



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

Processo nº 16561.720045/2011-40
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1302-001.184 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de outubro de 2013
Matéria IRPJ e CSLL
Recorrentes Usina Moema Açúcar e Alcool Ltda.
Fazenda Nacional

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

DESPESA COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. GLOSA INDEVIDA.

Se as operações que geraram o ágio foram procedimentos legais em seu aspecto formal, conforme reconhece o próprio TVF, e não resta demonstrada qualquer ilicitude na conduta da recorrente, como sustenta a decisão recorrida, não procede a glosa da despesa com amortização do ágio.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada no lançamento do IRPJ é aplicável, *mutatis mutandis*, ao lançamento da CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, a) por maioria, em negar provimento ao recurso de ofício, vencidos os Conselheiros Waldir Rocha e Eduardo Andrade; b) por qualidade, em afastar a preliminar de decadência, vencidos os Conselheiros Guilherme Pollastri, Marcio Frizzo e Cristiane Costa; e c) por maioria, em dar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Waldir Rocha e Eduardo Andrade.

ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alberto Pinto Souza Junior, Eduardo Andrade, Cristiane Costa, Waldir Rocha, Guilherme Silva e Márcio Frizzo.

Relatório

Versa o presente processo sobre recursos de ofício e voluntário em face do Acórdão n° 14-38.818 da 1ª Turma da DRJ/RPO, cuja ementa assim dispõe:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2006, 2007, 2008

ÁGIO. ORIGEM. PRESSUPOSTOS.

O ágio se origina de uma contraposição de receita para o vendedor e custo para o comprador, tendo por pressupostos a aquisição de participação societária e o fundamento econômico, em que se registram no ativo diferido as despesas incorridas que contribuirão para a formação de resultados de exercícios futuros.

INCORPORAÇÃO. ÁGIO INTERNO. INDEDUTIBILIDADE. ABUSO DE DIREITO.

Na operação em que a controlada incorpora coligada imediatamente após esta ter adquirido suas quotas de capital, não se justifica o incorporador contabilizar ágio de si próprio, por faltarem-lhe os pressupostos. O registro contábil do ágio, por parte do incorporador, em contrapartida de uma conta de reserva configura duplicação do ágio já contabilizado pelo investidor original. MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO. DOLO DEMONSTRAÇÃO. AUSÊNCIA. IMPROCEDÊNCIA.

Inexistindo no lançamento promovido demonstração concreta quanto à suposta fraude praticada, de modo a caracterizar a intenção dolosa, é improcedente o agravamento da multa.

MULTA ISOLADA. DECADÊNCIA. ESTIMATIVA.

A contagem do prazo decadencial para o lançamento da multa isolada por falta de recolhimento de estimativa rege-se pelo art. 173, I, do Código Tributário Nacional.

MULTA ISOLADA. IRPJ. BASE DE CÁLCULO ESTIMADA RECOLHIMENTO. AUSÊNCIA.

Efetuada a opção pela tributação com base no lucro real anual, a pessoa jurídica sujeita-se às antecipações mensais do imposto, calculadas com base em estimativa. A falta de recolhimento ou o recolhimento a menor do tributo sujeita a pessoa jurídica à multa de ofício isolada, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal no ano-calendário correspondente.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.

A multa de ofício aplicada isoladamente sobre o valor do imposto apurado por estimativa, que deixou de ser recolhido, no curso do ano-calendário, é aplicável concomitantemente com a multa de ofício calculada sobre o imposto devido com base no lucro real anual igualmente não recolhido, em razão de se fundamentarem em infrações distintas.

MULTA DE OFÍCIO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. JUROS DE MORA. IMPOSIÇÃO.

Por tratar-se de crédito tributário, a multa de ofício submete-se à incidência dos juros moratórios previstos no Código Tributário Nacional.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

LANÇAMENTO REFLEXO.

Inexistindo fatos novos a serem apreciados, estende-se ao lançamento reflexo os efeitos da decisão prolatada no lançamento matriz.

O recurso de ofício foi interposto pelo Presidente da 1ª Turma da DRJ/RPO, em razão de a decisão recorrida ter desqualificado a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%, e, conseqüentemente, exonerado o recorrente do valor de R\$ 2.118.818,98.

A recorrente tomou ciência da decisão recorrida em 09/10/2012 (AR a fls. 2971) e interpôs recurso voluntário em 07/11/2012 (doc. a fls. 2973), no qual alega as seguintes razões de defesa:

a) que foram glosadas amortizações de ágio, realizadas pela recorrente no período de junho de 2006 a dezembro de 2008, quando da apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro - CSLL, bem como das respectivas estimativas mensais;

b) que, por conta das referidas glosas, o Sr. AFRFB promoveu o lançamento do IRPJ e da CSL supostamente devidos no período, assim como recompôs os saldos de prejuízo fiscal e base negativa da CSL, tendo, ainda, exigido multa isolada de 50% sobre os valores que deixaram de ser recolhidos pela recorrente a título de estimativas mensais, além de ter imputado multa qualificada de 150%, com fundamento no art. 44 da Lei n. 9430/96;

c) que o acórdão ora combatido acolheu parcialmente a impugnação ofertada pela recorrente, para reduzir a multa de ofício ao patamar de 75%, em virtude de o agravamento da penalidade ser descabido “in casu”, dada a não comprovação de fraude ou conduta dolosa;

d) que, de forma bastante resumida, pode-se dizer que o ágio cuja amortização é discutida nestes autos é originário de operação societária que culminou na aquisição, com ágio, realizada pela empresa Usiagropar Participações Ltda. (Usiagropar), da participação das empresas Santa Elisa Participações S/A (SEPAR) e Cia. Energética Santa Elisa (CESE) no capital social da recorrente;

e) que, tendo incorporado a Usiagropar, a recorrente passou a fazer jus à dedução fiscal das amortizações do ágio;

f) que, antes de sua reorganização societária, a Usina Moema Açúcar e Alcool Ltda. tinha seu capital social concentrado, maciçamente, em duas principais famílias, a saber: a família Junqueira e a família Biagi, o que é um dado de suma relevância para o entendimento da questão debatida nestes autos, como será explicado mais adiante;

g) que, no final do mês de março de 2006, a Usina Moema Açúcar e Alcool Ltda. tornou-se sócia da empresa Agrotur Agropecuária do Rio Turvo Ltda. (“Agrotur”), após adquirir da CESE, via cessão onerosa, quotas do capital social daquela (doc. O3-10 do termo de verificação fiscal) e, Ato contínuo, a Usina Moema Açúcar e Alcool Ltda. foi incorporada pela Agrotur, passando esta a adotar a razão social daquela;

h) que mesmo após estas operações societárias, a recorrente, isto é, a Usina Moema teve sua composição societária pouco alterada, na medida em que o controle, direto ou indireto, remanesceu em poder das duas famílias acima apontadas (Biagi e Junqueira);

i) que, posteriormente, a SEPAR acabou se tornando sócia da recorrente, por meio da incorporação da totalidade das ações detidas pela Elbelpar-MO Participações e Empreendimentos S/A (“Elbelpar-MO”) e pela Elbelpar-AGRO Participações e

Empreendimentos S/A (“Elbelpar-AGRO”) e, após, pela incorporação de ambas as empresas, ou seja, a composição societária da recorrente permaneceu a mesma, exceto pela saída da Elbelpar-MO e da Elberpar-AGRO, cuja participação no capital social da recorrente foi integralmente transferida à SEPAR, mas, apesar disto, as quotas até então detidas pela Elbelpar-MO e pela Elberpar-AGRO continuaram em poder da família Biagi, tendo em vista que a SEPAR era controlada, integralmente, por esta família;

j) que foi então que a Usiagropar adquiriu da CESE e da SEPAR, pelo valor total de R\$ 90.043.859,89, pago mediante transferências bancárias, a integralidade das quotas por estas detidas no capital social da recorrente, apurando, em decorrência desta operação, ágio no montante de R\$ 79.687.049,69, derivado da diferença entre o valor de aquisição (R\$90.043.859,89) e o valor do patrimônio líquido (R\$ 10.356.810,20);

l) que o valor de R\$ 90.043.859,89 foi dividido em duas parcelas: uma no valor de R\$ 72.242.795,04 (sinal); e outra no valor de R\$ 17.801.064,85 (saldo), sendo ambas pagas pela recorrente, por conta e ordem da Usiagropar, eis que a última era credora da primeira, conforme será explicado mais adiante;

m) que por conta desta operação, que culminou no ingresso da Usiagropar no quadro social da recorrente, este se desenhava da seguinte forma:

Sócios	% no Capital Social	Família
Maubisa Ag. Ltda	17,18%	Biagi (Maurício Biagi detinha 99,99% do capital social)
Espólio de Armando Diniz Junqueira	14,82%	Junqueira
Ricardo Brito Santos Pereira	11,49%	outra
Lúcia Diniz Junqueira Novaes	5,44%	Junqueira
Eduardo Diniz Junqueira	3,95%	Junqueira
Ronaldo Diniz Junqueira	2,02%	Junqueira
EBEL MBF Com. Part. Ltda	4,25%	Biagi (Maurício Biagi detinha 99,99% do capital social)
Usiagropar	40,74%	Biagi (Maurício Biagi Filho), Junqueira e outra.

n) que, quando de seu ingresso como sócia da recorrente, a Usiagropar era

subsidiária integral da Usiagropar Holding Ltda., sendo que “Maurilio Biagi era o principal sócio indireto da Usiagropar Holding (controladora da Usiagropar Participações) com cerca de 35% de participação nesta, por ser detentor de mais de 98% da Maubisa e de mais de 99% da Elbel MBF, Ricardo Brito Santos Pereira e Ronaldo Diniz Junqueira também eram sócios da Usiagropar Holding, com mais de 22% de participação direta na Usiagropar Holding, juntos;

o) que a Usiagropar era controlada, direta ou indiretamente, pela família Junqueira e pelo Sr. Maurílio Biagi Filho, mas não pelos demais integrantes da família Biagi;

p) que é possível notar que, com o ingresso da Usiagropar no quadro social da recorrente, mediante a aquisição, com ágio, das quotas da CESE e da SEPAR, todos os integrantes da família Biagi deixaram de participar, direta ou indiretamente, do capital social da recorrente, com exceção de um deles, qual seja, o Sr. Maurilio Biagi Filho;

q) que a reorganização societária aventada pela recorrente teve como principal objetivo propiciar a saída dos integrantes da família Biagi - com exceção de um deles - do grupo que a fiscalização convencionou denominar “grupo Moema”, o que se deu, em linhas gerais, mediante venda da participação societária da família Biagi à família Junqueira e ao Sr. Maurílio Biagi, repita-se, único integrante daquela família a permanecer indiretamente vinculado à recorrente;

r) que permaneceram no controle da recorrente os integrantes da família Junqueira e o Sr. Maurílio Biagi Filho, tendo dela se retirado todos os demais integrantes do núcleo familiar Biagi, ultimando-se, assim e por fim, o propósito das sucessivas operações societárias ocorridas e narradas pela fiscalização;

s) que, após o ingresso da Usiagropar no quadro social da recorrente, a última procedeu à incorporação da primeira, quando passou a fazer jus à amortização fiscal do ágio ora questionada;

t) que o procedimento adotado pela recorrente não foi atingido por nenhuma mácula, mas a autoridade autuante entendeu que não seria válido o aproveitamento do ágio, por sustentar que o ágio não foi apurado entre partes independentes;

u) que, no entender do fisco: para a caracterização do ágio seria necessário que houvesse dispêndio junto a terceiros, de modo que a operação surgiria da vontade de partes independentes, o que não ocorreu no caso dos autos; que não se poderia falar em preço ou custo de aquisição de participação societária e, por conseguinte, de ágio, se as partes envolvidas na sua geração não guardam independência entre si; que a Usiagropar teria sido criada sem propósito negocial, tendo sido constituída no mesmo endereço da recorrente; e que as pessoas jurídicas envolvidas na reorganização societária possuíam sócios e administradores em comum, cujo o único objetivo da operação teria sido a obtenção de economia fiscal, pois a criação da Usiagropar foi servir de veículo para o ágio ser transposto para a recorrente;

v) que, embora a aquisição, pela Usiagropar das quotas da CESE e da SEPAR com ágio, tenha se dado mediante desembolso financeiro, materializado em transferência bancária (docs. 03/O4 da impugnação), o fisco alegou que não teria havido tido desembolso, eis que o pagamento teria sido realizado pela própria recorrente, por conta e ordem da Usiagropar;

x) que a recorrente demonstrou, em sua impugnação, a improcedência das razões apresentadas pela fiscalização, esclarecendo, ainda, que não havia, como de fato não há, controvérsia fática, pois os atos foram praticados publicamente e o agente fiscal os descreveu tal como eles ocorreram;

z) que a autoridade autuante não teceu qualquer consideração a respeito do valor do ágio, tampouco suscitou qualquer possível irregularidade em relação ao fundamento econômico dele, e nem questionou o laudo elaborado por empresa especializada com tal objetivo, pelo que tais questões configuram fatos incontroversos;

aa) que as autoridades julgadoras “a quo” mantiveram a glosa da amortização

fiscal do ágio, sob a alegação de que seria impossível apurar ágio “intragrupo” ou “interno”, bem como, sob o argumento de que seria irregular a utilização de “empresa veículo” para viabilizar a amortização do ágio;

ab) que, no entanto, o acórdão recorrido reconheceu que não houve a prática de qualquer conduta ou ato simulado (ou dissimulado), tampouco houve dolo, o que conduziu as autoridades julgadoras “a quo” a reduzir a multa qualificada, de 150%, para 75%

ac) que não há nenhuma irregularidade na amortização fiscal do ágio, tendo a recorrente cumprido à risca, e sem mácula de qualquer ordem, as disposições legais de regência da matéria, pelo que as glosas fiscais são indevidas, sendo, pois, imperioso o conhecimento e provimento do presente recurso;

ad) que o acórdão recorrido afirmou que “os critérios de formação e contabilização do ágio, baseado na expectativa de rentabilidade futura da investida, não foram contestados pela autoridade fiscal. O substrato da imposição tributária decorre de sua desclassificação em face de referir-se a grupos econômicos coligados”;

ae) que estando a controvérsia, portanto, limitada à questão do suposto “ágio interno”, bem como à utilização da chamada “empresa veículo”, a recorrente deixará de repisar o longo arrazoado de sua impugnação a propósito do regime jurídico no qual se insere o ágio, embora se reporte, desde já, a tudo o quanto foi dito e esclarecido naquela defesa;

af) que, para a pessoa jurídica investidora, a amortização contábil dos ágios ou deságios não integra o lucro tributável (art. 25 do mesmo decreto-lei), somente vindo a ser prevista a sua consideração nas bases de cálculo do IRPJ e da CSL se ocorrer um dos fatos descritos no art. 7º da Lei n. 9532, e segundo as respectivas condições, que são variáveis de caso para caso;

ag) que a recorrente demonstrou nos autos, em resumo, que, considerando a letra e o espírito das normas analisadas, há obrigatoriedade de desdobramento do custo de aquisição de investimento que legalmente deva ser avaliado por equivalência patrimonial, sendo que essa obrigatoriedade, segundo o Decreto-lei n. 1.598, alcança todo e qualquer ato ou negócio jurídico de aquisição e, conseqüentemente, qualquer que tenha sido o meio de pagamento da aquisição;

ah) que, além disso, ocorrendo a reunião das pessoas jurídicas, investidora e investida, por meio de fusão, incorporação ou cisão realizada entre elas, o ágio ou deságio decorrente daquele desdobramento recebe o tratamento fiscal previsto na Lei n. 9532, pois bem, conforme demonstrado nos autos, todos os ditames e limites legais atinentes à amortização fiscal de ágios foram seguidos, corretamente, pela recorrente;

ai) que o ágio em apreço é real, efetivo, tendo decorrido de operação de compra e venda de participação societária na qual houve efetivo aumento do preço em espécie, além de o referido ágio estar devidamente registrado e lastreado em documentação necessária e suficiente, nos termos da lei, para evidenciar seu fundamento econômico, consistente em expectativa de rentabilidade futura;

aj) que revela-se descabida a glosa fiscal ora combatida, dada a legitimidade e validade das operações que culminaram no nascimento do ágio e do direito à sua amortização fiscal, a exigência fiscal não pode prevalecer, sendo, pois, de rigor a reforma do acórdão recorrido;

al) que, sem prejuízo desses breves apontamentos e de tudo o mais que foi dito na impugnação, a seguir, a recorrente fará outras considerações, tudo de modo a corroborar a imperiosa reforma do acórdão recorrido;

am) que não se tratou de “fabricar” um ágio inexistente, com a finalidade de obter uma incabível vantagem fiscal;

an) que, no controle da recorrente, havia duas principais famílias, a saber: a Junqueira e a Biagi, sendo que a última, mediante organização societária que culminou no surgimento ágio ora em discussão, retirou-se do quadro social da recorrente vendendo sua participação societária à família Junqueira e ao Sr. Maurílio Biagi Filho, único integrante da

família Biagi a permanecer indiretamente vinculado à recorrente;

ao) que é importante ressaltar que a adquirente das quotas, e em especial sua sócia (Usiagropar Holding Ltda), que era controlada, direta ou indiretamente, pela família Junqueira e pelo Sr. Maurílio Biagi Filho, tinham total interesse em dar continuidade às atividades da recorrente, mas com uma nova composição societária, que não mais envolvesse a família Biagi (com exceção, como dito e redito, do Sr. Maurílio Biagi Filho), ou seja, não se teve em mente desfazer os complexos patrimoniais da recorrente;

ap) que, pelo contrário, pretendeu-se que eles continuassem em plena operação mediante a utilização de todos os seus recursos materiais e imateriais, gerando lucros aos sócios, daí a fundamentação econômica do ágio, centrada na expectativa de resultados futuros do empreendimento, no que foi cumprida a disciplina legal derivada do Decreto-lei n. 1598, de 26.12.1977, art. 20;

aq) que, quanto à sua amortização, decorreu da disciplina que em 1997 foi introduzida no ordenamento jurídico pela já mencionada Lei n. 9532, ou seja, a amortização do ágio passaria a ser dedutível a partir do momento em que se desse a incorporação da empresa adquirente por aquela cujas quotas foram adquiridas e a cujos lucros o ágio se referia;

ar) que a adquirente tinha diversos caminhos para atingir essa consequência fiscal, devendo-se desde logo anotar que é nessa consequência que reside o escopo da lei e a sua própria razão de ser, isto é, a “mens legis” da norma contida nos art. 7º e 8º da Lei n. 9532 é permitir a dedução da amortização de ágio incorrido na aquisição de alguma participação societária desde que se reúnam as duas pessoas jurídicas envolvidas, ou seja, a adquirente e aquela cuja participação societária foi adquirida;

as) que, para atingir esse desiderato a norma legal abre amplas vias, seja de fusão, seja de incorporação, seja de cisão, seja da controlada pela controladora, seja desta por aquela, a demonstrar que a adoção de uma ou de outra em cada caso será aquela que se mostrar mais adequada;

at) que, assim, sob o ponto de vista estritamente fiscal, a dedução da amortização do ágio poderia ser conseguida por múltiplos caminhos, como por exemplo: pela pura e simples incorporação da sociedade adquirida pela adquirente, e vice-versa; pela cisão total da sociedade adquirente, com incorporação de parcelas do seu patrimônio na sociedade adquirida; pela fusão das duas sociedades numa terceira;

au) que este é um dado importante para desfazer uma possível idéia de simulação (sequer suscitada pelo fisco e expressamente rechaçada pelo acórdão recorrido);

av) que, em regra, a simulação visa atingir um resultado vedado legalmente, assim como a simulação pressupõe um motivo para simular;

ax) que, se o resultado do ato que se inquina de simulado, além de não ser ilegal, pode ser legalmente atingido por outros meios igualmente legais, de simulação não se trata;

az) que, no presente caso, a opção pela criação da Usiagropar e por sua posterior incorporação não decorre de qualquer arranjo ilegítimo, pelo contrário, foi um meio de atender a outros objetivos não tributários, notadamente a retirada, como já foi visto à sociedade, da família Biagi do controle da recorrente;

aaa) que não se pode perder de vista que efetivamente ocorreu uma operação de compra e venda de participação societária, tendo havido pagamento de preço e, principalmente, a efetiva e inquestionável retirada dos sócios vendedores do Grupo Moema, o que revela, por si só, a improcedência da alegação feita pela fiscalização;

aab) que a operação idealizada e praticada, é importante dizer, propiciou o emparelhamento direto da amortização do ágio com a geração dos lucros a que ele se refere, que corresponde à “mens legis” da norma legal que autoriza dita amortização em casos como o dos autos;

aac) que não há que se falar em ágio interno, ao contrário do que alegaram a fiscalização e o acórdão recorrido, pois, diferentemente do que sustentou o acórdão recorrido, não se trata de “operações entre partes relacionadas efetuadas no âmbito do mesmo grupo econômico”, mas cuida-se, isto sim, de reorganização societária que culminou na compra e venda de participação societária entre pessoas de grupos familiares diferentes, tanto que a empresa adquirente (Usiagropar) e aquela cujas quotas foram adquiridas com ágio (recorrente) não estavam sob mesmo controle;

aad) que é verdade que os sócios de ambas as empresas eram semelhantes, mas a Usiagropar era controlada pela Usiagropar Holding S/A, a qual tinha em seu quadro societário, fundamentalmente, a família Jungueira e apenas o Sr. Maurilio Biagi Filho, já a recorrente, antes da venda de parte de suas quotas à Usiagropar, era controlada não só pela família Jungueira e pelo Sr. Maurilio Biagi Filho, como também por todos os outros integrantes da família Biagi os quais cumpre destacar detinham participação indireta na recorrente de mais de 40%;

aae) que, a Usiagropar e a recorrente não estavam sob o mesmo controle, já que a família Biagi - com exceção do Sr. Maurilio Biagi Filho - era estranha ao quadro social da Usiagropar, sendo que este fato não era sem razão, mas, como dito, o objetivo final da reorganização foi a retirada da família Biagi do quadro social da recorrente;

aaf) que Usiagropar, criada com vistas a viabilizar a operação praticada, que resultou na saída da família Biagi da composição societária da recorrente;

aag) que que não se tratou de operação “consigo mesmo”, pois a Usiagropar e a recorrente não estavam sob o mesmo controle, justificando-se a distinção da composição societária de ambas pelo interesse daquela e, em especial, de seus controladores indiretos (família Jungueira e Sr. Maurilio Biagi Filho) na aquisição da participação no capital social da recorrente, até então detida pela família Biagi;

aah) que o ágio em questão surgiu de operação praticada por outra empresa (Usiagropar), com socios semelhantes, mas não idênticos aos da recorrente, e por meio da qual houve efetivo pagamento àqueles sócios que não participavam da empresa adquirente (Usiagropar);

aai) que assim não se trata de ágio interno, como se pode perceber, pois, conforme observa a Comissão de Valores Mobiliários no Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP n. 1, de 14.2.2007, que trata da temática do ágio interno - e no qual o Sr. Agente Fiscal se escorou -, este não aparece quando “há o dispêndio para se obter algo de terceiros”, como se deu “in casu”;

aa) que, na verdade, o ágio interno somente é condenável, como aponta o aludido ofício, quando não há “geração de riqueza”, ou seja, quando a operação não tenha

propósito negocial algum, sendo praticada, por exemplo, entre empresas cujos sócios e cujos controladores são exatamente os mesmos;

aal) que, no caso dos autos, houve, sim, “geração de riqueza”, notadamente porque verificado efetivo desembolso financeiro quando da aquisição da participação societária da qual surgiu o ágio;

aam) que não procede a afirmação do acórdão recorrido de que o ágio seria interno e, pois, irregular, porque “todas as operações que antecederam o ágio, e ele próprio, foram criados sob a administração da família” Biagi, pois, como foi dito e demonstrado nos autos, as operações que culminaram, afinal, na aquisição do direito da recorrente à amortização fiscal do ágio foram praticadas não apenas entre integrantes da família Biagi, como também da família Junqueira;

aan) que a Usiagropar e a recorrente não estavam sob o mesmo controle.

aao) que, conquanto sócias no empreendimento Moema, as empresas Usiagropar, CESE e SEPAR representavam interesses patrimoniais diferentes de cada um de seus sócios;

aap) que descabe falar em ágio interno, já que este somente aparece nas reestruturações feitas dentro de um grupo empresarial com a criação artificial de ágios efetivamente inexistentes;

aaq) que o ágio cuja amortização é debatida nestes autos não é artificial, existindo razões econômicas ou negociais, que justificaram, à época, seu nascimento, tendo em vista o interesse da família Biagi em desligar-se da recorrente, vendendo sua participação societária;

aar) que a alegação da ocorrência de ágio interno precisa ser precedida de verificação da sua origem, e tem procedência quando se trata de ágio “fabricado” artificialmente dentro do grupo, com a única finalidade de produzir redução da carga tributária;

aas) que a “venda para si mesmo”, ou “pagamento de ágio para si mesmo”, somente ocorre quando os ágios são derivados de operações sem qualquer sentido empresarial ou negocial, e não em situações reais que os justifiquem, como no caso dos autos;

aat) que, na situação vertente, existia um interesse (legítimo) da família Biagi de se retirar do quadro social da recorrente, mediante venda de sua participação societária à família Junqueira e ao Sr. Maurílio Biagi, repita-se, único integrante daquela família a permanecer indiretamente vinculado à recorrente;

aau) que, apenas exemplificativamente, as seguintes são algumas das situações em que é justificável uma pessoa jurídica pagar ágio perante outra do mesmo grupo: quando haja divisões de responsabilidade e de gestão, ou metas distintas, entre as pessoas jurídicas do grupo; quando haja sócios ou acionistas minoritários; quando haja necessidade de correta apuração de lucros em cada pessoa jurídica, por exigências da lei, da gestão corporativa ou por outros motivos; quando haja participações societárias distintas entre elas. j

aav) que o ágio não será artificial se, ao lado de um propósito legítimo para seu nascimento, os sócios das pessoas jurídicas envolvidas na transação nem sempre

coincidirem e tiverem participações societárias distintas, como é o caso da CESE, SEPAR, Usiagropar e recorrente;

aaaz) que nem se pode validar, a essa altura, numa tentativa de contornar o que foi dito, a afirmação contida no acórdão recorrido no sentido de que “a impugnante permaneceu coligada ao grupo Santa Elisa em face de que o senhor Maurilio Biagi Filho continuou a compor o quadro societário da Usina Santa Elisa e da Usina Moema”, pois tal afirmação parece subverter a lógica dos fatos, pois o ágio cuja amortização é debatida surgiu de reorganização societária que tinha como objetivo a retirada da família Biagi do quadro social da recorrente, com exceção do Sr. Maurílio Biagi Filho;

aaaa) que a permanência do Sr. Maurilio nos quadros sociais da recorrente em nada interfere nesse propósito, que era lícito, legítimo, isso porque, a despeito de integrantes do mesmo grupo familiar, cada um dos componentes da família Biagi e em especial o Sr. Maurilio possuía interesses próprios e porventura, distintos;

aaab) que é natural que isso ocorra em qualquer empreendimento econômico com diversos sócios, pois é igualmente comum em qualquer grupo familiar que busque segregar, da maneira que parecer mais conveniente aos interesses de cada um, a parcela do patrimônio que lhes cabe, inclusive para evitar conflitos familiares;

aaac) que todas essas considerações evidenciam que a permanência do Sr. Maurilio na recorrente não é sinónimo de permanência da família Biagi no quadro social desta empresa;

aaad) que pensar o contrário é contrariar a lógica dos fatos, por ser indubitável que toda a reorganização societária tinha o objetivo de efetivar a saída da família Biagi do quadro social da recorrente, com exceção do Sr. Maurilio Biagi Filho, que tinha interesses pessoais e negócios próprios, tanto que preferiu permanecer na recorrente, no que não há problema;

aaae) que, de mais a mais, deve ficar claro que o simples fato de duas ou mais pessoas serem sócias em um determinado empreendimento, por si só, não as faz partes vinculadas e nem justifica a alegação de que o ágio apurado na compra de participação de uma pela outra seria interno ou artificial;

aaaf) que cada sócio de um empreendimento, embora conjuntamente com os demais, está aplicando e arriscando na sociedade o seu património individual, o qual não se confunde com o património dos outros sócios;

aaag) que, para que se possa caracterizar a vinculação entre os sócios, é necessário que eles, em si, tenham um controlador comum, isto é, que haja alguém “acima” deles, cujos interesses, ai sim, sejam os mesmos. Nesse caso, mas somente nele, seria possível dizer que os sócios sob controle comum seriam “dois braços” do mesmo controlador;

aaah) que, no presente caso, como já exposto, não havia esse controle comum, acima das empresas das famílias Junqueira e Biagi. Embora sócias no empreendimento Moema, as empresas Usiagropar, CESE e SEPAR representavam interesses patrimoniais diferentes de cada um de seus sócios;

aaai) que, por qualquer ângulo que se analise os fatos em questão, a conclusão é de que o ágio glosado pela fiscalização não é interno, ou artificial;

aaaj) que, seja como for, ainda que as operações societárias ora examinadas revelassem hipótese de ágio interno, o que, como visto à saciedade, não é o caso dos autos, mesmo assim não seria legítimo questioná-lo, pois são legítimos, como pronunciou o CARF nos acórdãos n. 1101-00708, 1101-00709 e 1101-00710;

aaal) que existiu, sim, efetivo pagamento, via transferência bancária, da participação societária adquirida com ágio, conforme dão conta os documentos acostados à impugnação (doc. 03 e p4 de tal defesa);

aaam) que não há irregularidade, tampouco abuso de direito, na constituição da Usiagropar, pelo simples fato de que esta sociedade tinha um propósito específico, sendo real e efetiva sua existência, inclusive porque plenamente possível, segundo nosso ordenamento jurídico, além de corriqueiramente verificada, no âmbito societário, a criação de pessoa jurídica com vistas a ultimar a retirada de sócios do quadro social de sociedades empresárias;

aaan) que tampouco caberia qualquer alegação de que houve simulação no presente caso;

aaao) que os atos simulados ou sujeitos a outras invalidades não são oponíveis ao Fisco, mas é absurdo sustenta que os atos lícitos não o sejam;

aaap) que descabe o lançamento cumulativo da multa isolada com a multa proporcional;

aaaq) que descabe o lançamento da multa isolada também porque no ano-calendário de 2008, apurou-se prejuízo fiscal e base negativa de CSLL;

aaaq) que a multa isolada do mês de agosto de 2006 está extinta pela decadência, pois a ela se aplica a regra de decadência do art. 150, § 4º, do CTN;

aaar) que descabe os juros sobre a multa de ofício, pois a lei somente prescreve a aplicação do referido encargo sobre as multas isoladas;

aaas) que descabe a qualificação da multa de ofício.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior

O recurso de ofício atende o disposto no art. 34, I, do Decreto nº 70.235/72 c/c a Portaria MF nº 03/2008, razão pela qual dele conheço.

A decisão recorrida reduziu o percentual de multa de ofício para 75%, pois entendeu que não existia, no lançamento promovido, demonstração concreta quanto à suposta fraude praticada, de modo a caracterizar a intenção dolosa.

Ao se analisar o item 5 do Termo de Verificação Fiscal (a fls. 2719 e 2720), constata-se que a autoridade sustentou a qualificação da multa de ofício nos seguintes termos: *“A Usina Moema não tem como negar que estava consciente da falta de propósito negocial do ágio interno, que foi registrado e amortizado. Assim sendo, a multa no lançamento de ofício será qualificada, aplicada na proporção de 150% dos tributos devidos, como determina a Lei nº 9.430/96, art. 44, § 1º.”*

Os julgadores do CARF prestarão um grande serviço ao Estado e a sociedade brasileiras se imprimirem segurança jurídica e isonomia ao sistema, evitando que suas decisões fiquem ao sabor lotérico do entendimento de cada conselheiro sobre conceitos vagos não positivados como, por exemplo, “falta de propósito negocial”, que não passa de uma construção jurisprudencial alienígena sem respaldo no ordenamento jurídico pátrio. Da mesma forma, não me impressiona os efeitos tributários que se tenta dar a um mero pronunciamento técnico da CVM sobre ágio gerado em operações internas, se não vejamos o teor do item 20.1.7 do Ofício-Circular CVM/SNC/SEP nº 01/2007, *in verbis*:

“A CVM tem observado que determinadas operações de reestruturação societária de grupos econômicos (incorporação de empresas ou incorporação de ações) resultam na geração artificial de “ágio”.

Uma das formas que essas operações vêm sendo realizadas, inicia-se com a avaliação econômica dos investimentos em controladas ou coligadas e, ato contínuo, utilizar-se do resultado constante do laudo oriundo desse processo como referência para subscrever o capital numa nova empresa. Essas operações podem, ainda, serem seguidas de uma incorporação.

Outra forma observada de realizar tal operação é a incorporação de ações a valor de mercado de empresa pertencente ao mesmo grupo econômico.

Em nosso entendimento, ainda que essas operações atendam integralmente os requisitos societários, do ponto de vista econômico-contábil é preciso esclarecer que o ágio surge, **única e exclusivamente**, quando o **preço (custo) pago pela aquisição ou subscrição** de um investimento a ser avaliado pelo método da equivalência patrimonial, supera o valor patrimonial desse investimento. E mais, **preço ou custo de aquisição somente surge quando há o dispêndio para se obter algo de terceiros**. Assim, não há, do ponto de vista econômico, geração de riqueza decorrente de transação consigo mesmo. Qualquer argumento que não se fundamente nessas assertivas econômicas configura sofisma formal e, portanto, inadmissível.

Não é concebível, econômica e contabilmente, o reconhecimento de acréscimo de riqueza em decorrência de uma transação dos acionistas com eles próprios. **Ainda que, do ponto de vista formal, os atos societários tenham atendido à legislação aplicável (não se questiona aqui esse aspecto), do ponto de vista econômico, o registro de ágio, em transações como essas, somente seria concebível se realizada entre partes independentes, conhecedoras do negócio, livres de pressões ou outros interesses que não a essência da transação, condições essas denominadas na literatura internacional como “arm’s length”.**

Portanto, é nosso entendimento que essas transações não se revestem de substância econômica e da indispensável independência entre as partes, para que seja passível de registro, mensuração e evidenciação pela contabilidade.”.

Nota-se, hoje, que alguns tentam elevar tal pronunciamento da CVM a um status de norma tributária proibitiva do reconhecimento do chamado ágio interno ao grupo econômico, o que, por si só, já seria absurdo. A análise feita pela CVM é de cunho estritamente econômico, pois sequer embasa seu entendimento em qualquer norma jurídica, muito pelo contrário, afirma que, ainda que respeitada a Lei, economicamente é inconcebível o reconhecimento do ágio interno. Como já dito anteriormente, “falta de substância econômica”

assim como “falta de propósito negocial” não são institutos jurídicos nacionais, logo não maculam o ato jurídico seja lá qual for o conceito que os seus aplicadores lhes deem, logicamente, desde que não se configurem como um vício do negócio jurídico, segundo o nosso ordenamento legal.

Ademais, qual é o conceito, para fins tributários, de grupo econômico? É aquele formado entre controlador e controladas? Pode ser aquele formado apenas por coligadas sem controle? É bem verdade que o art. 2º do DL 1.598/77 até tentou algo nesse sentido, mas foi logo revogado. Por sua vez, é inaplicável, para fins tributários, o conceito insculpido no art. 2º da CLT, pois a norma já limita a sua aplicação às relações de emprego. Já o inciso X do art. 30 da Lei nº 8.212/91 é de pouca valia, pois não define grupo econômico, o que leva a alguns julgados a darem uma interpretação mais restritiva, se não vejamos o seguinte excerto do Acórdão nº 02-23813, de 21/09/09, da DRJ/BH, *in verbis*:

“PREVIDENCIÁRIO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. NÃO EXIBIÇÃO DE LIVRO OU DOCUMENTO À FISCALIZAÇÃO. Constitui infração à legislação previdenciária deixar a empresa de exhibir à Fiscalização documento e/ou livro relacionados com as contribuições previdenciárias. **GRUPO ECONÔMICO. Para a configuração de grupo econômico há necessidade de convergência de vários indícios e elementos fáticos. A mera participação societária majoritária de uma empresa em outra não é capaz, por si só, de ensejar a constituição do grupo.** A partir do exame da documentação contida nos autos, insubsistente a configuração de grupo econômico e consequentemente, a responsabilização da entidade arrolada como solidária, excluindo-a do pólo passivo do lançamento.”

Ora, a legislação tributária, mais especificamente a legislação do IRPJ, não trabalha com o conceito de grupo econômico, mas com o de entidade jurídica, razão pela qual são frágeis as autuações fundamentadas apenas no referido pronunciamento da CVM sobre ágio interno e que trabalham com conceitos de grupo econômico juridicamente indefinidos.

Nesse sentido, ressalte-se que a simples constatação de geração de ágio interno em reestruturação societária, sem a demonstração de que a conduta do contribuinte se configura em um ato ilícito, não justifica a qualificação da multa, a qual exige que a ação do contribuinte seja dolosa (art. 71 e 72 da Lei nº 4.506/72).

O TVF (fls. 2719) sustenta que “*As operações realizadas não podem legitimar consequências tributárias, visto que são procedimentos legais apenas em seu aspecto formal, mas ilícitas na medida em que objetivaram unicamente reduzir a carga tributária a que estava sujeita a fiscalizada*”. Ora, o entendimento de que o contribuinte pode se reorganizar desde que não seja exclusivamente para reduzir carga tributária é apenas uma doutrina muito mais propositiva do que analítica do Direito posto, a qual se aproxima muito da já rechaçada interpretação econômica do Direito Tributário. Ambas levam ao desmedido subjetivismo na valoração dos fatos tributáveis e, consequentemente, à insegurança jurídica. Além disso, a finalidade da sociedade empresária é maximizar seus lucros, pelo aumento do faturamento e redução de custo – inclusive tributário, o que é legítimo desde que suas condutas sejam lícitas.

O TVF também afirma que “*denota-se que cada etapa planejada visou tão somente a geração do ágio fictício*”. Discordo de tal conclusão, pois houve efetivo pagamento do ágio a terceiros, quais sejam, em um primeiro plano, a SEPAR e a CESE que alienaram suas participações na Agrotur à Usiagropar e, em último plano, aos demais membros da família

Biagi (salvo Maurílio Biagi Filho) – sócios da SEPAR E CESE - que deixaram de ter qualquer participação direta ou indireta na recorrente.

Nesse ponto reside, também, um outro equívoco do TVF, qual seja, quando trata como grupo econômico um conjunto de pessoas apenas pelo fato de estarem ligadas por vínculo familiar. Refiro-me à família Biagi, pois o TVF insiste em considerá-la um grupo econômico, tanto que afirma que: *“No momento que antecedeu a criação do ágio de R\$ 79.687.049,69 a participação do Grupo Santa na contribuinte fiscalizada, representada pela SEPAR (36,06%), CESE (4,69%), Malubisa (17,18%) e Elbel MBF (4,35%) era maior que 62%. Portanto o Grupo Santa Elisa era o efetivo controlador da Usina Moema (ex-Agrotur) no momento imediatamente antecedente ao surgimento do ágio. Considerando que as vendedoras das quotas da Usina Moema, SEPAR e CESE, também pertenciam ao Grupo Santa Elisa, conclui-se que o ágio é um ágio intragrupo.”*.

Ora, conforme figura 9 do TVF (a fls. 2964) os demais membros da família Biagi (salvo Maurílio Biagi Filho) não participavam da Maubisa nem da Elbel MBF – empresas controladas por Maurílio Biagi Filho; por sua vez, Maurílio Biagi Filho não participava da SEPAR e da CESE, logo, a conclusão da autoridade fiscal de que havia uma grupo Santa Elisa controlador de 62% do capital da recorrente no momento que antecedeu o surgimento do ágio decorre unicamente do fato de que, para ele, o vínculo familiar era suficiente para caracterizar um grupo econômico. Ora, o que existia era as pessoas jurídicas SEPAR e CESE que alienaram participações na recorrente para a Usiagropar, a qual não tinha sócios em comum com as alienantes. Assim, no presente caso, o ágio gerado nas operações *sub examine* não se enquadram no juridicamente débil conceito de ágio intragrupo.

A questão levantada no item 2.2.9 do TVF (a fls. 2702) de que foi a recorrente quem pagou pela compra de quotas de seu próprio capital por conta da Usiagropar Participações é irrelevante se a autoridade lançadora não demonstra qualquer ilicitude na operação. Esclareça, como o próprio TVF informa, que a recorrente pagou por conta e ordem da Usiagropar Participações por ser, dela, devedora, em razão de créditos que foram cedidos pela Usiagropar Holding (única sócia da Usiagropar Part.).

O TVF também sustenta que a Usiagropar era uma empresa veículo, criada com o propósito de criar e transferir o ágio para a recorrente. É verdade que se as pessoas físicas dos sócios Maurílio Biagi Filho, membros da família Junqueira e Ricardo Brito Santos Pereira adquirissem as cotas da recorrente diretamente da SEPAR e da CESE, o custo de aquisição acima do valor patrimonial da recorrente só seria recuperável em uma futura alienação de tais cotas, como redutor do ganho de capital tributável. Por sua vez, a aquisição das cotas por uma pessoa jurídica – Usiagropar – possibilitou antecipar a recuperação de tal custo – como despesa de amortização dedutível das bases tributáveis, valendo-se do estabelecido nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97. Qual a ilicitude de tal conduta? Não há que se falar em simulação, pois não houve atos dissimulados e os efeitos buscados foram próprios dos atos praticados e declarados. Da mesma forma, não há falar em fraude a lei, pois a finalidade dos referidos dispositivos foi justamente permitir a recuperação de tal custo, como despesa dedutível. De mais a mais, diante de dois caminhos lícitos, não estariam os sócios Maurílio Biagi Filho, membros da família Junqueira e Ricardo Brito Santos Pereira obrigados a escolher aquele que levasse ao maior ônus tributário.

Certamente, alguns sustentariam que não havia propósito negocial na constituição da Usiagropar Participações, mas isso não configura simulação, se não vejamos como dispõe o § 1º do art. 167 do Código Civil, in verbis:

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

- I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;
- II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;
- III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

O conceito é vago e não se enquadra em qualquer dos incisos, nem mesmo no inciso II, pois ainda que os sócios não tivessem a intenção de perpetuar a empresa, isso não torna a sua cláusula de constituição menos verdadeira. O propósito negocial pode ser, exatamente, o de realizar uma reorganização societária para se valer das normas permissivas criadas pelo Estado, as quais antes tratamos.

Em face do exposto, nego provimento ao recurso de ofício, pois concordo com a decisão recorrida quando conclui que a autoridade lançadora não demonstrou a conduta ilícita da recorrente que justificaria a qualificação da multa.

Passo ao recurso voluntário.

O recurso voluntário é tempestivo e foi subscrito por advogados com poderes para tal (doc. a fls. 2779 a 2787), razão pela qual dele conheço.

Inicialmente, afasto a preliminar de mérito alegada, pois a regra decadencial aplicável às multas lançadas isoladamente é aquela prevista no art. 173, I, do CTN. O art. 150, § 4º, do CTN, o qual se aplica apenas a tributos, para os quais, a lei imponha ao contribuinte a obrigação de antecipá-los sem prévio exame da autoridade fiscal, de tal forma que essa regra só poderia atingir obliquamente multas de ofício que só podem ser lançadas em conjunto com o tributo sobre o qual incidem (*ad valorem*), mas não as multas que podem e devem ser, por força de lei, lançadas isoladamente. Assim entendo que a multa isolada por falta de pagamento dos tributos sobre a base estimada do mês de agosto de 2006 não está extinta pela decadência, já que a ciência do auto de infração se deu em 13/12/2011 (AR a fls. 2774).

No mérito, ressalto que, se as operações que geraram o ágio foram procedimentos legais em seu aspecto formal, conforme reconhece o próprio TVF, e não resta demonstrada qualquer ilicitude na conduta da recorrente, como sustenta a decisão recorrida, não procede a glosa da despesa com amortização do ágio. Nesse ponto, divirjo radicalmente da decisão recorrida, pois, essa, ao mesmo tempo que diz que não houve ilicitude, mantém a glosa da despesa. Ora, ou o ato é ilícito e lhe são negados os seus efeitos ou ele é lícito e devem ser reconhecidos os efeitos que lhes são próprios. A decisão recorrida manteve o lançamento apenas sob o fundamento de que se tratava de ágio em si próprio, o que já foi anteriormente refutado à exaustão, seja porque tal argumento, por si só, não justificaria a glosa da despesa, seja porque sequer o ágio ora *sub examine* se enquadraria no conceito de ágio interno forjado pela CVM, já que não foi gerado intragrupo.

Por isso, no mérito, pelas mesmas razões acima sustentadas para negar provimento ao recurso de ofício, dou provimento ao recurso voluntário, para cancelar os lançamentos do IRPJ e da CSLL decorrentes da glosa da despesa com amortização do ágio, como também, os lançamentos de multa isolada decorrentes.

Em face do exposto, voto por negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento ao recurso voluntário do contribuinte.

Alberto Pinto Souza Junior - Relator

CÓPIA