instância administrativa, transcrevo e adoto o relatório produzido pela DRJ:

Trata-se de autos de infração para fins de apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), referente aos anos-calendário de 2012 a 2014, por meio dos quais foram glosadas amortizações

fiscais de ágio realizadas pela interessada, que durante o período foi optante pela apuração de seu lucro pelo método do Lucro Real Anual, resultando no seguinte crédito tributário:

Por conta das aludidas glosas, a autoridade fiscal procedeu à recomposição de saldos de prejuízo fiscal e de base de cálculo da CSLL, bem como à exigência de IRPJ e CSLL. Ademais, por conta das aludidas glosas, a fiscalização também aplicou a multa de 75%, com fundamento no art. 44, parágrafo 1º, da Lei n. 9430, de 27.12.1996, com a redação que lhe foi dada pela Lei n. 11488, de 15.6.2007. Além disso, as glosas fiscais implicaram a exigência da multa isolada, com fulcro no art. 44, inciso II, da Lei n. 9430.

Segundo o Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal, lastreado no conjunto de documentos e demais provas, as razões de autuação foram:

Depreende do presente feito, que a interessada, pessoa jurídica de direito privado, foi constituída em junho de 2005, tendo como sócio vigente a **USINA MOEMA AÇÚCAR E ÁLCOOL LTDA**, CNPJ: 49.972.326/0001-70. Ambas pertencem ao grupo **BUNGE** desde 2010, quando foram adquiridas, juntamente com outras usinas do mesmo setor (**USINAS GRUPO MOEMA**) pela **AGROINDUSTRIAL NOVA PONTE LTDA** – CNPJ: 07.984.464/0001-29 (doravante denominada **NOVA PONTE**), empresa sediada em Nova Ponte/MG. Esta, à época, era, controlada da **BUNGE AÇÚCAR E BIOENERGIA LTDA** – CNPJ: 08.948.365/0001-54, doravante denominada **BUNGE A&B**, que tinha como sócias **BUNGE BRASIL HOLDINGS**

BV – CNPJ: 06.051.618/0001-67 e **BUNGE COOPERATIEF U.A.** – CNPJ: 06.051.621/0001-80, ambas sediadas na Holanda e controladas da **BUNGE LIMITED**, holding-mãe do grupo, constituída sob as leis de Bermuda e sediada nos Estados Unidos.

A autoridade fiscal elencou, de forma cronológica, todos os atos societários disciplinados, assim dispostos:

Em **Janeiro/2008**, a **BUNGE A&B** assume o controle direto da **NOVA PONTE**, mediante o recebimento da totalidade das quotas desta detidas pela **AGROINDÚSTRIA SANTA JULIANA**, conforme 2ª alteração contratual desta, que trata ainda da inclusão entre os atuais administradores do Sr. MORRIS MICHAEL KALEF – CPF: 192.823.037-73, também administrador da **BUNGE A&B** e da **AGROINDÚSTRIA SANTA JULIANA**.

Em **Outubro/2009** ocorre aumento do capital social da **NOVA PONTE** de R\$ 10.000,00 para R\$ 81.626.083,00, subscrito e integralizado pela **BUNGE A&B**, mediante: (i) o aproveitamento de créditos em conta corrente, no valor de R\$ 17.399.778,00, e (ii) a conferência de 66.606.608 ações ordinárias que a subscritora possuía na Ramada Empreendimentos e Participações S/A - CNPJ: 09.067.559/0001-03, no valor de R\$ 64.216.305,00, conforme 6ª e 7ª alterações contratuais da **NOVA PONTE**.

Em **23/12/2009**, a **NOVA PONTE** firmou contrato de investimento com os acionistas da **USINA MOEMA PARTICIPAÇÕES S/A** (doravante denominada **MOEMA PAR**), uma holding detentora de participações societárias em diversas usinas sucroalcooleiras, dentre elas a interessada, pelo qual seus acionistas entregariam à **NOVA PONTE**, na data de

fechamento da operação (05/02/2010), a totalidade das ações da **MOEMA PAR** e receberiam em troca determinada quantidade de ações da **BUNGE LIMITED**, bem como o pagamento de Torna Com a referida operação, a **NOVA PONTE** adquiriu participação indireta nas seguintes usinas controladas da **MOEMA PAR**:

Usina Moema Açúcar e Alcool Ltda	100%
Usina Itapagipe Açúcar e Alcool Ltda	43,75%
Usina Guariroba Ltda	40%
Usina Frutal Açúcar e Alcool S/A	56%
Usina Ouroeste Açúcar e Alcool Ltda	50%

Interessada em deter a integralidade das participações societárias das Usinas adquiridas, a **NOVA PONTE** firmou, ainda, os seguintes contratos com os acionistas/quotistas minoritários daquelas, tendo como uma das condições precedentes o fechamento da operação com a **MOEMA PAR**:

Em 05/02/2010 a **BRUNELLO LTD**, sediada nas Bermudas e subsidiária integral da **BUNGE LIMITED**, ingressa no quadro societário da **NOVA PONTE**, mediante a subscrição de aumento do capital social desta última, no valor de R\$ 1.108.840.768,73, integralizado mediante a conferência de 8.998.724 ações de emissão da **BUNGE LIMITED**, holding do grupo Bunge com sede em White Plains, Nova York, EUA (contratos de câmbio nº 10/011024 e 10/015867 de 05/02/2010 e 9ª alteração contratual da **NOVA PONTE**, datada de 05/02/2010 e registrada na Jucemg em 11/03/2010).

Em seguida, a **NOVA PONTE** repassa as referidas ações aos acionistas da **MOEMA PAR**, em troca das participações societárias detidas por aqueles nesta.

Na sequência, a **NOVA PONTE** incorpora a **MOEMA PAR**, passando a deter o controle direto das Usinas Moema, Ouroeste, Guariroba, Frutal e Itapagipe, antes detido pela incorporada (10ª alteração contratual da **AGROINDUSTRIAL NOVA PONTE**, datada de 05/02/2010 e registrada na Jucemg em 11/03/2010).

Verifica-se, que a partir de 05/02/2010, ocorreram sucessivos aumentos de capital na **NOVA PONTE**, subscritos e integralizados por suas sócias **BRUNELLO LTD** (empresa sediada nas Bermudas, subsidiária integral da **BUNGE LIMITED**) e **BUNGE A&B**:

Total integralizado pela BRUNELLO LTD	R\$ 1.268.575.381,86	10.315.400 ações BUNGE LTD
Total integralizado pela Bunge A&B	R\$ 144.135.995,69	Moeda corrente nacional
Total integralizado no período de 05/02/2010 a 04/08/2010	R\$ 1.412.711.377,55	

Em 30/04/2011, conforme sua 22ª alteração contratual, registrada na JUCEMG em 03/06/2011, ocorre a cisão total e extinção da **NOVA PONTE**, com versão de seu acervo líquido

(inclusive o ágio na aquisição da MOEMA PAR e minoritários das usinas) para suas investidas USINAS MOEMA, FRUTAL, ITAPAGIPE, OUROESTE E GUARIROBA.

O valor total das operações foi de **R\$ 1.394.971,473,09**, dos quais aproximadamente 91% do referido montante se deu por permuta de ações e 9% por meio de pagamento em espécie, conforme abaixo demonstrado:

Escrituração dos pagamentos efetuados pela **NOVA PONTE** em moeda corrente nacional (pagamentos de aquisição e torna):

Comparativo entre os aportes de recursos realizados na **NOVA PONTE** mediante integralização de capital e os pagamentos por ela realizados referentes à operação de aquisição das usinas em comento:

ENTRADA DE RECURSOS VIA INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL				SAÍDA DE RECURSOS - PAGTO AQUISIÇÃO USINAS		
Origem	espécie	gde ações	valor integralizado	espécie	gde ações	valor
<u>BRUNELO</u>	ações Bunge	10.315.400	1.268.575.381,86	<u>ações Bunge Ltd</u>	10.315.400	1.268.575.381,86
<u>BUNGE</u>	moeda	xxxxxxxxxxxx	144.135.995,69	moeda corrente	xxxxxxxxxxxx	142.639.947,35
<u>A&B</u>	corrente	xxxxxxxxxxxx				
total integralizado de 05/02/10 a 04/08/10			1.412.711.377,55	total pago de 05/02 a 04/08/10		1.411.215.329,21

A interessada apresentou, no curso da ação fiscal, os demonstrativos dos valores de aquisição e do ágio apurado pela **NOVA PONTE** na aquisição da **MOEMA PAR** e demais participações societárias das usinas por esta controladas, que demonstram o valor total da operação de R\$ 1.394.971.473,09, dos quais R\$ 1.354.994.009,12 contabilizados como ágio baseado em expectativa de rentabilidade futura:

lançamentos contábeis, efetuados nas contas:

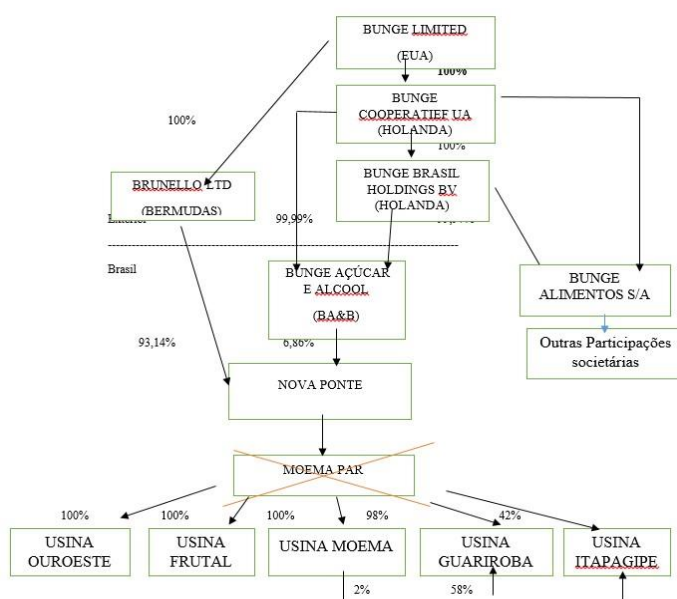
1401010035 – MOEMA INVESTIMENTOS E PARTICIPAÇÕES, E

1403040011- ÁGIO MOEMA INVESTIMENTOS E PARTICIPAÇÕES

Conforme demonstrado acima, em 05/02/2010 foi escriturado pelo contribuinte o investimento no montante de R\$ 39.153.130,75 e o ágio de R\$ 1.322.783.786,49.

Demais lançamentos efetuados na conta 14030-40011 – **AGIO MOEMA INVEST E PART**, totalizando o montante de R\$ 1.354.994.009,12: pelas correspondentes participações societárias que esta detinha nas Cindendas. Por outro lado, as participações decorrentes do aumento de capital em função da reorganização foram atribuídas totalmente à **BA&B**.

Com a extinção da **NOVA PONTE**, a **BUNGE A&B** passa a deter diretamente a participação societária nas usinas adquiridas:



A **USINA FRUTAL** recebeu do acervo líquido da **NOVA PONTE** o ágio de seu próprio investimento, que foi contabilizado na conta 1.3.50.020.001- ÁGIO PAGO AQUISIÇÕES-N.PONTE, conta esta alterada em 01/02/2013 para 1321034- ÁGIO USINA FRUTAL.

Em 31/12/2011, após vários ajustes contabilizados na referida conta, o saldo da mesma era de R\$ 181.712.118,90D, ressaltando-se que em 01/02/2013 a referida conta foi alterada para 1321034 – ÁGIO USINA FRUTAL. Ressalta-se que em 31/12/2012 foi criada a conta 1.3.50.020.004-Provisão para perda na realização do ágio, no valor de R\$ 181.712.118,93 C, reclassificada em 01/02/2013 para 1321051- Provisão p/perda recuperação econômica, cujo saldo também se manteve em todo o período fiscalizado.

A partir da cisão da **NOVA PONTE**, a empresa fiscalizada passou a deduzir da base de cálculo do IRPJ e CSLL a despesa com a amortização do seu próprio ágio, que no período fiscalizado importou em R\$ 19.327.368,20 anuais, conforme abaixo demonstrado:

A autoridade fiscal ressalva ainda a estruturação de operações sequenciadas e apontadas como preocupantes, consignando ainda o aproveitamento do ágio gerado por si mesmo, através de uma operação reversa, fazendo com que cada uma das controladas (**FRUTAL, ITAPAGIPE, MOEMA, OUROESTE E GUARIROBA**) recebesse do acervo de sua controladora **NOVA PONTE**, o investimento e o ágio dispendidos em sua própria aquisição.

Para apresentar a fundamentação econômica do ágio, a interessada apresentou cinco Laudos de Avaliação Econômico-Financeiro, referentes à avaliação de expectativa de valor justo, utilizando o método de fluxo de caixa descontado, das **USINAS FRUTAL, GUARIROBA, ITAPAGIPE, MOEMA E OUROESTE**, sendo utilizado o método de fluxo de caixa descontado, em um período projetado de 16 anos e 11 meses, compreendendo o período de 01/02/2010 a 31/12/2027.

Posteriormente, a interessada apresentou o contrato de prestação de serviços firmado em **11/02/2010** entre **ERNST & YOUNG** e **BUNGE ALIMENTOS S/A**, tendo como escopo dos serviços (i) a avaliação econômico-financeira de 5 usinas de cana-de açúcar, denominadas coletivamente de **USINA MOEMA**, em cumprimento da legislação fiscal descrita no artigo 385 do RIR, e (ii) a medição do valor justo do ativo intangível e imobilizado adquirido pela **BUNGE ALIMENTOS S/A** da **USINA MOEMA**.

A autoridade fiscal identificou que sobre os laudos apresentados como elemento de prova da fundamentação econômica do ágio escriturado e eles contém vícios que os desqualificam como documentos hábeis e idôneos, tais como a **ausência de assinatura** dos responsáveis pela elaboração deles, a **intempestividade dos referidos documentos**, elaborados **posteriormente** à aquisição do investimento e à escrituração do ágio, bem como à própria confiabilidade dos documentos.

Os próprios laudos de avaliação deixam claro que a operação já havia sido concretizada quando do estudo realizado, pois emprega o verbo “adquirir” no pretérito:

Eles não tiveram como destinatário a **NOVA PONTE**, mas sim a **BUNGE BRASIL HOLDINGS B.V.**, empresa sediada na Holanda, controladora direta da **BUNGE A&B** e **BUNGE ALIMENTOS S/A**, tendo sido endereçados ao domicílio tributário desta última;

Eles não foram contratados nem pagos pela **NOVA PONTE**, quem escriturou o ágio fundamentado em expectativa de rentabilidade futura, mas sim pela **BUNGE ALIMENTOS S/A**, conforme contrato de prestação de serviços, notas fiscais emitidas e documentação bancária dos efetivos pagamentos.

Nos laudos elaborados pela Ernst & Young, bem como no contrato de prestação de serviços firmado entre esta e **BUNGE ALIMENTOS**, a E&Y afirma categoricamente que a **BUNGE ALIMENTOS** (denominada nos referidos documentos de **BUNGE BR**) adquiriu as referidas usinas.

Quanto a ausência da confusão patrimonial, a autoridade fiscal sustenta que a **NOVA PONTE** não possuía capacidade econômico-financeira para suportar o ônus das referidas aquisições: até 30/09/2009, seu capital social era de apenas R\$ 10.000,00 (dez mil reais), capital este, inclusive, incompatível à sua principal atividade: cultivo de cana de açúcar; em Outubro/2009 houve seu primeiro aumento de capital social, de R\$ 10.000,00 para R\$81.626.083,00, integralizados pela sócia **BUNGE A & B** mediante: (i) o aproveitamento de créditos em conta, no valor de R\$ 17.399.778,00; (ii) a conferência de ações ordinárias que a subscritora possuía na **RAMATA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A**, no valor de R\$ 64.216.305,00.

Ressalta-se que o Contrato de Investimentos datado de 23/12/2010 firmado entre **NOVA PONTE** e **MOEMA PAR** cita o documento denominado “*Confidentiality Agreement*”, firmado em 23/04/2009 entre **BUNGE ALIMENTOS** e **MOEMA PAR**. Ou seja, a **NOVA PONTE** só foi capitalizada após iniciadas as tratativas de negociação realizadas entre **BUNGE ALIMENTOS** e **MOEMA PAR**;

em 31/12/2009 seu Ativo e Patrimônio líquido eram de, respectivamente, R\$ 76,6 milhões e R\$ 76,4 milhões, representativos de apenas 5,48% do valor da operação de aquisição das Usinas do Grupo Moema (aproximadamente R\$ 1,4 bilhões); desde a sua constituição, a mesma vinha acumulando prejuízos, totalizados naquela data em aproximadamente R\$ 5,2 milhões; de 2006 (quando constituída) até 2008, a mesma não obteve receitas; suas receitas próprias em 2009 e 2010 foram de pequena monta: R\$ 405.671,41 e R\$ 1.819.817,50, respectivamente (valores declarados nas DIPJ 2010 /ND:0001013862 e 2011/ND: 0001401140), faturamentos estes que a classificam à época como microempresa e empresa de pequeno porte, respectivamente. Vide as demonstrações financeiras da NOVA PONTE que corroboram os fatos acima constatados:

Além da ausência de capacidade econômico-financeira, a **NOVA PONTE** não possuía estrutura administrativa nem corpo gerencial próprios:

1. A partir de 02/2009, foi constatada ausência de funcionários na referida empresa; não foram escrituradas despesas com pagamentos de honorários contábeis.
2. O contador que assina as demonstrações financeiras de 2008 e 2009 da **NOVA PONTE** -Almir José Girardi, mantinha, à época, vínculo empregatício com **BUNGE ALIMENTOS**;
3. A contadora informada em seu CNPJ - CPF: 743.707.746-91 – Maísa Rodrigues Marques, mantinha vínculo empregatício com **AGROINDUSTRIAL SANTA JULIANA**, sua ex-controladora, e controlada , à época, da **BUNGE A&B**;
4. Os responsáveis pelo preenchimento de suas declarações perante o Fisco Federal mantinham, à época, vínculo empregatício com outras empresas do grupo:
5. não possuía corpo gerencial próprio: foi constatada desde sua constituição, ausência de entrega de GFIP e DIRF de seus administradores, bem como ausência de escrituração de despesas com tais remunerações:
6. nos contratos de investimento firmados, assinam como representantes da NOVA PONTE os mesmos representantes da BUNGE ALIMENTOS S/A:

3º Aditamento ao Contrato de Investimentos – Usina Frutal

Assinam: Martinho Silveira Neto e Morris Michael Kalef

Contrato de Investimento – Usina Itapagipe

O Sr. Euben Silveira Monteiro Jr, embora tenha assinado como representante da **NOVA PONTE** nos contratos de aquisição das usinas do **GRUPO MOEMA**, conforme acima demonstrado, não consta da relação de procuradores da **NOVA PONTE**, da mesma forma que não figurou no contrato social e alterações contratuais da **NOVA PONTE** como seu administrador. Ele possuía vínculo empregatício com a **BUNGE ALIMENTOS** no período de 10/2006 a 11/2010 e com a **BUNGE FERTILIZANTES**, de 12/2010 a 05/2011. Intimada a esclarecer/justificar/comprovar os poderes do mesmo como representante/preposto da **NOVA PONTE**, a interessada informou que não foi possível localizar procuração em nome do Sr. Euben, no entanto, tratava-se de gerente de projetos *sugar* que assinava juntamente com o diretor responsável, mas não apresentou documentação comprobatória.

Em consulta ao Sistema Público de Escrituração Digital/SPED, verificou-se que a **NOVA PONTE**

não emitiu qualquer nota fiscal eletrônica de entrada ou saída;

vendeu sua produção de cana de açúcar apenas intra-grupo, para um Unico cliente: a **AGROINDUSTRIAL SANTA JULIANA** (sua ex-controladora), conforme notas fiscais de entrada emitidas por esta (descrição da operação: compra para industrialização ou produção rural);

Seus insumos também foram adquiridos intra-grupo, sendo seus fornecedores a **AGROINDUSTRIAL SANTA JULIANA** e **BUNGE FERTILIZANTES S/A** Verificou-se ainda na escrituração da **NOVA PONTE** que suas atividades foram custeadas por empréstimos de mútuo concedidos por sua controladora **BUNGE A&B**, que posteriormente eram convertidos em aumentos de capital, e pela **BUNGE ALIMENTOS**, neste caso disfarçados em sua contabilidade em contas do Ativo, apresentando saldo credor:

conta 1301010001 – Bunge Alimentos S/A Mútuo: seu saldo em 31/12/2008 era de **R\$ 11.899.149,46 C**. Em 31/05/2009 foram transferidos R\$ 7.025.180,60 desta para a conta 1307010017 – Bunge Alimentos – Mútuo-GB-LP. Seu saldo em 31/12/2009 era de R\$ 6.325.867,43 C, mantendo-se inalterado em 2010 e 2011:

Ao longo de 2010, a Bunge Alimentos efetuou novas coberturas à **NOVA PONTE**, cujos valores foram lançados a crédito da conta 1307010017-BUNGE ALIMENTOSMUTUO-GB-LP, totalizando o montante de R\$ 1.275.000,00. Em 31/12/2010 o saldo da referida conta encontrava-se zerado.

O histórico das referidas contas apresenta, a partir de Ago/2009, vários meses sem consumo, ou com consumo insignificante. As referidas contas foram vistas por funcionários identificados com carimbos da **BUNGE AÇÚCAR E ALCOOL**:

Os demais documentos apresentados referem-se a despesas com cartórios, traduções e advogados, e estão relacionadas às operações de aquisição das **USINAS DO GRUPO MOEMA**, e não às atividades operacionais da **NOVA PONTE**. Ou seja, não foram comprovadas

despesas com água, telefone, honorários contábeis, provedores de internet, material de escritório e demais despesas normais e usuais a qualquer estabelecimento em atividade.

A **NOVA PONTE** não emitiu nota fiscal de saída/venda para as receitas da atividade por ela declaradas. Os seus principais fornecedores são: **AGROINDUSTRIAL SANTA JULIANA, BUNGE FERTILIZANTES, CEMIG, CTBC E FERTIGRAN**.

O seu principal cliente é **AGROINDUSTRIAL SANTA JULIANA**, que é considerada parte relacionada.

Em 14/11/2017, foram tomadas a Termo as seguintes declarações de Anderson Rodrigues Carneiro – CPF: 035.609.236-46, que consignou que trabalhou na **NOVA PONTE** no período de Junho/2006 a Dezembro/2008, mas em 2007 passou a exercer suas atividades na **AGROINDUSTRIAL SANTA JULIANA**; que sua função era de buscar fornecedores e arrendadores de terra, para abrir áreas de plantio para o projeto de **NOVA PONTE**; com a compra da **AGROINDUSTRIAL SANTA JULIANA** pelo grupo **BUNGE**, o projeto da planta de processamento de **NOVA PONTE** foi abortado, tendo a Santa Juliana assumido as áreas arrendadas e a produção de cana da **NOVA PONTE**; que se reportava ao diretor agrícola da **AGROIND. SANTA JULIANA**; que não existia equipe administrativa/contábil/fiscal na **NOVA PONTE** e no caso de Kátia Cristina Resende – CPF: 896.210.426-15, a mesma consignou que trabalhou como recepcionista na **NOVA PONTE** de Julho/2006 a Dezembro/2008, sendo após esta data, transferida para a **AGROINDUSTRIAL SANTA JULIANA LTDA**, que foi informada que após a compra da **AGROINDUSTRIAL SANTA JULIANA** pela **BUNGE**, esta não teve interesse em dar continuidade às operações na unidade de **NOVA PONTE**, motivo pelo qual foi transferida, que as atividades da **NOVA PONTE** (parte contábil e fiscal) era feita na unidade de Santa Juliana e que suas atividades consistiam em atender o telefone e receber correspondências, que encaminhava para a

AGROINDUSTRIAL SANTA JULIANA. Todos os dois colaboradores eram funcionários da **NOVA PONTE**.

A autoridade fiscal ainda constatou que não foi a **NOVA PONTE** quem efetivamente suportou o ônus do investimento, tendo a mesma atuado como mero veículo dos recursos originados de suas sócias, recursos estes em sua maioria repassados de imediato ou, no mais tardar, um dia após seu recebimento, que as sócias **BRUNELLO LTD** e **BUNGE A&B** arcaram com o ônus financeiro dos investimentos contratados formalmente pela **NOVA PONTE**, transferindo recursos à esta mediante integralização de aumento de capital, com a específica finalidade de sua aplicação na aquisição de participações societárias com ágio.

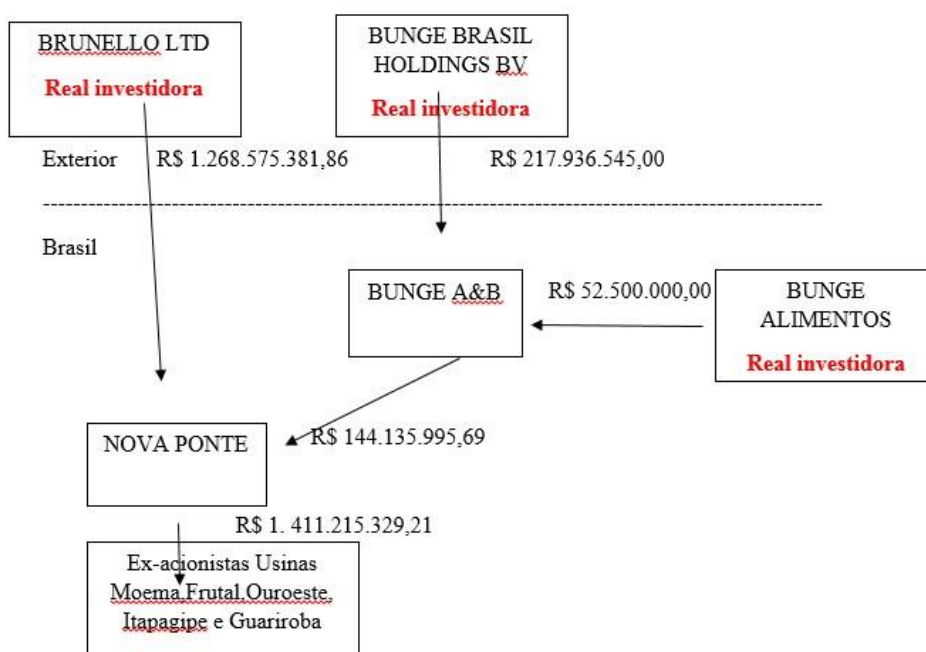
Por fim, a fiscalização mencionou que aproximadamente 9% do montante pago pela **NOVA PONTE** na aquisição das usinas em comento foram provenientes de recursos a ela repassados por sua sócia **BUNGE A&B**, mediante integralização de aumento de capital.

A **BUNGE A&B** foi constituída em Julho/2007 com a razão social **JANSPE EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A**, na forma de sociedade anônima de capital fechado,

tendo por objeto social holdings de instituições não financeiras, e capital social de R\$ 500,00, integralizados por seus sócios abaixo identificados:

A fiscalização sustenta, portanto, que a **NOVA PONTE** serviu de passagem de recursos do exterior oriundos de sua sócia **BRUNELLO LTD**, recursos estes destinados ao pagamento das aquisições em comento (**USINAS DO GRUPO MOEMA**), como também a sua sócia **BUNGE A&B**, carrou recursos do exterior recebidos de sua sócia estrangeira **BUNGE BRASIL HOLDINGS BS**, para a **NOVA PONTE**, com a mesma destinação.

Segue fluxograma da origem dos recursos utilizados pela **NOVA PONTE** para pagamento das aquisições das usinas:



Logo, não sendo a **NOVA PONTE** a real investidora, quando de sua cisão não houve reunião numa só pessoa jurídica do patrimônio que sofreu o encargo do ágio e o patrimônio que presumivelmente gerará os lucros que justificaram o seu pagamento. Ou seja, no patrimônio das reais investidoras, esse ágio permaneceu intocável, travestido na participação societária em suas controladas.

Deste modo, não é possível a amortização do ágio se o investimento subsiste no patrimônio do(s) investidor(es) original(is), lembrando que, com a retirada da **BRUNELLO** do quadro societário da **NOVA PONTE** ainda em 2010 (14ª e 21ª alterações contratuais da **NOVA PONTE**), o investimento por ela realizado foi transferido para o patrimônio da **BUNGE A&B**, persistindo nesta em todo o período fiscalizado.

A **BUNGE ALIMENTOS** foi a responsável pela contratação e pagamento dos Laudos de Avaliação Econômico-financeiro das Usinas adquiridas, conforme se depreende:

A fiscalização menciona a existência de despesas referentes às operações de aquisição, que embora pagas pela **NOVA PONTE**, foram emitidas em nome da **BUNGE ALIMENTOS**, conforme invoices emitidas pela **REED SMITH** em 18/01/2010 e 09/02/2010:

Consta nos documentos firmados no contexto da operação de aquisição das Usinas do Grupo Moema, que as notificações devidas à NOVA PONTE deveriam ser encaminhadas ao seguinte endereço: Rodovia Jorge Lacerda, KM 20, Poço Grande, Gaspar/SC, aos cuidados de Euben S. Monteiro Jr.. Ressalta-se que o referido endereço corresponde ao endereço constante no CNPJ da BUNGE ALIMENTOS S/A:

A fiscalização ressalta as atividades atribuídas a **NOVA PONTE** e que no referido documento são, na verdade, exercidas pela **BUNGE ALIMENTOS S/A**, conforme se depreende:

A Nova Ponte é uma empresa do Grupo Bunge, empresa do setor alimentício que atua no processo, estocagem, comercialização e exportação de soja e outros grãos, fornece matéria-prima para a indústria de alimentos, além de produzir alimentos para o consumidor final. Seus produtos são grãos, farelo de soja, óleo bruto e degomado (a granel), óleo refinado acondicionado em latas e PET, gorduras vegetais e hidrógenas (a granel e acondicionadas), margarinas, maioneses, azeites, farinhas, misturas para bolo, misturas para sobre mesas, pré-misturas para bolo, misturas para sobremesas, pré-misturas para panificação, cremes, massas secas e proteínas texturizadas de soja.

A autoridade fiscal concluiu que a **BUNGE ALIMENTOS S/A** não participou apenas como mera garantidora das operações de aquisição das **USINAS DO GRUPO MOEMA**, como quis fazer crer os contratos firmados, sendo a mesma parte ativa no processo de negociação e aquisição das referidas operações, cumprindo a **NOVA PONTE** um papel meramente formal nos referidos contratos.

Quanto a multa isolada, a fiscalização entendeu que ao recompor os balancetes mensais de suspensão/redução do IRPJ/CSLL no período fiscalizado, acrescentando-se ao LR e BC CSLL as exclusões indevidas de despesa com amortização do ágio, constatou-se ausência de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL nos meses de Nov/2014 e Dez/2014, gerando multa isolada de 50% sobre os valores não recolhidos, com fulcro no artigo 44, inciso II, alínea “b” da Lei 9.430/96, procedendo na sua constituição:

Tributo	Período	Estimativa mensal não recolhida	Multa isolada
IRPJ – estimativa mensal	Novembro/2014	960.671,83	480.335,92
IRPJ – estimativa mensal	Dezembro/2014	226.152,64	113.076,32
CSLL – estimativa mensal	Novembro/2014	353.761,86	176.880,93
CSLL – estimativa mensal	Dezembro/2014	82.134,95	41.067,48

A interessada se manifestou tempestivamente de plano em sua peça impugnatória, considerando a ausência de controvérsia sobre os fatos elencados pela autoridade fiscal, detalhando-a à operação ocorrida. A despeito disso, a interessada apresentou divergências sobre a qualificação jurídica dada aos fatos.

O primeiro ponto contemplado em sua peça impugnatória se deu em relação a preliminar suscitada da decadência. A alegação se dá pelo fato de remontar a fatos ocorridos e registrados nos controles contábeis e fiscais da impugnante e de outras empresas há mais de cinco anos. A interessada alega que o ágio foi apurado em aquisição ocorrida em 2010. Em 2011, houve a cisão da **NOVA PONTE** com a incorporação de parcela cindida pela impugnante, que passou a amortizar o ágio, sendo que nesse caso os fatos ora sob análise aconteceram mais de seis anos antes da lavratura do auto de infração ora impugnado, em contrariedade ao artigo 150, parágrafo 4º, do CTN.

Quanto ao mérito, a interessada contempla inicialmente a descrição do processo de reorganização societária ocorrido, que em decorrência da transferência das ações, a **NOVA PONTE** comprometeu-se (i) a transferir aos acionistas da **MOEMA PARTICIPAÇÕES** ações detidas na **BUNGE LTD.** ("**BUNGE LTD.**"), sociedade sediada em Bermudas; bem como (ii) ao pagamento de uma parcela em dinheiro (torna), sendo a liquidação financeira da operação ocorreu em 5/2/2010 (houve algumas parcelas pagas posteriormente, mas em montantes irrelevantes para o presente processo, as quais foram plenamente aceitas pela fiscalização)

Sobre a liquidação financeira em questão, a interessada alegou dois pontos considerados relevantes:

as ações da **BUNGE LTD**, dadas em permuta, foram recebidas, pela **NOVA PONTE**, mediante integralização de capital feita pela **BRUNELLO LTD** ("Brunello"), sociedade sediada em Bermudas, controlada pela **BUNGE LTD**, e

o pagamento da torna acordada decorreu de recursos próprios detidos pela **NOVA PONTE**, decorrente de integralizações de capital realizadas por sua controladora, a **BUNGE AÇÚCAR & BIOENERGIA LTDA**.

Em termos gerais, a composição do valor do custo de aquisição da **MOEMA PARTICIPAÇÕES** pode ser assim representada:

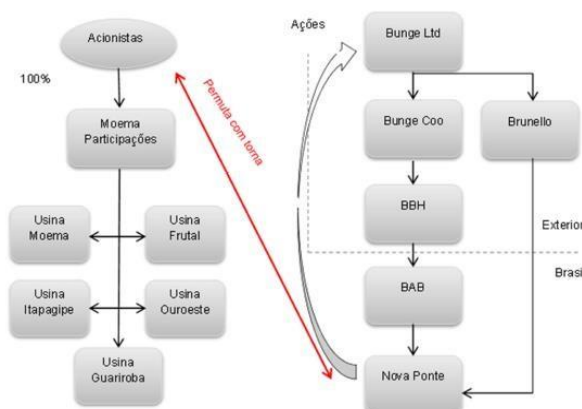
PAGAMENTO EM AÇÕES	R\$ 1.268.575.381,86	90,94 %
PAGAMENTO EM MOEDA	R\$ 126.396.091,23	9,06 %
VALOR TOTAL DE AQUISIÇÃO	R\$ 1.394.971.473,09	100 %

A interessada ainda menciona, que a sociedade **NOVA PONTE** foi constituída no ano-calendário de 2006.e é uma sociedade operacional e desenvolveu diversas operações, ao longo dos referidos anos-calendário, ressaltando que não se tratava, de empresa "de prateleira", constituída como mero "artifício" para possibilitar a dedução de despesas de ágio registrado na operação.

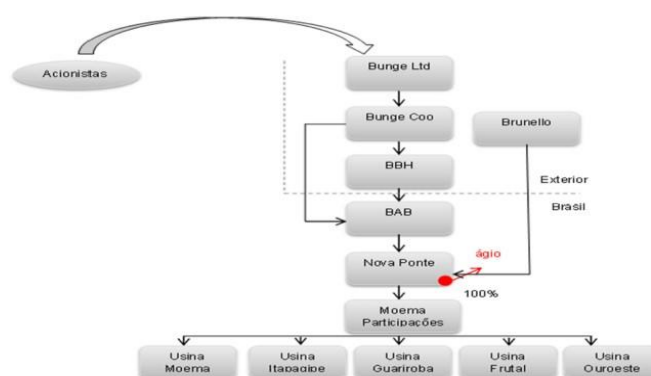
Por meio da referida operação, a **NOVA PONTE** adquiriu todos os investimentos detidos pela **MOEMA PARTICIPAÇÕES**, que era uma empresa holding, a qual detinha participações em sociedades que atuavam no setor sucroalcooleiro e de energia, formado por empresas do grupo.

As operações se deram em dois momentos distintos, assim representados:

Antes:



Após:

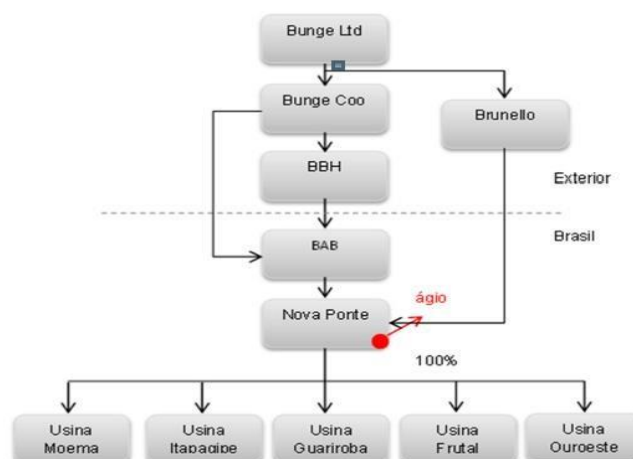


Em virtude da aquisição da **MOEMA PARTICIPAÇÕES**, a **NOVA PONTE** passou a registrar o investimento, desdobrando o custo de aquisição em (i) valor de patrimônio líquido da **MOEMA PARTICIPAÇÕES** e (ii) ágio apurado

Cabe registrar que o ágio teve como fundamento o valor de rentabilidade futura do investimento, apurado por estudos econômicos e avaliações internas, bem como por laudos de avaliação econômico-financeira de cada uma das usinas controladas pela **MOEMA PARTICIPAÇÕES**.

A **NOVA PONTE** registrou o custo de aquisição total da **MOEMA PARTICIPAÇÕES** no montante total de R\$ 1 394 971 473,09 desdobrado em (i) patrimônio líquido da **MOEMA PARTICIPAÇÕES** no montante de R\$ 39 977 463 96 e (ii) ágio no valor de R\$ 1 354 994 009,12, desse montante em questão, o ágio de rentabilidade futura dedutível corresponde a R\$ 1 097 692 733,31)

Posteriormente, em 05/02/2010, a sociedade NOVA PONTE incorporou a MOEMA PARTICIPAÇÕES, passando a exercer o controle direto sobre as USINAS MOEMA e demais empresas do grupo. O organograma societário após a referida incorporação pode ser assim representado:



Nesse momento, a interessada alega que, não obstante, a incorporação da **MOEMA PARTICIPAÇÕES**, a **NOVA PONTE** manteve o montante integral do ágio apurado registrado como desdobramento do custo de aquisição do investimento, em decorrência da manutenção do investimento nas usinas, não procedendo a sua amortização.

Um ano após, em 30/04/2011, foi aprovada a cisão total da **NOVA PONTE** com a versão da parcela de seu patrimônio e incorporação nas sociedades por ela detidas, cujo patrimônio cindido foi transferido a cada uma das sociedades controladas de forma proporcional ao valor pago pela **NOVA PONTE** pelas referidas sociedades no ato de aquisição a **MOEMA PARTICIPAÇÕES**. Com isso, alocou-se cada parcela do ágio pago ao respectivo patrimônio que o gerou.

Neste momento, em razão da união do patrimônio da sociedade **NOVA PONTE**, que detinha investimento avaliado nas usinas adquirido com ágio, com as sociedades que originaram a apuração do ágio em questão, dentre elas a **USINA FRUTAL**, o valor contabilizado passou a ser amortizado de forma linear, pelo prazo de 10 (dez) anos.

Diante desse cenário, o ágio fiscal alocado ao investimento realizado na **USINA FRUTAL** foi devidamente amortizado nos períodos de 2012 a 2014.

Quanto a questão da confusão patrimonial contemplada na autuação, a interessada menciona que o ágio em apreço é real e efetivo, decorrente de operação de aquisição, verificada entre partes independentes, e na qual houve efetivo sacrifício de recursos, além de o ágio em questão ter sido devidamente registrado e lastreado em documentação necessária e suficiente, nos termos da lei, para evidenciar seu fundamento econômico, consistente em expectativa de rentabilidade futura.

O ágio passou a ser amortizado quando foi efetivamente unido ao patrimônio a que se refere, ou seja, ao patrimônio que acarretou a apuração do ágio. Assim, somente após a cisão da **NOVA PONTE** com a versão da parcela de seu patrimônio e incorporação nas sociedades que geraram o ágio registrado com base em rentabilidade futura, a interessada consignou que passou a amortizar o ágio fiscal gerado, cerca de um ano após a incorporação da **MOEMA PARTICIPAÇÕES** pela **NOVA PONTE**.

Quanto a ausência de assinatura do documento e as ressalvas feitas pela empresa de consultoria Ernest & Young, a interessada menciona que essa ausência não tem o condão de invalidar o referido documento, não contemplando a legislação nenhum critério a respeito para a comprovação se dar por laudo, entendendo que pode ser por qualquer forma de demonstração, que indique por que se decidiu por pagar um sobrepreço pela expectativa de resultados futuros

Outro ponto destacado se dá em relação a questões relacionadas ao contratante do laudo ou mesmo a quem arcou com os respectivos custos, devendo-se destacar que tal fato em nada altera a qualidade do trabalho elaborado e sua suficiência para fins de demonstrar a fundamentação econômica do ágio.

.Quanto a extemporaneidade do laudo, a interessada alega que não há nada que se depreende do aspecto legal, se revelando mero formalismo, tampouco existe exigência que condicione a amortização fiscal à elaboração prévia de laudo ou mesmo concomitante à operação.

A interessada também mencionou a carência de suporte da argumentação fiscal – real adquirente do investimento e inexistência de “empresa veículo”.

Alega a interessada que a fiscalização parte da premissa de que as reais adquirentes são empresas que originalmente remeteram os recursos (ações e dinheiro) utilizados pela **NOVA PONTE** para adquirir o investimento em **MOEMA PARTICIPAÇÕES**.

Assim, a fiscalização conclui que não teria restado cumprido à necessária “*confusão patrimonial*” entre a investida e a investidora que supostamente teria suportado o pagamento do ágio, visto que as investidoras que realmente teriam efetuado o pagamento pelo investimento teriam sido as empresas **BRUNELLO**, a **BUNGE BRASIL HOLDINGS** e a **BUNGE ALIMENTOS**.

Em suma, afirma a fiscalização que o **GRUPO BUNGE** utilizou estrutura de empresa veículo para transferir o ágio originalmente apurado por outras empresas para a **NOVA PONTE**, tudo de modo a viabilizar a amortização fiscal do ágio.

Alega que a **NOVA PONTE** existia e teve operação desde 2006, pertencendo ao **GRUPO BUNGE** desde 2008. E mais, pela análise dos documentos acostados aos autos resta evidente que a referida sociedade possuía atividade, sendo totalmente descabida a alegação de que se tratava de empresa veículo, e não cabe a sustentação da inexistência de pessoa jurídica devidamente registrada na Junta Comercial e inscrita no CNPJ, que auferiu receitas de atividades próprias e que cumpriu suas obrigações acessórias para com o fisco, inclusive de escrituração

fiscal, eis que os fatos aqui analisados estavam registrados na contabilidade da suposta empresa veículo e eram inteiramente de conhecimento do fisco.

Quanto as operações estruturadas e sequenciais, a interessada em seu arrazoadado contempla que a análise do conjunto do negócio deixa evidente que houve a aquisição de um novo investimento pelo **GRUPO BUNGE** e nada foi encoberto ou mascarado pelas partes. O objetivo real foi a aquisição do novo investimento, tendo sido o efeito fiscal meramente decorrente dessa operação.

Finalmente quanto a multa isolada, a interessada menciona que tal imposição não merece prosperar, eis que a está sendo duplamente penalizada por um mesmo fato, em arrepio à jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

E em consoante entendimento, alega que não pode haver incidência de juros sobre a multa de ofício, tendo em vista a ausência de base legal para tanto. Não cabe a aplicação do art. 61 da Lei n 9430/96, que não previu a incidência de juros sobre as multas, mas apenas sobre o valor do principal de tributos e contribuições.

Em sessão de 18 de outubro de 2018 (e-fls.4232) a DRJ julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade do contribuinte.

Ciente da decisão de primeira instância em 04/10/2019 (e-fls.4605), o ora Recorrente apresenta o mesmo texto que havia sido apresentado na impugnação, mas agora intitulado como Recurso Voluntário em 30/10/2019 (e-fls. 4607).

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Rafael Zedral**, 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 outros requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

DO MÉRITO

Primeiramente, cumpre observar que o Recurso Voluntário consiste numa transcrição da impugnação. No entanto, conforme artigo 56¹ do Decreto 70.235/1972, o Recurso Voluntário é cabível contra decisão proferida pelas delegacias de Julgamento da Receita Federal.

Logo, a decisão a ser atacada no Recurso Voluntário é o Acórdão da DRJ, não o Ato administrativo que lavrou o auto de infração.

O relator respondeu a todas as questões levantadas pela defesa na impugnação, questões estas que foram repetidas no Recurso Voluntário, desconsiderando por completo as respostas dadas pelo relator do Acórdão recorrido.

Relembre-se que o parágrafo único do artigo 42² do decreto 70235/1972 prevê que “serão também definitivas as decisões de primeira instância na parte que não for objeto de recurso voluntário ou não estiver sujeita a recurso de ofício”.

Feitas estas considerações, passo à análise do caso.

O versa presente PAF sobre a glosa de ágio amortizado pela própria empresa adquirida.

A autoridade fiscal, ao fundamentar a glosa da dedução do ágio, arguiu a inexistência de confusão patrimonial entre as empresas investidas e a efetiva investidora. Adicionalmente, como argumento secundário, colocou em xeque a veracidade do laudo de avaliação apresentado (e-fls. 3653):

“Diante da imprestabilidade dos laudos apresentados como comprovação da fundamentação econômica do ágio, por ausência de assinatura e extemporaneidade dos mesmos, bem como da ausência de confusão patrimonial entre investidas e reais investidoras, é indevida a exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL da amortização do referido ágio, não se aplicando o disposto nos artigos 385 e 386 do RIR/99, mas sim o disposto no artigo 391 do mesmo Regulamento, motivo pelo qual glosamos a exclusão da referida despesa:

Apresentaremos adiante nossas considerações sobre esses dois pontos

SOBRE O LAUDO DE AVALIAÇÃO.

¹ Art. 56. Cabe recurso voluntário, com efeito suspensivo, de decisão de primeira instância, dentro de trinta dias contados da ciência. (Vide Lei nº 9.430, de 1996)

² Art. 42. São definitivas as decisões:

I - de primeira instância esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto;
II - de segunda instância de que não caiba recurso ou, se cabível, quando decorrido o prazo sem sua interposição;
III - de instância especial.

Parágrafo único. Serão também definitivas as decisões de primeira instância na parte que não for objeto de recurso voluntário ou não estiver sujeita a recurso de ofício.

Após uma análise meticulosa dos argumentos apresentados pela defesa e dos fundamentos do voto condutor do Acórdão recorrido, identifica-se que a única divergência deste relator em relação à decisão emitida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRJ) diz respeito à invalidação do laudo pericial apresentado pela contribuinte. A recorrente sustenta, com razão, que a invalidação do laudo não se justifica apenas por questões relacionadas à assinatura do laudo e pela sua extemporaneidade.

A autoridade fiscal negou validade ao laudo apresentado pela contribuinte, ainda na fase de procedimento de fiscalização, sob o argumento de que o documento não tinha sido assinado, e porque foi produzido meses após a assinatura do contrato de venda das empresas à Nova Ponte.

O relator do Acórdão da DRJ não deu relevância à ausência de assinatura do laudo apresentado, inclusive observando que a legislação não exige que o documento seja necessariamente um laudo, bastando que seja uma “demonstração”.

No entanto, na e-fls.4286, o relator corroborou com o Fisco quando a necessidade de que o documento demonstrativo do ágio deva ser contemporâneo à aquisição:

Destarte, percebe-se claramente que o **fundamento econômico do ágio há de ser determinado antes**, ou, no máximo, **até o momento da aquisição**. Trata-se, ainda, de uma questão de ordem lógica: não faz sentido imaginar que o fundamento econômico determinante para o pagamento de um ágio somente possa ter-se tornado conhecido após a operação de compra. Ora, se somente tornou-se conhecido após a aquisição, não pode ter sido ele o fator determinante para o pagamento ocorrido, admitindo-se possíveis correções posteriores desde que anteriores ao início da amortização fiscal.

Assim, a prova de que foi a rentabilidade futura a razão do pagamento do ágio incumbe obrigatoriamente à empresa que por ele pagou, e **tal prova há de ser feita com documentos contemporâneos aos fatos**, pois a “demonstração” se faz com os documentos que de fato serviram de base para a tomada da decisão de adquirir a participação societária.

Mais ainda, ante a falta de comprovação contemporânea, resta apenas a alternativa de considerar que o ágio teve por fundamento “outras razões econômicas”, posto ser a única alternativa existente a não exigir o arquivamento da referida “demonstração”, e, por conseguinte, a impossibilidade de aproveitamento da dedutibilidade fiscal desse ágio, conforme se depreende da tabela contendo as respectivas datas dos documentos apresentados pela interessada:

No entanto, entendemos que o elemento essencial da norma do § 3º do artigo 385 do RIR 99 é o lançamento contábil do ágio, e não o demonstrativo em si (o parágrafo 3º refere-se ao termo “demonstração”).

Vejamos:

Art. 385. O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20):

§ 3º O lançamento com os fundamentos de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração ([Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 3º](#)).

Logo, o que deve ser contestado pela fiscalização é o lançamento, não o demonstrativo apresentado. A glosa do lançamento contábil é justificada se acaso o demonstrativo, que sequer precisa ser um laudo, não ofereça as informações consistentes para embasá-lo.

O que nos parece pouco razoável e contrário à norma legal é invalidar o lançamento por questões extrínsecas à informação prestada no laudo, como por exemplo a falta de assinatura.

Outro ponto é a extemporaneidade do laudo. Afirmar a autoridade fiscal que o laudo deve ser anterior à operação de venda das usinas. No entanto, pelo teor do artigo 385, § 3º do RIR 99, o demonstrativo deve ser contemporâneo ao lançamento, o que também entendo que resta atendido.

Portanto, a defesa está correta ao sustentar que a relevância do laudo não reside em sua temporalidade, mas sim na sua consonância com os termos do acordo concretizado, registrado no lançamento contábil.

De se observar que a fiscalização não adentrou na análise dos aspectos materiais do laudo, como a forma de cálculo e eventuais inconsistências das variáveis envolvidas, restringindo-se a invalidá-lo apenas por aspectos extrínsecos.

Ademais, a questão da temporalidade do laudo já foi analisada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, cuja decisão de 11/03/2022, dispôs sobre a desnecessidade de “contemporaneidade” do laudo sob a norma anterior e, nos termos do relator Caio Cesar Nader Quintella:

Acórdão: 9101-005.974 Número do Processo: 16327.720804/2016-51 Data de Publicação: 11/03/2022 Contribuinte: BANCO FIBRA SA Relator (a): CAIO CESAR NADER QUINTELLA Ementa: ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2013 ÁGIO. LAUDO OU DOCUMENTAÇÃO DE DEMONSTRAÇÃO DOS FUNDAMENTOS ECONÔMICOS. AVALIAÇÃO DO INVESTIMENTO. EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA. REGISTRO CONTÁBIL. ANTERIORIDADE E SINCRONIA NÃO EXIGIDAS. NECESSIDADE APENAS DE CONTEMPORANEIDADE EM RELAÇÃO À OPERAÇÃO SOCIETÁRIA.

Antes do advento da MP nº 627/13, convertida na Lei nº 12.973/14, não existia dispositivo legal, próprio e expresso, quanto à temporalidade e à cronologia da

produção e arquivamento de documento em que se demonstra o fundamento econômico do ágio registrado na contabilidade das empresas.

Porém, a redação original do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77 já estabelecia que, na ocasião da aquisição da participação, deveria se desdobrar o custo de aquisição em valor de patrimônio líquido, na época da operação, e o ágio ou o deságio percebido na transação. A isso soma-se a determinação do §3º do mesmo dispositivo, que impõe que o fundamento econômico do ágio deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração, não restando dúvidas da exigência de contemporaneidade de tal demonstração com a manobra de aquisição e seu correspondente gasto.

A figura da contemporaneidade (condição temporal daquilo ocorrido no mesmo período) não guarda sinonímia ou se confunde com a da sincronia (condição temporal daquilo ocorrido no exato mesmo instante) e, muito menos, com aquela da anterioridade (condição temporal daquilo ocorrido em momento pretérito).

Tendo sido o Laudo de avaliação do investimento, que atesta a expectativa de rentabilidade futura, concluído entre a data da assinatura do contrato (signing) e o efetivo pagamento pela participação societária adquirida (closing), não pode tal documento ser rotulado de intempestivo pela Fiscalização, sendo manifestamente contemporâneo em relação à operação.

De qualquer forma, independentemente de se considerar o negócio realizado no momento da assinatura do pacto ou da efetivação do pagamento, uma vez que o Laudo foi elaborado no último dia do mês subsequente àquele da subscrição do Instrumento de aquisição pelas partes (signing), está certa e evidente a sua contemporaneidade, dentro da praxe dos lançamentos e registros contábeis e fiscais das transações.

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, acordam em: (i) por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, deu-se provimento ao recurso referente à amortização de ágio “GVCRED” com retorno ao colegiado a quo, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Andréa Duek Simantob que votaram por negar-lhe provimento nessa matéria; e (ii) por maioria de votos, negar provimento em relação à amortização de ágio das operações “PAULICRED” e “CREDFIBRA”, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano e Luis Henrique Marotti Toselli que votaram por dar-lhe provimento também nesses pontos. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto as conselheiras Edeli Pereira Bessa e Livia De Carli Germano.”

Portanto, afasto este argumento para a motivação da glosa.

DA AUSÊNCIA DE CONFUSÃO PATRIMONIAL

A despeito da complexa operação levada à efeito pelo grupo Bunge, utilizando-se de empresas de diversos países, por meio de sucessivas operações societárias, tudo para comprar simples usinas de açúcar no interior do Brasil, a motivação para a glosa da amortização do ágio pela autoridade fiscal reside no argumento de que não teria ocorrido a confusão patrimonial entre a investidora de fato e a investida, fato autorizador da amortização do ágio.

O caso tratado nestes autos resume-se na validação ou não, para fins de amortização do ágio, do uso da empresa Nova Ponte pela Bunge na aquisição de cinco usinas de açúcar e álcool, e aqui especificamente a FRUTAL BIOENERGIA LTDA.

Tivesse a Bunge adquirido todas estas usinas diretamente da Moema Participações, o eventual ágio pago não poderia ser até a data de hoje amortizado visto que além do fato de que não teria ocorrido a confusão patrimonial (a FRUTAL ainda existe e está operacional), **o lucro destas usinas continuaria a acontecer**, como de fato continua até hoje, tal como mais ou menos foi avaliado no momento da compra, conforme laudo da ERNST & YOUNG.

Ora, se a expectativa de um fato futuro realmente se concretiza, como, por exemplo a expectativa de rentabilidade futura, então não há como deduzir uma perda por um ganho (ou expectativa de ganho) não realizado. E a FRUTAL é apenas uma simples empresa em pleno funcionamento que apenas alterou a sua composição societária.

A autoridade fiscal fundamenta sua tese sob o argumento de que a empresa utilizada pela Bunge (Nova Ponte) para adquirir as cinco usinas (via Moema Participações) não tinha capacidade econômica para suportar as aquisições. Afirma que a Nova Ponte não tinha movimentação financeira relevante até o início das negociações, quando então recebeu aporte de capital da Bunge, que foi utilizado exclusivamente para a aquisição da Moema Participações.

“ De todo o exposto concluímos que não só a NOVA PONTE serviu de passagem de recursos do exterior oriundos de sua sócia BRUNELLO LTD, recursos estes destinados ao pagamento das aquisições em comento (usinas do Grupo Moema), como também a sua sócia BUNGE A&B, carreou recursos do exterior recebidos de sua sócia estrangeira BUNGE BRASIL HOLDINGS BS, para a NOVA PONTE, com a mesma destinação.

Segue fluxograma da origem dos recursos utilizados pela NOVA PONTE para pagamento das aquisições das usinas:

[...]

Logo, não sendo a NOVA PONTE a real investidora, quando de sua cisão não houve reunião numa só pessoa jurídica do patrimônio que sofreu o encargo

do ágio e o patrimônio que presumivelmente gerará os lucros que justificaram o seu pagamento. Ou seja, no patrimônio das reais investidoras, esse ágio permaneceu intocável, travestido na participação societária em suas controladas.

Deste modo, não é possível a amortização do ágio se o investimento subsiste no patrimônio do(s) investidor(es) original(is), lembrando que, com a retirada da BRUNELLO do quadro societário da NOVA PONTE ainda em 2010 (14ª e 21ª alterações contratuais da NOVA PONTE), o investimento por ela realizado foi transferido para o patrimônio da BUNGE A&B, persistindo nesta em todo o período fiscalizado”

O Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, não permite a dedução da amortização do ágio na apuração do lucro real. Pelo contrário, o art. 391, fundamentado no art. 25 do Decreto-lei nº 1.598/77 e no art. 1º, inciso III, do Decreto-lei nº 1.730, estabelece que as “contrapartidas da amortização do ágio ou deságio de que trata o art. 385 (art. 20 do DL 1.598/77) não serão computadas na determinação do lucro real, ressalvado o disposto no art. 426” (alienação ou liquidação de investimento em coligada ou controlada avaliado pelo patrimônio líquido).

Assim, a possibilidade de deduzir o ágio na apuração do lucro restringe-se ao caso previsto no art. 386, III, do RIR/99 – art. 7º, III, da Lei nº 9.532/97. Este caso ocorre quando a pessoa jurídica absorve o patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio fundamentado na rentabilidade da coligada ou controlada, com base na previsão dos resultados nos exercícios futuros. Nessa situação, a amortização poderá ocorrer à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração.

A única possibilidade de modificação do status do ágio, alterando-o para amortizável, seria em caso de incorporação, fusão ou cisão. E como no Direito a formalidade tem o poder capacidade de criar realidade, nada mais normal que criar uma realidade apenas e exclusivamente por meio de um procedimento apenas formal. Ora, se o que falta para amortizar um ágio é uma cisão, então que se faça uma cisão apenas no papel.

E a FRUTAL BIOENERGIA LTDA? Continua no mesmo lugar, produzindo o que sempre produziu, e como se vê, continua lucrando conforme previsto inclusive em laudo pericial.

Conforme analisado nos autos, torna-se evidente que a intenção do Grupo Bunge era adquirir exclusivamente as cinco usinas de açúcar e álcool, incluindo a FRUTAL BIOENERGIA LTDA. A sequência de transações corporativas, que engloba o aumento de capital na Nova Ponte e

a aquisição da Moema par — detentora de participação nas cinco usinas —, corrobora essa assertiva de maneira inequívoca.

Tal evidência se mostra até mesmo no laudo de avaliação, que reforça nossa visão que toda essa operação, por meio da Nova Ponte, foi efetivada pela Bunge, visando, em última análise, possibilitar a amortização do ágio pelas próprias empresas adquiridas:

“Sr. Patrício Martins Controladora Corporativa **Bunge Brasil Holdings B.V.**

Rodovia Jorge Lacerda, km 20 - Poço Grande Gaspar/ SC - Brasil CEP: 89110 000
Prezado Sr, Patrício Martins.

Oe acordo com a nossa proposta, apresentamos o relatório **de avaliação econômica e financeira da Usina Frutal Açúcar e Álcool Ltda.** (doravante denominada "Usina Frutal"). O propósito desta avaliação é estimar o valor justo da **Usina Frutal na data-base de 31 de janeiro de 2010 para auxiliar a Bunge Brasil Holdings B.V.** (doravante denominada "Bunge BR") no cumprimento da legislação fiscal e normas contábeis.

Este relatório tem o intuito de auxiliar a **Bunge BR no cumprimento da legislação fiscal artigo 385. subparágrafo 2 Item II do RIR** (Regulamento do Imposto de Renda), Decreto 3.000/ 99. não devendo, desta forma, ser usado para contabilização para fins de US GAAP 1 e IFRS J e para nenhum outro fim.

Cabe ressaltar que o escopo dos nossos trabalhos está restrito às metodologias de avaliação selecionadas e implementadas e à revisão dos diferentes parâmetros de avaliação utilizados. Efetuamos também uma revisão da consistência das premissas adotadas nas projeções da Administração que suportaram nossas análises.”

Observa-se que a função da Ernst & Young consistia em prover à Bunge Brasil Holdings B.V., e não à Nova Ponte, o suporte técnico necessário para atender às exigências do artigo 385, § 2º, inciso II do Regulamento do Imposto de Renda.

O laudo demonstra, e não só ele, obviamente, a este relator que além de expectativa de rendimento futuro, houve no momento da assinatura do contrato uma **expectativa de efetiva amortização do ágio**. O que significa que a possibilidade futura da amortização do ágio pelas próprias usinas (que estão em pleno funcionamento) fez parte da tomada de decisão pela Bunge para aquisição destas.

Relembre-se que em 07 de abril de 2010, data de emissão do laudo a Bunge não poderia ter qualquer interesse na avaliação da FRUTAL para fins de adequação ao “*cumprimento da legislação fiscal artigo 385. Subparágrafo 2 Item II do RIR*”, posto que a cisão total da Nova Ponte ocorreu um ano após, a não ser que esta cisão da Nova Ponte já fazia parte da estratégia desde o início das negociações.

De se notar que o ágio pela venda da Frutal está sendo deduzido por ela mesma, que está em pleno funcionamento, inclusive auferindo o lucro que havia sido projetado na época da venda para a Bunge (via Nova Ponte). Melhor dizendo: a despesa de dedução do ágio pela quebra de expectativa de rendimento futuro está abatendo o lucro que está efetivamente ocorrendo ao longo dos anos pela Frutal, lucro este devidamente previsto no laudo de avaliação. A expectativa de rendimento futuro foi de fato realizada.

Faço esta observação, de que as usinas estão em pleno funcionamento e lucrando (tanto que estão deduzindo o ágio), pois o trecho abaixo transcrito, extraído das contrarrazões da Procuradoria da Fazenda Nacional, refletem exatamente nossa posição sobre o tema:

“Portanto, a finalidade do disposto nos arts. 7º e 8º da Lei 9.532/97 é regular o efeito fiscal da recuperação do ágio na aquisição do investimento, quando este é extinto mediante a incorporação. **Se é essa a finalidade do dispositivo legal, não faz sentido permitir a amortização quando não há extinção nem do investidor e nem da sociedade investida.** Esta é a questão que impõe seja solucionada no presente caso.

De acordo com a previsão legal, qualquer situação diferente da hipótese aqui ventilada não admite a dedução da despesa com amortização do ágio. Uma incorporação, fusão ou cisão societária que envolva, por exemplo, uma interposta pessoa como investidor (empresa veículo) não permitirá a aplicação do tratamento fiscal instituído pelo artigo 386 do RIR/99. O ágio pode até existir contabilmente, mas não será dedutível na apuração do lucro real.”

A recorrente traça uma defesa no sentido de afastar da Nova Ponte a ideia de empresa veículo, afirmando que a empresa *“teve operação desde 2006, pertencendo ao Grupo Bunge desde 2008”* além de ser registrada na Junta Comercial e inscrita no CNPJ, que auferiu receitas de atividades próprias e que cumpriu suas obrigações acessórias para com o fisco, inclusive de escrituração fiscal.

A Fiscalização não nega esses fatos, confirmando a sua existência anterior, mas alega também, e com absoluta razão, que a sua movimentação financeira no período demonstra que a Nova Ponte não dispunha de recursos para justificar a aquisição da Moema Participações, sua participação na operação era efêmera e desnecessária. Até porque, como já dito, é fato indiscutível que a Nova Ponte adquiriu a Moema Participações com os recursos advindos da BRUNELLO LTD.

Relembre-se que a Nova Ponte foi adquirida pela Bunge no contexto da aquisição da Agroindustrial Santa Juliana, controladora da Nova Ponte.

A fiscalização constatou que o Grupo Bunge adquiriu a Agroind. Santa Juliana, controladora da NOVA PONTE, (fato ocorrido em 2007) e decidiu preparar esta **para uma possível negociação e aquisição das Usinas do Grupo Moema**, transferindo a gestão operacional que

possuía na NOVA PONTE para as Usinas da Bunge, para dedicar-se totalmente aos estudos de viabilidade e Due Dilligence.

A defesa tenta, por meio de um jogo de ideias, estabelecer um conceito restritivo de empresa veículo, para depois demonstrar que a Nova Ponte não se enquadra neste conceito que apenas a contribuinte criou.

CONCORDÂNCIA COM OS FUNDAMENTOS DA DECISÃO RECORRIDA

Com base no art. 114, §12, I³ do Anexo da Portaria MF nº 1.634, de 2023 (Ricarf), declaro minha concordância com os fundamentos da decisão recorrida, os quais me utilizo como razão de decidir. O destaque abaixo alguns pontos que entendo relevantes:

“Outro ponto, a fim de demonstrar a ausência de "confusão patrimonial" entre o ágio criado quando da aquisição da participação societária da MOEMA PAR e o patrimônio dessa mesma empresa quando da incorporação da NOVA PONTE, destaca-se que quem de fato arcou com o pagamento do ágio criado e registrado pela USINA FRUTAL foi a BRUNELLO LTD., empresa localizada nas Bermudas, subsidiária da BUNGE LTD.

A transferência de riquezas que deu origem ao ágio relacionado à participação sobre as usinas ocorreu de fato entre a BRUNELLO LTD e os antigos sócios da MOEMA PAR. O ágio registrado pela USINA FRUTAL com a incorporação de parcela cindida da NOVA PONTE apresenta seus fundamentos de existência, validade e eficácia relacionados intrinsecamente à operação societária realizada pela BRUNELLO LTD. quando da aquisição da participação societária da MOEMA PAR e dos quotistas minoritários das usinas. Foi a BRUNELLO LTD. quem teve um propósito comercial quanto ao pagamento do ágio, e quem de fato despendeu riquezas para a sua aquisição.

Da criação desse ágio não participaram em nenhum momento, nenhuma das empresas envolvidas na operação societária que deu ensejo a dedução de sua amortização. Nem a USINA FRUTAL nem a NOVA PONTE arcaram de fato com o pagamento do ágio registrado, assim como sequer possuíam propósito comercial ao seu registro. Na reestruturação societária em epígrafe, do modo como foi conduzida, surge uma questão fundamental. Se o objetivo do GRUPO BUNGE e da BRUNELLO LTD. era adquirir a MOEMA PAR e as demais participações societárias

³ Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor.

[...]

§12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - Declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida; e

das usinas, por que não o fizeram diretamente, pagando os valores diretamente aos antigos sócios da MOEMA PAR e das demais usinas? Por que se utilizar da empresa NOVA PONTE para efetuar a transação? A resposta é que se tivessem feito diretamente a transação, não teriam como gozar da amortização do vultoso ágio, tendo em vista que este último seria alocado na contabilidade da empresa BRUNELLO LTD., empresa esta, que o teria suportado, localizada no exterior.

Diante de todo exposto, afasto, in totum, as alegações consignadas na peça impugnatória.”

DA CONCOMITÂNCIA DA MULTA ISOLADA COM A MULTA DE OFÍCIO

A recorrente se insurge no seu Recurso Voluntário contra o lançamento da multa decorrente recolhimento de estimativas de estimativas em vista das glosas realizadas na autuação fiscal.

A base legal encontra-se na lei 9430/1996, artigo 44:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - De 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - De 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

b) **na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado**, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)”

Recorrente defende que não seria cabível a sua exigência, aderindo à tese da impossibilidade da incidência concomitante da multa isolada pelo não recolhimento de estimativa (art. 44, II, a da lei 943/1996), e da multa de ofício pelo não recolhimento de IRPJ/CSLL apurado ao final do período de apuração (inciso I do mesmo artigo 44).

Alega-se a aplicação do critério da consunção, pois a infração de não recolher uma estimativa é meio de execução da etapa final, ou seja, o recolhimento do tributo ao final do ano-calendário.

Com o devido respeito aos que assim entendem, este relator não vislumbra qualquer óbice na aplicação simultânea das duas multas. Trata-se de infrações distintas e a lei não impede concomitância das duas multas, por dois motivos. O primeiro é porque não há qualquer previsão expressa na lei neste sentido. E a segunda é que a própria alínea “b” do inciso II do artigo 44 da lei 9430/1996 foi redigida prevendo todas estas hipóteses.

Explico.

A alínea b do inciso II do artigo 44 da lei 9430/1996 prevê a multa “**ainda que** tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social”.

O termo “ainda que” é usado para expressar que algo acontece apesar de outras circunstâncias ou condições. Como exemplo pode utilizar a própria alínea “b” do inciso II do artigo 44, quando afirma que a multa isolada é devida “**ainda que** tenha sido apurado prejuízo fiscal....”

A legislação tributária estabelece que a multa por falta de recolhimento da estimativa mensal é imposta independentemente da existência de lucro ou prejuízo fiscal no período. Isso significa que, mesmo que a empresa tenha prejuízo, a obrigação de recolher a estimativa mensal do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) persiste. A norma legal não faz distinção entre situações de lucro ou prejuízo, tratando a antecipação do pagamento como um dever instrumental do contribuinte.

Ademais, a Súmula CARF nº 105⁴, que veda a cumulação de ofício e a multa isolada não se aplica à fatos geradores ocorridos após as alterações legislativas promovidas pela Medida Provisória nº 351, convertida na Lei nº 11.488.

Portanto, a multa prevista no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 é exigível na ausência ou na presença de lucro tributável ao final do ano-calendário.

Assim, além das condutas infracionais distintas, que a lei atribui consequências sancionatórias distintas, afastar a exigência da multa isolada é negar vigência a texto legal expresso (art. 2º e 44, II, “b”, da Lei no 9.430, de 1996), fato defeso ao CARF, nos termos da Súmula nº 2.

Portanto, nego provimento do Recurso Voluntário neste ponto.

DA APLICAÇÃO DO ART. 24 DA LINDB

O Contribuinte defende a aplicabilidade do art. 24 da LINDB, asseverando que os atos por ele praticados levaram em consideração a orientação jurisprudencial vigente na época dos fatos.

⁴ Súmula CARF 105: “A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício”

A matéria foi pacificada neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais por meio da Súmula CARF nº 169, vinculante aos membros deste colegiado:

Súmula CARF nº 169 Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

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

DISPOSITIVO

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário para, no mérito, negar-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Zedral – relator.