



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10825.722693/2014-59
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-002.244 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de julho de 2016
Matéria IRPJ - AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO
Recorrente AB BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO NÃO RECONHECIDA. MULTA QUALIFICADA AFASTADA.

A comprovação da rentabilidade futura (fundamento econômico do pagamento do ágio) é requisito primordial que permite a amortização do ágio pago na aquisição de investimentos, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão. A ausência destas premissa descaracteriza o direito a amortização do ágio. Quando da comprovação da rentabilidade futura, identificou-se que a mesma restou insubsistente e/ou extemporânea.

PLANEJAMENTO FISCAL ABUSIVO. INOCORRÊNCIA. INSUBSISTENTE. MULTA QUALIFICADA AFASTADA.

Figura inapropriado aplicar multa qualificada, posto que o planejamento fiscal perpretado não restou abusivo. Adequado, portanto, afastá-la. Cabível apenas multa de ofício.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Aplica-se à tributação reflexa idêntica solução dada ao lançamento principal em face da estreita relação de causa e efeito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para reduzir o percentual da multa à 75%, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Leonardo de Andrade Couto - Presidente.

Demetrius Nichele Macei - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Leonardo de Andrade Couto (Presidente), Demetrius Nichele Macei, Leonardo Luis Pagano Goncalves, Caio Cesar Nader Quintella, Paulo Mateus Ciccone, Luiz Augusto de Souza Goncalves, Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Relatório

Tratam-se de autos de infração de IRPJ e da CSLL, lavrados pela DRF Bauru/SP em 06/11/2014, contra a contribuinte em epígrafe, em decorrência do procedimento de fiscalização autorizado pelo MPF nº 0810300.2013.01055, relativos a fatos geradores ocorridos durante os anos-calendário 2009, 2010, 2011 e 2012, que resultaram na constatação de AMORTIZAÇÃO- VALORES NÃO AMORTIZÁVEIS e COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZO OPERACIONAL COM RESULTADO DA ATIVIDADE GERAL.

Conforme DEMONSTRATIVO CONSOLIDADO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DO PROCESSO, foram apuradas infrações cujos créditos tributários autuados perfazem o montante de R\$ 62.905.468,88, no qual encontra-se incluída a multa de ofício de 150% e de 75%, além dos juros de mora calculados até novembro de 2014.

Do auto de infração lavrado em relação ao IRPJ apurado, constam as seguintes infrações:

0001 AMORTIZAÇÃO
VALORES NÃO AMORTIZÁVEIS

Amortização indedutível em função da natureza do bem ou do direito ou da despesa, que não é amortizável, conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2009	14.760.000,00	150,00
31/12/2009	5.470.276,44	150,00
31/12/2010	14.760.000,00	150,00
31/12/2010	5.470.276,44	150,00
31/12/2011	14.760.000,00	150,00
31/12/2011	5.470.276,44	150,00
31/12/2012	14.760.000,00	150,00
31/12/2012	5.470.276,44	150,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 31/12/2012:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 249, inciso I, 251, 299, 324, §§ 2º e 4º, e 325 do RIR/99

Arts 385 e 386 do RIR/99

Arts. 20 e 21 do DL 1598/77

0002 SALDO INSUFICIENTE COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZO OPERACIONAL COM RESULTADO DA ATIVIDADE GERAL

O sujeito passivo compensou prejuízos operacionais em montante superior ao saldo desse prejuízo, conforme detalhamento nos demonstrativos de apuração e no relatório fiscal anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (RS)	Multa (%)
31/12/2010	8.353.840,86	75,00
31/12/2011	1.502.443,14	75,00

Enquadramento Legal: Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2010 e 31/12/2011 - art. 3º da Lei nº 9.249/95. Arts. 247 e 250, inciso III, 251, 509 e 510 do RIR/99

Em seu Termo de Verificação Fiscal, a autoridade fiscal fez consignar o que adiante parcialmente reproduzido.

RELATÓRIO FISCAL

1.1-Em meados de 2012 a empresa AB BRASIL mudou sua matriz para a Filial sediada na cidade de Pederneiras e, na condição de grande Contribuinte, passou a ser acompanhada pela Delegacia da Receita Federal em Bauru.

1.2 -A Equipe de Acompanhamento de Grandes Contribuintes da DRF Bauru, após estudos das aquisições de participações societárias realizadas pela empresa AB Brasil, se deparou, com a existência de amortização de ágio no valor de R\$ 14.760.000,00 (quatorze milhões setecentos e sessenta mil reais) que foram utilizados para redução do lucro operacional desde o ano calendário 2003. Em visita realizada à sede da empresa já em Pederneiras -SP, foram arrecadados os contratos e demais documentos que embasaram as aquisições de participações societárias da empresa AB Brasil, melhor detalhada no anexo denominado "DOC09 Ágio AB Brasil".

1.3- A partir do janeiro de 2009 a empresa passou a apropriar também o ágio relativo à aquisição da empresa SÓHOVOS, melhor detalhado no arquivo digital "DOC10 ÁGIO SÓHOVOS" onde foram digitalizados os documentos fornecidos pela empresa relativos à aquisição de participação societária em questão, a seguir temos a planilha com o resumo das amortizações realizadas pela empresa até o ano de 2012.

2- Fundamentos do Ágio

2.1- (...)

2.2- O § 2º do artigo 20 do DL-1.598/77 é explícito ao prever que o ágio verificado na aquisição de uma participação societária pode possuir três fundamentos distintos, cada qual submetido a requisitos específicos de demonstração e a efeitos tributários diferentes, conforme destaques acima.

2.3- Faz-se necessário distinguir "o preço de aquisição " e o "valor do patrimônio líquido". Para que se realize uma transação comercial, qualquer que seja ela, é necessário que se defina um valor ou preço a ser pago pelo bem a ser negociado, que pode ser maior ou menor que o valor registrado na contabilidade. É esta diferença que é denominada como ágio ou deságio conforme o caso, podendo ser dedutível ou indedutível. Quando se referir à participação societária deverá ser submetida aos critérios constantes das alíneas "a", "b" e "c" do § 2º do DL 1598/77 para que se defina o valor do ágio e sua dedutibilidade.

2.4- Deste comando depreendemos que o ágio nas aquisições de participações societárias, quando existir, é parte da diferença a maior existente entre o preço estabelecido para a transação e o valor histórico do patrimônio líquido adquirido, desta diferença entre valor de transação e valor histórico devem ser subtraídos os valores dos bens do ativo, os intangíveis, marcas, patentes, fundo de comércio e outros bens a preço de mercado, cujos valores devem ser demonstrados através de laudos técnicos., atendidos os incisos "a" e "c" do § 2º do artigo 20 do DL-1.598/77 restará o valor a ser apropriado no inciso "b", caso seja apurado saldo positivo a apropriar, devidamente demonstrado.

2.5-As regras prescritas no DL 1598/77 determinam que o adquirente mantenha em boa guarda os documentos (laudos) que embasem e quantifiquem os valores a serem apropriados e amortizados a título de ágio por expectativa de rentabilidade futura.

2.7- Nos documentos apresentados pela empresa não constam laudos que demonstrem tal condição, os laudos existentes são baseados em valores históricos (valor contábil) e, não demonstram a alocação do ágio considerando o preço de mercado dos bens existentes ao tempo da operação de compra e venda da participação societária. Procedendo desta forma a empresa não demonstrou o fundamento econômico do respectivo ágio nos termos do artigo 20 do DL 88ui1598/77 que é pré requisito legal, que, se aplicado, determina o valor dedutível a ser amortizado como ágio que não se confunde com a simples diferença entre o valor da aquisição e aquele valor histórico registrado na contabilidade.

2.8 - Os fundamentos descritos neste item aplicam-se às duas aquisições realizadas pela empresa que, por sua vez, aplicou a mesma metodologia em ambos os casos. As divergências entre a metodologia apresentada pelo contribuinte e aquela prescrita na norma já são suficientes para a GLOSA do valor do ágio amortizado ao longo dos últimos anos, visto que não houve apuração do valor correto e nem foi utilizada a metodologia prescrita na norma legal. **A situação descrita acima já é suficiente para caracterizar como indevida a amortização do ágio que considere apenas o valor contábil do patrimônio líquido da adquirida.**

2.9- Comentamos a seguir outros aspectos das aquisições que comprometem a amortização das diferenças apropriadas pela empresa a título de ágio.

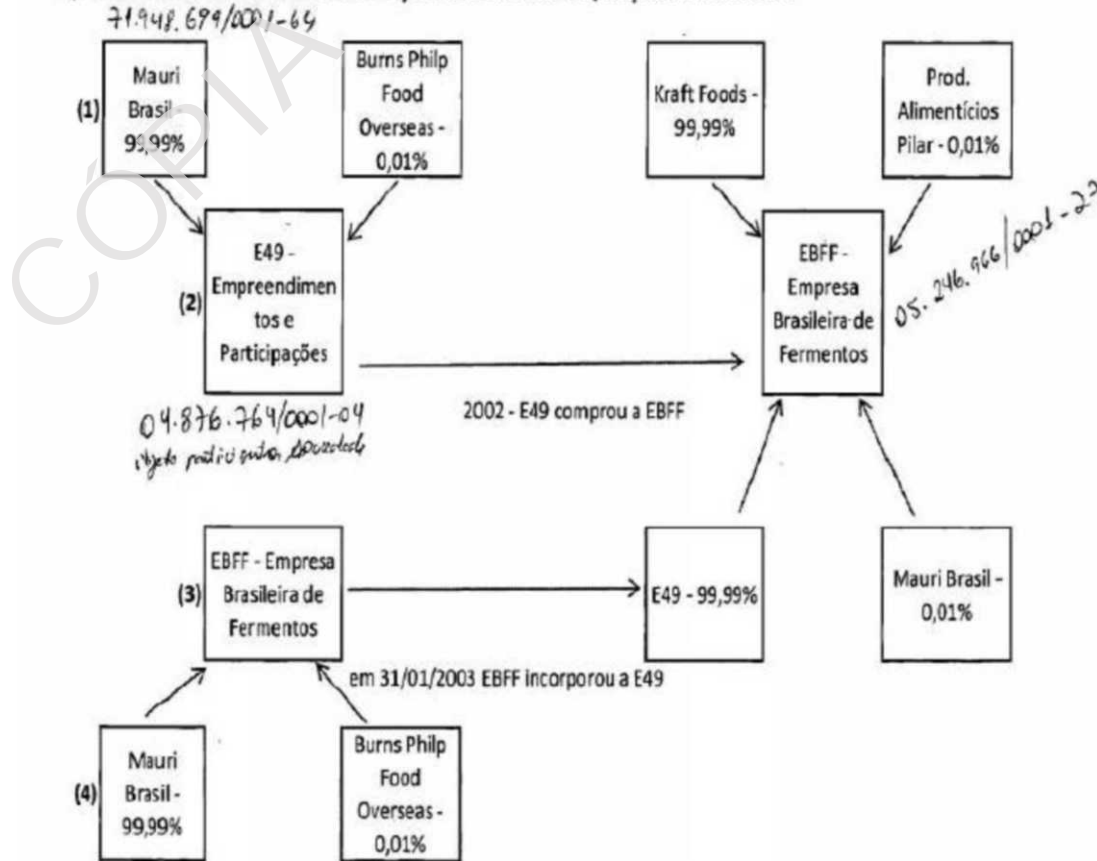
2.10- Destacamos os históricos das aquisições realizadas pela empresa nos tópicos "3- HISTÓRICO ÁGIO EBFF" e "4- HISTÓRICO ÁGIO SÓHOVOS".

3-HISTÓRICO ÁGIO EBFF

3.1- A empresa AB Brasil, apropriou os valores acima e declarou tratar-se de ágio fundamentado na "expectativa de rentabilidade futura" com sua origem na aquisição em razão de "compra" de participação societária celebrada entre as empresas EBF - Empresa Brasileira de Fermentos Ltda (adquirida) e a empresa E49 EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA (adquirente), cuja controladora à época da aquisição eram as empresas: Mauri Brasil Comércio e Importação Ltda, CNPJ: 71.948.699/0001-64 (99,9%) e a Burns Philp Food Overseas Holdings Limited (0,01%), representada pelo procurador Sr. Eduardo Carvalho Tess Filho, CPF: 034.789.578-69, conforme contrato social às fls 10 e 11 do anexo "ÁGIO EBFF".

3.2 – Quadro sinótico da operação de aquisição realizada pela empresa.

QUADRO DEMONSTRATIVO DAS ALTERAÇÕES SOCIETÁRIAS - AQUISIÇÃO FLEISCHMANN



(...)

3.6- AGIO EBFF - Ação Fiscal

3.6.1 - Em 20/11/2013 foi encaminhado à empresa o TERMO DE INÍCIO DE FISCALIZAÇÃO, onde foram solicitados alguns documentos e principalmente que a empresa se posicionasse quanto aos procedimentos adotados.

3.6.2- Em resposta constante do DOC 11, às folhas 2 e 3 do anexo "Respostas à Intimação", datado de 29/11/2013, que se encontra anexa ao presente processo, o representante da empresa manifestou seu entendimento de forma clara, conforme abaixo:

" Por fim cabe esclarecer que as aquisições de participações societárias da EBFF -Empresa Brasileira de Fermentos Ltda ("EBFF") e da SOHOVOS INDUSTRIAL LTDA("SÓHOVOS") foram feitas com base no valor do patrimônio líquido das empresas adquiridas, somadas a "mais valia" (ágio) fundamentado na expectativa de rentabilidade futura, Ou seja, em ambas as operações o fundamento econômico do ágio foi a rentabilidade futura da adquirida (hipótese da alínea "b" do §2º do DL 1598/77) e não o valor de mercado do seu ativo, motivo pelo qual era desnecessário laudo de avaliação do patrimônio adquirido a preço de mercado."

3.6.3- Na implementação da aquisição de participação societária da EBFF a adquirente fez uso de uma terceira empresa criada pelos "consultores" Eduardo Duarte, CPF 024.974.417-15 e Simone Bürck Silva CPF 843.420.307 já qualificados no contrato da empresa E49 EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, CNPJ 04.876.764/0001-04 cujo extrato juntamos abaixo, com início de atividades em 22/01/2002, capital social no valor de R\$1000,00 (um mil reais).

3.6.4- Ressaltamos que a empresa E49 é e sempre foi uma empresa de "prateleira" de "gaveta", nunca foi Operacional, seus socios fundadores são, na realidade, especializados na abertura e venda de documentos de empresas que supostamente estariam em situação regular e em atividade. Este tipo de empresa serve a todo tipo de finalidade e salvo exceção, sempre visando levar a efeito algum tipo de planejamento tributário escuso, lavagem de dinheiro, sonegação fiscal etc, como exemplo anexamos abaixo reportagem acerca da Operação Satiagraha onde são citados os nomes de Eduardo Duarte e Simone Burck Silva como responsáveis pela abertura de empresa investigada naquela operação e utilizada para lavagem de dinheiro.

3.6.5-A princípio não há restrições para a abertura de empresas, no entanto a sua utilização, nestas condições, deve ser analisada com reservas. Conforme declarações atribuídas à Sra. Simone Burck Silva constatamos que a principal mercadoria de sua atividade de consultoria é a comercialização deste tipo de empresa ou seria melhor chamar de "documentação".

3.6.6 -Procedemos pesquisa para confirmar esta situação e eis que surgiram nada menos que 138 (cento e trinta e oito) CNPJs (Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica) onde os consultores aparecem como sócios fundadores das ditas "entidades", conforme relacionados na planilha denominada "DOC13 CNPJ EMPRESAS" as quais serão objeto de análise de interesse fiscal.

Motivação 3.6.7- Sabemos que cada caso é um caso, mas a simples utilização deste tipo de empresa já é suficiente para colocar sob suspeita a operação, pergunta-se: Qual a verdadeira motivação que está por trás da utilização de empresa desta natureza, porque uma empresa multinacional procede desta forma? Quais as vantagens almejadas e oferecidas neste tipo de planejamento tributário?

3.6.8- Encontramos, nossa justificativa justamente na questão do aproveitamento do ÁGIO, aí encontra-se a "VANTAGEM" almejada pela empresa, que compensa tanto esforço, vamos entender porquê e como isso ocorreu quando compreendemos o conteúdo do inciso III do artigo 386 do RIR 99 que diz que o ágio só será passível de amortização na pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio.

(...)

3.7 Das Intimações

(...)

3.7.6 - Destaque para o segunda parte do item 2 onde o sujeito passivo declara que: "O referido documento foi firmado entre EMPRESAS SEDIADAS NO EXTERIOR..." estas empresas são as controladoras das respectivas

empresas no Brasil logo, os fatos ocorridos no Brasil são desdobramentos desta operação de compra e venda de quotas realizada no exterior, vejamos:

3.7.7 - *Em 14 de março de 2014 a empresa complementa as informações solicitadas na intimação apresentando a cópia do documento denominado "Stock and Asset Purchase Agreement" juntamente com a cópia autenticada da tradução juramentada conforme documentos DOC3A, DOC3B E DOC3C anexos, antes de comentar os destaques do documento, destacamos novamente a declaração da empresa AB Brasil na resposta complementar:*

3.7.8 - *Novamente o próprio sujeito passivo afirma tratar-se de uma negociação entre empresas estrangeiras e pede confidencialidade nas informações apresentadas.*

3.7.9 - *Logo a seguir destacamos do respectivo contrato a Relação dos Anexos, para demonstrar o alcance e o detalhamento dos Ativos negociados e que tais Ativos são aqueles que deveriam ser considerados, quantificados e avaliados na determinação do AGIO OU DESAGIO da operação, caso isso fosse do interesse do sujeito passivo.*

3.7.10 - *Destacamos também que os anexos fazem referência a outros ativos que encontram-se fora do Brasil e fizeram parte da mesma negociação, destaque para itens como, MARCA, PROPRIEDADE INTELECTUAL, IMÓVEIS e outros (DOC03C fls 5/42)*

(...)

3.8 - DO LOCAL DO NEGÓCIO

3.8.1 - *Parece uma situação normal como deve ser toda operação de compra e venda, com apenas um senão, ELA FOI REALIZADA FORA DO BRASIL, entre uma companhia americana e outra australiana, O COMPRADOR E O VENDEDOR não são brasileiros, conforme DOC03C fls. 5/42 e pode ser confirmada nos considerandos do contrato abaixo reproduzido.*

(...)

3.8.3 - *Do contrato acima, de pronto, verificamos que o fato jurídico não está ou melhor não ocorreu no território nacional brasileiro, ele ocorre no exterior entre entes/empresas no exterior e se existe um AGIO a ser amortizado isto deveria ocorrer no país da empresa investidora, no presente caso, tal amortização deveria ser pleiteada na AUSTRALIA e nunca no Brasil.*

3.8.4 - *Diante da impossibilidade material ou seja o fato jurídico tributário não ocorreu no Brasil logo seus efeitos não repercutem no Brasil, se fez necessário buscar uma solução para ajustar este aspecto espacial do fato gerador, aí encontramos o motivo que faltava para justificar a iniciativa da empresa que, utilizando de um "VEICULO JURÍDICO" visando transferir para o território brasileiro, aquele fato ocorrido fora dele, eis que entra em ação o*

PLANEJAMENTO TRIBUTARIO.

3.8.5 - *Em 03 de setembro de 2002, os mesmos adquirentes das quotas no exterior adquirem as quotas de capital da empresa E49(empresa de prateleira), dando início a uma seqüência de transferências de quotas societárias e incorporações no Brasil, com o ÚNICO objetivo de entronizar o suposto ágio ocorrido no exterior e dele tirar proveito através das amortizações mensais REDUZINDO INDEVIDAMENTE o IMPOSTO DE*

RENDA PESSOA JURÍDICA (IRPJ) e a CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL) devidos pela sucessora e com isso, em tese, perpetrando uma FRAUDE.

(...)

3.12 • Considerações Finais sobre o AGIO EBFF

3.12.1- Diante destes fatos verifica-se que a empresa no Brasil, não participou da aquisição, ela apenas faz parte de um desdobramento da operação ocorrida no exterior. Mesmo assim vamos comentar a metodologia utilizada pela subsidiária brasileira, se não bastasse a impossibilidade material para a apropriação do ágio, a empresa optou por considerar como ágio, a simples diferença entre preço de aquisição e valor contábil (histórico) dos ativos adquiridos, portanto não procedeu a avaliação dos bens corpóreos (letra "a"), incorpóreos (letra "c"), que deveriam ser subtraídas do valor pago a maior e, após este encontro de valores, surgiria o montante a ser amortizado e apropriado como ágio ou deságio na aquisição de participações societárias com fundamento na rentabilidade futura. Neste momento é necessário ressaltar que o contribuinte não é livre para escolher quais as alíneas do parágrafo segundo do artigo 20 do DL 1598/77 melhor se aplicam a sua situação, ele DEVE aplicar os critérios preceituados na norma jurídica e dela colher o resultado a ser considerado como ágio ou deságio.

3.12.2 - A empresa deixou de cumprir, por sua conta e risco, o requisito legal prescrito no artigo 20 e 21 do DL 1598/77, em plena vigência. Se aplicadas estas regras, o contribuinte deveria elaborar laudo técnico específico, quando da aquisição de quotas societárias, visando quantificar e apropriar o ágio ou deságio resultante da aquisição, segundo os fundamentos econômicos, contidos nas letras "a", "b" e "c" do parágrafo 2º. do artigo 20, do decreto vide NRI.

3.12.3 - Além da questão da apropriação incorreta e ou indevida dos valores já amortizados como ágio (período de 2003 a 2007), ressaltamos que a empresa utilizou-se de planejamento tributário abusivo, fez uso de empresa "veículo", estranha às atividades ordinárias da empresa, como o próprio nome já indica "E49". Trata-se de um aparato jurídico que serviu de "ponte" para transferir para o Brasil o suposto ágio, consubstanciado na operação de aquisição de participação societária e de outros ativos, realizada por empresas controladoras sediadas fora do Brasil, sendo a vendedora americana e a compradora australiana este suposto ágio, caso exista, deveria ser amortizado no país de origem da investidora e não no Brasil. A empresa veículo (E49), foi originalmente criada em nome de advogados, sem qualquer vínculo operacional, servindo apenas aos interesses tributários, sem qualquer conexão com a realidade empresarial, sem corpo, uma empresa de "direito" mas não de "fato", esta condição pode ser facilmente constatada nos contratos de constituição de tais "entidades" conforme anexo Agio EBFF páginas 10 a 39 e comentário no início deste relatório.

3.12.4- Enfim, além da impossibilidade de amortização do ágio na subsidiária no Brasil, a empresa não avaliou os ativos adquiridos como determina a norma, nem todo o valor de R\$180.000.000,00 (cento e oitenta milhões de reais) poderia ser apropriado como ágio, cabe à empresa demonstrar. Se não demonstrar não pode amortizar. Em tese e em uma operação regular, onde fosse possível a apropriação do ágio, o "valor" do

patrimônio já é de conhecimento das partes envolvidas, estando ou não contabilizado e deve ser quantificado para fins de se identificar e apropriar a parcela relativa ao ágio, o vendedor sabe o que "vendeu" o adquirente sabe o que "comprou", o ágio a ser apropriado é aquela parcela que supera o valor real do patrimônio negociado e normalmente será uma parcela do preço pago e não 6 (seis) vezes o valor histórico do patrimônio líquido, algo em torno de 85 % (oitenta e cinco por cento) do preço declarado como pago pela participação societária, isso se fosse possível reconhecer o ágio desta operação como verdadeiro e ocorrido dentro do território brasileiro.

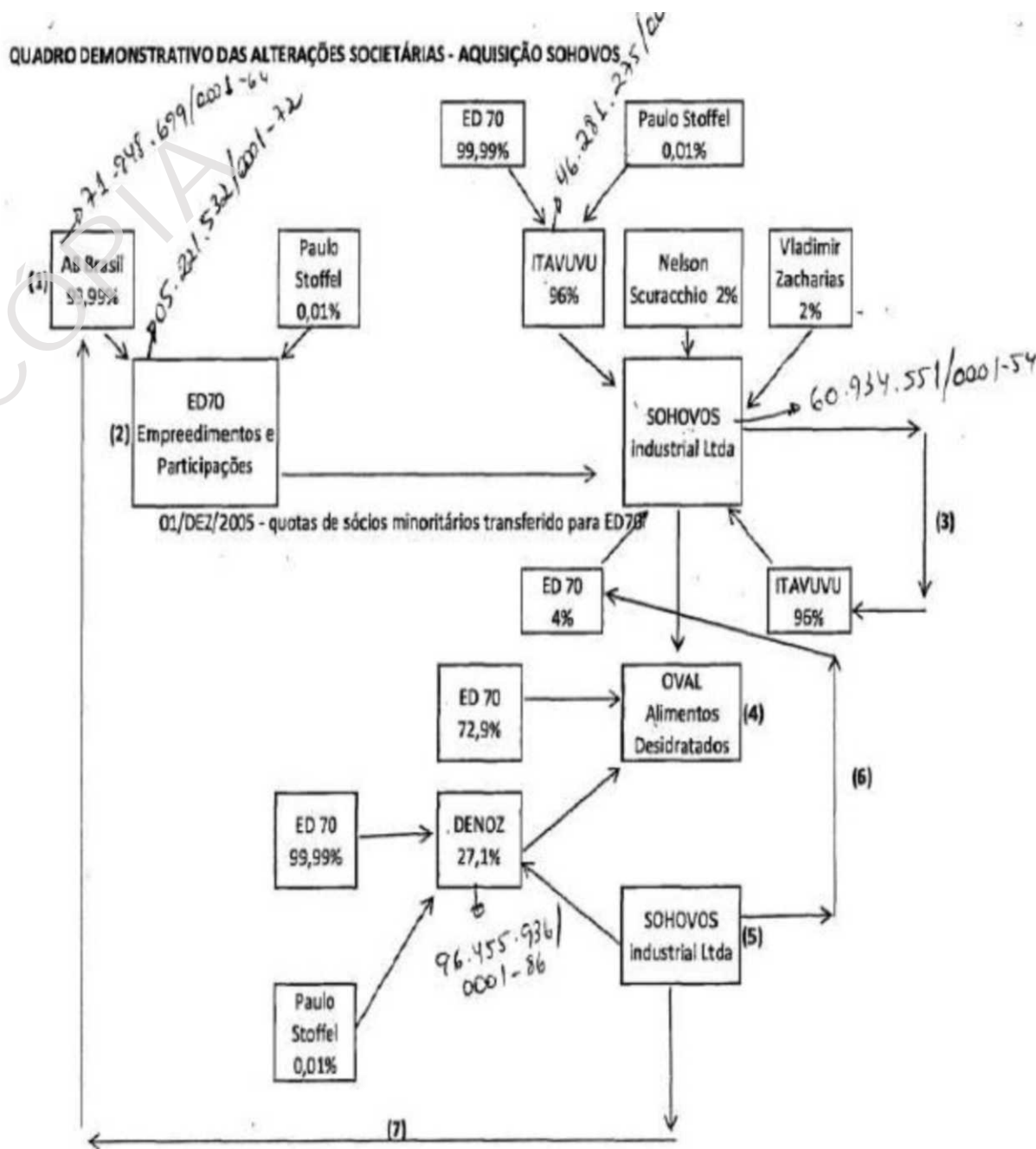
3.12.5 - Diante dos fatos acima relatados procedemos a GLOSA dos valores apropriados indevidamente pelo sujeito passivo conforme planilhas no início deste relatório e demonstrativos do lançamento fiscal constantes do respectivo auto de infração.

3.13 - DO AGRAVAMENTO DA MULTA DO AGIO EBFF

3.13.1 - Desta forma não há dúvida que a operação de aquisição de participação societária e outros ativos ocorreu exterior, o sujeito passivo utilizando de meios estranhos aos negócios societários transferiu os efeitos da negociação no exterior para o Brasil através de empresa de prateleira, sem qualquer operacionalidade, a já conhecida E49, no momento que realizou esta ação, em tese, estruturou uma fraude que foi consumada quando das amortizações realizadas no período de 2003 a 2012, por essa razão procedemos o agravamento da multa aplicável neste lançamento de 75% (setenta e cinco por cento) para 150% (cento e cinquenta por cento) conforme enquadramento legal constante do auto de infração.

4- HISTÓRICO DO AGIO SÓHOVOS

4.1- A empresa AB Brasil, da mesma forma como no ágio da EBFF, apropriou os valores e declarou tratar-se de ágio por "expectativa de rentabilidade futura" com sua origem na aquisição em razão de "compra" de participação societária celebrada entre as empresas SÓHOVOS INDUSTRIAL LTDA (adquirida) e a empresa ED70 EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA (adquirente), cujos controladores à época da aquisição eram a empresa: AB BRASIL INDUSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA CNPJ: 71.948.699/0001-64 (99,9%) e O Sr. Paulo Serrado Stoffel, CPF:487.658.997-68 (0,01%), sendo que o Sr. Paulo assinou o contrato na condição de sócio e de administrador da empresa AB Brasil, conforme fls. 24/478 do arquivo denominado "DOC10 AGIO SÓHOVOS".



(...)

4.5- DO AGIO SÓHOVOS

4.5.1 - Em 20/11/2013 foi encaminhado à empresa o TERMO DE INÍCIO DE FISCALIZAÇÃO, onde foram solicitados alguns documentos e principalmente que a empresa se posicionasse quanto ao procedimentos adotados.

4.5.2 - Em resposta constante do DOC 11, às folhas 2 e 3 do anexo "Respostas à Intimação", datado de 29/11/2013, que se encontra anexo ao presente processo, o representante da empresa manifestou seu entendimento de forma clara, conforme abaixo:

" Por fim cabe esclarecer que as aquisições de participações societárias da EBFF -Empresa Brasileira de Fermentos Ltda ("EBFF") e da SOHOVOS INDUSTRIAL LTDA ("SÓHOVOS") foram feitas com base no valor do patrimônio líquido das empresas adquiridas, somadas a "mais valia" (ágio) fundamentado na expectativa de rentabilidade futura, Ou seja, em ambas as operações o fundamento econômico do ágio foi a rentabilidade futura da adquirida (hipótese da alínea "b" do §2º do DL 1598/77) e não o valor de mercado do seu ativo, motivo pelo qual era desnecessário laudo de avaliação do patrimônio adquirido a preço de mercado."

4.5.3- *Na implementação da aquisição de participação societária da SÓHOVOS a adquirente também fez uso de uma terceira empresa criada pelos "consultores" Eduardo Duarte, CPF 024.974.417-15 e Simone Bürck Silva CPF 843.420.307 já qualificados no contrato da empresa ED 70 EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, CNPJ 05221.532/0001-72 cujo extrato juntamos abaixo, com início de atividades em 05/08/2002, capital social no valor de R\$1000,00 (um mil reais).*

4.5.4- *Ressaltamos que a empresa ED 70, tal qual a E49, é e sempre foi uma empresa de "prateleira" de "gaveta", nunca foi Operacional, seus sócios fundadores são na realidade os mesmos consultores especializados na abertura e venda de documentos de empresas que supostamente estariam em situação regular e em atividade, conforme já comentado no item "3.6.4" acima, porém destacamos mais uma vez a INICIATIVA DO SUJEITO PASSIVO em utilizar-se novamente de uma estrutura jurídica (ED 70), para criar artificialmente as condições necessárias para a entronização do ágio que supostamente foi gerado na aquisição de participação societária, conforme "DOC15 EXTRATO JUCESP ED70.PDF".*

4.5.5- *Trata-se de uma REPETIÇÃO da mesma metodologia utilizada na aquisição anterior (EBFF), aqui a empresa AB BRASIL adquiriu a empresa de prateleira ED 70 de seus fundadores, os mesmos da empresa E49, Sra. Simone Burck Silva e o Sr. Eduardo Duarte, já qualificados e identificados como consultores especializados na comercialização deste tipo de empresa, no passo seguinte, a empresa ED70 adquiriu as pessoas jurídicas (ITAVUVU E DENOZ)controladoras das empresas operacionais SÓHOVOS e OVAL, dando início à uma seqüência de incorporações e reorganizações societárias.*

4.5.6 - *Lembramos que foram identificados nada menos que 138 (cento e trinta e oito) CNPJs (Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica) onde os consultores aparecem como sócios fundadores das ditas "entidades"¹, conforme relacionados na planilha denominada "DOC13 CNPJ EMPRESAS" e já pontuados anteriormente, os consultores se especializaram em criar empresas e o sujeito passivo está se especializando em utilizá-las.*

4.6 - Motivação

4.6.1- *Conforme já comentado na operação "AGIO EBFF" item "3" e seguintes, temos aqui a mesma motivação, ressaltando que neste caso a operação ocorreu no território nacional, havendo apenas a interposição, não menos gravosa, da pessoa jurídica ED 70, com a nítida intenção de aproveitamento do ágio.*

4.6.2 - *Conforme já comentado o verdadeiro interesse para a interposição de uma empresa de "prateleira" esta justamente na amortização do ágio, ou seja, o ágio só será passível de amortização na pessoa jurídica que absorver*

patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio.

4.6.3 - Desta forma para tornar a amortização possível é necessário que ocorra a incorporação, fusão ou cisão de empresa que tenha adquirido outra, se a aquisição fosse feita diretamente pela empresa AB Brasil não seria possível amortizar o suposto ágio gerado na transação, sendo assim a empresa AB Brasil, vislumbra a tentadora vantagem, que compensa tanto esforço, logo, se as condições não existem será necessário criá-las artificialmente, fez-se uso da empresa denominada ED70, empresa criada por terceiros, sem qualquer operacionalidade ou finalidade empresarial, existe apenas para servir a propósitos tributários e neste caso de EVASÃO TRIBUTARIA.

4.7 - DAS INTIMAÇÕES

4.7.1- Dentre os documentos apresentados pela empresa chama atenção o ATA DE REUNIÃO DE SÓCIAS REALIZADA EM 25 DE NOVEMBRO DE 2005. pg 26/478 do documento "AGIO SÓHOVOS" onde foi materializada a decisão de AQUISIÇÃO das empresas (i) Itavuvu Empreendimentos e Participações Ltda, (ii) Denoz Administração e Participações Ltda;(iii) SÓHOVOS Industrial Ltda e (iv) Oval Alimentos Desidratados Ltda na forma de "Contrato de Compra e Venda de Quotas'.

(...)

4.7.2 - A deliberação acima faz referência ao item "j" do parágrafo único do artigo 9º. do contrato social registrado em 23 de novembro de 2005 que transferiu as quotas de capital da empresa ED 70 Empreendimentos e Participações Ltda para a empresa AB Brasil e seus administradores. Este ato também serviu para consolidar as cláusulas do contrato. Observamos que transcorreram-se apenas QUATRO DIAS da assinatura e DOIS DIAS do registro na JUCESP do respectivo contrato de alteração societária, este interstício de tempo tão curto, nos diz que a aquisição já estava consolidada e trata-se apenas de uma formalidade necessária para permitir a amortização do suposto ágio a ser gerado na aquisição da participação societária que denominamos "AGIO SÓHOVOS".

Não deixa dúvida sobre a finalidade e principal característica de EMPRESA VEÍCULO, criada apenas para à persecução de planejamento tributário com objetivos evasivos.

4.7.3 - Uma vez que a empresa ED 70 é uma empresa não operacional a mesma necessita receber recursos financeiros para levar a cabo a estratégia do grupo adquirente, temos então a deliberação de número 2 na qual foi aprovada a contratação de empréstimo a ser realizado junto à "Associated British Foods pie" empresa do mesmo grupo econômico sediada em Londres na forma de Loan Agreement conforme recorte do respectivo contrato já anexado acima.

4.7.4 - Em 10/08/2014 a empresa foi intimada e forneceu em 08 de setembro de 2014 cópia do contrato de empréstimo denominado LOAN AGREEMENT firmado entre a empresa ED70 e a ASSOCIATED BRITISH FOODS pie, datado de 25 de novembro de 2005 (DOC14 TIF 18AGO2014

RESP08SET2014 pag 23 a 28) onde ficou acordado um mútuo no valor de até £ 19.000.000,00 (dezenove milhões de libras esterlinas).

4.7.5 - Após a análise do respectivo contrato complementamos a cronologia já descrita no item 4.7.2, onde em 21 de novembro a empresa AB Brasil adquire a empresa ED70, em 23 de novembro registra o contrato na Jucesp em 25 de novembro firma o contrato de mútuo com a sua coirmã Associated British Foods pie, com sede em Londres, em 01 de dezembro de 2005 assina o contrato de compra e venda da participação na SÓHOVOS e suas controladoras. Com esta cronologia fica claro que a aquisição não foi feita com recursos nacionais e que a empresa AB Brasil já controlava a empresa ED70, temos aqui uma aquisição mediante empréstimo de longo prazo tomado de coligada/controladora no exterior firmado com empresa veículo utilizada apenas para fins tributários, cuja incorporação ocorre no início do ano de 2006 e se presta à apropriação do suposto ágio que teria sido gerado na operação de aquisição sob o fundamento da rentabilidade futura. Digo "suposto ágio" pois, no nosso entendimento, o mesmo não foi demonstrado conforme prescreve a legislação de regência, situação que por si só já é suficiente para impedir a amortização.

4.7.6 - Em 02 de outubro de 2014 intimamos a empresa a AB BRASIL a apresentar os comprovantes do efetivo recebimento do mútuo (contrato de câmbio, extrato de conta corrente bancária se for o caso), os comprovantes de quitação das parcelas do mesmo (juros e principal) e o razão da conta contábil que controla o respectivo empréstimo. Solicitamos também cópia dos cheques emitidos para pagamento da aquisição das quotas de participação societária conforme descritos no contrato de compra e venda. (item 12 subitens i a iii)

4.7.7- DA RESPOSTA

Em 27/10/2014 a empresa apresentou as informações e esclarecimentos solicitados juntando os respectivos documentos conforme arquivo digital denominado "DOC19 RESPTIF04OUT2014.PDF", através destes documentos restou comprovado que os valores transitaram pelas contas da, efêmera, empresa ED70. Foram apresentados, cópias de TEDs, de cheques, extratos de conta corrente, contratos de câmbio e livro diário, em nome da empresa ED70 tais documentos corroboram a tomada do empréstimo e os pagamentos realizados, mas também confirmam que a empresa foi utilizada EXCLUSIVAMENTE para esta finalidade, ou seja, todas estas ações poderiam ser realizadas diretamente pela empresa AB BRASIL, mas se assim o fizesse não poderia amortizar o suposto ágio, cujos valores e fundamentos econômicos, temos a convicção, de que não foram devidamente apurados e demonstrados. Destaque para a velocidade das ações implementadas por parte dos adquirentes para que os valores tramitassem pela empresa ED70 este fato faz prova da aquisição e também prova a intenção dos adquirentes de criar artificialmente as condições para a amortização do suposto ágio. Procedemos portanto a GLOSA DOS VALORES amortizados indevidamente pelo sujeito passivo conforme consta nas planilha no início deste relatório com reflexos no Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e na Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido resultando no respectivo auto de infração.

4.8 - DO AGRAVAMENTO DA MULTA

4.8.1- Desta forma não há dúvida que a operação de aquisição de participação societária e outros ativos ocorreu e o sujeito passivo utilizando de meios estranhos aos negócios societários modificou deliberadamente os efeitos tributários da negociação em questão, INTERPONDO a entidade "ED70", entidade de prateleira, sem qualquer operacionalidade, para estruturar, em

tese, uma nova fraude que foi consumada quando das amortizações realizadas no período de 2009 a 2012, por essa razão procedemos o agravamento da multa aplicável neste lançamento de 75%(setenta e cinco por cento) para 150% (cento e cinquenta por cento) conforme enquadramento legal constante do auto de infração.

4.8.2- *"Aproveita-se, legitimamente, do instituto da elisão fiscal o contribuinte que se vale de uma determinada norma jurídica que lhe seja mais benéfica, sem infringir nenhum dispositivo legal. Por outro lado, comete evasão fiscal sujeitando-se ao ressarcimento dos tributos sonegados e às penalidades cabíveis, o contribuinte que, por trás do comportamento aparentemente normal, oculta a intenção deliberada de fraudar a lei."*³

Em decorrência da glosa das amortizações do ágio foram geradas alterações nas bases de cálculo do ano-calendário 2009, resultando em compensação indevida de prejuízo fiscal nos anos-calendário 2010 e 2011.

Informa a fiscalização ter elaborado representação fiscal para fins penais por entender que as ações perpetradas configurariam crime tributário previsto nos artigos 1º, inciso I e 2º, inciso I da lei nº 8.137 de 27 de dezembro de 1990 artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964.

Dada ciência dos Autos de Infração em 12/11/2014, irresignada, a contribuinte apresentou, em 12/12/2014, impugnação, subscrita por seus advogados, com as razões de defesa a seguir sintetizadas.

Após breve resumo da autuação levada a efeito, defende a impugnante que a fiscalização teria partido de premissas equivocadas, ensejando as indevidas lavraturas de autos de infração.

Efetuando breve análise da formação de ágio e sua fundamentação, alega a contribuinte que a fiscalização errou ao referir-se à *impossibilidade de o valor do ágio ter sido apurado com base em um único fundamento econômico, a rentabilidade futura, sem que tenham sido perquiridos os demais fundamentos contidos nas alíneas "a" e "c" do parágrafo 2º do artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77.*

Afirma que teria observado a legislação ao avaliar o patrimônio líquido da sociedade adquirida através de laudo de avaliação emitido quando adquiriu ambas as empresas EBFF e Sóhovos e, inclusive, a fiscalização teria reconhecido a existência de tais demonstrações do ágio, devidamente arquivadas, apesar de entender não serem elas hábeis a comprovar o fundamento econômico da expectativa de rentabilidade futura.

Esclarece que a avaliação dos bens do ativo a valor de mercado somente é requisito obrigatório quando o ágio tiver por fundamento a mais valia, trazendo julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF que, entende, corroborariam seu entendimento.

Expõe que não havia no ordenamento jurídico, vigente a época da operação de aquisição pela Defendente das empresas EBFF - Empresas Brasileira de Fermentos Fleischmann e da empresa SÓHOVOS Industrial Ltda, disposição normativa que determinasse a avaliação dos bens do ativo "a valor de mercado" quando o fundamento econômico do ágio fosse o da expectativa de rentabilidade futura, sendo exigido tão-somente que o contribuinte (i) demonstre o porquê do sobrepreço pago, seja com base na elaboração de fluxo de caixa

descontado, nos balancetes levantados ou em qualquer outra demonstração e (ii) que apresente a alocação do ágio no prazo mínimo de 5 anos.

Entende que a fiscalização teria se pautado tão-só na *inexistência de suposta avaliação dos ativos a valor de mercado* para lavrar os autos, uma vez que os laudos por ela apresentados trariam *de forma clara a previsão de rentabilidade futura*, sendo confirmados posteriormente através do laudo elaborado pela empresa Prime Yield Avaliação Patrimonial.

Ressalta que, ainda que se entendesse que o valor dos ativos devesse ser considerado para o destaque do ágio, consta do laudo que embasou a aquisição da EBF terem seus ativos sido reavaliados em 1998.

Argumenta que, caso a fiscalização entendesse que parte do ágio teria outra justificativa que não a rentabilidade futura, caberia a ela comprovar suas alegações. Entretanto, teria a fiscalização se limitado a afirmações sem quaisquer fundamentos e provas, maculando o lançamento efetuado de nulidade.

Defende que todos os passos das operações efetuadas tinham como objetivo a integração das atividades das empresas plenamente operacionais, alegando que a legislação vigente à época não estabelecia nenhuma forma, critério, elementos de prova ou de qualquer outra natureza específicos que pudessem limitar ou determinar quais os tipos de documentos específicos teriam que fazer parte do dossiê de aquisição dos ativos.

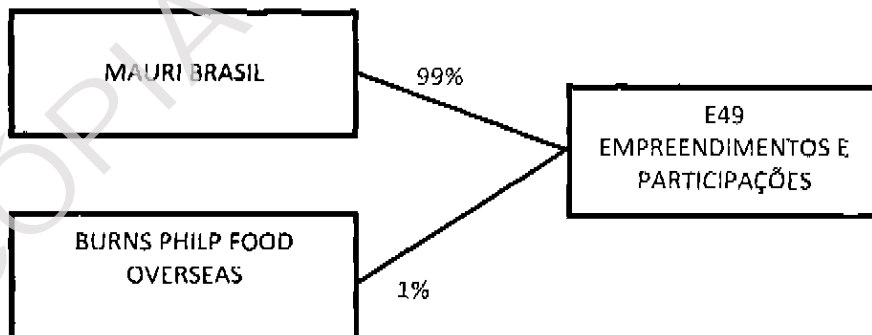
Analizando o conceito de empresa veículo, contesta a impugnante o enquadramento das empresas E49 e ED70 como tal, dizendo, ainda, que o ágio amortizado não decorreu da incorporação das duas empresas, não sendo viável defender a interposição com fins fiscais apenas.

Alega *que* em outras palavras, estas empresas não tiveram o condão de amparar o lançamento e o aproveitamento do ágio pela recorrente.

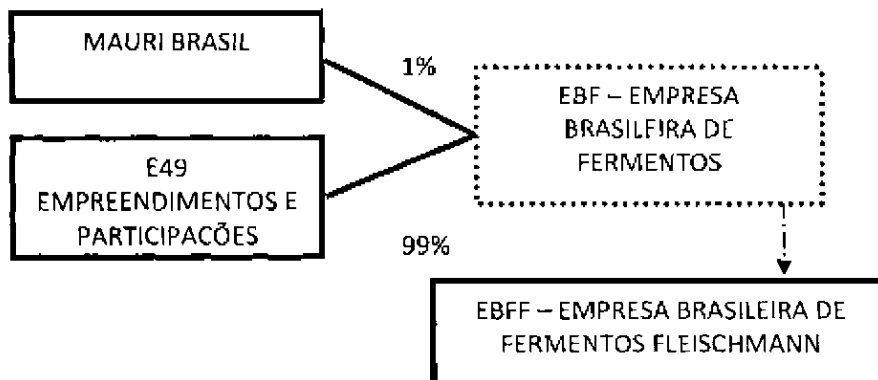
Passa a expor o histórico das operações.

Em primeiro lugar, trata do ágio gerado quando da aquisição da Empresa Brasileira de Fermentos Ltda. (EBF), cuja denominação social fora alterada posteriormente para Empresa Brasileira de Fermentos Fleischmann Ltda (EBFF).

Apresenta os organogramas abaixo:

03/09/02 - AQUISIÇÃO DE 99% DA E49 PELA MAURI BRASIL E 1% PELA BURNS PHILP FOOD OVERSEAS**31/10/02 - AQUISIÇÃO DE 99% DA EBFF PELA E49 E 1% PELA MAURI BRASIL**

Ainda em 31 de outubro de 2002, a Kraft Foods Brasil e Produtos Alimentícios Pilar venderam suas cotas da Empresa Brasileira de Fermentos – EBF para E49 e Mauri Brasil:



Informa que os ativos adquiridos, pelo valor de R\$ 219.095.528,41, pela operação de cisão da empresa Kraft Foods, possuíam valor patrimonial de R\$ 38.541.048,27, gerando ágio de R\$ 180.554.480,14, cujo fundamento, segundo estudos de rentabilidade produzidos à época seria a expectativa de rentabilidade futura.

Os pagamentos teriam sido realizados pela Mauri Brasil (AB Brasil, ora impugnante) e pela E49.

Em 31/01/2003, a EBFF (denominação, à época, da EBF) incorporou a E49, sendo então, em 31/12/2003, incorporada pela Mauri Brasil (AB Brasil).

Após o breve histórico, defende a impugnante que não fora a incorporação da E49 pela EBFF, em 31/01/2003, que gerara a possibilidade de amortização do ágio em litígio,

mas apenas a incorporação ocorrida em 31/12/2003, da EBFF pela então Mauri Brasil, atual AB Brasil.

De qualquer forma, defende a contribuinte que a empresa E49 teria adquirido a EBFF *por razões estritamente de negócio*.

Explica que à época a Recorrente denominava-se Mauri Brasil Indústria, Comércio e Importação Ltda e era responsável pela produção e comercialização de fermento biológico, além de misturas para bolo, pães, gorduras vegetais etc.

A empresa EBF também trabalhava neste ramo, apesar de pertencente a grupo distinto, o Grupo Philips Morris Companies.

Esclarece que a aquisição da EBF pela E49 fora apenas uma etapa das operações relacionadas à compra do mercado do grupo Philips Morris pelo Grupo Burns Philp (ao qual pertence a Recorrente) em âmbito mundial.

Entretanto, temendo que o CADE pudesse indeferir a operação, fora interposta a empresa E49.

Reproduz-se:

Contudo, como a aquisição da EBFF a ora Defendente traria como consequência a detenção por ela de quase 2/3 do mercado de fermento brasileiro, era temerário que a compra da EBFF ocorresse diretamente pela ora Defendente -uma vez que a operação poderia ser indeferida pelo CADE sob eventual fundamento da existência de prejuízo concorrencial às demais empresas de fermento.

A este propósito, cumpre asseverar que a operação de aquisição da EBFF deveria ser obrigatoriamente submetida ao crivo e análise do Conselho Administrativo de Defesa Econômica - CADE para verificação da existência de prejuízos concorrenciais, no prazo de 15 dias úteis subsequentes ao fechamento do negócio.

Nestes termos, com o intuito de, primeiramente, obter a aprovação da operação junto ao CADE, da aquisição da EBFF pela Defendente em razão do tamanho da parcela do mercado de fermentos, decidiu-se que a melhor estratégia negocial para aquele momento seria utilizar uma "terceira empresa" para a realização da compra da EBFF.

Em outras palavras, como a aquisição da EBFF diretamente pela Defendente poderia causar empecilhos legais junto ao CADE, a compra foi efetivada por uma outra empresa, no caso a E49.

Com efeito, a empresa E49 foi utilizada, na realidade, com o objetivo precípua de possibilitar a aprovação da operação de aquisição da EBFF pela Defendente junto ao CADE e, conseqüentemente, o cumprimento dos seus objetivos junto ao mercado pretendido pelo Grupo Burns Philp na América Latina à época. O que deflagra sua utilização com base em um propósito negocial e válido que sequer foi contestado pela fiscalização tributária.

Em seguida, aduz que todas as ações tinham por fim razões estritamente técnicas, e não a economia fiscal defendida pela fiscalização.

Passa, então, a tratar do ágio registrado em consequência da aquisição da empresa Sóhovos.

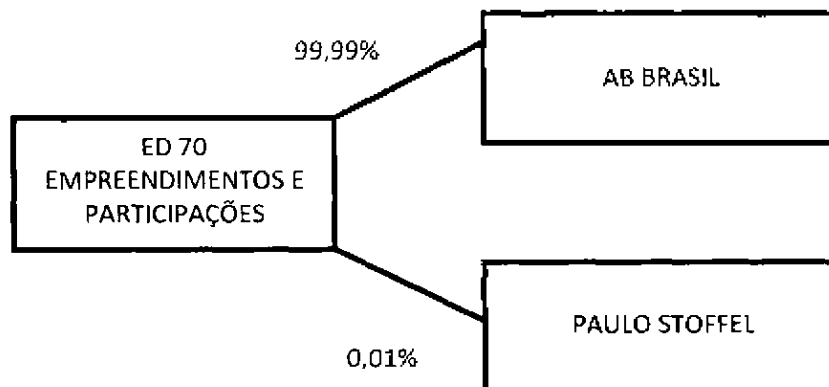
Inicia esclarecendo que no caso em análise, distintamente do ocorrido com a empresa EBF, a amortização do ágio ora questionado teve sua origem em *incorporação da AB Brasil Indústria e Comércio de Alimentos Ltda. pela AB Foods Industrial e Comercial de Alimentos Ltda. (que inicialmente possuía a razão social SÓHOVOS Industrial Ltda.) ocorrida em 31 de dezembro de 2008.*

Na verdade, a distinção estaria no fato de a recorrente ter sido incorporada pela Sóhovos industrial ao final da operação societária, e não o contrário.

Passa a descrever os passos realizados para a formação e dedutibilidade do ágio nos seguintes termos:

As operações tiveram início com a aquisição da ED70 pela AB Brasil, em 21/11/2005.

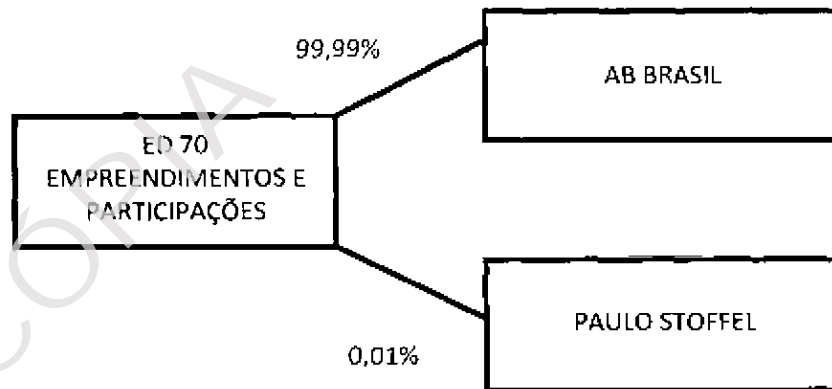
21/11/2005 - AQUISIÇÃO DE 99,99% DA ED70 PELA AB BRASIL E 0,01% POR PAULO STOFFEL



34

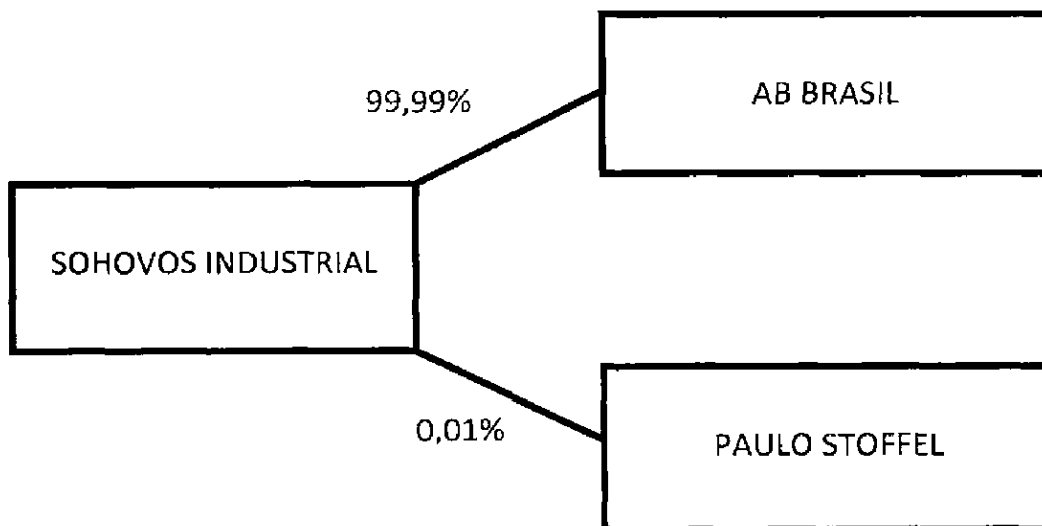
Em 01/12/2005 a ED 70 adquiriu as empresas do Grupo SOHOVOS, através de sessão de quotas, pelo valor de R\$ 44.766.330,00.

21/11/2005 - AQUISIÇÃO DE 99,99% DA ED70 PELA AB BRASIL E 0,01% POR PAULO STOFFEL



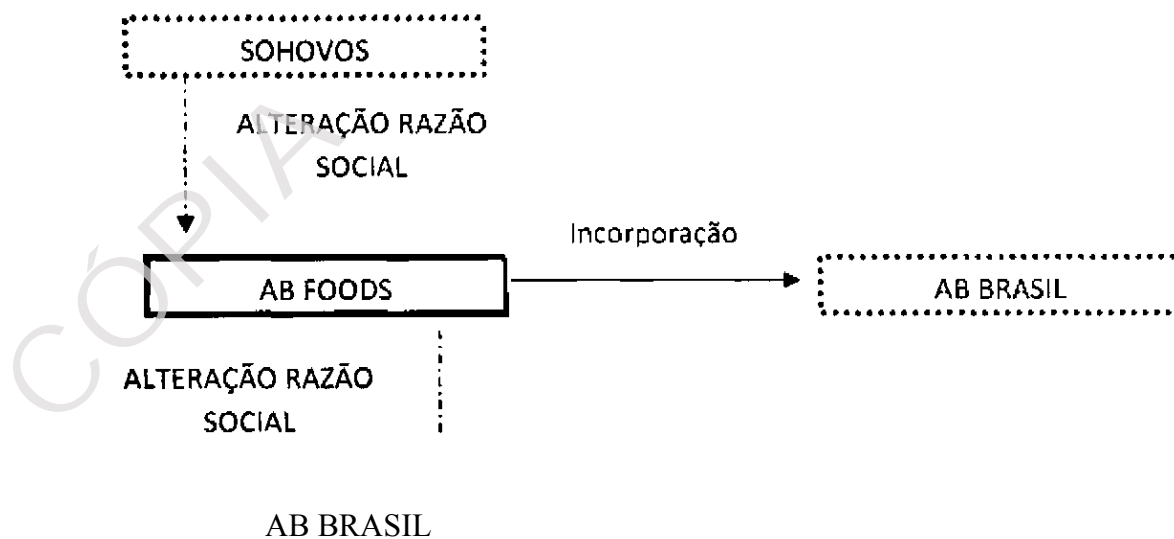
34

No dia seguinte (02/12/2005), a empresa ED70 fora incorporada pela SÓHOVOS, resultando em nova estrutura industrial:



Relata que no dia 10/11/2006, a empresa SÓHOVOS altera sua razão social para AB Foods Industrial e Comercial de Alimentos Ltda.

E, em 31/12/2008 a AB Foods Industrial e Comercial de Alimentos Ltda (antiga SÓHOVOS) incorpora a AB Brasil, momento em que a empresa passou a amortizar o ágio registrado quando da compra do Grupo SÓhovos. Na mesma data, a empresa modifica sua razão social para AB Brasil Indústria e Comércio de Alimentos (ora recorrente).



Prossegue afirmando que, ainda que se entenda que a dedutibilidade do ágio se deu através de incorporação de empresa veículo, a glosa seria indevida, porque a amortização somente iniciou-se quando da incorporação da AB Foods pela impugnante.

Retornando à análise da incorporação da empresa EBFF, busca a contribuinte afastar as alegação da autoridade fiscal de que as operação teriam ocorrido fora do Brasil.

Defende que quem efetivou a compra fora a empresa Mauri Brasil Indústria, Comércio e Importação Ltda.

Alega que a Kraft Foods International Inc, detentora do Grupo Nabisco, do qual constava a empresa EBF (que posteriormente passou a chamar-se EBFF), decidiu por desfazer-se do negócio relativo à fabricação de fermento etc em todos os países, inclusive o Brasil, cabendo as suas subsidiárias realizarem as vendas.

O acordo realizado entre as empresas Kraft Foods International e o Grupo australiano, Burns Philp fora firmado fora do território nacional, mas a aquisição em análise deu-se entre as subsidiárias brasileiras, no Brasil, nos moldes em que ocorreu nos demais países onde presentes subsidiárias dos Grupos, restando patente inexistir intuito meramente fiscal em sua realização.

Aponta que o contrato firmado pelas controladoras internacionais previa apenas a idealização das operações, utilizando-se dos termos "fazer com que as empresas transfiram e entreguem", cabendo às subsidiárias, portanto, efetivar o negócio.

Acrescenta que a empresa Mauri Brasil (à época) é *uma empresa brasileira (integrante do Grupo australiano Burns Philp à época) que produz e comercializa principalmente fermento biológico e já se encontrava sediada em território brasileiro desde a data de sua constituição - ocorrida em 11.08.1993, como atesta sua Ficha Cadastral arquivada na Junta Comercial do Estado de São Paulo.*

Argumenta que toda a operação fora efetuada em observância às normas brasileiras, além do pagamento ter sido realizado no Brasil.

Destaca que os empréstimos tomados para pagamento pela aquisição da EBF ainda estão sendo pagos. Inclusive, não teriam sido questionados pela fiscalização.

Pondera que deve ser levada em conta a substância do negócio jurídico, e não sua forma, apresentando decisões do CARF que corroborariam seu entendimento.

Em relação à Compensação de Prejuízo Fiscal, questionada pela autoridade fiscal, alega que, restando comprovada a dedutibilidade da amortização do ágio ora em litígio, conseqüentemente, indevida seria a autuação também nesta parte.

No que se refere à multa qualificada, defende inexistir intuito de ocultar a ocorrência do fato gerador dos tributos em suas ações, sendo que, sequer teria a fiscalização logrado comprovar a ocorrência do ato fraudulento.

Na verdade, não teria a fiscalização questionado *sobre se houve ou não a operação societária, o efetivo pagamento do ágio, o desdobramento do custo de aquisição pela investida, a expectativa de rentabilidade futura que deu causa ao sobrepreço e por fim o laudo ou qualquer outro documento em que o contribuinte evidencie a real expectativa de rentabilidade futura, a justificar o valor pago.*

Não tendo sido demonstrado evidente intuito de fraude, não seria cabível a qualificação da multa em questão.

Entende que, sendo cada um de seus atos lícito, inviável configurar fraude.

Questiona, por fim, a incidência de juros de mora sobre as multas de ofício.

A impugnação da recorrente foi, por maioria de votos, julgada totalmente improcedente, cuja ementa segue:

"ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

São considerados nulos somente atos e termos lavrados por pessoa incompetente e despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos do art. 59, incisos I e II, do Decreto nº 70.235, de 1972 (PAF), não havendo que se falar em nulidade quando observados, nos lançamentos formalizados, os requisitos contidos no art. 142 do CTN bem como o disciplinamento do Processo Administrativo Fiscal (PAF).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

OPERAÇÕES DE REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. CRIAÇÃO DE ÁGIO AMORTIZÁVEL. SIMULAÇÃO. GLOSA DAS EXCLUSÕES INDEVIDAS DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. As operações de reorganização societária, para serem legítimas, devem possuir

causa negocial real, inalterável ao arbítrio de quem o pratica, e decorrer de atos efetivamente existentes, e não serem artificiais e apenas formalmente registrados nos contratos sociais e na escrituração contábil. Desse modo, há simulação quando os atos negociais são realizados com finalidade não correspondente exatamente a sua causa legítima. Confirmada a simulação dos atos negociais que possibilitaram o aparecimento do ágio amortizável, é cabível a glosa das exclusões da base de cálculo do IRPJ e da CSLL decorrentes da amortização do ágio.

OPERAÇÕES SEM PROPÓSITO NEGOCIAL.

Nas operações estruturadas em seqüência, o fato de cada uma delas, isoladamente e do ponto de vista formal, ostentar legalidade, não garante a legitimidade do conjunto das operações, quando restar comprovado que os atos foram praticados sem propósito negocial.

ÁGIO. FUNDAMENTO ECONÔMICO. PROVA. DEDUTIBILIDADE.

No lançamento contábil do ágio deve estar indicado o fundamento econômico, e quando este for o valor de rentabilidade futura da investida, deve estar baseado em demonstração a ser arquivada como comprovante da escrituração. Na ausência de apresentação da prova hábil do fundamento econômico, *in casu*, da demonstração de rentabilidade futura das investidas, considera-se não comprovado o ágio contabilizado na aquisição dos investimentos, configurando-se irregular as decorrentes despesas de amortização.

MULTA QUALIFICADA.

Não há como afastar a imputação fiscal de sonegação e simulação e a conseqüente aplicação da multa qualificada se descritas pela Fiscalização circunstâncias que demonstram a ocorrência de reestruturação societária para criar, formalmente, por meio da constituição e posterior incorporação de "empresa veículo", uma situação que se enquadrasse na exceção legal que possibilita deduzir despesas de amortização de ágio, advinda com a Lei 9.532/97, o que justifica, além da glosa das correspondentes deduções, a multa no percentual de 150%.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

CSLL. BASE DE CÁLCULO. NORMAS DE APURAÇÃO.

Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro as mesmas normas de apuração para o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas.

LANÇAMENTO REFLEXOS. CSLL.

A decisão relativa ao auto de infração do IRPJ deve ser igualmente aplicada no julgamento do auto de infração da CSLL, uma vez que ambos os lançamentos, do IRPJ e da CSLL, estão apoiados nos mesmos elementos de convicção.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido"

Da referida decisão sobreveio recurso voluntário que, além dos argumentos já apresentados em sede de impugnação, destacou que a fiscalização tributária concluiu que o ágio apurado nestas duas operações societárias, decorrentes das aquisições das empresas EBFF e SOHOVOS não poderia ter sido amortizado pela ora Recorrente porque:

I) A empresa optou por considerar como ágio, a simples diferença entre preço de aquisição e valor contábil (histórico) dos ativos adquiridos, portanto não procedeu a avaliação dos bens corpóreos (letra "a"), incorpóreos (letra "c"), que deveriam ser subtraídas do valor pago a maior e, após este encontro de valores, surgiria o montante a ser amortizado e apropriado como ágio ou deságio na aquisição de participações societárias com fundamento na rentabilidade futura. (item 3.12.1 do Relatório Fiscal)

II - a Recorrente teria criado artificialmente as condições legais que autorizam a amortização do ágio, mediante a utilização de empresas veículos – as quais não possuíam qualquer operacionalidade ou finalidade empresarial, servindo apenas aos interesses tributários (item 3.12.3 do Relatório Fiscal) e

III - quanto à operação da EBFF, o ágio apurado apenas poderia ser aproveitado pela empresa controladora Burns, Philp & Company realizada no exterior e não no Brasil (itens 3.8.3 e 3.8.4 do Relatório Fiscal)."

Segundo alegação da Recorrente, a DRJ manteve o AIIM, inovando, contudo, nos fundamentos da autuação, na medida em que assevera que **i)** a Recorrente não teria apresentado à fiscalização a documentação que comprova a rentabilidade futura e, ainda, **ii)** que o fluxo de caixa descontado é inservível para a demonstração do fundamento econômico do ágio por rentabilidade futura.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Demetrius Nichele Macei

O recurso do contribuinte é tempestivo e sua representação é regular, motivo pelo qual dele conheço.

Consoante relatado, o cerne da presente autuação encontra-se no entendimento exposto pela fiscalização de que o contribuinte utilizou-se de empresas veículo para a geração de ágios cujas fundamentações informadas (expectativa de rentabilidade futura) não têm respaldo em documentação hábil.

Nesse sentido, faz-se essencial para o deslinde do caso a investigação das operações realizadas nas reorganizações societárias da Recorrente, se mostrando pertinente expor cronologicamente os principais fatos e operações envolvidos separadamente. Quais sejam: a formação do ágio ocorrida quando da aquisição da EBF pela E49, e em seguida, à formação do ágio pela aquisição da SÓHOVOS pela ED70.

EMPRESA BRASILEIRA DE FERMENTOS LTDA (EBF)

Conforme se extrai dos anexos apresentados pela fiscalização, em consonância com as informações fornecidas pela contribuinte, em 03 de setembro de 2002, a empresa E49, de capital social de R\$ 1.000,00 (mil reais), até então pertencente aos consultores Eduardo Duarte e Simone Burck Silva - ambos titulares de outras 138 (centro e trinta e oito) "empresas", teve suas quotas cedidas a Mauri Brasil e Burns Philp Foods Overseas.

Em 14 de outubro de 2002 fora firmado Contrato de Compra de Ações e Ativos entre as empresas KRAFT FOODS INTERNATIONAL, INC., KRAFT FOODS HOLDINGS, INC. e BURNS, PHILP & COMPANY LIMITED relativo à aquisição de 99,99% do capital social da Empresa Brasileira de Fermentos Ltda (EBF) pela E49, negócio efetivado no Brasil em 31 de outubro de 2002.

A empresa E49 adquiriu quotas representativas de 99,99% do capital social da empresa Empresa Brasileira de Fermentos Ltda (EBF), no valor total de R\$ 222.288.173,63, dos quais R\$ 88.865.337,07 foram pagos pela empresa adquirente (E49) no ato da aquisição, após assumir empréstimo com a controladora (Recorrente, AB), sendo o restante da dívida, de R\$ 133.760.052,84, assumido também pela AB através de ato de assunção de dívida.

Ato contínuo, fora aumentado o capital social da empresa E49 por meio de lançamento a débito do passivo da empresa relativo à dívida frente à empresa KRAFT FOODS BRASIL S.A., vendedora das quotas da EBF, em contrapartida a crédito de integralização de capital social pela empresa AB, ao assumir a dívida escriturada.

Nesse ponto, relevante destacar que a integralidade da operação fora assumida pela controladora Mauri Brasil (AB), até porque, até então, a empresa E49 possuía capital social e ativo de apenas R\$1.000,00.

Na ocasião da aquisição da EBF pela E49 fora registrado ágio no valor de R\$ 183.757.124,36, pautado em Laudo de Avaliação Contábil realizado em 31 de outubro de 2002, de onde extraiu-se o valor contábil da EBF à data, no montante de R\$ 38.531.049,27.

Tal laudo, entretanto, nada menciona acerca da expectativa futura de rentabilidade, restringindo-se a demonstrar o valor contábil da empresa conforme à época escriturado.

Em seguida, no dia 31 de janeiro de 2003, a EBF incorporou a E49, passando as empresas Mauri Brasil e Burns Philp Foods Overseas a figurarem como suas únicas acionistas.

Em 31 de dezembro de 2003, a empresa BURNS PHILP BRASIL (nova denominação da empresa MAURI BRASIL) incorpora a EBF e passa a amortizar o ágio registrado no investimento relativo à aquisição da EBF.

SÓHOVOS

Consoante histórico apresentado nos autos, em 05/08/2002, Eduardo Duarte e Simone Bürck Silva (os mesmos criadores da empresa E49) registraram a empresa ED 70 EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, sob o capital social de R\$ 1.000,00.

Em 21/11/2005, a empresa ED70 fora adquirida pela AB BRASIL, através da cessão de quotas pelos antigos sócios, conforme alteração e consolidação de contrato social, apresentada pela contribuinte.

No dia 25/11/2005, fora realizada reunião de Sócios para autorizar a empresa ED 70 a proceder à aquisição das empresas do grupo SOHOVOS, sendo o pagamento realizados através de empréstimo junto à Associated British Foods plc, na forma de "Loan Agreement". A compra e venda das empresas do Grupo SÓHOVOS (Itavuvu, Denoz, SÓHOVOS e Oval) efetivou-se em 01 de dezembro de 2005, pelo valor total de R\$ 44.766.330,00.

O registro do ágio ocorreu no montante de R\$ 27.351.382,47, referente à aquisição das empresas Itavuvu e Denoz, holdings controladoras das empresas Sóhovos e Oval.

Ato contínuo, em 02 de dezembro de 2005, a empresa Sóhovos incorpora as empresas Itavuvu, Oval e Denoz, incorporando, por fim, sua controladora, a empresa ED70.

Em 10/11/2006, a empresa Sóhovos efetua alteração de sua razão social para AB Foods Industrial e Comercial de Alimentos Ltda.

Em 31/12/2008, a AB Foods (antiga SÓHOVOS) incorpora a AB Brasil.

Da mesma forma que ocorreu quanto ao ágio gerado na aquisição da empresa EBF, em relação ao presente não houve apresentação de demonstrativo de expectativa de rentabilidade futura. Todos os laudos trazidos aos autos se referem tão-só ao

valor contábil dos bens das empresas do grupo Sóhovos quando da incorporação pela empresa Sóhovos, no dia 02 de dezembro de 2005.

Negócios efetivados no Território Nacional

Alegou a fiscalização que as operações incorreram entre grupos estrangeiros KRAFT FOODS INTERNATIONAL, INC. e BURNS, PHILP & COMPANY LIMITED, e portanto teriam de fato ocorrido no exterior.

A relatora na DRJ - a meu ver assertivamente - destacou que é frágil o entendimento exposto pela fiscalização quanto às operações terem se dado no exterior, sendo utilizada empresa veículo para gerar o ágio dedutível dentro do território brasileiro.

Diante das operações incorridas, verifica-se que a real adquirente da EBF, ainda que sem o intuito de incorporação, fora a empresa Mauri Brasil, atual AB Brasil (impugnante), tendo sido ela a responsável pelo pagamento e demais tratativas concernentes à aquisição. O simples fato de existir acordo denominado "Stock and Asset Purchase Agreement", onde os grupos se comprometem a realizar a compra e venda por intermédio de controladas em diversos países do mundo, não estabelece o local da operação.

No que se refere à empresa ED 70, sequer existe tal acordo. Pautou-se a fiscalização em contrato de empréstimo efetuado com a controladora em Londres para defender a ocorrência externa ao território brasileiro. Entretanto, percebe-se, seja pelas operações realizadas, seja pelo destino dos ativos adquiridos, que o intuito era a aquisição do Grupo pela impugnante, empresa brasileira plenamente operante.

Apesar de superado este ponto, tal conclusão de alguma forma reflete no argumento de planejamento tributário abusivo, que será visto a seguir.

Assim, mesmo que realizadas plenamente em território nacional, duas questões até aqui continuam sem resposta: a constatação da ausência de aferição da rentabilidade futura nos laudos apresentados e os indícios da falta de propósito comercial nas operações realizadas por meio de empresas veículo.

"Empresas - Veículo"

A fiscalização afastou toda a formalidade para tentar atingir a realidade que estaria nos bastidores, dando-lhes as conseqüências tributárias que lhe pareciam adequadas, uma vez que demonstrada a artificial engenharia societária sem propósitos econômicos, visou tão somente criar uma aparência de reorganização de forma a construir o arranjo formal que permitiria aproveitar o benefício fiscal de dedutibilidade do ágio pretendido, uma vez que a própria constituição do ágio já se encontrava viciada, não sendo sujeita à convalidação.

Quando iniciado o julgamento deste Recurso Voluntário, inicialmente pautado para a Reunião de Maio de 2016, nesta mesma Turma Julgadora, o Conselheiro Fernando Brasil pediu vistas dos autos. Nesta ocasião, declarei minha intenção de voto no sentido de dar provimento ao Recurso do contribuinte, em virtude da alegada inovação nas razões de julgar da DRJ. Os pedidos de vistas (ocorridos por duas sessões seguidas) e as sustentações orais tanto da Fazenda Nacional como do Contribuinte foram providenciais, tanto

para a questão da inovação de motivos, alegada em Recurso, como para esclarecer a questão da utilização indevida das empresas veículo.

Pois bem.

Notei que a existência ou não das empresas chamadas "veículo" não faz diferença prática neste caso pois, no final, a empresa operacional que detinha o ágio foi efetivamente incorporada pela real adquirente.

A recorrente se limita a destacar que a utilização da empresa veículo (E49) teria se dado devido à necessidade de aprovação da operação pelo CADE, por envolver 50% dos negócios de fermentos no Brasil, mas tal argumento já foi muito bem rebatido pela Ilma. Relatora, ao mostrar que o processo foi instaurado no CADE em nome da controladora, e não em nome da E49.

Todavia, tem relevância e faz diferença na análise dos efeitos do negócio o argumento da defesa de que a amortização do ágio objeto dos presentes lançamentos não teriam sido efetivadas por conta da incorporação das empresas-veículo (E 49 e ED 70), mas das incorporações entre a investidora (AB Brasil) e as investidas (EBF e SOHOVOS), ocorridas em 31/12/2003 e 31/12/2008. De notar que as interpostas pessoas jurídicas (E49 e ED 70), foram reconhecidamente utilizadas pela AB Brasil, em 31/10/2002 e 01/12/2005, respectivamente, para adquirir as participações societárias na EBF e no Grupo Sohovos, e a forma pela qual se deram os pagamentos vinculados às operações de compra e venda ratificam a mera interposição, na medida em que, como as adquirentes não detinham capacidade econômico-financeira, a totalidade dos recursos utilizados teriam vindo do patrimônio da AB Brasil.

Observou um dos julgadores na DRJ, em sua declaração de voto, que apesar de o pagamento da aquisição das participações societárias ter sido feito, de fato, pela real investidora (AB Brasil), o ágio porventura decorrente das operações permaneceram registrados nos patrimônios da E49 e ED 70, caracterizadas como "empresas-veículo".

Na seqüência, as investidas (EBF e SOHOVOS) incorporaram as interpostas investidoras (E49 e ED 70) e, em 31/12/2003, a real investidora (AB Brasil) incorporou a EBF, e em 31/12/2008, foi incorporada pela SOHOVOS.

Ainda que não se vislumbre propósito negocial para a interposição da E49 e da ED 70, o fato é que, o benefício tributário pretendido de antecipação da amortização do ágio pago na aquisição da EBF e da SOHOVOS, somente poderia servir fundamento para a glosa da despesa: (i) contabilizada pela própria EBF, até 31/12/2003, data da incorporação desta última pela real investidora (AB Brasil); e (ii) contabilizada pela SOHOVOS, até 31/12/2008, data em que a SOHOVOS incorporou a real investidora (AB Brasil). Todavia, os fatos geradores ora em discussão dizem respeito aos anos-calendário 2009 a 2012.

Após a incorporação, as pessoas jurídicas com as quais o ágio se relaciona (investidora e investida) tornam-se uma única realidade, sendo uma delas extinta, passando diretamente para o patrimônio da incorporadora os ativos, lucros e intangíveis, que teriam motivado o pagamento do ágio. Na verdade, com a incorporação, desaparecem o investimento e o ágio. A incorporadora recebe os ativos e passivos da incorporada e deve conferir tratamento diverso, conforme seu fundamento, ao valor que antes fora ágio.

No caso do ágio fundamentado no valor de mercado dos bens da investida, uma vez que os ativos ou direitos sejam contabilizados na incorporadora, passarão a sujeitar-se

às regras de depreciação/amortização, sendo dedutíveis na medida do período em que contribuírem para os resultados da empresa.

Da mesma forma, no caso de o ágio ter sido pago com fundamento em fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas, como a mera incorporação não implica desaparecimento de tais direitos, devem continuar intactos no patrimônio da incorporadora, por isso o valor antes contabilizado como ágio deve ser registrado, a partir da incorporação, em contrapartida à conta de ativo permanente, não sujeita à amortização

Por fim, quanto ao valor antes contabilizado como ágio por expectativa de rentabilidade futura da investida, com a incorporação, desaparece o ágio, mas surge um valor no ativo diferido (após a Lei nº 11.638, de 2007, no ativo intangível) a ser amortizado no período pelo qual se pagou por esses lucros futuros.

No caso em que a real investidora (AB Brasil) transfere seus recursos às empresas veículo (E49 e ED 70), para que estas, em seu lugar, procedam à aquisição dos investimentos (EBF e SOHOVOS), e posteriormente seja incorporada pela investida, o requisito legal foi atendido apenas formalmente, mas não substancialmente, na medida em que subsistem separadamente a real investidora (AB Brasil) e as investidas (EBF e SOHOVOS), e por conseqüência, os investimentos não são extintos no patrimônio da investidora.

Ademais, se a racionalidade da norma de dedutibilidade da amortização do ágio (arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997) impõe a absorção patrimonial entre a investidora e a investida, para que o ágio seja deduzido dos lucros esperados (fundamento econômico de seu pagamento), aparentemente, *mesmo com a interposição da empresa veículo*, o requisito teria sido atendido, porque a amortização do ágio se fez justamente contra os lucros apurados pelas investidas EBF e SOHOVOS.

Entretanto, justamente por conta da subsistência da real investidora (AB Brasil), após as 1ª incorporações (31/01/2003 e 02/12/2005) das empresas-veículo (E49 e ED 70) pelas investidas (EBF e SOHOVOS), como os investimentos na EBF e na SOHOVOS não foram extintos, mas remanesceram no patrimônio da real investidora, as despesas de amortização do ágio pelas próprias investidas (EBF e SOHOVOS) não configuram despesas próprias, mas de terceiro (AB Brasil), por isso indedutíveis. A interposição de pessoa jurídica, para a aquisição do investimento, não tem o condão de alterar a situação fática de quem é a real investidora, e que suportou o ônus da operação.

No entanto, nos presentes autos, como aliás bem destacado na Declaração de Voto constante do Acórdão da DRJ, essa situação não persistiu porque, em 31/12/2003 e 31/12/2008, ocorreram as 2ª incorporações a implementar a condição legal para dedutibilidade da amortização do ágio de "absorção de patrimônio" entre a real investidora (AB Brasil) e as investidas (EBF e SOHOVOS), respectivamente.

Como as glosas de amortização do ágio em discussão abrangem os anos-calendário 2009 a 2012, períodos posteriores às incorporações da investida (EBF) pela real investidora (AB Brasil), fato ocorrido em 31/12/2003, e da AB Brasil pela outra investida (SOHOVOS), em 31/12/2008, ou seja, posteriores aos momentos em que ocorreram as confusões patrimoniais entre a investidora e as investidas, e em que os investimentos geradores dos sobre-preços teriam deixado definitivamente de existir, a interposição de empresas veículo não serve de fundamento para a manutenção da exigência.

Entretanto, haja vista que as despesas de amortização objeto de lançamento se referem a períodos posteriores às operações de incorporação entre a real investidora (AB Brasil) e investidas (EBF e SOHOVOS), e conseqüentemente posteriores à extinção dos investimentos, não há fundamento fático para a caracterização de planejamento tributário abusivo, por conta da interposição de empresa-veículo para aquisição do investimento.

Assim, insubsiste a afirmação da fiscalização quanto a este argumento.

Comprovação da origem do ágio - rentabilidade futura

Nos termos da legislação de regência (arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997), para a regular amortização de ágio pago na aquisição de investimentos, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, quatro premissas revelam-se essenciais: (i) a realização das operações originais entre partes não ligadas; (ii) o efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive o ágio; (iii) **a comprovação do fundamento econômico do pagamento do ágio, como sendo a rentabilidade futura do investimento**; e (iv) a extinção do investimento, mediante operações de incorporação, fusão ou cisão entre investidora e investida.

No caso sob apreço, ainda que não se tenha instaurado controvérsia sobre o fato de o ágio ter sido pago, em operações entre partes não relacionadas e ter ocorrido a extinção do investimento, por confusão patrimonial, mediante operações de incorporação, fusão ou cisão entre investidora e investida, tais condições não são suficientes para validade da amortização fiscal do ágio, impondo-se a demonstração da rentabilidade futura do investimento, como sendo fundamento econômico do ágio,

O Recorrente insiste em afirmar que primeiro a fiscalização autuou o contribuinte pois o laudo técnico elaborado, baseado apenas na rentabilidade futura, não considerou o preço de mercado dos bens existentes ao tempo das operações societárias e, por conseguinte, não teria sido observada a metodologia definida em lei – que, supostamente, exige o atendimento em conjunto do quanto descrito nas alíneas “a”, “b” e “c” do § 2º do artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77.

Depois afirma que a DRJ "inovou" ao decidir com base nos argumentos de que: **i)** a Recorrente não teria apresentado à fiscalização a documentação que comprova a rentabilidade futura e, ainda,

ii) que o fluxo de caixa descontado é inservível para a demonstração do fundamento econômico do ágio por rentabilidade futura.

Examinando detidamente as razões da fiscalização e os fundamentos da decisão de primeira instância, entendo que a confusão está no uso da expressão "falta de laudo".

Uma coisa é não existir fisicamente um documento denominado laudo ou similar... outra coisa é que os documentos apresentados nos autos pelo contribuinte - laudos, similares, planilhas, demonstrativos, estudos ou como se queira chamar - desde que atendam requisitos mínimos, tais como serem lavrados por terceiros, habilitados profissionalmente para emitir o documento etc, o que não é o caso dos autos. Neste sentido, acórdão CARF 1103.001.170 (04.02.2015 - Brafer Construções Metálicas S/A).

Além disso, veja-se que em dezembro de 2013 foi emitido laudo mencionado nos autos para suportar a rentabilidade futura envolvida na questão da EBF (fls. 2225), possivelmente produzido durante o período de fiscalização. Contudo, tal documento pretende sustentar um ágio formado em 2002, 11 anos após o evento. É no mínimo questionável um laudo de "rentabilidade futura" feito olhando para o passado (!!)

O laudo deve ser anterior à data de aquisição do investimento. É bem verdade ser preciso examinar sempre o caso concreto, mas não se pode aceitar que, o contribuinte autuado com base (também) na ausência de comprovação da rentabilidade futura, elabore laudo no curso da fiscalização para pretender suprir falta ocorrida há uma década antes.

Este é o entendimento, aliás, sustentado em outras decisões deste Conselho, consubstanciadas nos acórdãos 101.000.120 (18.06.2009 - Empresa Paulista de Televisão S/A), 1101.000.912 (09.07.2013 - Kraft Foods Brasil S/A), 1301.001.637 (07.05.2014 - Volvo do Brasil Veículos Ltda.), dentre outros.

Este foi o fato que mais chamou a atenção do fisco, porém, não o único indicativo da falta de comprovação do ágio.

O recorrente, objetivamente, não indica elementos ou documentos que demonstrem a tal rentabilidade futura. Intimado para apresentá-lo limitou-se a afirmar que:

Por fim, cabe esclarecer que as aquisições de participações societárias da EBFF -Empresa Brasileira de Fermentos Ltda. ("EBFF") e da SÓHOVOS INDUSTRIAL LTDA. ("SÓHOVOS") foram feitas com base no valor do patrimônio líquido das empresas adquiridas somado a "mais valia" (ágio) fundamentada na expectativa de rentabilidade futura. Ou seja, em ambas operações, o fundamento econômico do ágio foi a rentabilidade futura da adquirida (hipótese da alínea "b" do §2º do art. 20 do Decreto 1598/77) e não o valor de mercado do seu ativo, motivo pelo qual era desnecessário laudo de avaliação do patrimônio adquirido a preço de mercado.

Ademais, registrou a fiscalização em seu Relatório que:

2.6- As regras prescritas no DL 1598/77 determinam que o adquirente mantenha em boa guarda os documentos (laudos) que embasem e quantifiquem os valores a serem apropriados e amortizados a título de ágio por expectativa de rentabilidade futura.

Registrou também, expressamente, no curso da fiscalização, a necessidade de apresentar laudo que demonstrasse a rentabilidade futura. Senão veja-se (fls. 1245):

Item 4 - Relatórios e pareceres de auditores independentes. (...) No atendimento do item 4, deverão ser apresentados os laudos periciais que avaliaram o patrimônio adquirido, nas aquisições de participação societária da Empresa Brasileira de Fermentos Fleischmann - EBFF (2002/2003] e SOHOVOS Industrial Ltda.

(2005), a preço de mercado, cumprindo os requisitos e a metodologia para desdobrar o custo de aquisição conforme disposto no art. 20 do decreto 1598/77, parágrafo segundo, letras "a", "b" e "c", que são requisitos necessários para determinar os valores a serem apropriados como ERF - Expectativa de Rentabilidade Futura que serão amortizados como Ágio gerado nas aquisições das participações societárias sob análise. A *Intimada entrega, nesse ato, cópia do relatório de auditores independentes relativos ao período de 01.01.2008 a 31.12.2008 (doe. 03)*.

Conforme afirmado no curso do procedimento fiscal, o contribuinte limitou-se a apresentar o laudo de avaliação dos ativos adquiridos em relação à empresa EBF, de onde é possível extrair, tão-só, os valores contábeis dos bens objeto da transação, fazendo referência, inclusive, à reavaliação ocorrida cerca de 4 anos antes naquela empresa e ainda o conjunto de planilhas produzidas internamente contendo os estudos internos que foram a base do laudo produzido 11 anos depois. Estes *Estudos Internos* encontram-se às fls. 2746 e segs..

Não é demais repetir que tais estudos internos não são equiparáveis à laudos, especialmente por faltar neles requisito inerente a laudos técnicos, ou seja: serem emitidos por terceiros independentes.

Também de acordo com os relatórios de fiscalização, em relação à aquisição do grupo SÓHOVOS, sequer uma planilha foi apresentada.

Assim sendo entendo pela a manutenção da incidência, por não estar comprovada a formação do ágio (rentabilidade futura) do investimento que deu fundamento econômico aos valores fiscalmente amortizados.

Multa Qualificada

Existem dois temas, porém, que não concordo, em relação à decisão da DRJ. Ambos defluem numa só conseqüência: a qualificação da multa e a representação fiscal para fins penais.

Não é competência deste órgão tratar deste último. Mas a qualificação da multa, a meu ver, só seria cabível se subsistisse a acusação de que houve planejamento fiscal abusivo.

A multa qualificada deve ser afastada, não apenas porque não configurado os fundamentos fáticos que a sustentaram, mas também porque a interposição de pessoa ou a utilização de empresa-veículo, neste caso concreto, é insuficiente para comprometer a regularidade da operação se observados os requisitos essenciais de dedutibilidade da amortização do ágio pago na aquisição de investimentos, repita-se: (i) a realização das operações originais entre partes não ligadas; (ii) o efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive o ágio; (iii) a comprovação do fundamento econômico do pagamento do ágio, como sendo a rentabilidade futura do investimento; e (iv) a extinção do investimento, mediante operações de incorporação, fusão ou cisão entre investidora e investida.

Analisando o caso, entendo não restar caracterizado o dolo que justifique a qualificação da penalidade, posto que faltou apenas um dos requisitos formais para a amortização regular do ágio, qual seja, a comprovação documental da rentabilidade futura.

Reforça este entendimento o fato de a própria DRJ reconhecer que a operação não ocorreu no exterior, o que também foi interpretado como planejamento tributário abusivo.

Juros sobre Multa de Ofício

A respeito do tema, curvo-me ao entendimento mais recente, consagrado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais deste Conselho, e refletido no acórdão nº 9101-00539, de 11/03/2010, de lavra da Conselheira Viviane Vidal Wagner, *in verbis*:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional)."

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

Art. 113 A obrigação tributária é principal ou acessória.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Em se tratando de tributos lançados por homologação, ocorrendo a declaração do contribuinte e na falta de pagamento da exação no

vencimento, a inscrição em dívida ativa independe de procedimento administrativo.

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

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

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

No mesmo sentido, aliás, tem decidido o Superior Tribunal de Justiça, conforme ementa abaixo reproduzida:

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

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

Por esta razão, afasto a alegação da recorrente de que não haveria incidência de juros sobre a multa de ofício, ressaltando que tal fato não decorre da autuação, mas decorrerá do vencimento da multa, por ocasião do não pagamento voluntário do valor resultante deste auto de infração, no seu respectivo vencimento, momento em que se iniciará o computo de juros sobre a multa.

Por todo o exposto, dou provimento parcial do Recurso Voluntário, apenas para afastar a multa qualificada de 150%, reduzindo-a ao patamar de 75%.

É o voto.