



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720029/2019-12
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1302-006.968 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de outubro de 2023
Recorrentes HNK BR INDUSTRIA DE BEBIDAS LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 31/12/2014

AUTO DE INFRAÇÃO. MULTA. NULIDADE.

Ensejam a nulidade os atos e termos lavrados quando baseados e calculados em legislação revogada, por insubsistência dos pressupostos legais para o lançamento do crédito tributário.

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

Data do fato gerador: 31/12/2014, 31/12/2015, 31/12/2016

CONDIÇÕES PARA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. TESTES DE VERIFICAÇÃO.

A cognição para verificar se a amortização do ágio passa por verificar, primeiro, se os fatos se amoldam à hipótese de incidência dos arts. 385 e 386 do RIR/99, segundo, se requisitos de ordem formal estabelecidos encontram-se atendidos. Pressupostos presentes no caso em concreto.

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. INVESTIDOR E INVESTIDA. MESMA UNIVERSALIDADE.

Os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997 se dirigem às pessoas jurídicas (1) sociedade investidora, e (2) pessoa jurídica investida. Deve-se consumir a confusão de patrimônio entre essas duas pessoas jurídicas, ou seja, o lucro e o investimento que lhe deu causa passam a se comunicar diretamente. Compartilhando do mesmo patrimônio a controladora e a controlada ou coligada, consolida-se cenário no qual os lucros auferidos pelo investimento passam a ser tributados precisamente pela pessoa jurídica que adquiriu o ativo com mais valia (ágio). Pressupostos presentes no caso concreto.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 31/12/2014, 31/12/2015, 31/12/2016

DECADÊNCIA.

Não foram atingidos pela decadência os fatos geradores de IRPJ e CSLL no regime de apuração anual, cientificados antes de se completarem 5 (cinco) anos desde o fato gerador mais antigo, a teor do art. 150, § 4º do CTN, se não confirmado dolo, fraude ou simulação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em relação ao recurso voluntário, por unanimidade de votos, em rejeitar a prejudicial de decadência suscitada, e em acolher a nulidade material do lançamento relativo à multa por apresentação da FCONT com informações inexatas, incompletas ou omitidas; e, quanto ao mérito, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, para cancelar o lançamento relacionado à glosa da amortização de ágio, nos termos do relatório e voto do relator, vencido o conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo, que votou por negar provimento ao recurso quanto a tal matéria, ficando, por decorrência, cancelado o lançamento relativo a multa isolada pelo não recolhimento de estimativas e negado provimento ao recurso de ofício. Os conselheiros Wilson Kazumi Nakayama e Marcelo Oliveira votaram pelas conclusões do relator quanto à questão da contemporaneidade do laudo para justificar a amortização do ágio.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Wilson Kazumi Nakayama, Maria Angelica Echer Ferreira Feijo, Marcelo Oliveira, Savio Salomao de Almeida Nobrega, Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior, Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente).

Relatório

Trata-se o presente feito de Recurso de Ofício e Recurso Voluntário, em face do Acórdão 06-69.051 – 9ª Turma da DRJ/CTA, sessão de 12 de março de 2020, que julgou procedente em parte a Impugnação da ora Recorrente, para reduzir a multa de ofício de 150% para 75%, mantendo as exigências de IRPJ e CSLL e juros de mora, bem como as multas isoladas pelo não recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL de 12/2016, e julgando improcedente a responsabilização solidária de Ryoichi Yonemura, CPF nº 235.353.978-55; Kiyoshi Imagawa, CPF nº 227.625.578-10; Henry Ryosuke Okahashi, CPF nº 413.631.818-90; Fábio Tadeu Marchiori Gama, CPF nº 117.106.628-75 e José Domingos Francischinelli, CPF nº 187.210.448-72.

Assim restou ementada a decisão ora atacada:

“ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 31/12/2014

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2014, 31/12/2015, 31/12/2016

ASSUNTO: APROVEITAMENTO DO ÁGIO. INVESTIDORA E INVESTIDA. EVENTOS. SEPARAÇÃO. UNIÃO. São dois os eventos em que a investidora pode se aproveitar do ágio contabilizado: (1) a investidora deixa de ser a detentora do investimento, ao alienar a participação da pessoa jurídica adquirida com ágio; (2) a investidora e a investida transformam-se em uma só universalidade (em eventos de cisão, transformação e fusão).

DESPESAS. AMORTIZAÇÃO. ÁGIO.

A amortização, a qual se submete o ágio para o seu aproveitamento, constitui-se em espécie de gênero despesa, e, naturalmente, encontra-se submetida ao regramento geral das despesas disposto no art. 299 do RIR/99, submetendo-se aos testes de necessidade, usualidade e normalidade.

DESPESAS. FATOS ESPONTÂNEOS.

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

CONDIÇÕES PARA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. TESTES DE VERIFICAÇÃO. A cognição para verificar se a amortização do ágio passa por verificar, primeiro, se os fatos se amoldam à hipótese de incidência dos arts. 385 e 386 do RIR/99, segundo, se requisitos de ordem formal estabelecidos encontram-se atendidos, como arquivamento da demonstração de rentabilidade futura do investimento e efetivo pagamento na aquisição, e, terceiro, se as condições do negócio atenderam os padrões normais de mercado, com atuação de agentes independentes e reorganizações societárias com substância econômica.

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. INVESTIDOR E INVESTIDA. MESMA UNIVERSALIDADE.

Os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997 se dirigem às pessoas jurídicas (1) real sociedade investidora, aquela que efetivamente acreditou na mais valia do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura, decidiu pela aquisição e desembolsou originariamente os recursos, e (2) pessoa jurídica investida. Deve-se consumir a confusão de patrimônio entre essas duas pessoas jurídicas, ou seja, o lucro e o investimento que lhe deu causa passam a se comunicar diretamente. Compartilhando do mesmo patrimônio a controladora e a controlada ou coligada, consolida-se cenário no qual os lucros auferidos pelo investimento passam a ser tributados precisamente pela pessoa jurídica que adquiriu o ativo com mais valia (ágio).

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 31/12/2014, 31/12/2015, 31/12/201

DECADÊNCIA.

Não foram atingidos pela decadência os fatos geradores de IRPJ e CSLL no regime de apuração anual, cientificados antes de se completarem 5 (cinco) anos desde o fato gerador mais antigo, a teor do art. 150, § 4º do CTN, se não confirmado dolo, fraude ou simulação.

DECADÊNCIA. MULTA DE OFÍCIO ISOLADA.

Não foi atingida pela decadência a multa isolada pelo não recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL de 12/2016, cientificada ao contribuinte em 04/09/2019.

NULIDADE. MULTA. BASE LEGAL. Descabe a nulidade do lançamento de multa que foi corretamente calculada, em conformidade com a base legal explicitada no Termo de Verificação Fiscal integrante do auto de infração e cientificado ao contribuinte, mesmo se houve lapso na redação da base legal em outra página do auto de infração.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. A observância das formalidades legais na realização das operações relativas à criação de empresa veiculo, por empresa sediada no exterior, para com o fito de adquirir grupo empresarial no País e usufruir da dedução da amortização do ágio como despesa, sem prova irrefutável de fraude ou de tentativa de mascarar ou encobrir os fatos, desautoriza a qualificação da multa de ofício.

MULTA ISOLADA. SÚMULA CARF Nº 105.

Se a autuação da multa isolada foi com base no art. 44, § 1º, IV da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação do art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, que c/c o art. 106, II “c” do Código Tributário Nacional - CTN, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que reduziu o percentual da multa de 75% para 50%, não se aplica a Súmula Carf nº 105, a qual se refere à multa isolada de 75% com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ART. 135, III DO CTN. Descabe a responsabilização solidária de diretores da empresa atuada, se não caracterizada a fraude e simulação nas operações societárias realizadas.”

O Recurso de Ofício decorreu, conforme extraído da decisão em tela, tão somente do cancelamento de parte da multa ter excedido o limite de R\$ 2.5000.000,00. Vejamos:

“Desta decisão recorre-se de ofício ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, haja vista que os valores cancelados neste voto excederam ao limite de R\$2.500.000,00 estabelecido pela Portaria MF nº 63 de 09 de fevereiro de 2017, para a interposição de recurso de ofício pelas Turmas de Julgamento das Delegacias da Receita Federal de Julgamento.”

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ que compõe o Acórdão ora recorrido, e que baseou conclusão pela procedência em parte da Impugnação:

“Trata o processo dos autos de infração, págs. 2.996/3.034, lavrados no regime do lucro real anual, segundo opção do contribuinte, em que se exigem:

a) Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ no montante de R\$66.523.203,75, devido à infração Amortizações indedutíveis, fatos geradores em 31/12/2014, 31/12/2015 e 31/12/2016; multa de ofício de 150%; base legal no art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; arts. 260, I, 265, 311, 330 §§ 2º e 4º do Regulamento do Imposto sobre a Renda, RIR de 2018 (Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018); arts. 135 e 149 do Código Tributário Nacional - CTN, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966; arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, c/c art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996;

a. R\$33.261.601,87 de multas isoladas sobre valores de estimativas mensais de IRPJ não recolhidas, nos meses 01/2014 e 12/2016, demonstradas à pág. 2.992, com base legal no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, com as alterações pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, pág. 2.983.

b) Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, R\$23.956.993,35, relativa à mesma infração e fatos geradores; multa de ofício de 150%; base legal nos arts. 2º, 3º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, com as alterações pelo art. 2º da Lei nº 8.034, de 12 de abril de 1990, e com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008; art. 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995; art. 2 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; art. 1º da Lei nº 9.316, de 22 de novembro de 1996; art. 28 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com redação dada pelo art. 49 da Lei nº 12.715, de 2012;

a. R\$17.221.183,93 de multas isoladas sobre valores de estimativas mensais de CSLL não recolhidas, nos meses 01/2014 e 12/2016, demonstradas à pág. 2.992, com base legal com base legal no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, com as alterações pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007, pág. 2.983.

c) Sobre ambas exigências foi aplicada a multa de 150% do art. 44, I, e § 1º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007.

d) Multa Regulamentar no montante de R\$525.259,53 devido à apresentação de Controle Fiscal Contábil de Transição - FCONT com informações inexatas, incompletas ou omitidas, fato gerador em 31/12/2014; base legal no art. 57, §1º da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, com a redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012.

2. Às págs. 2.900/2.995, os procedimentos de fiscalização e as infrações são detalhados no Termo de Verificação Fiscal – TVF; às pág. 3.053/3.058, Formulários de Alteração do Prejuízo Fiscal e do Lucro Inflacionário – FAPLI e da Base de Cálculo Negativa da Contribuição Social – FACS.

3. Foram responsabilizados solidariamente, com base legal no art. 124, II e 135, II e III do Código Tributário Nacional - CTN, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966:

a. Ryoichi Yonemura, CPF nº 235.353.978-55, págs. 3.047/3.048; cientificado em 05/09/2019, pág. 3.065;

b. Kiyoshi Imagawa, CPF nº 227.625.578-10, págs. 3.044/3.045, cientificado em 05/09/2019, pág. 3.064;

c. Henry Ryosuke Okahashi, CPF nº 413.631.818-90, págs. 3.050/3.051; cientificado em 29/09/2019, via Edital Eletrônico, pág. 3.061;

d. Fábio Tadeu Marchiori Gama, CPF nº 117.106.628-75, págs. 3.038/3.039, cientificado em 05/09/2019, pág. 3.062;

e. José Domingos Francischinelli, CPF nº 187.210.448-72, págs. 3.041/3.042, cientificado em 05/09/2019, pág. 3.063.

4. O contribuinte foi cientificado em 04/09/2019, págs. 3.516/3.518.

Impugnação. HNK BR Indústria de Bebidas Ltda.

5. A Autuada apresentou impugnação de págs. 3.070/3.149, tempestiva em 03/10/2019, por meio de seu representante legal de págs. 3.150/3.151.

6. Requer suspensão da exigibilidade do crédito tributário, art. 151, III do CTN.

7. Relata ser pessoa jurídica de direito privado, seu objeto social é a fabricação e comercialização de cervejas, chopes, sucos de frutas, águas envasadas, refrigerantes, entre outras atividades.

8. Aponta ser errado o entendimento fiscal, que glosou as despesas de amortização do ágio aos argumentos de que: a) a real adquirente do Grupo Schincariol teria sido a Kirin Japão e não a Kirin Holdings; b) não houve confusão patrimonial apta a autorizar a amortização do ágio gerado; c) não houve propósito negocial na Kirin Holdings, e operações realizadas em sequência; d) houve a utilização de empresa veículo; e) o laudo de avaliação foi apresentado de forma intempestiva; e que a Impugnante teria estruturado as operações com o intuito exclusivo de obter benefício fiscal da dedutibilidade do ágio.

9. Descreve que o Grupo Schincariol foi fundado por Primo Schincariol no fim da década de 1930; o negócio foi ampliado e a gestão passou a ser de seus filhos: José Nelson (pai de Alexandre e Adriano) e Gilberto Schincariol (pai de José Augusto, Daniela e Gilberto), cada um com 50% da Primo Schincariol Indústria de Refrigerantes S/A; na década de 1980, José Nelson passou a deter o controle da empresa, com 50,45%; após alterações societárias até 2011, inclusive o ingresso dos filhos de José Nelson e Gilberto, passa a demonstrar as operações objeto da presente autuação.

10. Caracteriza as pessoas jurídicas envolvidas nas operações em discussão:

a. HNK BR Indústria de Bebidas Ltda. (Impugnante), antiga Brasil Kirin Indústria de Bebidas Ltda (BRASIL KIRIN), antiga Primo Schincariol Indústria de Cervejas e Refrigerantes S/A" (SCHINCARIOL), CNPJ: 50.221.019/0001-36.

b. Kirin Holdings Investments Brasil Participações Ltda. (KIRIN HOLDINGS), antiga Kusuga Participações S/A" (KUSUGA), CNPJ: 13.185.149/0001-34, subsidiária da KIRIN JAPÃO.

c. Kirin Holdings Co, Ltd. (KIRIN JAPÃO), controladora da Kirin Holdings, sediada no Japão.

d. Brasil Kirin Holding S/A, antiga AAJDG Participações Ltda. (AAJDG), CNPJ: 08.265.794/0001-27, empresa originária do grupo SCHINCARIOL que passou a compor o grupo KIRIN.

e. Brasil Kirin Participações e Representações S/A. (KIRIN PARTICIPAÇÕES), antiga Schincariol Participações e Representações Ltda. (SCHINCARIOL PARTICIPAÇÕES), CNPJ: 52.783.693/0001-30, empresa originária do grupo SCHINCARIOL que passou a compor o grupo KIRIN.

f. Aleadri-Schinni Participações e Representações Ltda. (ALEADRI), CNPJ: 58.648.759/0001-65, holding familiar de José Nelson e Família.

g. Jadangil Participações e Representações Ltda. (JADANGIL), CNPJ: 58.648.775/0001-58, holding familiar de Gilberto Schincariol e Família.

11. Às págs. 3.075/3.084, demonstra o organograma do Grupo Schincariol, em 07/2011, controlado pela família Schincariol; em 01/08/2011, em que ocorre a aquisição da parte que era da família ALEANDRI, pela até então Kusuga; em 03/11/2011, em que ocorre a aquisição da parte que era da família JADANGIL, pela KIRIN HOLDINGS (nova denominação da Kusuga); em 09/11/2012, quando a Primo Schincariol Ind de Cervejas e Refrigerantes S/A passa a se chamar BRASIL KIRIN Ind de Bebidas Ltda, e a Schincariol Participações e Representações S/A, altera o nome para Brasil KIRIN PARTICIPAÇÕES e Representações S/A; em 30/09/2013, a KIRIN HOLDINGS incorpora as empresas ALEADRI e JADANGIL; em 01/10/2013, em que a KIRIN HOLDINGS vende a AADJG para a KIRIN JAPÃO; em 01/10/2013, em que a KIRIN JAPÃO aumenta o capital da AAJDG, aportando a participação societária que detinha na KIRIN HOLDINGS; em 01/10/2013, em que ocorre a cisão da KIRIN PARTICIPAÇÕES e a incorporação da parcela cindida pela Kirin; em 01/10/2013, em que ocorre a redução de capital da KIRIN HOLDINGS, entregando ações da KIRIN

PARTICIPAÇÕES para a AAJDG; em 31/12/2013, em que a Kirin incorpora a KIRIN HOLDINGS (gatilho da amortização).

12. Pugna pela decadência do direito à glosa das despesas de amortização de ágio do período compreendido entre 01 e 08/2014, a teor do art. 150, § 4º do CTN, dado que, somente se aplica regra do art. 173, I do Código Tributário Nacional, contando-se o prazo de cinco anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, se inexistir a antecipação do pagamento ou no caso de dolo, fraude ou simulação e cita Acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

13. Advoga a nulidade da multa pelo preenchimento incorreto do FCONT de 2014, por erro na fundamentação legal, pois a base legal da autuação foi o art. 57, § 1º da MP n.º 2.158-35, de 2001, com a redação dada pela Lei n.º 12.766, de 2012, art. 8º; no entanto, à época dos fatos, tal dispositivo já se encontrava revogado pela Lei n.º 12.873, de 2013.

26. Em um segundo momento, na lavratura do Auto de Infração de MULDI, a Autoridade Fiscal enquadra referida multa no artigo 57, §1º, da Medida Provisória n.º 2.158-35/01:

Fato Gerador Multa 31/12(2014 525 259.53 Enquadramento Legal Fatos geradores ocorridos entre 31/12/2014 e 31/12/2014: _

Art. 57, § 1º da Medida Provisória n.º 2.158-35/01. com redação dada pela Lei n.º 12.766/12.

27. Ocorre que, referido dispositivo legal dispõe sobre a redução da multa na hipótese de pessoa jurídica optante pelo Simples Nacional, o que não é e, frise-se, nunca foi o caso da Impugnante, conforme abaixo:

§ 1º Na hipótese de pessoa jurídica optante pelo Simples Nacional, os valores e o percentual referidos nos incisos II e III deste artigo serão reduzidos em 70% (setenta por cento). (Incluído pela Lei n.º 12-766, de 2012)

28. Ou seja, a Autoridade Fiscal se equivocou duas vezes no enquadramento legal da multa, aplicando norma revogada e, posteriormente, norma que não se enquadra aos fatos do presente processo.

29. Assim, evidentemente nulo o Auto de Infração de MULDI, pois impossível saber qual o enquadramento legal pretendido pela Autoridade Fiscal, ferindo o princípio da motivação e, conseqüentemente, os princípios do contraditório e ampla defesa.

14. Passa então, a argumentos quanto ao mérito da autuação.

15. Assevera que os requisitos da formação do ágio e da amortização exigidos pela legislação da época, art. 20 do Decreto-Lei n.º 1.578, de 11 de outubro de 1977 (art. 385 do RIR de 1999) e arts. 7º e 8º Lei n.º 9.532, de 10 de dezembro de 1997, da foram preenchidos e destaca que não há outros naquela legislação:

CONDIÇÃO Foi CUMPRIDA? Que a participação societária tenha sido adquirida com o ágio nos termos do artigo 20 do Decreto-lei n.º 1.598/1977, e que o ágio tenha sido devidamente justificado.

SIM. No caso da Impugnante, esta condição foi devidamente cumprida, ficando comprovados tanto a aquisição e o seu custo, quanto a justificativa econômica do ágio.

<p><i>Que haja a absorção de patrimônio de uma pessoa jurídica por outra, em virtude de incorporação fusão ou cisão, na qual detenha participação societária, ainda que, nos termos do artigo 8º, a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detenha a participação societária.</i></p>	<p><i>SIM. No caso em tela, a KIRIN HOLDINGS, a qual contabilizou o ágio da aquisição da ALEADRI e JADANGUL, incorporou essas duas últimas. Após, a KIRIN HOLDINGS foi incorporada pela Impugnante (antes KIRIN). Assim, o ágio que se encontrava contabilizado na KIRIN HOLDINGS foi transferido à KIRIN e essa passou a amortizá-lo.</i></p>
<p><i>Que seja respeitado o limite de 1/60 (um sessenta avos) por mês de amortização, no tocante ao ágio justificado pela lucratividade futura.</i></p>	<p><i>SIM, como comprovado na planilha de amortização de fl. 1200.</i></p>

16. Diz que, mesmo assim, o Autuante afirma que não houve confusão patrimonial, pois a real adquirente seria a KIRIN JAPÃO e que, pela relação dos valores de patrimônio líquido das empresas do Grupo KIRIN, a ALEADRI e JADANGIL possuíam patrimônio líquido equivalente a 29,32% do Grupo e, portanto, os demais 70,68% estariam distribuídos nas demais empresas do Grupo, as quais não foram incorporadas; e argumenta que além de inexistir qualquer requisito nesse sentido na legislação, os laudos de avaliação atrelaram o ágio basicamente na expectativa de rentabilidade futura da indústria de cervejas e bebidas, ou seja, da SCHINCARIOL (posteriormente BRASIL KIRIN), a qual incorporou a KIRIN HOLDINGS, havendo confusão patrimonial e assim, não há como se considerar apenas o aspecto contábil, "dividindo" proporcionalmente as empresas do Grupo por valor de patrimônio líquido, não subsistindo o criativo argumento da Autoridade Fiscal. Cita excerto da sentença prolatada no processo n.º 5005789-24.2012.404.7113/RS.

17. Pugna pelo propósito negocial da KUSUGA/KIRIN HOLDINGS, ao contrário da afirmativa fiscal de que a real investidora do Grupo Schincariol seria a KIRIN JAPÃO e não sua subsidiária KIRIN HOLDINGS, que seria empresa veículo. Assevera que a existência da KIRIN HOLDINGS tinha o objetivo de viabilizar a própria operação. Sem sua existência, a operação não teria sido concretizada, segundo a sequência de operações societárias que descreve às págs. 3.094/3.096, e também porque era indispensável para negociar a aquisição e concluir de forma ágil com a família ALEADRI (bloco controlador) assinando o contrato de transferência das ações, em 01/08/2011, no mesmo dia do cumprimento de condições precedentes que eram o pagamento e a efetiva transferência, com receio de ajuizamento de ação judicial pela família JADANGIL (que concentrava acionistas minoritários, que se opuseram à venda pretendendo o direito à primeira oferta e de preferência), haja vista que antes da aquisição da ALEADRI pela KIRIN HOLDINGS a mídia havia divulgado negociações da venda para outras multinacionais (doc. 01).

18. Explica que: a ALEADRI era pessoa jurídica que tinha o controle da AAJDG e da SCHINCARIOL PARTICIPAÇÕES, cujos sócios eram Alexandre e Adriano Schincariol, netos de Primo Schincariol; e a JADANGIL, cujos sócios eram José Augusto, Daniela e Gilberto Schincariol, também netos de Primo Schincariol, tinha 49,55% das ações da AAJDG e da SCHINCARIOL PARTICIPAÇÕES

19. E argumenta que se a KIRIN HOLDINGS (KUSUGA) não existisse, a KIRIN JAPÃO seria sujeita às regras de registro dos capitais estrangeiros previstas na Lei n.º 4.131, de 1962, e no Decreto n.º 55.762, de 1965, entre outras obrigações que lista às págs. 3.098/3.099, o que retardaria a aquisição que foi em 01/08/2011, e relata que no dia seguinte, em 02/08/2011, a JADANGIL ajuizou Ação Cautelar Inominada em face da ALEANDRI e sócios, da KIRIN HOLDINGS e da KIRIN JAPÃO (controladora), com

medida liminar a fim de suspender a eficácia da operação, que foi deferida em parte e cassada porque o contrato possuía eficácia e a ação principal (docs. 02 a 07) foi discutida na justiça e culminou em acordo judicial com a renúncia aos alegados direitos pela JADANGIL e a venda da totalidade das quotas da JADANGIL para a KIRIN HOLDINGS, em 03/11/2011 (fls. 1.601/1.6031).

20. Aduz que o CARF já reconheceu, no contexto de negócios jurídicos envolvendo reorganizações societárias, a possibilidade de utilização de outra empresa diante de restrições societárias e regulatórias.

21. Nega a existência de operações em série e reitera que foram 04 (quatro) etapas já descritas e não há prova de que foram desmotivadas e os demais atos apontados pelo Fiscal são irrelevantes e não tiveram impacto fiscal; destaca que as demais operações realizadas visaram segregar os negócios de bebidas dos demais negócios do grupo (demonstração gráfica à pág. 3.103) e descreve:

a. A primeira etapa da aquisição do Grupo SCHINCARIOL consistiu no contrato de compra e venda entre a KUSUGA e ALEADRI no dia 01/08/2011 (fls. 2274/2321). Na mesma data, foram executadas as obrigações de pagamento do preço e transferência da propriedade das ações da ALEADRI, tendo, assim, gerado plenos efeitos o contrato. Na mesma data, a KUSUGA alterou sua razão social para KIRIN HOLDINGS. Frise-se que por questões meramente operacionais envolvendo o registro perante a Junta Comercial do Estado de São Paulo, não foi possível realizar a operação usando a razão social da KIRIN HOLDINGS;

b. Em 03/11/2011, a JADANGIL foi alienada à KIRIN HOLDINGS (fls. 1601/1631);

c. As aquisições da ALEADRI e da JADANGIL foram realizadas com ágio, o qual, nos termos do artigo 20, II do Decreto-Lei n.º 1.598 de 1977, foi calculado a partir do valor pago nas aquisições (R\$ 6.280.334.494,71), por meio de depósitos bancários devidamente reconhecidos pela fiscalização, às fls. 16 do relatório fiscal, subtraindo-se os valores dos patrimônios líquidos das empresas (R\$1.897.362.495,67), resultando um ágio fiscal de R\$4.382.971.999,04, devidamente contabilizado na KIRIN HOLDINGS (fl. 1632);

i. Para a aquisição da ALEADRI, a KIRIN JAPÃO, em 29/07/2011, aportou o capital de R\$ 3.985.143.545,00 na sua subsidiária brasileira KUSUGA, cujo capital social passou de R\$1.200,00 para R\$ 3.985.144.745,00;

ii. 54. Para a aquisição da JADANGIL, a KIRIN JAPÃO, em 13/10/2011, também aportou o capital de R\$2.552.700.524,00 na KIRIN HOLDINGS (nova denominação da KUSUGA), cujo capital social aumentou de R\$ 3.985.144.745,00 para R\$ 6.537.845.269,00;

d. Uma vez adquiridas as empresas ALEADRI e JADANGIL, em 09/11/2012, houve a alteração das razões sociais das empresas Primo Schincariol Indústria de Cervejas e Refrigerantes S/A e Schincariol Participações e representações S/A para, respectivamente, Brasil Kirin Indústria de Bebidas Ltda. e Brasil Kirin Participações e Representações S/A;

e. Quase um ano depois, em 30/09/2013, a KIRIN HOLDINGS incorporou as empresas ALEADRI e JADANGIL esse momento ocorre a confusão patrimonial entre investidora e investidas, autorizando a amortização do ágio;

f. Após outras alterações societárias realizadas com o intuito de separar o negócio de bebidas com os demais negócios do grupo (conforme itens VI a IX acima), a KIRIN (antiga denominação social da Impetrante) incorporou sua

controladora KIRIN HOLDINGS e passou a amortizar o ágio contabilizado nessa última.

58. Em síntese, as 04 (quatro) operações mais relevantes para a análise do presente caso são:

1 - Aquisição com ágio da ALEADRI pela KUSUGA; 2 - Aquisição com ágio da JADANGIL pela KIRIN HOLDINGS (antes KUSUGA); 3 - Incorporação das empresas ALEADRI e JADANGIL pela KIRIN HOLDINGS; 4 - Incorporação da KIRIN HOLDINGS (controladora) pela KIRIN (controlada)

22. Aduz que, ao contrário a afirmativa Fiscal, a KIRIN HOLDINGS não se enquadra como filial da KIRIN JAPÃO (que necessitaria autorização, art. 1.134 e §§ do Código Civil), mas sim como sua subsidiária.

23. Aponta que a autuação fiscal fere o princípio da não discriminação do capital estrangeiro, art. 2º da Lei nº 4.131, de 1962, assim como o princípio da isonomia do art. 150, II da Constituição Federal de 1988, CF de 1988, e a cláusula de não discriminação do art. 23, "1" do Decreto nº 61.899, de 1967, que promulgou a convenção Brasil-Japão, para evitar bitributação; e destaca que foi editada a Emenda Constitucional nº 06, de 1995, que revogou o art. 171 da CF de 1988, que distinguia e privilegiava empresas brasileiras, para fomentar investimento estrangeiro no País; cita sentença do Tribunal Regional Federal da 4ª Região:

A criação de "holdings" é legal, encontrando respaldo, por exemplo, no artigo 2º, §3º, da Lei nº 6.404/76, que estabelece, ainda, que podem ser criadas como objetivo de obtenção de incentivos fiscais ("A companhia pode ter por objeto participar de outras sociedades; ainda que não prevista no estatuto, a participação é facultada como meio de realizar o objeto social, ou para beneficiar-se de incentivos fiscais). Outrossim, no caso de investidores estrangeiros (como no caso da MLGP), a criação de uma holding nacional se constitui em pressuposto para usufruir da prática de amortização do ágio, consoante bem ressaltado pela parte autora na petição inicial. Uma empresa nacional, via de regra, não necessitaria criar uma "holding" para efetivar a aquisição de outra, via incorporação, uma vez que poderia adquirir o investimento diretamente e se aproveitar do ágio ocorrido na operação. No caso dos investidores estrangeiros, entretanto, tal prática é inviável. A eles, restaria a possibilidade de realizar uma incorporação internacional (sendo que não haveria condições de usufruir das regras de "ágio" estabelecidas pela legislação tributária brasileira), ou sua participação direta como sócios, aportando recursos de maneira pura e simples, igualmente impedidos de acessar as regras aplicáveis aos nacionais.

(...)

Insta ressaltar que o artigo 171, da Constituição da República, que estabelecia possibilidade de concessão de benefícios e tratamento diferenciado à empresa brasileira de capital nacional, foi revogado pela Emenda Constitucional nº6/1995, justamente para evitar os obstáculos ao investimento no país. A Lei nº 4.131/62, por seu turno, determina que "Ao capital estrangeiro que se investir no País, será dispensado tratamento jurídico idêntico ao concedido ao capital nacional em igualdade de condições, sendo vedadas quaisquer discriminações não previstas na presente lei." **Logo, tem-se que ainda que a CREMERPAR houvesse sido constituída tão somente para possibilitar a geração de ágio amortizável em favor da MLGP (e, como visto, não o foi), ainda assim haveria legalidade no ato, pois se constituiria em pressuposto para que o**

investimento efetuado por sociedade estrangeira obtivesse o mesmo tratamento tributário dispensável ao investimento, acaso houvesse sido realizado por empresa nacional. (...)" (Processo n.º 5010311-02.2018.4.04.7205/SC, 2ª Vara Federal de Blumenau, sentença de 26/04/2019)

24. E pelo Juízo da 6ª Vara Federal Cível da Seção Judiciária de Minas Gerais:

2.7 Dos dispositivos legais acima citados, não se verificam proibições acerca da utilização de empresa veículo na obtenção de ágio e sua dedutibilidade para fins fiscais, sendo relevante observar que a possibilidade de retorno do investimento e a obtenção do lucro são princípios que norteiam o mundo negocial, não havendo proibições nesse sentido.

(...)

2.9 Não pode a Administração incentivar operações negociais para, após a usufruição dos cômodos, criar embaraços àqueles investidores que trilharam pelo caminho do menor custo, ainda que esta trilha implique em economia de tributos.

2.10 Observe-se que a Lei n. 9.532/1997 não criou restrições ao investimento proveniente do capital externo.

2.11 O contribuinte não é obrigado a realizar negócios pelo maior custo e com pagamento de maior carga tributária.

2.12 Grande relevância destacar que não se trata de negócio que não ocorreu. (...)

2.13 Observe-se que o ambiente negocial pretendido pela Lei n. 9.532/1997, na dicção da própria União, era a atração de investimentos numa época de privatizações.

(...)

2.18 Registre-se que a atividade fiscal não pode impedir a realização de negócios jurídicos sob o simples argumento de que não há propósito negocial, ou ainda, que o investimento ou empresa adquirente são estrangeiros. Inexistindo indícios de fraude ou simulação no negócio realizado, este deve ser considerado válido, ainda que tenham o objetivo de reduzir, eliminar ou postergar a obrigação tributária (elisão fiscal), o que é perfeitamente admitido no ordenamento jurídico pátrio. (...)
(Processo n.º 1006997-96.2019.4.01.3800, 6ª Vara Federal Cível da Seção Judiciária de MG, decisão de 12/09/2019) (Destakes da Impugnante)

25. Quanto ao argumento fiscal de que a KIRIN JAPÃO incluiu, em suas demonstrações financeiras estes investimentos no Brasil, cita o IFRS 10 que estabelece que quando uma sociedade é controladora de uma ou mais sociedades, ela deve apresentar demonstrações contábeis consolidadas. Como exemplo, a IFRS 10 foi internalizada no Brasil pelo CPC 36.

26. Cita Acórdão 1401-001.240 de 26/08/2016, do CARF, favorável ao investimento estrangeiro via empresa holding brasileira. E Conclui que, ao tratar de maneira diferente o capital estrangeiro, a Autoridade Fiscal viola os princípios da não discriminação do capital estrangeiro e da equidade.

27. Apela pela proteção aos princípios constitucionais da livre iniciativa e da autonomia privada, pois o art. 116 do CTN não autoriza o Fisco a desconsiderar qualquer negócio jurídico do contribuinte, como bem lhe aprouver, devendo ser observados os limites impostos pelo ordenamento jurídico e respeitando a autonomia privada

constitucionalmente garantida; que ao Fisco não é autorizada a mera desconsideração do negócio jurídico sob o fundamento de que sua forma acarreta consequências de cunho arrecadatário. Isto porque é autorizada ao contribuinte, no exercício de sua autonomia privada, a escolha da forma pela qual determinado negócio jurídico deverá ocorrer, desde que tal forma não encontre óbice em previsão legal; o negócio jurídico praticado pelos contribuintes, como a mais legítima expressão de sua autonomia privada, somente poderá ser desconsiderado quando verificada qualquer mácula de ilicitude que o torne ilegítimo e nulo de pleno direito.

28. Frisa que, tanto a Autoridade Fiscal tenta intervir na forma como geridos os negócios da Impugnante, que afirma **“as demais empresas do grupo sequer foram incorporadas”**. E questiona, qual seria o sentido, no ponto de vista comercial, econômico e gerencial da unificação de 20 pessoas jurídicas com diversos objetos sociais em uma única empresa?

29. Aponta a impossibilidade de aplicação da teoria do "propósito negocial" e da "substância sobre a forma" por ausência de previsão legal, pois a disposição da Lei Complementar n.º 104, de 2001, que alterou o CTN, no sentido de permitir “à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com finalidade de elisão, constituindo-se, dessa forma, em instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito”, nunca foi regulamentada; e que a MP n.º 66, de 2002, pretendeu regulamentar essa norma geral de antielisão considerando como passíveis de desconsideração aqueles realizados mediante abuso de forma ou falta de propósito negocial, esta última verificada no caso de se adotar uma “forma mais complexa ou mais onerosa, para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato”. Entretanto, essa tentativa de regulamentação não logrou êxito, pois os respectivos artigos da MP n.º 66/02 foram excluídos quando da conversão da MP na Lei n.º 10.637, de 2002. Desde então, nenhum outro diploma legal tratou da matéria, de forma que a mesma permanece à margem do direito positivo.

30. Assim invoca o art. 5º, II da CF de 1988 e art. 97 do CTN, que consagram o “princípio da legalidade” ou “da reserva absoluta da lei tributária”.

31. Que o CARF decidiu diversas vezes que a utilização da empresa veículo que viabilize o aproveitamento do ágio, é planejamento válido.

32. Assevera que inexistiram abuso de forma ou de direito,

168. Conforme já abordado anteriormente, não há nenhum dispositivo no ordenamento jurídico que veda a liberdade das empresas se reorganizarem da melhor forma possível para a consecução de suas atividades empresariais, desde que dentro dos limites legais. Pelo contrário, a própria Constituição Federal consagrou a livre iniciativa e a autonomia privada como direitos fundamentais.

169. Como é cediço, a aplicação dos princípios constitucionais não deve ser vedada ou restringida pelas D. Autoridades Fiscais somente pelo fato que as mesmas não concordam com as operações realizadas, ou porque haveria uma alternativa tributariamente mais onerosa.

33. Cita julgados do CARF e decisões judiciais que decidiram que:

“ o contribuinte tem autorização legal para estruturar sua atividade empresarial de forma que lhe seja menos onerosa, tendo em vista que seria **“desarrazoado sustentar que o contribuinte, diante de dois caminhos lícitos, fosse obrigado a escolher aquele que fosse tributariamente mais oneroso”**.

“Não se pode qualificar como ilícita a opção por um caminho facultado pela legislação, ainda que a adoção de tal caminho tenha por objetivo a economia tributária.”

“O fato dos atos praticados visarem economia tributária não os torna ilícitos ou inválidos.”

“o Fisco não pode desconsiderar os negócios jurídicos da forma em que realizados, pela simples suposta falta de propósito negocial. **Se não houver fraude ou simulação nas operações realizadas, estas serão válidas, ainda que tenham o propósito único de economizar tributos.**”

34. Cita Heleno Taveira Tôrres, de que o abuso de direito pressupõe a existência de um direito subjetivo. A relação jurídico-tributária, como toda e qualquer relação jurídica, possui os seguintes elementos ligados por um vínculo abstrato: (i) sujeito ativo, (ii) sujeito passivo e (iii) objeto. Neste contexto, o sujeito ativo, que é o Fisco, tem o direito subjetivo de exigir do sujeito passivo a entrega do objeto, qual seja, o tributo. Assim sendo, enquanto ao Fisco cabe o direito subjetivo de exigir o tributo, ao contribuinte resta a obrigação de pagá-lo. Trata-se de uma relação irreflexiva, ou seja, não há possibilidade de troca na posição dos sujeitos e, por isso, nunca será o contribuinte titular de qualquer direito subjetivo perante o Fisco. Assim, fica evidente o descabimento de qualquer acusação de abuso de direito na operação em tela, tendo em vista que (i) a própria Constituição Federal consagra a livre iniciativa e a autonomia privada como princípios, que são aplicados de forma extensiva, (ii) e que, caso assim não se entenda, não há como se falar em abuso de direito em matéria tributária.

35. Afirma que a Autoridade Fiscal reconheceu expressamente que o ágio é válido, real e eficaz, portanto, efetiva e incontroversa a existência do ágio; tampouco questionou o valor do ágio (o que por si só desqualifica o argumento fiscal de que os laudos deveriam ter sido elaborados antes do pagamento dos ágios), mas apontou apenas a ausência de confusão patrimonial entre investidora e investidas, pois entendeu que a real investidora foi a KIRIN Japão.

36. Aponta para a existência dos laudos de avaliação elaborados em 10/12/2012, ou seja, muito depois da aquisição da ALEADRI e da JADANGIL não contraria o art. 385 do RIR de 1999, o qual não faz menção à necessidade de elaboração de documento atestando o fundamento econômico do ágio antes da operação que lhe deu origem, tão-somente exigindo demonstrativo da lucratividade futura e nem mesmo laudo; e que o Decreto-lei n.º 1.598, de 1977, com a alteração introduzida pela Lei n.º 12.973, de 2014, que regula de forma expressa a necessidade de elaboração de laudo por perito independente a ser protocolado perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil ou registrado em Cartório de Registro de Títulos e Documentos, até o último dia útil do 13º mês subsequente ao da aquisição da participação; cita o CARF.

37. Argumenta pela inexistência de condutas qualificadoras da multa de ofício, dada a ausência de fraude e simulação; nega qualquer resistência a fornecer informações à fiscalização e lembra que muitas tiveram que ser solicitadas à ex-controladora do grupo, KIRIN JAPÃO, e obtidas em idioma distinto, mas que não impediram que fossem entregues.

38. Que o Fiscal afirma que o "intuito de fraude" se configuraria no fato de que a Requerente utilizou uma empresa veículo para realizar a aquisição e amortizou o ágio e que "o que qualifica o agir do sujeito passivo como sonegação ou fraude é o dolo" que justifica a qualificação da multa de ofício.

39. Aponta que o Fiscal não define se houve sonegação ou fraude, apenas citando os 03 (três) artigos da Lei que têm o condão de qualificar a multa de ofício; contudo, cabe ao Fiscal o ônus de comprovar o dolo, não podendo se admitir que seja baseado em suposições. Há de se haver provas, evidências do dolo. Cita Acórdãos do CARF.

40. Afirma que mero fato de que a Requerente utilizou uma estrutura para organizar os seus negócios de que o Fiscal discorda não configura fraude. Todos os negócios foram às claras, todos as operações declaradas às autoridades fiscais, todos os documentos

fornecidos ao Auditor; a Impugnante (e empresas do Grupo KIRIN) cumpriram com absolutamente todas as formalidades exigidas pela legislação, registrando o ágio e todas as operações societárias nos Livros Contábeis e na JUCESP e apresentando todos os documentos fiscais à Receita Federal do Brasil muito antes da fiscalização que ensejou a lavratura dos Autos de Infração ora impugnados; nunca houve ocultação ou modificação de documentos e informações e muito menos da vontade real, que era ter a KIRIN HOLDINGS, pois ela era necessária para a concretização do negócio.

41. Em síntese, não devem prosperar as alegações do Fisco.

42. Ainda com relação à multa pelo preenchimento incorreto do FCONT AC 2014, aduz que, além da nulidade já requerida, e se não reconhecida, esta multa deve ser afastada pela ausência de coerência e falta de ordem lógica, porque o FCONT, na visão fiscal que questiona a legalidade da amortização do ágio, não deveria, por questão reflexa, refletir os lançamentos dessa despesa; mas esta multa possui intuito confiscatório e desproporcional, vedado pelo ordenamento jurídico art. 150, IV da CF de 1988, jurisprudência.

43. Pugna pela insubsistência da multa isolada do art 44, II, "b", da Lei nº 9.430, de 1996, por insuficiência de pagamento de estimativas de IRPJ e CSLL, dado que estão sendo exigidas concomitantemente multa de ofício do art. 44, I c/c § 1º da mesma Lei; assevera que o CARF já consagrou, por meio da Súmula CARF nº 105, que não pode ser concomitantemente exigida a multa isolada sobre antecipações do imposto apuradas em decorrência das mesmas supostas infrações que originaram o lançamento principal e, conseqüentemente, o lançamento da multa de ofício.

44. Essa situação configura dupla (e inadmissível) imposição de pena ao mesmo fato. Por esse motivo, a multa proporcional, prevista pelo art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996, absorve a imposição da multa isolada, que nada mais é do que o fenômeno da consunção. E aduz:

252. Ressalte-se, pelo princípio da eventualidade, que o entendimento ora esposado é aplicável mesmo aos casos cuja multa isolada foi fundamentada sob as alterações do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 carreadas pela Lei nº 11.488/2007, na medida em que o conteúdo de referido texto novel não contraria o entendimento de que a multa de ofício e a multa isolada não podem ser exigidas concomitantemente. Nesse sentido, inclusive, o próprio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já se manifestou de forma expressa (...)

45. Aponta a impossibilidade da incidência de juros de mora sobre a multa, dado que não há disposição legal que positive a incidência dos juros de mora sobre a multa, o que inclusive vem sendo reconhecido por recentes julgamentos do CARF, que transcreve.

Impugnação. Ryoichi Yonemura, Kiyoshi Imagawa, Henry Ryosuke Okahashi, Fábio Tadeu Marchiori Gama, José Domingos Francischinelli, CPF nº 187.210.448-72.

46. Os responsáveis solidários apresentaram impugnação de págs. 3.445/3.472, em conjunto, tempestivamente, em 04/10/2019, por meio de seu representante legal, págs. 3.475/3.499.

47. Requerem suspensão da exigibilidade do crédito tributário, art. 151, III do CTN.

48. Informam que o mérito relativo à amortização do ágio será abordado na Impugnação em nome da HNK, sucessora da BRASIL KIRIN, de forma que a presente tratará apenas do necessário afastamento da responsabilidade solidária dos Impugnantes.

49. Destacam ausência de motivação e individualização da conduta dos impugnantes e contradição na fundamentação legal a atribuir a responsabilidade solidária, conforme consta do TVF, com base no art. 135, II e III do CTN, somente pelo fato de terem sido

diretores de empresas do grupo; enquanto que nos autos de infração consta a base legal art. 124, II do CTN.

50. Para responsabilizar com base no art. 135, do CTN, não foram demonstrados quais foram os atos praticados pelos Impugnantes com excesso de poder ou contra a lei, contrato social ou estatuto, não individualizando em momento algum tais condutas, limitando-se a dizer que tiveram participação direta nas operações societárias realizadas e que "*criaram condições artificiais para justificar as amortizações indevidas pelo grupo, de ágios que não poderiam ser amortizados*".

17. Ademais, a Autoridade Fiscal fundamentou de forma bastante genérica e deficiente a responsabilidade solidária nos Autos de Infração, na medida que se limitou a mencionar o inciso II, do artigo 124, do Código Tributário Nacional, sem indicar quais "pessoas expressamente designadas por lei" e qual a lei violada que levou a atribuição de responsabilidade tributária.

(...)

19. Ao trazer apenas argumentos genéricos, sem individualizar as condutas dos Impugnantes ou dizer quais as pessoas expressamente designadas por lei, a Autoridade Fiscal fere o princípio da motivação e, conseqüentemente, os princípios do contraditório e ampla defesa.

51. Apontam ausência de infração à Lei, pois sem prejuízo do fato de que não foram demonstrados quais os supostos atos cometidos pelos Impugnantes a atrair a responsabilidade solidária, deveria a Autoridade Fiscal ao menos ter demonstrado quais foram os supostos descumprimentos da legislação tributária a ensejar a cobrança do tributo, ou seja, quais foram as infrações à lei e à qual lei.

52. Transcrevem a capitulação legal dos autos de infração para afirmar que tratam, de forma genérica: (i) da alíquota do IRPJ; (ii) das adições ao lucro líquido; (iii) da necessidade de manter a escrituração em observância da lei; (iv) da dedutibilidade de despesas operacionais e da amortização de custos ou despesas; (v) da responsabilidade solidária; (vi) do lançamento de ofício; (vii) da sonegação e da fraude; e (viii) das multas de ofício e afirmam que se evidencia a falta de indicação de qual foi a norma supostamente infringida pelos Impugnantes, sendo impossível identificar quais foram os supostos atos ilegais cometidos e reiteram os argumentos da Autuada relativas ao mérito.

53. Apontam ausência de atos praticados com excesso de poder; frisam que os Impugnantes jamais agiram em desconformidade à lei, contrato ou estatuto social; com excesso de poder; ou de forma individual e à revelia da sociedade e que todos os atos societários nas operações em comento foram registrados perante a Junta Comercial do Estado de São Paulo e acompanhados dos demais diretores e acionistas, em conformidade com o determinado nos contratos e estatutos sociais das empresas; se todos os atos foram transparentes e devidamente registrados, não há de se falar em responsabilidade tributária dos mandatários, prepostos e empregados; tampouco dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, mas sim do próprio contribuinte, qual seja: HNK (na qualidade de sucessora).

54. Que o Fisco, mesmo sem respaldo em qualquer elemento fático, lavra Termos de Responsabilidade Solidária em face das pessoas físicas, com o único objetivo de ampliar a sujeição passiva dos Autos de Infração e que nesse contexto, não se pode admitir imputações completamente genéricas aos Impugnantes como responsáveis solidários, pois isso permitiria a sujeição de todo e qualquer gerente, diretor ou representante, como sujeitos passivos solidários, de forma a ir contra os próprios objetivos do instituto da sujeição passiva por solidariedade.

55. Reiteram a argumentação da Autuada sobre a inexistência de condutas qualificadoras da multa ofício. “

A DRJ, por sua vez, em apertada síntese:

- (i) Afirmou não haver decadência referente às despesas glosas de ágio de 01 e a 8/2014, porquanto a Recorrente optou pela apuração anual do IRPJ da CSLL.
- (ii) Manteve multa do preenchimento incorreto da FCONT AC 2014. Confirmou os argumentos da fiscalização para afirmar que a capitulação estava correta, e, portanto, não havia infração ao art. 59 do Decreto 70.235/72.
- (iii) *Que não houve confusão patrimonial – a investidora foi a KIRIN JAPÃO, e quem contabilizou o ágio foi a subsidiária KIRIN HOLDINGS, incorporada pela Autuada.*
- (iv) *Que o “Laudo de Avaliação elaborado em 12/2012, isto é, depois das operações, que foram em 08 e 11/2011 a Fiscalização entendeu que o ágio não resultou da previsão de rentabilidade futura do investimento, mas do interesse da KIRIN JAPÃO em expandir-se para o mercado brasileiro.”*
- (v) *Que dado o entendimento divergente acerca se seria fraudulenta a criação da KIRIN HOLDING, aplicou o mesmo entendimento do Acórdão 9101-003.584 de 08/05/2018, e decisões judiciais (não definitivas e nem com repercussão geral) que entendem ser direito das empresas estrangeiras a criação do que se denominou “empresa veículo”. E, portanto, “não houve fraude nas operações, que foram realizadas às claras, com os devidos registros em órgãos reguladores e cumprimento das formalidades necessárias”. Este arrazoado resultou na redução da multa de 150% para 75%, e também a exclusão da responsabilidade solidária.*
- (vi) Afirmou que a Súmula CARF 105 não mais se aplicaria, depois da vigência da Lei 11.488/2007.

Em sua peça recursal, a Recorrente repisa os argumentos trabalhados na Impugnação, acrescentando:

- a) Preliminar de decadência – em relação às despesas de amortização do ágio contabilizadas de janeiro a agosto de 2014, a teor do art. 150, § 4º, do CTN, glosa esta que teria gerado a falta de recolhimento das estimativas de IRPJ e CSLL de 12/2016
- b) Incorreta aplicação da multa (MULDI) pela incorreção do FCONT do ano calendário de 2014, em razão da incorreta capitulação por parte da fiscalização e da própria DRJ.

Houve oferecimento de Manifestação do Recurso de Ofício por parte da Recorrente e dos responsáveis solidários, no sentido de confirmar a inexistência de fraude, que

resultou da conclusão da DRJ pela redução da multa de 150% para 75%, e, conseqüentemente, exclusão dos responsáveis solidários, e por igual inexistência de elementos motivadores a ensejar a respectiva responsabilidade.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Helder Jorge dos Santos Pereira Junior, Relator.

ADMISSIBILIDADE

Recurso de Ofício

Trata-se de recurso de ofício em razão do cancelamento de parte das multas aplicadas pela fiscalização.

O valor da autuação original pode ser assim resumido:

	IRPJ	CSLL	MULDI
Principal	R\$ 66.523.203,75	R\$ 23.956.993,35	
Juros de mora	R\$ 12.825.673,68	R\$ 4.618.908,31	
Multa	R\$ 99.784.805,62	R\$ 35.935.490,02	R\$ 525.259,53
Total:	R\$ 179.133.683,05	R\$ 64.511.391,68	R\$ 525.259,53

Considerando que a multa foi reduzida para 75%, significando metade do montante originalmente calculado, o valor resultante permanece substancialmente superior ao atual limite de R\$ 15.000.000,00, de que trata a Portaria MF 2 de 17 de janeiro de 2023, dispositivo legal que deve ser observado no presente feito.

Portanto, dele tomo conhecimento.

Recurso Voluntário

A Recorrente tomou ciência através de acesso à sua caixa postal em 20/03/2020 - sexta-feira (fls. 3574), tendo sido o termo de ciência postado em 19/03/2020, dentro do prazo legal de 15 (quinze dias). O prazo para o oferecimento do recurso era 21/04/2020. Entretanto, referida data é feriado nacional. Assim, a Recorrente protocolou a peça recursal em 22/04/2020 (fls. 3589), ou seja, tempestivo. Já os responsáveis solidários tomaram ciência da seguinte forma:

a. Ryoichi Yonemura, CPF nº 235.353.978-55: cientificado em 26/03/2020 (fls 3587).

b. Kiyoshi Imagawa, CPF nº 227.625.578-10: cientificado em 18/09/2020, por Edital Eletrônico (fls 3698).

c. Henry Ryosuke Okahashi, CPF n.º 413.631.818-90: cientificado em 26/03/2020 (fls. 3694);

d. Fábio Tadeu Marchiori Gama, CPF n.º 117.106.628-75: cientificado em 25/03/2020 (fls 3697);

e. José Domingos Francischinelli, CPF n.º 187.210.448-72: cientificado em 18/09/2020, por Edital Eletrônico (fls 3699).

Todos apresentaram o Recurso em conjunto, em 22/04/2020 (fls 3671), portanto, igualmente tempestivos.

Atendidos os demais requisitos de admissibilidade dos recursos, deles tomo conhecimento.

MÉRITO

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Preliminares

a) **Decadência do direito de glosar as despesas relativas à amortização ágio.**

A primeira preliminar da Recorrente diz respeito à aplicação dos efeitos da decadência sobre as glosas das despesas de amortização do ágio entre os meses de janeiro a agosto de 2014, porquanto a ciência da lavratura do auto de infração teria ocorrido em 04/09/2019.

Vale inicialmente salientar que a Recorrente à época da amortização optou pela apuração do IRPJ e CSLL pela sistemática do Lucro Real Anual.

A Recorrente reclama em seu favor os efeitos da Súmula CARF 116, para firmar que a decadência teria seu termo inicial com a efetiva dedução de tais despesas. Como seria o caso de lançamento por homologação com antecipação do tributo (início de pagamento), o prazo decadencial seria contado mês a mês e não anualmente.

Este conselheiro entende diferente. Trata-se de apuração de IRPJ e CSLL pela sistemática do Lucro Real Anual, com pagamentos de estimativas. Pelo descrito pelo contribuinte, os tais pagamentos por estimativas seriam considerados como início de pagamento, e, assim, o prazo decadencial seria contado mês a mês e não anualmente, conforme procedeu a fiscalização.

O que a Recorrente informa é, ao fim e ao cabo, que qualquer despesa reconhecida na competência, ou, quiçá, receitas não reconhecidas na competência estariam alcançadas pela decadência, tendo o termo inicial cada um dos meses do ano calendário que lhes competiriam, pela mera existência de uma retenção, assim considerando-se esse fato como “início de pagamento”, por exemplo.

Contudo, o Lucro Real Anual é apurado anualmente, através do confronto entre receitas, custos e demais receitas e despesas (operacionais, não operacionais e financeiras) referentes a todo o ano calendário, e mediante a apresentação de uma declaração. Obviamente que esse resultado haverá de ser ajustado pelas adições e exclusões determinadas ou permitidas pela legislação tributária. Por isso, diz-se comumente tributos com fato gerador complexo.

As estimativas não transmudam a natureza jurídica desses tributos, quando apurados na modalidade anual, não sendo aplicada, nesse caso, na ótica deste Conselheiro, a tese da Recorrente que tem como farol a Súmula 555 do STJ, ainda que não explicitamente declarada.

Portanto, quanto à Súmula CARF 116 ou mesmos as decisões que nela se sustentam se referem à contagem a partir da “efetiva dedução”, este termo inicial se amolda a cada uma das situações nas quais o tributo tem seu fato gerador verificado em concreto. Não sendo, portanto, jurisprudência a sustentar a tese da Recorrente.

Com efeito, voto por afastar a preliminar de decadência suscitada pela Recorrente.

b) Erro na Fundamentação da Multa por Incorreção no FCONT

Alega a Recorrente que a fiscalização apontou como fundamento para aplicação da multa por incorreção na apresentação do FCONT, em 30/06/2015, o inciso III, do art. 57, da MP 2.158, de 2001, com a nova redação dada pelo art. 8º da Lei 12.766/12.

Segundo o inciso III do aludido dispositivo da MP retrocitada, a multa corresponderia a 0,2% sobre o faturamento do mês anterior ao da entrega da declaração, e assim procedeu a fiscalização, calculando a multa a partir do faturamento obtido da ECF do ano calendário de 2015, totalizando R\$ 525.259,53.

Em sua Impugnação, a Recorrente já havia suscitado a nulidade da aplicação da multa, porquanto esta teria sido calculada (0,2% sobre faturamento), em período no qual este inciso já se encontrava revogado pela Lei 12.873/13. A DRJ, por seu turno, manteve a multa alegando que o auto de infração estaria hígido, porquanto:

- a. *“o valor teria sido corretamente calculado conforme a capitulação legal correta”*
- b. Não se teria infringido o art. 59, inciso I e o art. 60 do Decreto 70.235/72.

Vejamos excertos da decisão:

“65. Contudo, a base leal correta consta do TVF, devidamente cientificado à Impugnante, e o valor cobrado foi corretamente calculado, conforme a capitulação legal correta.

(...)

67. Como se vê, de acordo com o art. 59, I, supra, só se pode cogitar de declaração de nulidade de auto de infração - que se insere na categoria de ato ou termo -, quando esse auto for lavrado por pessoa incompetente (art. 59, I). A nulidade por preterição do direito de defesa, como se infere do art. 59, II, transcrito, somente pode ser declarada quando o cerceamento está relacionado aos despachos e às decisões, ou seja, somente pode ocorrer em uma fase posterior à lavratura do auto de infração.

68. Quaisquer outras irregularidades, incorreções e omissões não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, a teor do art. 60 do Decreto nº 70.235, de 1972. Caso não influam na solução do litígio, também prescindirão de saneamento.

69. Dessa feita, não deve ser acolhida a preliminar de nulidade, em razão de não haver ofensa aos dispositivos legais mencionados.

70. Não se vislumbra nulidade na autuação.”

Não assiste razão à DRJ. Nesse caso, a despeito de estarem descritos os fatos, a forma de cálculo utilizada, e dita como correta, a base legal não mais existia no mundo jurídico, quando da ocorrência do fato gerador daquela obrigação acessória.

Ainda que, por absurdo, pudéssemos aplicar o §1º, aplicável exclusivamente às pessoas jurídicas optantes do Simples Nacional, a redução em 70% sobre 3% ou de 1,5%, não se alcançaria os 0,2%. E mais, a resultante não seria aplicada sobre o faturamento, mas sobre o valor das transações comerciais inexatas ou incompletas. Vejamos o artigo 57 da MP 2158, com a redação da Lei 12.873/13:

Art. 57. O sujeito passivo que deixar de cumprir as obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, ou que as cumprir com incorreções ou omissões será intimado para cumpri-las ou para prestar esclarecimentos relativos a elas nos prazos estipulados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e sujeitar-se-á às seguintes multas:(Redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013)

I - por apresentação extemporânea:(Redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012)

a) R\$ 500,00 (quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas jurídicas que estiverem em início de atividade ou que sejam imunes ou isentas ou que, na última declaração apresentada, tenham apurado lucro presumido ou pelo Simples Nacional;(Redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013)

b) R\$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às demais pessoas jurídicas;(Redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013)

c) R\$ 100,00 (cem reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas físicas;(Incluída pela Lei nº 12.873, de 2013)

II - por não cumprimento à intimação da Secretaria da Receita Federal do Brasil para cumprir obrigação acessória ou para prestar esclarecimentos nos prazos estipulados pela autoridade fiscal: R\$ 500,00 (quinhentos reais) por mês-calendário;(Redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013)

III - por cumprimento de obrigação acessória com informações inexatas, incompletas ou omitidas:(Redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013)

a) 3% (três por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa jurídica ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário, no caso de informação omitida, inexata ou incompleta;(Incluída pela Lei nº 12.873, de 2013)

b) 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento), não inferior a R\$ 50,00 (cinquenta reais), do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa física ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário, no caso de informação omitida, inexata ou incompleta.(Incluída pela Lei nº 12.873, de 2013)

§ 1º Na hipótese de pessoa jurídica optante pelo Simples Nacional, os valores e o percentual referidos nos incisos II e III deste artigo serão reduzidos em 70% (setenta por cento). (Incluído pela Lei nº 12.766, de 2012)

§ 2º Para fins do disposto no inciso I, em relação às pessoas jurídicas que, na última declaração, tenham utilizado mais de uma forma de apuração do lucro, ou tenham realizado algum evento de reorganização societária, deverá ser aplicada a multa de que trata a alínea *b* do inciso I do caput. (Incluído pela Lei nº 12.766, de 2012)

§ 3º A multa prevista no inciso I do caput será reduzida à metade, quando a obrigação acessória for cumprida antes de qualquer procedimento de ofício. (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013)

§ 4º Na hipótese de pessoa jurídica de direito público, serão aplicadas as multas previstas na alínea *a* do inciso I, no inciso II e na alínea *b* do inciso III. (Incluído pela Lei nº 12.873, de 2013)”

Portanto, para o caso concreto, entendo que não estão presentes os pressupostos para a manutenção do lançamento do crédito tributário relacionado à multa ora em análise, principalmente em face do alegado pela Recorrente – o princípio da motivação, implicando, sim, em cerceamento ao direito da ampla defesa e do contraditório.

Nesse sentido, voto por acolher a preliminar de nulidade material neste quesito.

MÉRITO

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

A questão principal decorre de glosa das despesas de amortização de ágio originado quando da aquisição do Grupo Schincariol (empresas ALEADRI PARTICIPAÇÕES e JADANGIL PARTICIPAÇÕES) pela KIRIN HOLDINGS (antiga KUSUGA).

Como destacado no relatório, há 4 (quatro) razões aventadas pela fiscalização para a não dedutibilidade das despesas do ágio. Em, síntese:

- a) A real adquirente do Grupo Schincariol teria sido a KIRIN JAPÃO e não a KIRIN HOLDINGS (antiga KUSUGA);
- b) Não houve confusão patrimonial apta a autorizar a amortização do ágio gerado;
- c) Não houve propósito negocial na KIRIN HOLDINGS e operações realizadas em sequência; Houve a utilização de empresa veículo;
- d) O laudo de avaliação foi apresentado de forma intempestiva.

Os três primeiros itens acabam por ser correlatos ou conexos, motivo pelo qual serão tratados conjuntamente adiante. Explico.

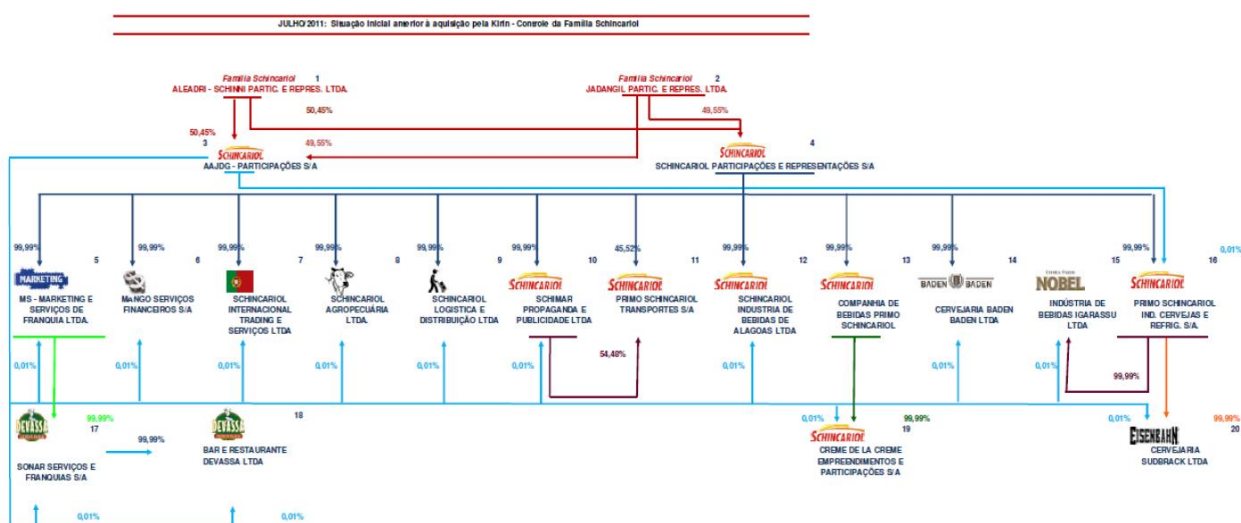
A falta de propósito negocial decorre do argumento de não ter sido a KIRIN HOLDINGS a real adquirente do Grupo Schincariol, tendo sido utilizada como uma “empresa veículo” apenas para que o ágio gerado na aquisição do Grupo Schincariol pudesse ser utilizado em uma incorporação.

Ao não ter sido a real adquirente (no entendimento do Fisco), e sim a KIRIN JAPÃO, decerto que o ágio não seria próprio da KIRIN HOLDINGS, e, portanto, mesmo tendo a KIRIN HOLDINGS sido incorporada na ora Recorrente, não teria havido a “confusão patrimonial”, requisito para a dedução das despesas de amortização do ágio.

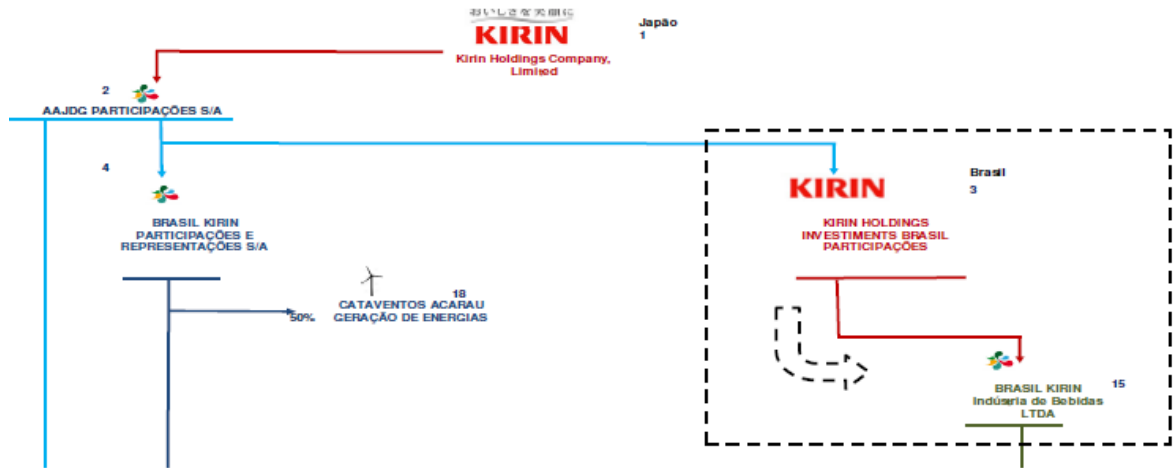
Do Ágio e dos Pressupostos de Dedutibilidade

Pois bem. A transação que gerou o ágio foi a aquisição pela KIRIN HOLDINGS das ações de duas empresas holdings pertencentes à dois ramos da denominada família Schincariol. Conforme estrutura apresentada pela Recorrente e reproduzida na autuação, temos a seguinte configuração original:

I. Em julho de 2011, o Grupo SCHINCARIOL possuía a seguinte configuração:



O que se sucede é a integralização de capital da KIRIN HOLDINGS pela KIRIN JAPÃO, primeiramente para aquisição da ALEADRI PARTICIPAÇÕES (01/08/2011) – aporte de R\$ 3.985.143.545,00, e depois a aquisição da JADANGIL PARTICIPAÇÕES (em 03/11/2011) – aporte de R\$ 2.552.524,00. É a partir dessas aquisições que surge o ágio ora objeto da contenda. Extraindo-se apenas da estrutura o que resultou ao final das aquisições, temos:



Em 30/05/2017, o grupo Heineken adquire o grupo Kirin, e, nesta data, a fiscalizada, BRASIL KIRIN INDÚSTRIA DE BEBIDAS LTDA (sucessora da KIRIN PARTICIPAÇÕES), passa a se chamar HNK INDUSTRIA DE BEBIDAS LTDA.

Como retratado acima, a sucessão de “operações estruturadas em sequência”, mesmo que em curto período de tempo, em nada contribuem para a alegação da higidez ou justificação do surgimento do ágio (as aquisições ocorreram em 03/08 e 03/11 de 2011).

O ágio surgiu, como acima demonstrado, de aquisição com partes não relacionadas. É a partir desse ponto partida que se deve primeiramente identificar se estariam presentes os requisitos de sua contabilização, incluindo-se a existência ou não de elementos justificadores da indicação da razão econômica (laudos, estudos internos, etc.) e que serão adiante tratados.

A “confusão patrimonial”, expressão utilizada para se alcançar um evento que resulte em reunião de ativos e passivos entre a empresa investidora e sua investida (ocorrido em 30/09/2013), é o evento a se justificar o momento da dedutibilidade das despesas de amortização do eventual ágio, e não operações posteriores a esse evento, quando já estariam presentes todos os pressupostos (art. 385 e 386 do RIR/99).

A eventual falta de “confusão patrimonial” estaria intimamente ligada à alegação que a KIRIN HOLDINGS teria cumprido o papel apenas de “empresa veículo”, e que a real investidora teria sido a KIRIN JAPÃO. Como esta não foi a empresa incorporada ou incorporadora, não teria havido a tal “confusão patrimonial”. Vejamos alguns excertos do TVF:

“Assim, qual teria sido o motivo que justificou tais operações? A resposta não estava patente no início do processo fiscalizatório, mas foi se aclarando no seu decorrer. Pudemos verificar a criação de uma montagem artificial, para forçar a condição da dedutibilidade de ágio disposta no art. 386, ao utilizar nesta construção, uma empresa “veículo”, **neste caso, a empresa KIRIN HOLDINGS**. Inicialmente, o reflexo do ágio foi alocado nesta empresa, mas a finalidade das fases seguintes foi a de transferir este “ágio” para a empresa operacional KIRIN, de modo que viesse a ser amortizado nesta, a partir da elaboração de todo um caminho engendrado e complexo (aumento de capital, cisão parcial seguida de incorporação, redução de capital, transferência de controle entre empresas, etc). Note-se que todo este processo teve por objetivo fazer com que a KIRIN HOLDINGS ficasse no controle total da empresa KIRIN, de maneira que, mediante operação de incorporação reversa, a KIRIN incorporasse sua controladora (KIRIN

HOLDINGS) e passasse a amortizar o ágio, ou melhor, o reflexo do ágio que trazia em seu bojo.

No entanto, cumpre observar que o ágio da operação ficou registrado todo o tempo na KIRIN JAPÃO e que na KIRIN HOLDINGS apenas o seu reflexo foi contabilizado. Quando houve a incorporação das empresas ALEADRI e JADANGIL e demais eventos subsequentes, **não ocorreu a confusão patrimonial**, mas tão somente o encontro do investimento com o reflexo do ágio, ou melhor, com uma parte deste reflexo.

(...)

...pode-se afirmar que a empresa KIRIN HOLDINGS serviu de empresa “veículo” na reestruturação societária em epígrafe, tendo em vista que a mesma recebeu o repasse do ágio pago na transação, incorporando, a seguir, algumas das empresas adquiridas, de modo que, “em tese”, fossem atendidas as regras restritivas à amortização do ágio, nos moldes do art. 386 do RIR/99, anteriormente tratadas. No entanto, os procedimentos adotados pelo grupo KIRIN não atende tais regras.

(...)

...Pouco **mais de dois anos** após efetuada a aquisição do grupo SCHINCARIOL, tendo esta última, cumprido o seu papel predeterminado no conjunto das operações, foi então absorvida pela sua controlada, com a transferência do ágio em questão, criando a ilusão de que este, pago na aquisição do grupo, pudesse ser amortizado, em virtude da “suposta confusão patrimonial” que teria ocorrido no processo.”

Entendo não estar configurada, na hipótese, mácula quanto ao papel da KIRIN HOLDINGS no seu propósito econômico e negocial. Conforme apontado pela Recorrente, esta empresa teve papel real e lícito nas aquisições, e mais, na defesa efetiva de direitos sobre os investimentos adquiridos, tendo se socorrido, inclusive, do judiciário brasileiro, em nome próprio, conforme se observa principalmente dos Docs 2, 3 e 6, anexados à peça impugnatória (fls 3185 a 3245).

Além disso, o argumento da fiscalização encampa de forma subjacente a ideia de impossibilidade de constituição de ágio em qualquer hipótese, exceto naquela em que uma determinada empresa possuísse, por meios exclusivamente próprios, os recursos para aquisição de participações societárias. Ou seja, em sendo Holding, jamais haveria possibilidade de contabilização de ágio, posto que os recursos seriam sempre originados de terceiros (sócios ou outros), o que afronta o princípio da entidade, e desfigura a própria personalidade jurídica - capacidade de adquirir direitos e contrair deveres. O argumento da fiscalização é, ao meu sentir, estranho à legislação de regência, que nada prescreve sobre tal requisito.

Assim, entendo que, quando um investidor estrangeiro ou nacional consolida recursos ou mesmo investimentos em uma sociedade Holding, que a partir daí promove a aquisição de outros investimentos, não se pode, *a priori*, afirmar serem estes investimentos (consolidados na Holding) como pertencentes ao sócio investidor estrangeiro ou nacional.

Mesmo que assim não fosse, nos autos, não encontra este Conselheiro elementos para sustentar que a KIRIN HOLDINGS teve papel fictício, a ponto de servir apenas como uma “empresa veículo”, o que resultaria na consequente ideia que a KIRIN JAPÃO teria sido a verdadeira adquirente das empresas ALEADRI PARTICIPAÇÕES E JADANGIL PARTICIPAÇÕES.

Quanto à intempestividade do laudo de avaliação, a fiscalização certifica que retratam “a quantificação dos valores reais das empresas e aqueles referentes à expectativa de rentabilidade futura”, mas seriam intempestivos. Vejamos excerto do TVF (grifados no original):

“Destarte, para gozar da dedutibilidade preconizada no artigo 386 do RIR/99, não basta a pessoa jurídica, por exemplo, simplesmente incorporar uma controlada na qual detenha participação societária com ágio. Entre as condições e requisitos previstos, deve essa pessoa jurídica ter efetivamente suportado o ágio por ele registrado, ou seja, o ágio deve existir, deve ter propósito negocial e substrato econômico a justificar a sua origem; deve também esse ágio ter como fundamento econômico a rentabilidade futura da controlada; o laudo que atesta esse fundamento econômico deve estar arquivado como comprovante da escrituração do ágio; por fim, a sua amortização deverá obedecer ao mínimo de 1/60 para cada mês do período de apuração, sem prejuízo da demonstração de que houve a “extinção do investimento”, conforme exposto anteriormente.

(...)

...Embora as datas-base estivessem relacionadas com as datas em que cada parcela foi vendida, pode-se verificar que ambos os laudos foram elaborados **tão somente em 10/12/2012** (data que aparece no cabeçalho principal dos relatórios) **Portanto, com mais de um ano de atraso em relação às datas em que os eventos ocorreram.**

(...)

Por certo, **tendo o citado artigo 385 do RIR/99 determinado que o lançamento do ágio deve registrar o fundamento econômico e que esta justificativa deve estar arquivada juntamente com a contabilidade da empresa, não há como imaginar que o documento que ateste a razão econômica de um ágio seja elaborado após o seu efetivo pagamento.**

(...)

... anterioridade do laudo econômico ao pagamento de ágio também decorre de uma questão de ordem lógica que se impõe à realização dos atos negociais que propiciam o surgimento de um ágio. Isto porque, sendo o ágio fruto de uma negociação, na qual uma parte adquire um bem (participação societária) de outra, a ordem necessária dos fatos é que a parte adquirente estude o seu interesse ao bem antes do negócio ser fechado.”

Neste particular, entende este Conselheiro que até a edição da Lei 12.973/14, não havia a exigência de laudo ou estudo, como requisito para a dedutibilidade de ágio por rentabilidade futura.

A apuração de ágio em aquisição de investimentos há muito se encontra na legislação de regência. Permito-me, nesse momento, retroceder um pouco no tempo, porque ao longo das mais recentes decisões proferidas no âmbito administrativo, acabaram por entender que um laudo deveria ser o único instrumento a validar o motivo da alocação do ágio em determinada categoria, e que referido documento somente poderia ser produzido antes da realização do investimento. Há casos em que se discutiu se o laudo seria contemporâneo ao “signing”, ou “closing”, ou, por dedução lógica, deveria ser produzido anterior à decisão do investimento.

Retrocedendo um pouco na história, a contabilização do ágio encontrava a sua origem (para fins tributários) no artigo 249 do Decreto nº 85.450/80 (denominado RIR/80),

replicado sem alteração no art. 385 do Decreto nº 3.000/99 – RIR/99, este último que revogou o Decreto 84.450/80. Ambos tinham como base legal o art. 20, do Decreto Lei nº 1.598/77.

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 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.

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

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.

A diferença acontece quando da alteração da forma do tratamento da amortização e cômputo do ágio para fins fiscais. No RIR/80, não havia a possibilidade de uso da amortização do ágio por rentabilidade futura, mas apenas o seu cômputo quando da alienação ou liquidação da investida que teria originado o ágio. Vejamos:

Amortização do Ágio ou Deságio

Art. 264. As contrapartidas da amortização do ágio ou deságio de que trata o art. 259 não serão computadas na determinação do lucro real, ressalvado o disposto no art. 323 (Decreto-Lei nº 1.598/1977, art. 25, e Decreto-Lei nº 1.730/1979, art. 1º, III).

§ 1º Até o exercício financeiro 1980, o ágio ou deságio na aquisição da participação, cujo fundamento tenha sido a diferença entre o valor de mercado e o valor contábil dos bens do ativo da coligada ou controlada (art. 259, § 2º, a), deverá ser amortizado no exercício social em que os bens que o justificaram tenham sido baixados por alienação ou perecimento, ou nos exercícios sociais em que seu valor tenha sido realizado por depreciação, amortização ou exaustão (Decreto-Lei nº 1.598/1977, art. 25, e Decreto-Lei nº 1.730/1979, arts. 1º, III, e 8º).

§ 2º A contrapartida da amortização do ágio ou deságio nos termos do parágrafo anterior somente será computada na determinação do lucro real pela diferença entre o montante da amortização e o da participação do contribuinte (Decreto-Lei nº 1.598/1977, art. 25, § 1º):

a) no resultado realizado pela coligada ou controlada na alienação ou baixa dos bens do ativo cujo valor tenha constituído o fundamento econômico do ágio ou deságio; ou b) no valor realizado pela coligada ou controlada na depreciação, amortização ou exaustão desses bens.

§ 3º Concomitantemente com a amortização, na escrituração comercial, do ágio ou deságio a que se refere este artigo será mantido controle, no Livro de Apuração do Lucro Real, para efeito de determinação do ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento (art. 323).

...

Art. 323. O valor contábil, para efeito de determinar o ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor de patrimônio líquido (art. 258), será a soma algébrica dos seguintes valores (Decreto-Lei nº 1.598/1977, art. 33, e Decreto-Lei nº 1.730/1979, art. 1º, V):

I - valor de patrimônio líquido pelo qual o investimento estiver registrado na contabilidade do contribuinte;

II - ágio ou deságio na aquisição do investimento, ainda que tenha sido amortizado na escrituração comercial do contribuinte, excluídos os computados, nos exercícios financeiros de 1979 e 1980, na determinação do lucro real;”

Com a edição da Lei 9.532/97 (conversão da MP 1.602/97), o que se processou foi o que se pode denominar de flexibilização¹ de dedutibilidade do ágio, permitindo que a dedução das amortizações se desse em eventos subsequentes de incorporação, fusão ou cisão entre a investida e a investidora (ou vice-versa).

O assunto ágio em investimentos também não havia passado despercebido da Comissão de Valores Mobiliários - CVM, quando, através da Instrução CVM 1/78, estabeleceu a necessidade de desdobramento do custo de aquisição de investimentos avaliados pelo Método de Equivalência Patrimonial.

XX - Para efeito de contabilização, o custo de aquisição de investimento em coligada ou em controlada deverá ser desdobrado e os valores resultantes desse desdobramento contabilizados em subcontas separadas:

a) equivalência patrimonial baseada em balanço patrimonial ou em balancete de verificação levantado até, no máximo, sessenta dias antes da data da aquisição pela investidora ou pela controladora, consoante o disposto no Inciso XI;

b) ágio ou deságio na aquisição, representado pela diferença para mais ou para menos, respectivamente, entre o custo de aquisição do investimento e a equivalência patrimonial.

XXI - o ágio ou deságio computado na ocasião da aquisição do investimento deverá ser contabilizado com indicação do fundamento econômico que o determinou:

a) diferença para mais ou para menos entre o valor de mercado de bens do ativo e o valor contábil desses mesmos bens na coligada ou na controlada;

¹ Aqui me afastando das discussões se o permissivo se revestiria em benefício fiscal ou não, que ao meu sentir em nada contribui para o deslinde da questão

b) diferença para mais ou para menos na expectativa de rentabilidade baseada em projeção do resultado de exercícios, futuros;

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

XXII - O ágio ou o deságio decorrente da diferença entre o valor de mercado de bens do ativo e o valor contábil na coligada ou na controlada desses mesmos bens deverá ser amortizado na proporção em que for sendo realizado na coligada ou na controlada por depreciação, por amortização ou por exaustão dos bens, ou por baixa em decorrência de alienação ou de perecimento desses mesmos bens.

XXIII - O ágio ou o deságio decorrente da expectativa de rentabilidade deverá ser amortizado no prazo e na extensão das projeções que o determinaram ou quando houver baixa em decorrência de alienação ou de perecimento do investimento antes de haver terminado o prazo estabelecido para amortização.

XXIV - O ágio decorrente de fundo de comércio, de intangíveis ou de outras razões econômicas, deverá ser amortizado no prazo estimado de utilização, de vigência ou de perda de substância ou quando houver baixa em decorrência de alienação ou de perecimento do investimento antes de haver terminado o prazo estabelecido para amortização.”

Curioso notar que até então, o que se verificada era a contabilização do ágio por fundo de comércio, intangíveis ou outras razões econômicas. Segundo consta do FIPECAFI - Manual de Contabilidade das Sociedades Por Ações (aplicável também às demais Sociedades), 4ª Ed rev. e atual - São Paulo: Atlas, 1994, pg. 265, “*em razão de grande parte das empresas vir apresentando como fundamentação do valor do ágio “outras razões econômicas”, a CVM, através do seu Parecer de Orientação nº 15, de 28 de dezembro de 1987, veio a restringir tal fundamento, obrigando a divulgação da efetiva razão do ágio.*”. Segue o excerto do Parecer de Orientação CVM nº 15/78

“10. AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO/DESÁGIO - EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL

.....

Deve ser divulgada, em nota explicativa, a razão econômica que fundamenta o ágio/deságio, além dos critérios estabelecidos para amortização, não sendo admissível a designação genérica " outras razões econômicas" , como fundamento do ágio.”

Ou seja, em nenhum tempo, há exigência de laudo de avaliação de investimento a fim de exteriorizar as razões do fundamento do ágio. Havia sim, a imposição para indicação do fundamento, assim como visto no item XXI, a Instrução CVM nº 1/78.

“XXI - o ágio ou deságio computado na ocasião da aquisição do investimento deverá ser contabilizado com indicação do fundamento econômico que o determinou:”

Não obstante, as normas que se seguiram à Instrução Normativa acima, em nada alteraram essa determinação - INSTRUÇÃO CVM Nº 247, DE 27 DE MARÇO DE 1996, e suas alterações posteriores.

“Art. 14. O ágio ou deságio computado na ocasião da aquisição ou subscrição do investimento deverá ser contabilizado com indicação do fundamento econômico que o determinou.”

Obviamente que um laudo elaborado por terceiro independente, com os critérios que suportassem uma decisão administrativa, tornaria a alocação dos recursos investidos na

aquisição em determinado investimento mais evidente para um terceiro fora do negócio jurídico, pois o motivo indicado (exteriorizado) poderia ser cotejado com os elementos empregados na formação do preço de aquisição de determinado investimento.

Porém, este documento não se reveste na única prova que para assegurar que a diferença entre o valor pago na aquisição e o valor patrimonial do investimento adquirido tem esta ou aquela classificação contábil. Pode acontecer que, a despeito de o laudo indicar uma faixa de valor possível para determinado investimento para o potencial comprador, a negociação se dê por outras razões por parte do vendedor, e, ao fim, o comprador se desvie na negociação ao que efetivamente direcionou a formação do preço.

Da leitura do §3º, do art. 385, do RIR/99, extraímos dois elementos: o primeiro diz respeito à expressão “o lançamento com fundamentos”. Claro está que o legislador se refere ao lançamento contábil que tenha como indicação o ágio vinculado a uma subavaliação de ativo ou uma rentabilidade futura esperada. O segundo elemento é a “demonstração”. Ora, se a legislação e as normas contábeis não exigem prova específica, a demonstração, nesse sentido, deve ser entendida como aquela em que se demonstra o valor do ágio objeto do lançamento. Explico.

A contabilização do desdobramento entre custo do investimento e ágio/deságio exige uma apuração, quando do momento da aquisição, e essa apuração se dá através de balanço levantado com defasagem de até 60 dias (aplicação do Método de Equivalência Patrimonial). E, mais, a fim de se aplicar o próprio método de equivalência patrimonial, o balanço da investida deveria (como ainda deve) ter sido elaborado com os mesmos critérios da investidora. Ou seja, a depender do balanço utilizado (defasagem de 0, 30 ou 60 dias) e os ajustes ao próprio patrimônio da investida, o valor do ágio ou deságio por rentabilidade futura seria completamente diferente, pois o preço já pago seria imutável.

Não é demais lembrar que à época do surgimento das normas em comento, os lançamentos contábeis se processavam mediante fichas (Kardex), livros físicos, demonstrações datilografadas.

Desconhece-se no mundo real, mesmo nos dias atuais, alguma forma de levantamento de um balanço exatamente na mesma data em que o preço da aquisição do investimento seja pago. Decerto que tal exigência encontraria uma impossibilidade material física, mesmo com todo o avanço tecnológico da atualidade. O encerramento de balanços não se materializa no final de cada mês. Ou seja, não há balanço encerrado em 31 de dezembro (apesar de ser assim referido), no qual todos os lançamentos daquela competência tenham sido efetivamente realizados, contabilizados ou lançados até aquela data.

Nesse diapasão, uma vez indicado o fundamento pela administração, o lançamento contábil para o fundamento indicado deveria ser acompanhado de uma demonstração de como se chegou ao montante do ágio (ou mesmo um deságio). Essa demonstração, assim, não serve para provar ou justificar o motivo pelo qual se pagou determinada quantia, mas suporta o desdobramento do valor pago, como exigido. Ou seja, é decorrência da indicação do fundamento.

No âmbito administrativo desse E. CARF, esse assunto tem sido motivo de várias decisões. O que elas têm em comum, além de muito bem construídas e articuladas, é o fato de

alguma forma assegurar aos julgadores que o motivo para a apuração de um ágio baseado em rentabilidade futura tenha que corresponder ora a um documento – laudo, ora a estudos internos, ora a evidências que a rentabilidade futura foi o motivo pelo qual se pagou determinado preço.

Ou seja, nesses casos, a exegese do §3º, do art. 385 do RIR/99 seria no sentido de o termo “demonstração” ali insculpido ser algo para provar o fundamento do lançamento, e não o lançamento com um determinado fundamento.

Veja os excertos extraídos do Acórdão 9101-005.974 – CSRF / 1ª Turma, que bem retratam o acima ponderado (com nossos grifos)

“No caso em tela, note-se que o Termo de Início de Fiscalização data de 03/10/2013 e os dois laudos de avaliação elaborados pela Price WaterHouseCoopers (doc. a fls. 965 a 1095) foram elaborados em 15 de outubro de 2007, do que se conclui que não foram elaborados ad hoc para atender a Fiscalização em tela.

No que tange à aquisição pela Itajaí Investimentos das ações tanto da Teconvi como da Itajaí Açú, ocorrida em junho de 2007, a situação ainda é mais tranquila, pois não há como falar em falta de contemporaneidade se o laudo foi elaborado em outubro de 2007.

Quanto à aquisição pela Technical das ações tanto da Teconvi e da Itajaí Açú, ocorrida em junho de 2005, parece de todo razoável que o contribuinte tivesse esse cuidado de suportar o fundamento do ágio, o qual já estava registrado em sua contabilidade, em laudos de empresa de auditoria independente, já que, com as incorporações que viriam a ocorrer posteriormente, a amortização do ágio passaria a impactar bases tributáveis e, logicamente, o contribuinte passaria a estar sujeito a ter que demonstrar o fundamento do ágio ao Fisco a qualquer momento, como terminou por ocorrer em 2013. Assim, aquilo que era antes estudos internos ou mera demonstração da recorrente ou de seus controladores estrangeiros passou a ser laudos emitidos por uma auditoria independente.

Por essas razões, afasto o argumento da Fiscalização acerca da falta de contemporaneidade dos laudos de avaliação apresentados pela recorrente, para justificar o fundamento do ágio por ela amortizado.

....

Esta Conselheira teve a oportunidade de apreciar dissídio semelhante ao aqui estabelecido em face do paradigma nº 1201-001.438, que também tratou da operação realizada entre o Banco de Investimentos Credit Suisse (Brasil) S/A e o grupo “Hedging-Griffo Investimentos” (HDI). No voto condutor do Acórdão nº 9101-005.793 foi demonstrada a existência de documentos anteriores à aquisição que guardariam correspondência com o laudo posterior à aquisição, e que convenceram o Colegiado que analisou aquela questão a concluir pela existência de fundamentação robusta e completamente apta a permitir a amortização fiscal do ágio. Veja-se:

O primeiro paradigma (Acórdão nº 1201-002.247) foi objeto de recurso especial recentemente apreciado no Acórdão nº 9101-004.816 (Banco de Investimentos Credit Suisse (Brasil) S/A). A PGFN pretendeu questionar, também, a fundamentação do ágio amortizado, mas este Colegiado², à unanimidade, negou conhecimento a este ponto do recurso especial fazendário, acompanhando a relatora, Conselheira Lívia De Carli Germano que, além de constatar que o entendimento defendido pela PGFN não integrava o voto condutor do paradigma indicado, assim reportou os fundamentos do acórdão ali recorrido:

Ademais, é de se considerar que o acórdão recorrido conclui pela validade do documento apresentado, considerando que (i) a legislação não determinava prazo para a

apresentação do demonstrativo; (ii) o suposto atraso se resume a um mês; (iii) as premissas para a definição do preço já constavam de documento anterior à operação (acordo de acionistas); (iv) o laudo técnico apenas corroborou o preço das ações definido conforme regras já acordadas anteriormente. *In verbis*:

A Fiscalização entende ser intempestivo o laudo apresentado. Apesar da completa ausência de previsão legal na época acerca do prazo em que o laudo deveria ser apresentado ou mesmo da própria obrigatoriedade de apresentação de um laudo, vemos que o suposto atraso se resume a um mês.

Entendo que tal discussão sobre este atraso é totalmente inócua. Primeiro, porque as premissas para definição do preço das ações já estava na Cláusula 7.1.b do Acordo de Acionistas que fora celebrado e novembro de 2007.

O laudo técnico elaborado pela E&Y serviu apenas para corroborar o preço das ações conforme regras já definidas anteriormente. Não obstante, a fiscalização apontou supostas impropriedades técnicas do laudo, o que gerou a apresentação de um Parecer Técnico Extrajudicial que demonstra a inexistência de tais impropriedades.

Ressalte-se que esta é a conclusão relativa ao “segundo ágio” lá apreciado, mas também houve apreciação dos requisitos para comprovação da rentabilidade futura relativamente ao “primeiro ágio” e neste ponto, o voto condutor do referido paradigma se estende mais longamente na análise do tema, mas sem validar laudo posterior à aquisição em razão do novo prazo estipulado na Lei nº 12.973/2014. Ao contrário, expressamente afirmou que *a lei presente não abrange e nem norteia especificamente o caso concreto que ocorreu no passado.* Mas também anotou que não havia prazo para tal apresentação ou exigência de laudo formal, bastando demonstrativo de rentabilidade futura que, no caso em tela, foi apresentado *cerca de seis meses após a aquisição da participação* e acerca do qual a Fiscalização não *questionou o conteúdo* nem apontou *falha técnica*.

Afirmou, assim, que o trabalho apresentado pela Ernst & Young se mostrou apto em termos técnicos, ou seja capaz de demonstrar a expectativa de rentabilidade futuro, restou devidamente comprovada a existência do elemento econômico que fundamentou o pagamento o ágio. Apesar disso, prosseguiu analisando as cogitações da Fiscalização acerca dos efeitos da extemporaneidade do laudo, e fazendo prevalecer a boa-fé do recorrente em razão das provas apresentadas e da natureza da atividade exercida pelo sujeito passivo, bem como da ausência de provas de má-fé. Depois de extensa análise do conteúdo do laudo, o voto é assim finalizado na primeira parte em que analisou o tema:

² Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Livia De Carli Germano, Edeli Pereira Bessa, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Viviane Vidal Wagner, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Caio Cesar Nader Quintella, Andréa Duek Simantob (Presidente em Exercício).

Desta forma, temos que o conjunto probatório apresentado pelo recorrente é capaz de fundamentar devidamente o ágio, através da expectativa de rentabilidade futura.

Todos os documentos trazidos apresentam validade técnica e formal a ponto de conferirem fundamentação robusta e completamente apta a ensejar o gozo do benefício fiscal, qual seja, a amortização do ágio.

Constata-se, assim, que referido paradigma está expressamente condicionado às circunstâncias fáticas específicas que ali evidenciaram a correspondência do ágio pago com a expectativa de rentabilidade futura. E, no mesmo sentido se conduziu o Colegiado a quo, no sentido de examinar os documentos anteriores à aquisição para tentar estabelecer sua correspondência com o laudo posterior à aquisição, mas sem identificar naqueles elementos a mesma confiabilidade identificada no paradigma.

Curioso é que aquela turma não superou a necessidade de se provar, através de laudo ou documentação, o fundamento do ágio. Nesse sentido, haveria de existir algo que convencesse os conselheiros ter sido o preço formado por algum elemento de rentabilidade futura. Vejamos trecho da ementa do Acórdão 9101-005.974:

ÁGIO. LAUDO OU DOCUMENTAÇÃO DE DEMONSTRAÇÃO DOS FUNDAMENTOS ECONÔMICOS. AVALIAÇÃO DO INVESTIMENTO. EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA. REGISTRO CONTÁBIL. ANTERIORIDADE E SINCRONIA NÃO EXIGIDAS. NECESSIDADE APENAS DE CONTEMPORANEIDADE EM RELAÇÃO À OPERAÇÃO SOCIETÁRIA.

Antes do advento da MP n.º 627/13, convertida na Lei n.º 12.973/14, não existia dispositivo legal, próprio e expresso, quanto à *temporalidade* e à *cronologia* da produção e arquivamento de documento em que se demonstra o fundamento econômico do ágio registrado na contabilidade das empresas.

Porém, a redação original do art. 20 do Decreto-Lei n.º 1.598/77 já estabelecia que, *na ocasião da aquisição da participação*, deveria se desdobrar o custo de aquisição em valor de patrimônio líquido, na época da operação, e o ágio ou o deságio percebido na transação. A isso soma-se a determinação do §3º do mesmo dispositivo, que impõe que o fundamento econômico do ágio deverá *ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração*, não restando dúvidas da exigência de *contemporaneidade* de tal demonstração com a manobra de aquisição e seu correspondente *gasto*.

Novamente, na leitura deste Relator, não é essa a exegese do §3º, do art. 385, do RIR/99. A demonstração objetiva evidenciar a apuração (cálculo matemático) do montante do ágio, que se deve guardar com os lançamentos de desdobramento do preço pago. Por isso, contemporâneo a esse evento de lançamento.

Portanto, acolhem-se as razões da Recorrente neste tópico, juntamente com os precedentes arrolados, a saber:

“254. Vale mencionar que este CARF já se posicionou recentemente no Caso Credit Suisse (Acórdão n.º 1201-002.247, de 12.6.2018) e no Caso Sanofi Medley (Acórdão n.º 1201-003.693, de 12.3.2020) no sentido de que, além das autoridades fiscais não terem competência para questionar metodologia, premissas ou conclusões de demonstrações elaboradas por empresa independente e especializada, também não se pode glosar despesas de amortização de ágio com base na alegação de intempestividade da demonstração.

Caso Credit Suisse

“LAUDO DE AVALIAÇÃO. INTEMPESTIVIDADE. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

Indevida a glosa do aproveitamento do ágio sob fundamento de intempestividade do laudo de avaliação vez que sequer existia previsão legal acerca da obrigatoriedade do laudo à época dos fatos.”

Caso Sanofi Medley

ÁGIO. FUNDAMENTO ECONÔMICO. RENTABILIDADE FUTURA DA INVESTIDA. COMPROVAÇÃO.

Tendo em vista que a legislação vigente à época dos fatos geradores objeto dos Autos de Infração não regulamentava a forma, conteúdo e apresentação do demonstrativo do

fundamento econômico do ágio pago na aquisição de participação societária, o contribuinte pode se valer de todos os meios de prova hábeis, inclusive de laudo elaborado dois meses após a operação de aquisição.”

Voto, nesse sentido, por dar provimento ao recurso voluntário nesse item.

Da Multa Isolada sobre Pagamento de Estimativas

A alegação de falta de recolhimento de IRPJ e CSLL a título de estimativas mensais, nos anos calendários de 2014 a 2016, decorre tão somente da indedutibilidade atribuída pela fiscalização às despesas de amortização do ágio tratado no tópico anterior. E, portanto, provido o recurso voluntário, forçoso concluir ficar prejudicado o quesito.

RECURSO DE OFÍCIO

Segundo consta da decisão da DRJ, o motivo pelo qual aquele órgão colegiado deliberou pela redução da multa pode ser assim resumido, e extraído da decisão:

“89. Como descrito na análise do ágio, foi criada a KIRIN HOLDING, como empresa veículo e com o objetivo de poder deduzir a amortização do ágio como despesas.

90. Pelo que se analisou a questão gera controvérsia e inclusive existem decisões judiciais (não definitivas, nem com repercussão geral) que entendem que sim a empresa no exterior teria direito a usar deste caminho, na aquisição de empresas no Brasil, com ágio.

91. Não houve fraude nas operações, que foram realizadas às claras, com os devidos registros em órgãos reguladores e cumprimento das formalidades necessárias.

92. E a autoridade administrativa efetuou a autuação porque a legislação pertinente não reconhece a dedutibilidade do ágio, na situação descrita.

93. Se uma empresa deixa de oferecer à tributação, resultados que registrou na contabilidade, a consequente autuação fiscal aplica a multa de 75% de declaração inexata; esta relatora entende que a presente situação deve receber o mesmo tratamento em se tratando da aplicação da multa de ofício.”

Dado provimento ao recurso voluntário quanto ao mérito, forçoso concluir ficar prejudicado o RO.

Portanto, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao RO.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por rejeitar a preliminar de decadência do direito do Fisco glosar as despesas a título de amortização de ágio nos períodos de janeiro a agosto de 2012, acolher a preliminar de nulidade material quanto à MULDI (preenchimento errôneo do FCONT), e, no mérito, **DAR PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário. Quanto ao Recurso de Ofício, voto por dele conhecer, mas, no mérito, **NEGAR PROVIMENTO**.

(documento assinado digitalmente)

Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior