



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 11080.726429/2015-99
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9101-003.534 – 1ª Turma
Sessão de 04 de abril de 2018
Matéria IRPJ
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SOLAE DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

ÁGIO INTERNO. IMPOSSIBILIDADE DE AMORTIZAÇÃO.

Inadmissível a formação de ágio por meio de operações realizadas dentro do grupo econômico.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento. Por unanimidade de votos acordam em determinar o retorno dos autos ao colegiado de origem, para apreciação da matéria relacionada aos juros de mora sobre multa de ofício, constante do recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa – Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo Luís Flávio Neto, Flavio Franco Correa, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Adriana Gomes Rego (Presidente).

Relatório

Trata-se de processo originado por Autos de Infração de IRPJ e CSLL relacionado à amortização de ágio, nos anos de 2010, 2011 e 2012, com aplicação de multa de 75%. As infrações são descritas no Relatório de Ação Fiscal (fls. 1030):

V – Conclusão (...)

Após a descrição minuciosa das operações que envolveram o ágio amortizado pela fiscalizada, concluiu-se que o mesmo é indedutível para fins fiscais, pelos seguintes motivos, em resumo:

a) Não se enquadra no conceito de ágio contabilmente e tributariamente aceito, uma vez que além de não ter sido produto de um efetivo desembolso, originou-se em operação que envolveu partes interdependentes (incorporação de ações de Bunge Alimentos por Serrana – Bunge Brasil – em 19/12/2001);

b) a condição para o atendimento do pressuposto de sua amortização para fins fiscais (art. 386, III, do RIR/99) foi provocada com a introdução de uma empresa veículo, criada excepcionalmente para este fim, em seguida incorporada, numa operação desprovida de qualquer propósito comercial; ao final em existindo ainda a investidora (controladora) Bunge Brasil, bem como a investida (controlada) Bunge Alimentos, não se confirmou o cumprimento do art. 386, III do RIR/99.

O contribuinte apresentou impugnação administrativa, decidindo a Delegacia da Receita Federal em Belo Horizonte pela manutenção do lançamento (fls. 1251):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

ÁGIO. PARTES RELACIONADAS. MINORITÁRIOS.

Considera-se controlada a sociedade na qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores.

A presença de sócios minoritários diversos não altera a natureza intragrupo do negócio entre controladora e controlada.

ÁGIO. AQUISIÇÃO NÃO ONEROSA. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO. INDEDUTIBILIDADE.

Não há possibilidade jurídica da formação de ágio em uma aquisição não onerosa. O pagamento é da essência do ágio.

ÁGIO. EMPRESA VEÍCULO. SOCIEDADE DE PROPÓSITO ESPECÍFICO – SPE.

Não se confundem Sociedade de Propósito Específico – SPE e empresaveículo. A SPE é pessoa jurídica cujo objetivo é realizar uma atividade econômica materializada em um único empreendimento ou negócio específico. A Empresa-veículo não tem por finalidade o exercício de uma atividade econômica, mas viabilizar o planejamento tributário.

ÁGIO. INCORPORAÇÃO FICTA. INDEDUTIBILIDADE.

A incorporação sem substância econômica que une em uma única sociedade uma pessoa jurídica existente no mundo dos negócios e outra sem existência econômica não é bastante para configurar o requisito legal que autoriza a amortização fiscal do ágio sob pena de fazer letra morta do requisito legal que prevê a necessidade da ocorrência de reorganização societária sob uma de suas formas: incorporação, cisão ou fusão para a amortização fiscal do ágio.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

A decisão relativa ao auto de infração matriz deve ser igualmente aplicada no julgamento do auto de infração conexo, decorrente ou reflexo, no que couber, uma vez que ambos os lançamentos, matriz e reflexo, estão apoiados nos mesmos elementos de convicção.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009

DECADÊNCIA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. FATO GERADOR.

O fato gerador do IRPJ é constituído por uma série de eventos jurídicos, ocorridos ao longo do ano-base. Em 31 de dezembro, encerra-se a apuração do imposto. Nessa data, ocorre o fato gerador e surge a obrigação tributária.

DECADÊNCIA. FATOS PRETÉRITOS. NATUREZA PROBATÓRIA. POSSIBILIDADE.

A análise da formação do ágio tem natureza de prova e independentemente da data do fato a que se reporte, está sujeita à livre apreciação pelo fisco que pode efetuar o lançamento com base nela desde que o fato gerador esteja dentro do prazo decadencial.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 1297), alegando: (i) decadência, considerando a data das operações societárias; (ii) validade das amortizações de ágio; (iii) não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

A 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Primeira Seção deste Conselho decidiu dar provimento ao recurso especial, rechaçando a alegação de decadência mas acolhendo a legitimidade da amortização do ágio (fls. 1405):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

PRELIMINAR DE DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA

O registro contábil do ágio não afeta o resultado tributável antes de sua amortização fiscal, e assim não integra a atividade de apuração do crédito tributário. Logo, somente se cogitará de revisão da atividade de lançamento a partir do momento em que esta for praticada, ou seja, a partir do momento em que a amortização do ágio afetar a determinação do crédito tributário. Não resta configurada a hipótese de decadência no presente caso.

ÁGIO. REQUISITOS DO ÁGIO.

O art. 20 do Decreto-Lei no 1.598, de 1997, retratado no art. 385 do RIR/1999, estabelece a definição de ágio e os requisitos do ágio, para fins fiscais. O ágio é a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor patrimonial das ações adquiridas. Os requisitos são a aquisição de participação societária e o fundamento econômico do valor de aquisição. Fundamento econômico do ágio é a razão de ser da mais valia sobre o valor patrimonial. A legislação fiscal prevê as formas como este fundamento econômico pode ser expresso (valor de mercado, rentabilidade futura, e outras razões) e como deve ser determinado e documentado.

ÁGIO INTERNO.

A circunstância da operação ser praticada por empresas do mesmo grupo econômico não descaracteriza o ágio, cujos efeitos fiscais decorrem da legislação fiscal. A distinção entre ágio surgido em operação entre empresas do grupo (denominado de ágio interno) e aquele surgido em operações entre empresas sem vínculo, não é relevante para fins fiscais.

ÁGIO INTERNO. INCORPORAÇÃO REVERSA. AMORTIZAÇÃO.

Para fins fiscais, o ágio decorrente de operações com empresas do mesmo grupo (dito ágio interno), não difere em nada do ágio que surge em operações

entre empresas sem vínculo. Ocorrendo a incorporação reversa, o ágio poderá ser amortizado nos termos previstos nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997.

*UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO. LEGALIDADE.
MANUTENÇÃO DA DEDUTIBILIDADE DO ÁGIO.*

A utilização de empresa veículo que viabilize o aproveitamento do ágio, por si só, não desfigura a operação e invalida a dedução do ágio, se ausentes a simulação, dolo ou fraude.

Os autos foram remetidos à Procuradoria em 15/05/2017 (fls. 1432), que interpôs recurso especial em 14/06/2017 (fls. 1433). Neste recurso alega divergência na interpretação da lei tributária a respeito da **amortização do ágio (interno)**, constando como paradigmas os acórdãos: **(i) 1101-000899** (processo administrativo nº 19515.005924/2009-77) e **(iii) 1402-001.460** (processo administrativo nº 16561.720026/2011-13).

O recurso especial foi admitido pela Presidente da 3ª Câmara da Primeira Seção do CARF (fls. 1660), conforme decisão cujos trechos são colacionados a seguir:

No Recurso Especial (REsp) a Fazenda Nacional contesta o julgado valendo-se de seu entendimento contrário à compreensão colegiada do acórdão recorrido, postulando pela indedutibilidade do ágio interno não pago, amortizado após operação de reestruturação societária (incorporação reversa) com uso de empresa-veículo e sem finalidade negocial, sugerindo haver divergência jurisprudencial em relação à interpretação dos artigos 7.º e 8.º da Lei n.º 9.532/97, 385 e 386 do RIR/99, conforme fragmentos abaixo reproduzidos. (...)

Objetivamente, a comparação das situações de fato, concretas, tratadas nos acórdãos paradigmas e recorrido resulta ponderar pelo reconhecimento de que as situações envolvidas não são as mesmas, porém, é possível identificar semelhanças nos pronunciamentos relativamente às questões "confusão patrimonial" e "empresa veículo", que, dissociadas dos fatos, podem viabilizar a comprovação da divergência. Os três acórdãos enfrentaram reorganização societária precedida de operação de investimento societário onde houve geração de ágio decorrente de expectativa de rentabilidade futura, utilização de empresa veículo, ausência de efetivo pagamento e de propósito negocial. A seguir a apreciação mais detida dessa semelhança. Na investigação do sentido das ementas e dos votos condutores, constata-se que os dois acórdãos paradigma trazem entendimentos diversos do acórdão recorrido.

No acórdão paradigma 1101-000.899, 1.º paradigma, a posição pela dedutibilidade do ágio decorrente de reavaliação por expectativa de rentabilidade futura é pela possibilidade, quando há extinção da empresa real investidora, adquirente da participação societária que gerou a parcela do ágio amortizado.

Concentrando a análise no voto vencedor deste 1.º paradigma, percebe-se que a discussão e a conclusão passam pela apreciação/valorização dos art.s 7.º e 8.º da Lei n.º 9.532/97, quanto a definir se estes se aplicam a operações de reestruturação societária realizadas com utilização de empresa veículo, configurado o ágio interno, quando não há extinção da empresa adquirente da participação societária. O exame de

alguns trechos do voto vencedor deste 1.º paradigma, transcrito abaixo, permite verificar melhor a posição deste colegiado. (...)

O confronto das situações alvo de julgamento administrativo no 1.º paradigma e no acórdão recorrido revela divergência de interpretação relativamente à interpretação do art. 8.º da Lei n.º 9.532/97, com reflexo na interpretação do art. 7.º da referida Lei. No 1.º acórdão paradigma, 1101-000.899, as razões do voto vencedor, em sua leitura das normas citadas, estabelecem que somente a incorporação, fusão ou cisão entre a pessoa jurídica investida (real adquirente) e a pessoa jurídica investidora, adquirente da participação societária, permite amortização de ágio correlacionado à participação societária da real adquirente na investida, por extinção da parcela do investimento correspondente ao ágio, dada a absorção de patrimônio entre as envolvidas na operação de que resultou o ágio. Acrescenta que deve haver constatação efetiva da ocorrência deste formato de reestruturação, descredenciando o uso de empresa veículo que vise a artificializar extinção do investimento societário que gerou o ágio posteriormente amortizado. No acórdão recorrido fica patente a posição pela tolerância à utilização da empresa veículo e pelo entendimento de que os artigos 7.º e 8.º da Lei 9.532/97 não limitam a forma pela qual a reorganização societária possa permitir o proveito da amortização do ágio na hipótese do inciso III do citado art. 7.º. Aponta a decisão recorrida para o reconhecimento da hipótese do dispositivo como direito à dedutibilidade do ágio, ao contrário do paradigma, que pontua pela sua condição de exceção à regra da indedutibilidade.

Infere-se, portanto, que as situações tratadas nesses acórdãos são similares, tendo sido identificadas conclusões dessemelhantes sobre a questão da confusão patrimonial, com interpretação desigual da legislação tributária aplicável. O acórdão recorrido centrou a discussão na amplitude do conceito da expressão "incorporação" trazida pela lei e o acórdão paradigma levantou outros aspectos pertinentes.

Na continuação da exploração das ementas dos acórdãos paradigmas, constata-se que o 2.º acórdão paradigma, 1402-001.460, também traz entendimento diverso do acórdão recorrido, mostrando-se pela impossibilidade de amortização do ágio decorrente de aquisição de participação societária ligada à perspectiva de rentabilidade futura, quando a operação de reorganização societária envolver incorporação reversa não suportada por motivação comercial ou societária concreta, não houver efetivo pagamento ligado ao surgimento do ágio, for utilizada empresa veículo para manobrar artificialmente a operação de reestruturação, sem propósito econômico, e quando constatada geração de ágio interno, construído dentro do mesmo grupo econômico. (...)

Tendo em vista o que foi acima exposto e examinado e, com fundamento nos artigos 18, inc. III, 67 e 68, do Anexo, II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 2015, decido DAR SEGUIMENTO ao Recurso Especial relativamente à interpretação dos artigos 7.º e 8.º da Lei n.º 9.532/97, 385 e 386 do RIR/99.

Em 28/04/2017, o contribuinte foi intimado (fls. 1676), apresentando contrarrazões ao recurso especial em 14/08/2017 (fls. 1678). Em síntese, pede seja negado provimento ao recurso especial, sustentando:

- (i) a validade da operação, não se tratando de ágio interno;
 - (ii) a inexistência de empresa veículo, confirmando-se a validade da operação;
- É o relatório.

Voto

Conselheira Cristiane Silva Costa, Relatora

Adoto a decisão da Presidente de Câmara para conhecimento do recurso especial, passando a analisar o seu mérito.

Ágio Interno

O Decreto-Lei nº 1.598/1977 delimitava o ágio por expectativa de rentabilidade futura, da forma seguinte ao tempo dos fatos tratados nestes autos:

*Art. 20 – 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:*

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

II - ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o número I.

§ 1º - O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento.

§ 2º - O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico:

a) valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;

b) valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;

c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

§ 3º - O lançamento com os fundamentos de que tratam as letras a e b do § 2º deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração.

Consta do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/1999) reprodução da disposição legal em seu artigo 385, *verbis*:

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):

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

II - ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o inciso anterior.

§ 1º O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 1º).

§ 2º O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 2º):

I - valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;

II - valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;

III - fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

§ 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).

A aquisição da participação societária também é referida pelo artigo 7º, *caput*, da Lei nº 9.532/1997 em redação vigente ao tempo dos fatos dispunha:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Os dispositivos (artigo 20, do Decreto 1598/77 e 7º, da Lei nº 9.532/1997, reproduzidos no RIR/99) são claros em exigir: **aquisição** de participação societária (*caput*). Pois bem.

A aquisição pode-se dar em contrato de compra e venda, definido da forma seguinte pelo renomado civilista Orlando Gomes:

A compra e venda é contrato bilateral, simplesmente consensual, oneroso, comutativo, ou aleatório, de execução instantânea, ou diferida.

Sua bilateralidade não comporta dívida. Do acordo de vontades nascem obrigações recíprocas: para o vendedor, fundamentalmente, obrigação de entregar a coisa com o ânimo de transferir-lhe a propriedade; para o comprador, a de pagar o preço. A dependência recíproca dessas obrigações e de outras estipuladas em complementação, configura o sinalagma característico dos contratos bilaterais perfeitos.

(Contratos, Rio de Janeiro, Forense, 2009, f. 266, Coordenador Edvaldo Brito, atualizadores Antonio Junqueira de Azevedo e Francisco Paulo de Crescenzo Marino)

É fundamental ao contrato de compra e venda, conforme lições de Orlando Gomes, a existência de uma obrigação de entregar a coisa com ânimo de transferência da sua propriedade e o pagamento do preço. E a vontade pelas partes – explicitada por indícios tratados no processo - deve ser o de pagamento de preço e entrega da coisa para a operação se amoldar ao arquétipo da compra e venda, pois este sinalagma é “*característico dos contratos bilaterais perfeitos*”.

No caso destes autos, não me parece que a vontade das partes fosse a de transferência de participação societária. Nesse sentido, é o Relatório Fiscal (fls. 1030):

2.3. Da origem do ágio amortizado pela fiscalizada

*Em procedimento fiscal anterior que resultou nos processos administrativos fiscais números 11065.723278/2011-81 e 11065.723979/2011-11, a fiscalizada foi questionada a respeito da origem e fundamento econômico do ágio por ela amortizado. Em sua resposta (fls. 402/404), informou que **o ágio amortizado resultou na transferência do acervo líquido correspondente aos negócios de ingredientes funcionais de Bunge Alimentos, formalizada em 08/04/2003, quando parte do patrimônio líquido (ativos e passivos) desta foi transferido sob a forma de integralização de capital, incluindo o Ativo Diferido relativo à Reserva de Ágio sobre Investimentos (...).***

A Reserva de ágio parcialmente transferida por Bunge Alimentos para a fiscalizada teve origem, segundo esta, na reestruturação societária do grupo Bunge, realizada ao longo dos anos-calendário de 2001 e 2002, que pode ser assim resumida:

a) o ágio teria se formado quando a companhia Serrana S/A (...) incorporou as ações das empresas Bunge Alimentos e Bunge Fertilizantes (...), que continuaram existindo como subsidiárias integrais daquela;

b) em seguida a empresa Bunge Brasil (antiga Serrana) constitui duas subsidiárias integrais – Bunge I de Participações S.A. e Bunge II de Participações S.A. (...), transferindo para estas, a título de integralização de capital, a totalidade das participações nas empresas Bunge Fertilizantes e Bunge Alimentos, respectivamente;

c) na sequência, as empresas Bunge Alimentos e Bunge Fertilizantes incorporam Bunge II e Bunge I, respectivamente, passando a amortizar o ágio.

(...)

V – Conclusão (...)

Após a descrição minuciosa das operações que envolveram o ágio amortizado pela fiscalizada, concluiu-se que o mesmo é indedutível para fins fiscais, pelos seguintes motivos, em resumo:

a) Não se enquadra no conceito de ágio contabilmente e tributariamente aceito, uma vez que além de não ter sido produto de um efetivo desembolso, originou-se em operação que envolveu partes interdependentes (incorporação de ações de Bunge Alimentos por Serrana – Bunge Brasil – em 19/12/2001);

b) a condição para o atendimento do pressuposto de sua amortização para fins fiscais (art. 386, III, do RIR/99) foi provocada com a introdução de uma empresa veículo, criada excepcionalmente para este fim, em seguida incorporada, numa operação desprovida de qualquer propósito comercial; ao final em existindo ainda a investidora (controladora) Bunge Brasil, bem como a investida (controlada) Bunge Alimentos, não se confirmou o cumprimento do art. 386, III do RIR/99.

A despeito disso, decidiu a Turma *a quo*, conforme voto condutor que seria dedutível a despesa com amortização do ágio:

Do Ágio Interno e seu Efetivo Pagamento

O ponto de partida para as discussões sobre reconhecimento do ágio, deve ser a análise dos dispositivos legais aplicáveis.

De outra forma não poderia ser, haja vista estarmos frente ao Direito Tributário Brasileiro que, por sua estreita vinculação à lei, fez supor que mais do que sua atinência ao princípio da legalidade, o mesmo deve observância ao princípio da tipicidade cerrada.

No âmbito da legalidade, então, não havia nenhuma restrição ao aproveitamento do ágio em relação a operações efetuadas com partes relacionadas, até o advento da Lei nº 12.973/2014, o que admitia o ágio gerado no mesmo grupo econômico.

Nesse aspecto, é importante ressaltar que a oposição ao ágio interno possui raízes vincadas na contabilidade. Isto porque, o ágio, como o mais intangível dos intangíveis, por implicar uma grande dificuldade de mensuração, fez com que a teoria contábil apenas admitisse seu reconhecimento quando decorrente de uma negociação de mercado (“at arm’s length”), e não conhecesse daquele ágio avaliado no interior de um grupo econômico.

Outrossim, diferentemente do que consta na decisão recorrida, entendo que, o fato de a Lei nº 12.973/2014 proibir, expressamente, a dedutibilidade do goodwill surgido em operações societárias realizadas entre partes dependentes, confirma que, sob a égide da legislação tributária anterior, não era proibida a amortização do ágio gerado entre partes dependentes. (...)

Desta feita, aqui deve-se reconhecer o distanciamento entre a teoria contábil e a tributária pois, embora contabilmente o ágio exija uma participação de terceiros, a legislação tributária jamais trouxe semelhante ressalva. Do ponto de vista tributário, o investidor deve, sempre, registrar um ágio que corresponderá, sempre, à diferença positiva entre o valor patrimonial e o preço pago pela participação societária, como exige o art. 20 do Decreto-Lei 1.598/77, não cabendo ao intérprete distinguir onde a lei não distingue. (...)

Conforme a exposição acima transcrita, a “aquisição” presente no art. 385, II, do RIR/99, é gênero, do qual a compra ou a troca, por exemplo, são espécies. No caso, a subscrição de ações de uma empresa em outra é uma espécie, isto é, um meio pelo qual se pode adquirir uma empresa, seja por incorporação, cisão ou fusão.

Além disso, a legislação acima colacionada exige a presença de um fundamento econômico, e discrimina os possíveis fundamentos para tanto. Portanto, presente qualquer dos fundamentos elencados no dispositivo, a operação caracteriza-se como onerosa, e o ágio é existente. Não há, como dito alhures, exigência de um pagamento efetuado por terceiros para que se caracterize a onerosidade da operação. Neste ponto, também discordo da decisão de 1ª instância.

(...)

Da Acepção do Vocábulo Incorporação

Outro ponto controvertido entre as alegações da PGFN e Recorrente, reside nas distintas interpretações conferidas ao comando do art. 7º e 8º da Lei 9.532/97.

Isto porque, enquanto a PGFN afirma que não faz sentido permitir amortização quando não há extinção nem do investidor e nem da sociedade investida; o Recorrente, de maneira distinta, assevera que a lei não condiciona, nem implícita nem tacitamente, a amortização fiscal à extinção da pessoa jurídica; o que a lei requer é a união, em um mesmo patrimônio, do ágio com receitas que o justificaram, a fim de haver o devido emparelhamento entre custo e receita, isso podendo ocorrer mesmo que não haja extinção da sociedade. (...)

Regressando ao caput do art. 7º, c/c inciso III do mesmo dispositivo, da Lei 9.532/97, temos que “a pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão (...) poderá amortizar o valor do ágio (...)”. Como se infere da leitura do dispositivo, o evento incorporação se mostra como um permissivo a amortização, não havendo qualquer distinção do tipo de incorporação apta a ensejar a amortização.

Assim, conforme exposto acima, sabe-se que a lei societária prevê dois tipos de incorporação (de ações e de sociedade). Outrossim, a previsão da lei tributária admite a “incorporação” como permissivo à amortização do valor do ágio, sem fazer qualquer distinção entre os tipos de incorporação presentes na lei 6.404/76 (arts. 227 e 252).

Logo, sabe-se que onde a lei não distingue, não cabe ao intérprete distinguir. Portanto, o entendimento sustentado pela PGFN no sentido de ser possível a amortização do valor do ágio na aquisição do investimento apenas quando este seja extinto mediante incorporação/fusão/cisão, é equivocado.

Assim, o ágio formado quando a companhia Serrana S/A incorporou as ações das empresas Bunge Alimentos e Bunge Fertilizantes, as quais continuaram existindo como subsidiárias integrais daquela, consistiu em autêntica incorporação de ações, regulada pelo art. 252 da Lei 6.404/76, e apta a ensejar a amortização fiscal procedida.

Do Uso de Empresa-Veículo

Por fim, resta solucionar o seguinte questionamento: a incorporação que se utiliza de uma empresa-veículo é bastante para autorizar a amortização fiscal do ágio? (...)

Pois bem, nesse mérito é importante ressaltar que a inteligência dos arts. 7º e 8º da Lei 9.532/97 de fato considera a possibilidade de operações de reestruturação societária objetivando a efetiva amortização do ágio apurado. Não há nestes, ou em quaisquer outros dispositivos legais, restrições quanto à forma empregada nas reorganizações, desde que, ressalta-se, não haja fraude ou dissimulação. (...)

In casu, observa-se que a empresa Bunge II foi constituída sob a forma de uma Sociedade de Propósito Específico – SPE, designada unicamente para atender aos interesses societários, entre eles estando o de segregar os ágios obtidos nas aquisições da Bunge Alimentos e Bunge Fertilizantes. Assim, fica evidente que o intuito final da constituição da empresa foi possibilitar a amortização do ágio registrado anteriormente.

No entanto, não há dispositivo legal a proibir a sobredita reorganização societária, ou seja, a Lei apenas disciplina a forma como deve se dar a amortização do ágio anteriormente registrado (incorporação, fusão e cisão), contudo, não dispõe sobre as formas admitidas para os negócios jurídicos referidos, e nem cabe à Fiscalização condicionar tais formas.

No caso destes autos, também, não há comprovação do nexo de causalidade entre a constituição da empresa veículo e alguma infração tributária.

Como o conduto do voto vencedor, adotando sua fundamentação, não vislumbro artificialidade na criação da “empresa-veículo” (Bunge II). Também comungo do entendimento do relator do acórdão recorrido sobre a subscrição de ações ser forma de aquisição de empresa.

No entanto, o fato das operações terem ocorrido dentro do grupo econômico é um fato a ser considerado. Afinal, se não há operação de compra e venda legítima dentro do próprio grupo econômico, artificialidade devidamente identificada pelo Relatório Fiscal, não é legítima a amortização do ágio.

O relato do acórdão recorrido atesta que a operação que gerou o ágio ocorreu dentro do Grupo Bunge, tanto que todas as etapas da operação persiste a controladora de todas as empresas envolvidas (Bunge Ltda., fls. 1.416 a 1424).

A respeito do ágio interno, destaco considerações de Luis Eduardo Schoueri:

O que se condena é a simulação, a mentira, a operação que não existiu na realidade: assim, se não houve preço em uma relação entre partes relacionadas na qual se registrou ágio, tal operação deverá ser desconsiderada. Resta evidente, aí, que não houve uma compra e venda, uma aquisição de participação societária na qual poderia haver o pagamento do ágio. Comprovada a simulação, plenamente justificável e autorizada a desconsideração do planejamento realizado. (Ágio em Reorganizações Societárias – Aspectos Tributários, Dialética, 2012, fl. 112)

Pondero que o renomado professor entende que “em princípio, não há, na legislação tributária, qualquer dispositivo que impeça o reconhecimento e a utilização do ágio gerado internamente, entre partes relacionadas”. Não compartilho de tal entendimento, eis que, na maioria das situações – se não em todas -, é artificial o ágio gerado intragrupo, vislumbrando-se simulação pelas partes contraentes.

A jurisprudência desta Turma da CSRF, por maioria à qual me filio, adota entendimento pela impossibilidade de dedução de ágio produzido dentro do grupo econômico, em face de sua artificialidade. De fato, a ausência de **partes independentes e desembolso** por quem adquire impede a dedutibilidade do ágio. Em que pese a existência de desembolso no caso dos autos, parece-me que a relação entre as empresas envolvidas (todas dentro do grupo) são suficientes para justificar a indedutibilidade da despesa com amortização do ágio.

A esse respeito, é o acórdão nº 9101-002.550, proferidos por esta Turma e no qual acompanhei o relator a respeito do ágio interno, além de diversos outros julgamentos no mesmo sentido:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO.

Deve ser mantida a glosa da despesa de amortização de ágio que foi gerado internamente ao grupo econômico, sem qualquer dispêndio, e transferido à pessoa jurídica que foi incorporada. (Acórdão 9101-002.550)

Diante disso, voto por **dar provimento ao recurso especial da Procuradoria**, reformando o acórdão recorrido.

Conclusão

Por tais razões, voto por **conhecer e dar provimento ao recurso especial da Procuradoria**, reformando o acórdão recorrido.

Processo nº 11080.726429/2015-99
Acórdão n.º **9101-003.534**

CSRF-T1
Fl. 1.725

Voto, ainda, pela baixa dos autos à Turma Ordinária para julgamento de tema não apreciado e devidamente tratado em recurso voluntário pelo contribuinte (incidência de juros de mora sobre a multa de ofício).

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa