



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

Processo nº 16561.720045/2011-40
Recurso nº Especial do Procurador
Resolução nº **9101-000.040 – 1ª Turma**
Data 06 de fevereiro de 2018
Assunto SANEAMENTO DE DESPACHO DE ADMISSIBILIDADE
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado USINA MOEMA AÇÚCAR E ÁLCOOL LTDA

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por maioria de votos, converter o julgamento do recurso em diligência à 3ª Câmara da 1ª. Seção para que o presidente de câmara complemente o exame de admissibilidade do recurso especial da Fazenda Nacional em relação à indedutibilidade do ágio e à pertinência da multa aplicada em relação ao acórdão n. 1301-000.058, vencida a conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio (relatora), que entendeu não ser necessária a conversão em diligência. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luis Flávio Neto.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(assinado digitalmente)

Daniele Souto Rodrigues Amadio – Relatora

(assinado digitalmente)

Luis Flávio Neto – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Adriana Gomes Rêgo, André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luis Flávio Neto, Flávio Franco Corrêa, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra.

Relatório

A **autuação fiscal** (E-fls. 2723 ss.) em questão tem como objeto a exigência de créditos de IRPJ e CSLL relativos aos anos calendário de 2006 a 2008, em função da glosa de despesas correspondentes à amortização de ágio, por compreender tê-lo sido gerado dentro de um mesmo grupo econômico e com a utilização de empresa veículo sem propósito negocial, mas com o único fim de economia tributária, bem como de multa qualificada de 150% e isolada pela ausência de recolhimento de estimativas.

Remetendo-se ao **Termo de Verificação Fiscal** (E-fls. 2678 ss.) para uma leitura completa, aproveita-se a síntese produzida pela decisão da DRJ a seu respeito, retratando-se a operação sob exame e justificativas fiscais:

“O procedimento fiscal foi instaurado com o Termo de Início de Ação Fiscal MPF-F 2011-00078 (fl. 240) que intimou a contribuinte a esclarecer a forma pela qual a empresa Elbel-MO, CNPJ 07.246.891/0001-00 ingressou na sociedade e a apresentar cópias dos documentos comprobatórios desse ingresso. A contribuinte respondeu que a Ebelpar-MO tornou-se sócia da antiga Usina Moema em razão de transferência de quotas detidas por diversas empresas, não tendo a Usina Moema tomado parte nas deliberações.

Acrecentou que a antiga Usina Moema foi incorporada pela Agrotur-Agropecuária do Rio Turvo Ltda., oportunidade em que a totalidade das quotas da incorporada foi extinta, tendo os quotistas da incorporada recebido quotas da Agrotur na proporção do que possuíam na Usina Moema, por conta do acervo patrimonial vertido.

O Termo de Verificação Fiscal (TVF, fls. 2678/2722) registra que a então denominada Agrotur incorporou sua sócia Usina Moema Açúcar e Alcool Ltda. e a partir daí adotou a razão social desta, tendo passado a deduzir na apuração do IRPJ e da CSLL parcela relativa à amortização do ágio registrado a título de aquisição de participação societária.

Descreve minuciosamente a estrutura societária do Grupo Santa Elisa e do Grupo Moema a partir de 31/12/2004 além de uma sequência de alterações do corpo social promovidas entre eles, que se iniciou em 26/1/2005 e culminou em 30/6/2006 com a criação de ágio entre integrantes do grupo.

Com base em informações extraídas das Declarações de Informações

Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) do ano-calendário de 2004 o grupo de empresas que se convencionou denominar Grupo Santa Elisa era composto pela Usina Santa Elisa S.A., que detinha 100% do capital da Santa Elisa Participações S.A. (SEPAR). Esta, por sua vez, era detentora de 100% do capital da Companhia Energética Santa Elisa.

O grupo que se convencionou denominar Grupo Moema, a seu turno, era composto por Agrotur- Agropecuária do Rio Turvo Ltda. e Usina Moema Açúcar e Alcool Ltda.

Com vistas a aferir o histórico das alterações societárias os procedimentos de fiscalização tomaram como base a estrutura dos grupos Santa Elisa e Moema apresentada em 31/12/2004 extraíndo os dados das DIPJ. As principais conclusões a que chegou a fiscalização quando demonstrou a estrutura societária foram:

- em relação ao Grupo Santa Elisa (fl. 2683), as pessoas físicas André Biagi, Alexandre Lacerda Biagi, Beatriz Biagi Becker, Maurílio Biagi Filho, Edilah Maria Lacerda Biagi, Vinicius Biagi Antonelli, Marcos Biagi Americano e Luiz Lacerda Biagi controlavam a Usina Santa Elisa (94,00%), a Santa Elisa Participações (SEPAR) e a Cia. Energética Santa Elisa (CESE);

- em relação ao Grupo Moema (fl. 2685), as pessoas físicas André Biagi, Alexandre Lacerda Biagi, Beatriz Biagi Becker, Maurílio Biagi Filho, Edilah Maria Lacerda Biagi, Vinicius Biagi Antonelli e Marcos Biagi Americano detinham o controle da Agrotur e da ex-Moema (53,11%);

- o controlador da Agrotur e da ex-Moema era o Grupo Santa Elisa, visto que empresas do núcleo controlador do Grupo Santa Elisa (Elbel AB, Elbel ALB, Elbel EMLB, Elbel MBA, Elbel VBA, Equitana, Maubisa e Elbel MBF) detinham 53,11% do capital da Agrotur e da ex-Moema e 70,57% do capital da Usina Santa Elisa;

- em 31/12/2004 as empresas Elbel AB, Elbel AL, Elbel EMLB, Elbel MBA, Elbel VBA, Equitana, Maubisa e Elbel MBF controlavam o Grupo Santa Elisa e o Grupo Moema.

No que se refere às operações que deram origem ao ágio intragrupo, no período de 26/1/2005 a 17/2/2005 (fl. 2685):

- houve a criação da empresa Elbelpar-Agro Participações e Empreendimentos (Elbelpar-Agro), mediante a cessão e transferência de quotas do capital social da Agrotur, detidas pelas empresas Elbel AB, Elbel ALB, Elbel EMLB, Elbel MBA, Elbel VBA e Equitana, integrantes do núcleo controlador do Grupo Santa Elisa;

- houve criação da empresa Elbelpar-Mo Participações e Empreendimentos (Elbelpar-MO), mediante a cessão e transferência de quotas do capital social da ex-Moema, detidas pelas empresas Elbel AB, Elbel ALB, Elbel EMLB, Elbel MBA, Elbel VBA e Equitana, integrantes do núcleo controlador do Grupo Santa Elisa.

O TVF registra que segundo dados extraídos das DIPJ dos anos-calendário de 2005 e 2006 ambas possuíam quadro societário idêntico formado pelo núcleo controlador do Grupo Santa Elisa. A criação da Ebelpar-Agro e Ebelpar-Mo modificou apenas a aparência da conformação social, uma vez que as seis empresas antes citadas foram substituídas pelas duas últimas que, por sua vez, tinham como sócias-quotistas as seis empresas substituídas. Em relação a cada grupo houve a troca das seis empresas por uma única, constituída por elas próprias (quadro 2, fl. 2685).

- com a operação de 26/1/2005, embora na composição da Agrotur e da ex-Moema figurassem como participantes do núcleo controlador a Ebelpar-Agro e

a Ebelpar-Mo, respectivamente, de fato, ambas continuavam a submeter-se ao mesmo grupo controlador;

- em 20/2/2006 (fl. 2687) foi criada a empresa veículo Moema Participações Ltda. tendo como sua sócia majoritária Moema Holding; posteriormente a denominação da Moema Participações foi alterada para Usiagropar Participações Ltda. e a denominação da Moema Holding para Usiagropar Holding. Teve curta duração, tendo sido extinta em 30/6/2006 pela incorporação da Usina Moema (ex-Agrotur).

Dentre as diversas alterações contratuais sobreleva registrar: a de 9/5/2006 que elevou o capital social de R\$ 500,00 para R\$ 72.247.354,00, tendo o aumento sido realizado mediante a emissão de 72.247.354 novas quotas, subscrito pela sócia Usiagropar Holding Ltda. (ex Moema Holding) mediante cessão de créditos que a subscritora possuía perante a contribuinte Usina Moema; a de 14/5/2006 em que os sócios Ronaldo Diniz Junqueira e José Eduardo Diniz Junqueira retiraram-se do quadro societário e transferiram suas quotas à Usiagropar Holding Ltda., que passou a deter 100% do capital da Usiagropar Participações Ltda. Os administradores da Usiagropar Participações são Maurílio Biagi Filho, Ricardo Brito Santos Pereira, José Eduardo Diniz Junqueira e Ronaldo Diniz Junqueira.

- em 29/3/2006 foi aprovada distribuição proporcional de dividendos aos quotistas da Agrotur e da ex-Moema, no valor de R\$ 32.931.043,14 e R\$ 80.906.492,01, respectivamente (fls. 2689/90); a soma dos dividendos devidos pelas duas empresas aos sócios Maubisa, espólio de Armando Diniz Junqueira, Ricardo Brito Santos Pereira, Lucia Diniz Junqueira Novaes, Eduardo Diniz Junqueira e Ronaldo Diniz Junqueira totaliza R\$ 57.192.795,04, que corresponde a um dos valores empregados para o aumento de capital da Usiagropar Participações, a título de cessão de créditos;

- em 30/3/2006 a Cia. Energética Santa Elisa (CESE), sócia da Agrotur, cedeu e transferiu a título oneroso, 24.285 quotas desta empresa para Usina Moema Açúcar e Alcool Ltda. (ex-Moema), tendo sua participação na Agrotur reduzida de 4,85% para 4,69%, além de a Usina Moema ter ingressado na Agrotur (fl. 2691);

- em 30/3/2006, concomitantemente ao ingresso na Agrotur, a ex-Moema incorpora a Usina Moema (ex-Moema) e adota sua razão social; a Ebelpar-Mo ingressa na Agrotur, passando a deter 16,59% de seu capital; concluída a operação, a Ebelpar-Agro e a Ebelpar-Mo juntas passam a concentrar 36,06% do capital da Usina Moema; a participação do Grupo Santa Elisa, representado pela Ebelpar-Agro, Ebelpar-Mo (36,06%), Maubisa (17,18%), Elbel MBF (4,35%) e CESE (4,69%) passa a ser maior que 62% do capital da Usina Moema (ex Agrotur), o que caracteriza participação majoritária na empresa;

- em 13/4/2006 a Santa Elisa Participações S. A. (SEPAR) assume compromisso de venda futura de 36,06% do capital social da Usina Moema à empresa veículo Usiagropar Participações Ltda., apesar de ainda não possuir qualquer participação na Usina Moema; este percentual corresponde às quotas que as empresas Ebelpar-Agro e Ebelpar-Mo detinham na Usina Moema, tendo em vista que os Grupos Santa Elisa e Moema haviam planejado que a SEPAR incorporaria tais empresas (fl. 2692);

- em 20/4/2006 a SEPAR incorpora a totalidade das ações da Ebelpar-Mo e Ebelpar-Agro, que passam a ser subsidiárias integrais da SEPAR; em 24/4/2006 a SEPAR incorpora as duas empresas.

No grupo Santa Elisa, conforme documento fornecido pela SEPAR em atendimento da intimação relativa ao MPF-D n. 08.1.85.00.2011-0073-1 (doc.

11-1), em 13/4/2006 a Usina Santa Elisa era detentora de 88,38% do capital da SEPAR; esta, a seu turno, detinha 100% do capital da CESE.

Registra o termo de verificação (fls. 2692/3) que tanto a participação no capital da Usina Moema (ex-Agrotur) proveniente da SEPAR (36,06%) quanto a advinda da CESE (4,69%), que seriam concentradas na Usiagropar Participações Ltda., pertenciam ao Grupo Santa Elisa.

A operação planejada pelos Grupos Santa Elisa e Moema concentraria 40,75% das quotas do capital da Usina Moema (ex-Agrotur), detidas pelo Grupo Santa Elisa, na empresa veículo Usiagropar Participações, na qual o Grupo Santa Elisa detinha participação indireta superior a 36%. Assim, a participação direta do grupo Santa Elisa na Usina Moema (ex-Agrotur) estava sendo transferida para uma pessoa jurídica na qual o grupo Santa Elisa detinha participação majoritária indireta.

- em 15/5/2006 CESE e SEPAR alienam com ágio suas quotas do capital da Usina Moema para a Usiagropar Participações; após descrever as pessoas físicas que controlavam a Usina Moema (ex Agrotur) além de outras alterações no quadro societário de outras empresas interligadas ao grupo Santa Elisa, a fiscalização concluiu que o ágio criado na operação de venda das quotas do capital da Usina Moema (ex Agrotur) detidas pela SEPAR e CESE à Usiagropar Participações foi um ágio intragrupo; desta operação resultou que a Usiagropar passou a deter na Usina Moema participação da ordem de 40,75% de seu capital; a figura 11 (fl. 2696) demonstra que tanto o Grupo Santa Elisa quanto o Grupo Moema eram controlados pelo mesmo grupo de pessoas físicas no momento que antecedeu o surgimento do ágio.

O TVF (fls. 2696/7) aponta a alteração do contrato social da Usina Moema, ocorrida em 15/5/2006, em que ocorreram os seguintes eventos:

- todas as quotas da sociedade pertencentes à Ebelpar-Agro e Elbelpar-Mo foram transferidas à Santa Elisa Participações (SEPAR), em decorrência da incorporação daquelas por esta última e a SEPAR ingressa na Usina Moema (ex- Agrotur);

- a sócia Santa Elisa Participações (SEPAR) vende 661.343 quotas do capital da Usina Moema de sua propriedade à Usiagropar Participações e retira-se da sociedade, ingressando em seu lugar a Usiagropar Participações. As 661.343 quotas eram representativas de 36,06% do capital da Usina Moema;

- a sócia Companhia Energética Santa Elisa (CESE) vende 85.939 quotas de sua propriedade à Usiagropar Participações e retira-se da sociedade. As 85.939 quotas eram representativas de 4,69% do capital da Usina Moema.

Segundo o TVF, somando-se o custo registrado na Usiagropar Participações, de R\$ 9.018.649,38 com a equivalência patrimonial de R\$ 1.338.160,82 obtém-se o valor de R\$ 10.356.810,20 que corresponde ao custo de alienação das quotas da Usina Moema, detidas pela SEPAR e pela CESE; a diferença entre o valor de aquisição, de R\$ 90.043.859,89 e o de custo, de R\$ 10.356.810,20, resultou no ágio de R\$ 79.687.049,69, contabilizado no Livro Razão Contábil Operacional da Usiagropar Participações (fl. 2697).

- em 30/6/2006 ocorreu a incorporação, pelo valor contábil, da Usiagropar Participações pela Usina Moema (ex-Agrotur) e a transferência do ágio interno, de R\$ 79.687.049,69, para a própria Usina Moema; em decorrência da incorporação, a única sócia da Usiagropar Participações, Usiagropar Holding ingressava na Usina Moema.

A Usina Moema iniciou a amortização do ágio a partir de 30/6/2006, conforme descrito no quadro 13 (fl. 2702). Em dezembro de 2008 o total era de R\$ 18.159.284,14. O valor correspondente ao ágio contabilizado nos anos-

calendário de 2006 a 2008 não foi adicionado no Livro de Apuração do Lucro Real, o que levou a fiscalização a concluir que a contribuinte deduziu as despesas de amortização de ágio.

As conclusões a que chegou a autoridade fiscal relativamente à organização societária e ao ágio constatado, constantes do termo de verificação fiscal foram:

i. Pelo instrumento de Promessa de Cessão, o preço de aquisição de R\$ 90.043.859,39, pago pelas quotas do capital da Usina Moema detidas pela SEPAR e CESE, era composto das parcelas de R\$ 72.242.795,04 (sinal) e de R\$ 17.801.064,85 (saldo). O valor do sinal de R\$ 72.242.795,04 corresponde à soma dos dividendos de R\$ 57.192.795,04 e do adiantamento de R\$ 15.050.000,00. O valor de R\$ 90.043.859,89 era o valor devido ao Grupo Santa (sic) pela Usiagropar Participações, empresa veículo, compradora das quotas detidas pela SEPAR e CESE;

ii. A diferença entre o preço de aquisição de R\$ 90.043.859,89 e o custo contábil das quotas da Usina Moema detidas pela SEPAR e CESE, de R\$ 10.356.810,20, deu origem ao ágio de R\$ 79.687.049,69 na empresa veículo Usiagropar Participações;

iii. O pagamento pela compra das quotas do capital da Usina Moema detidas pela SEPAR e CESE foi efetuado pela própria Usina Moema, por conta e ordem de Usiagropar Participações, visto que o valor de R\$ 90.043.859,89 estava embutido na transferência bancária de R\$ 113.787.135,15 feita pela Usina Moema ao Grupo Santa Elisa, comprovada por extrato bancário;

iv. A Usiagropar Participações Ltda., 100% controlada pela Usiagropar Holding Ltda., cumpriu o papel de empresa veículo, na qual foi fabricado artificialmente o ágio intragrupo de R\$ 79.687.049,69, posteriormente transferido por incorporação para a própria Usina Moema, empresa do grupo responsável pelos desembolsos financeiros que ensejaram a criação do ágio;

v. Em 31/12/2004, antes do início das operações sequenciais que culminaram na criação do ágio de R\$ 79.687.049,69, a Usina Moema (ex Agrotur) era controlada pelo Grupo Santa Elisa, conforme item 2.1.2 deste termo;

vi. No momento que antecedeu a criação do ágio de R\$ 79.687.049,69, a participação do Grupo Santa (sic) na contribuinte fiscalizada, representada pela SEPAR (36,06%), CESE (4,69%), Maubisa (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.

Segundo consignou a autoridade fiscal, a legislação tributária, em regra, não prevê a possibilidade de deduzir da apuração do lucro real a amortização de ágio decorrente de investimentos avaliados pelo patrimônio líquido. A exceção fica por conta das situações em que a pessoa jurídica absorve patrimônio de outra, em razão de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio cujo fundamento econômico seja o de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros.

No caso presente, em que as operações foram planejadas e realizadas entre o Grupo Santa Elisa e o Grupo Moema, controlados direta e indiretamente pela família Biagi, ocorreu um ágio decorrente de rentabilidade futura gerado internamente, o qual é condenado pelo Conselho Federal de Contabilidade, conforme Resolução CFC n. 1.110/2007, pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM), nos termos do Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP n. 01/2007 e pelo Comitê

de Pronunciamento Contábeis, nos termos do Pronunciamento Técnico CPC-04, item 47.

Conquanto o ágio tivesse sido constituído sob as regras instituídas pelo art. 7º da Lei n. 9.532/1997, falta-lhe substância econômica em face de ter sido gerado artificialmente, sem propósito de negócio para que fosse passível de dedução na apuração do lucro real, haja vista não se tratar de despesa necessária à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

Tampouco pode ser considerada despesa incorrida pois não há contraprestação de serviços ou obrigação contratual.

Pelo fato de que no período de junho/2006 a dezembro/2008, além da glosa do ágio amortizado houve dedução indevida na apuração das estimativas mensais de IRPJ e CSLL, lançou-se multa isolada de 50% sobre os valores que deixaram de ser recolhidos, conforme tabelas 1 e 2 do termo de verificação (fl. 2718).

Por entender que a contribuinte teve intenção dolosa em beneficiar-se com a amortização do ágio gerado artificialmente, ocasionando redução indevida de IRPJ e CSLL houve imposição de multa qualificada sob o fundamento de ter existido fraude no procedimento adotado.

Segundo a fiscalização, a fraude antes referida está materializada em: i) celebração de contratos formalmente registrados na Junta Comercial do Estado de São Paulo; ii) contratação de empresa de consultoria para elaboração de laudos de avaliação, e, iii) registro contábil do ágio. Tais atitudes tiveram por escopo isolar a visão do Fisco, impedindo-o de conhecer a redução indevida das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Por considerar, em tese, a prática de crime contra a ordem tributária, a autoridade fiscal formalizou representação fiscal para fins penais, autuada sob o processo administrativo de n. 10850.722735/2011-00.

Ao final, a autoridade fiscal intimou a contribuinte a retificar o Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) e o Registro de Apuração da Contribuição Social.”

Insurgindo-se, a contribuinte apresentou **impugnação administrativa** (E-fls. 2793 ss.), também sintetizada pelo relatório da decisão da DRJ:

“Intimada da imposição tributária, a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 2793/2856 alegando que a fiscalização não contestou o valor do ágio e seu fundamento econômico, tampouco questionou o laudo de avaliação que o sustentou. Por conseguinte, considerou matéria posta em discussão o ágio interno e a utilização de empresa veículo para transferência do ágio da empresa que o apurou para outra pessoa jurídica.

A impugnante listou as razões que ela entendia terem fundamentado a ação fiscal e que seriam objeto de contestação, a saber:

- o ágio não foi apurado entre partes independentes;*
- 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;*
- ademais, não se poderia falar em preço ou custo de aquisição de participação societária, por conseguinte, de ágio, se as partes envolvidas na sua geração não guardam independência entre si;*
- a Usiagropar, que não realizou negócios na sua existência, segundo o fisco, teria sido criada sem propósito negocial, tendo sido constituída no mesmo endereço da impugnante;*

- as pessoas jurídicas envolvidas na reorganização societária possuíam sócios e administradores em comum;
- o único objetivo da operação teria sido a obtenção de economia fiscal, mediante atos sem propósito negocial; o único objetivo da criação da Usiagropar foi servir de veículo para o ágio ser transposto para a impugnante;
- muito 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. 03/04), o fisco alegou que não teria havido ditto desembolso, eis que o pagamento teria sido realizado pela própria impugnante, por conta e ordem da Usiagropar;
- por essas circunstâncias, o ágio amortizado pela impugnante, segundo a fiscalização, não encontra amparo nas regras contábeis e fiscais em vigor.

Arguiu que quando a participação que nela detinham a CESE e a SEPAR foi adquirida pela Usiagropar Participações, esta era subsidiária integral da Usiagropar Holding Ltda., tendo Maurílio Biagi Filho como principal sócio indireto da Usiagropar Holding, com cerca de 35%, em vista de que era detentor de mais de 98% da Maubisa e de mais de 99% da Elbel MBF. Além de Maurílio Biagi Filho, Ricardo Brito Santos Pereira e Ronaldo Diniz Junqueira também eram sócios da Usiagropar Holding, com mais de 22% de participação. Assim, a Usiagropar era controlada direta ou indiretamente pela família Junqueira e por Maurílio Biagi Filho. Os demais integrantes da família Biagi não compunham sua estrutura. Tendo a Usiagropar adquirido as quotas que a CESE e a SEPAR detinham na impugnante, à exceção de Maurílio Biagi Filho, os demais integrantes da família Biagi deixaram de participar de seu capital social.

A reorganização societária teve por escopo propiciar a saída de quase todos integrantes da família Biagi, à exceção de Maurílio Biagi Filho; dessa forma a Usiagropar e a impugnante não estavam sob o mesmo controle, circunstância que não caracteriza a existência de ágio interno. Ademais, efetivamente ocorrera operação de compra e venda de participação societária, com pagamento e a retirada dos sócios vendedores do Grupo Moema.

Após discorrer longa e densamente sobre o regime jurídico “a que se submetem a apuração e a amortização dos ágios e deságios” a impugnante teceu as alegações a seguir.

Do ágio interno

Inexiste o ágio interno referido pela fiscalização pois trata-se de reorganização societária em que ocorreu a compra e venda de participações societárias entre pessoas de grupos familiares diferentes que não estavam sob o mesmo controle, embora os sócios das entidades envolvidas fossem semelhantes.

A Usiagropar era controlada pela Usiagropar Holding S. A., que tinha em seu quadro societário, majoritariamente, a família Junqueira e o senhor Maurílio Biagi Filho. A impugnante, antes da venda de suas quotas à Usiagropar, era controlada pela família Junqueira, pelo senhor Maurílio Biagi Filho, além de outros integrantes da família Biagi, que detinham participação indireta superior a 40% na impugnante.

Nesse diapasão, considerando-se que o objetivo da reorganização foi a retirada da família Biagi do quadro social da impugnante, a Usiagropar foi criada para viabilizar a operação praticada.

A Usiagropar tinha interesse em dar continuidade às atividades da impugnante, com outra roupagem societária, sem qualquer intenção de se desfazer das instalações, o que caracteriza a fundamentação econômica do ágio, baseada na expectativa de resultados futuros do empreendimento, conforme determina o art.

20 do Decreto-lei n. 1598/1977. No que diz respeito à amortização do ágio, passaria a ser dedutível a partir da incorporação da adquirente por aquela cujas quotas foram adquiridas e a cujos lucros o ágio se referia, nos termos da regra estabelecida pela Lei n. 9.532/1997.

Arguiu que contrariamente ao que supôs a fiscalização, de que nenhum dos sócios teve acréscimo ao patrimônio, a CESE e a SEPAR, controladas pela família Biagi, saíram com acréscimo patrimonial pois receberam o valor que lhes cabia pela venda da participação societária.

Não procede a alegação fiscal de que a impugnante teria pago ágio relativo a ela mesma, pois o repasse dos recursos financeiros que foram destinados à CESE e à SEPAR representou o cumprimento de outras obrigações pactuadas entre a impugnante e a Usiagropar.

Do total repassado R\$ 72.254.692,42 correspondem a créditos que a Usiagropar detinha contra a impugnante, referentes a dividendos e AFAC's (sic) e R\$ 17.801.064,90 relativos a crédito concedido pela impugnante à Usiagropar, correspondentes a adiantamento de recursos para pagamento da aquisição, posteriormente extinto por confusão, nos termos do art. 381 do Código Civil.

Segundo a impugnante (fl. 2815), 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, aí sim, sejam os mesmos. Nesse caso, mas somente nele, seria possível dizer que os sócios sob controle comum seriam "dois blocos" do mesmo controlador.

No caso "sub judice", como já exposto, não havia esse controle comum, acima das empresas das famílias Junqueira e Biagi. Embora sócias no empreendimento Moema, Usiagropar, CESE e SEPAR, representavam interesses patrimoniais diferentes de cada um de seus sócios. De modo que, inquestionavelmente, por qualquer ângulo que se analise os fatos em questão, a conclusão é de que o ágio glosado pela fiscalização não é interno.

A referência que a fiscalização fez ao art. 299 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999) é incabível pois tal dispositivo reflete a norma geral de dedutibilidade das despesas necessárias à geração de lucros e à manutenção da fonte produtora, aplicável quando inexistir norma específica.

No caso do ágio, ele não tem relação com a produção por tratar-se de parcela do custo de aquisição cuja possibilidade de se deduzirem as amortizações decorre da previsão da Lei nº 9.532/1997, arts. 7º e 8º, que no caso da expectativa de rentabilidade futura, está atrelada aos lucros relacionados com o respectivo ágio (fls. 2815/6, 2818/9).

Do confronto entre receitas e despesas

Não procede a consideração lançada no TVF de que o ágio é contraposição de receita e custo entre entes diferentes pois a norma não o limita às aquisições por meio de compra e venda, tampouco aos atos em que o alienante adquira receita.

A afirmação de que o ágio seria derivado de uma receita permite supor que sobre ela incidiriam tributos. Tal circunstância carece de base legal e de sentido, pois não há que se falar em impedimento à dedução de amortização de ágio pago em aquisição de participação societária pelo fato de que o alienante não teve receita nem foi sujeito à tributação, em face de que:

- o ágio é calculado com base no valor patrimonial contábil da participação societária adquirida, enquanto que o ganho de capital, quando existente, é apurado em função do custo efetivo do alienante, cujos valores somente por acidente são iguais;

- o alienante pode ter tido ganho de capital, mas seu valor dificilmente coincide com o do ágio;
- mesmo que coincidam o valor do ganho de capital e o do ágio, seus efeitos fiscais podem ser diversos, quando forem diferentes a alíquota do imposto incidente sobre o ganho e a do imposto diminuído pelas amortizações, sem se falar que estas se processam ao longo do tempo e aquele ocorre instantaneamente;
- o alienante pode até ter tido perda de capital, mas, a despeito disso, pode haver ágio para o adquirente; ou seja, os artigos 7º e 8º são aplicáveis mesmo que o alienante da participação societária tenha tido perda de capital, desde que o adquirente tenha pago valor maior do que o patrimonial contábil;
- pode haver ágio em subscrição de capital com integralização em moeda, onde sequer há espaço para ganho de capital porque não há um alienante nem um bem sobre o qual pudesse ter havido ganho de capital, isto é, nem sempre a aquisição com ágio se dá perante pessoa que seja proprietária da participação societária (situação em que pode haver ganho de capital auferido por esta), pois muitas vezes ela se dá em aumento de capital da própria pessoa jurídica à qual a participação se refere, e novamente aqui a lei não distingue situações, colocando ambas dentro da hipótese fática descrita na norma contida nos referidos art. 7º e 8º, e, mesmo quando a integralização do capital subscrito for feita em bens, pode haver ágio independentemente do tratamento fiscal para o subscritor.

As normas regulamentares consolidadas no RIR/1999 não exigem qualquer formalidade especial necessária à demonstração do fundamento econômico do ágio ou deságio além do que preconizam o art. 384 e seguintes, o que permite ao contribuinte comprová-lo pela demonstração a que alude o § 3º do art. 20 do Decreto-lei n. 1598/1977, que deve ser precisa “para poder suportar uma investigação fiscal” (fl. 2821).

Nas palavras da impugnante Enfim, em resumo deste quadro legislativo, 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, obrigatoriedade esta que, segundo o Decreto-lei n. 1598, alcança todo e qualquer ato ou negócio jurídico de aquisição. 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 nº 9.532.

Assim, o fundamento econômico do ágio ou do deságio encontra-se vinculado apenas ao negócio jurídico do qual resultou a participação societária, descabendo falar-se em contraposição de receita e custo como pretende a fiscalização.

Do propósito de negócio na constituição da empresa veículo

É improcedente o fundamento da fiscalização, que considerou inexistir propósito de negócio na criação da Usiagropar, em razão de que ela fora criada para viabilizar a compra da participação pela família Junqueira e por Maurílio Biagi Filho.

Segundo a impugnante a Usiagropar foi uma sociedade de propósito específico para o qual não eram necessários empregados, tampouco a realização de outros negócios, senão a aquisição da participação societária.

O objetivo da reestruturação societária foi a retirada dos integrantes da família Biagi, à exceção de Maurílio Biagi Filho, do quadro social da impugnante, com efetivo desembolso da participação, sendo irrelevante que tenha sido por conta

e ordem da Usiagropar, em nome da impugnante.

Da simulação

Conquanto a fiscalização não tivesse afirmado abertamente ter existido simulação, há que se registrar que ela inexistiu, dado que não há desconformidade entre a vontade da impugnante e os fatos.

Ainda que se admitisse a possibilidade de se demonstrar a simulação pela soma de indícios que convergissem para fazer ver que a impugnante agira com o propósito de ocultar da administração tributária os fatos sobre os quais controverte-se a questão, tudo ocorreu às claras, tendo os atos sido praticados em conformidade com o que as pessoas quiseram fazer.

Conforme alegou a impugnante, as pessoas envolvidas comportaram-se de modo adequado à função jurídica dos atos que praticaram, submetendo-se à respectiva disciplina jurídica; fizeram o que queriam e que não era proibido fazer, mantendo-se os efeitos dos atos praticados, sem qualquer alteração ou desfazimento.

Da não oponibilidade de atos lícitos ao fisco

Descabe invocar a regra segundo a qual a definição legal do fato gerador abstrai-se da validade jurídica dos atos praticados, bem assim de seus efeitos, tal como preceitua o art. 118 do CTN.

Nesse diapasão, é incabível afirmar que os atos praticados são válidos sob a óptica do direito privado e, por outro lado, não são oponíveis ao fisco por tratar-se de atos lícitos cuja oponibilidade perante o fisco poderia ser considerada apenas se houvesse norma geral anti elisão em vigor, o que não ocorre.

Da multa qualificada

Aduziu que é improcedente a qualificação da multa de ofício imposta por ausência de intenção dolosa, pois inexistente vontade de fraudar a lei uma vez que os atos foram praticados sem existência de malícia, sem interesse em ocultar qualquer elemento de importância, tampouco induzir terceiros a estado de erro.

Ainda que tivesse sido alterado o art. 44 da Lei nº 9.430 ...mesmo assim os conceitos dos art. 71, 72 e 73 não ficaram alterados, de modo que o agravamento da multa continua a depender de, em cada caso, haver ou não a subsunção dos fatos às regras constantes dos mesmos, sendo que em todos eles o agravamento da pena é sempre reservado para uma “ação ou omissão dolosa tendente” a produzir algum efeito fiscal ilegal, onde, portanto, o dolo é requisito participante das hipóteses legais. (fl. 2842)

Ademais, os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502 estão inseridos em um contexto maior, em que devem ser observadas as regras definidas pelos arts. 67 e 68 no sentido de que “a autoridade julgadora distinga as situações e parte da menor graduação, sob a presunção de apenas haver atenuantes para o contribuinte ter cometido a infração ‘só a majorando em razão das circunstâncias agravantes ou qualificativas provadas no processo’”.

Assim, a multa qualificada apenas cabe quando o contribuinte age dolosamente, ocultando do fisco fatos e atos, procedendo de forma a não deixar às claras sua intenção.

Ao mesmo tempo em que citou diversos julgados, a contribuinte deteve-se no acórdão CSRF/01-05399, de 20/3/2006, da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), segundo o qual a fraude está diretamente ligada ao comportamento do contribuinte de esconder a ocorrência do fato gerador, o que só acontece quando os documentos fiscais e lançamentos contábeis e fiscais estão eivados de vícios deliberados pelo contribuinte.

Da multa isolada de 50%

Alegou a contribuinte que é incabível a imputação da multa isolada de 50% que incidiu sobre o não recolhimento das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL do mês de agosto de 2006 em vista da decadência de o fisco efetuar o lançamento, segundo as regras do § 4º do art. 150 do CTN.

Arguiu que o pagamento mensal de estimativas consubstancia-se em técnica de antecipação de valores de IRPJ e CSLL, devidos após ajustes, ao final do período de apuração, não se justificando a incidência de multa isolada sobre recolhimento insuficiente de estimativa após o encerramento do período de apuração, uma vez que juntamente com a exigência dos tributos aplica-se multa de ofício, de 75% ou 150%, conforme o caso.

Segundo a impugnante são duas as hipóteses de multa tipificadas no art. 44 da Lei nº 9.430/1996. A primeira decorre de tributo não pago anteriormente e incide juntamente com o lançamento deste, conforme preceitua o inciso I do caput; a segunda, da falta de recolhimento de estimativa, quando não se cobra tributo e aplica-se a multa isolada.

Assim, por decorrência lógica e em consonância com a jurisprudência da CSRF não é possível exigência concomitante de multa de ofício e de multa isolada sobre os mesmos valores apurados em procedimento fiscal, sob pena de configurar-se dupla incidência de multa sobre uma mesma infração.

A impugnante acrescentou que no ano-calendário de 2008 apurou prejuízo fiscal e base negativa de CSLL (fls. 41 TVF), circunstância que impõe o cancelamento da multa relativa àquele período.

Ao final, requereu seja a impugnação conhecida e integralmente provida com o fim de cancelamento da exigência fiscal e o restabelecimento do saldo de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas de CSLL.

Caso assim não se entenda, a multa qualificada deve ser reduzida, assim como não pode ser cumulada com a multa isolada, cujo afastamento é de rigor.

Na hipótese do entendimento da manutenção da exigência fiscal, deve ser afastada a incidência de juros de mora sobre os valores da multa de ofício, pois o art. 61, caput, da Lei nº 9.430/1996 apenas autoriza juros sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal. Os parágrafos 1º e 2º tratam minuciosamente do cálculo das multas sem prescrever a incidência de juros sobre elas.

Considerando que multas não têm natureza jurídica de tributo ou contribuição, descabe a aplicação do art. 61 da Lei nº 9.430/1996, que previu a incidência de juros apenas sobre o valor principal dos tributos e de contribuições.

Por fim, protestou por todas as provas em direito admitidas, tais como juntada de documentos e realização de diligências para provar os fatos declinados, ao mesmo tempo em que informou não estar questionando judicialmente a matéria discutida nestes autos.”

A autuação foi mantida por **decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto (E-fls. 2936 ss.)**, com exceção da qualificação da multa de 150%, como se observa na seguinte ementa:

“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. Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte”

Insurgindo-se contra a decisão, a contribuinte interpôs **recurso voluntário** (E-fls. 2973 ss.), substancialmente na mesma linha de sua impugnação administrativa, conforme demonstram as razões de defesa resumidas pelo relatório do acórdão recorrido, o qual se aproveita nesta oportunidade:

“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 e 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. O310 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 ElbelparMO Participações e Empreendimentos S/A (“ElbelparMO”) e pela ElbelparAGRO Participações e Empreendimentos S/A (“ElbelparAGRO”) e, após, pela incorporação de ambas as empresas, ou seja, a composição societária da recorrente permaneceu a mesma, exceto pela saída da ElbelparMO e da ElberparAGRO, cuja participação no capital social da recorrente foi integralmente transferida à SEPAR, mas, apesar disto, as quotas até então detidas pela ElbelparMO e pela ElberparAGRO 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\$ 17.801.064,8 (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:*
- 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. 03/04 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 decretolêi), 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 Decretolêi n. 1.598, alcança todo e qualquer ato ou negócio jurídico de aquisição e, consequentemente, 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 do 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 à risca 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 viceversa; 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 saciedade, 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 fiscofização;

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

familia Biagi;

aah) que o ágio em questão surgiu de operação praticada por outra empresa (Usiagropar), com sócios 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 OfícioCircular/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”;

aaj) 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.

aa) 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, á 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;

aa) 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 pessoas jurídicas do grupo; quando haja sócios ou acionistas minoritários; quando haja necessidade de correta apuração de lucros em cada

peessoa juridica, por exigências da lei, da gestão corporativa ou por outros motivos; quando haja participações societárias distintas entre elas.

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;

aaz) 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 sinônimo 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 patrimônio individual, o qual não se confunde com o patrimônio 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, aí 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 sociedade, não é o caso

dos autos, mesmo assim não seria legítimo questioná-lo, pois são legítimos, como pronunciou o CARF nos acórdãos n. 110100708, 110100709 e 110100710;

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 04 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;

aaaao) 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.”

Com o **acórdão n. 1302-001.184** (E-fls. 3039 ss.), a Segunda Turma da Terceira Câmara da Primeira Seção de Julgamento negou provimento ao recurso de ofício, afastou a preliminar de decadência e deu provimento ao restante do recurso voluntário, nos termos do voto do Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior, sintetizado na seguinte ementa:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. GLOSA INDEVIDA.

Se as operações que geraram o ágio foram procedimentais e 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 a 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.”

Com efeito, o julgado trouxe as seguintes anotações:

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

(ii) 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 comercial do ágio interno, que foi registrado e amortizado. Assim sendo, a multa de lançamento de ofício será qualificada, aplicada na proporção de 150% dos tributos devidos, como determina a Lei nº 9.430/96, art. 44, § 1º”*;

(iii) 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;

(iv) A simples constatação de geração de ágio interno em reestruturação societária, sem a demonstração de que a conduta do contribuinte se configura um ato ilícito, não justifica a qualificação da multa, a qual exige que a ação do contribuinte seja dolosa;

(v) 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”*;

(vi) O entendimento de que o contribuinte pode se reorganizar desde que não seja exclusivamente para reduzir a carga tributária é apenas uma doutrina muito mais propositiva do que analítica do Direito posto, a qual se aproxima muito da rechaçada interpretação econômica do Direito Tributário. Ambas levam ao desmedido subjetivismo na valoração dos fatos tributáveis e, conseqüentemente, 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;

(vii) O TVF também afirma que *“denota-se que cada etapa planejada visou tão somente a geração de 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;

(viii) O TVF reside, também, em outro equívoco, qual seja, quando trata como grupo econômico um conjunto de pessoas, pelo fato de estarem ligadas por vínculo familiar, isto é, a família Biagi, tanto que afirma: *“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”;

(ix) Conforme figura 9 do TVF (fls. 2964) os demais membros da família Biagi (salvo Maurílio Biagi Filho) não participavam da Maubisa nem da Elbel MBF – as empresas controladas por Maurílio Biagi Filho; por sua vez, Maurílio Biagi Filho não participava da SEPAR e da CESA, logo, a conclusão da autoridade fiscal de que havia um 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;

(x) O que de fato existia eram as pessoas jurídicas SEPAR e CESE, que alienaram participações na recorrente para a Usiagropar, a qual não tinha sócios em comum com os alienantes, assim, no presente caso, o ágio gerado nas operações *sub examine* não se enquadram no juridicamente débil conceito de ágio intragrupo;

(xi) A questão levantada no item 2.2.9 do TVF (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, mormente porque o próprio TVF informa que a recorrente pagou por conta e ordem a Usiagropar Participações por ser, dela, devedora, em razão de créditos que foram cedidos pela Usiagropar Holding (única sócia da Usiagropar Part.);

(xii) 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;

(xiii) A aquisição das cotas por uma pessoa jurídica – Usiagropar – possibilitou a recuperação de tal custo – como despesa de amortização dedutível das bases tributáveis, valendo-se do estabelecido nos arts. 7º e 8º da Lei 9.532/97;

(xiv) Não há que se falar em simulação, pois não houve atos dissimulados e os efeitos buscados forma 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;

(xv) A decisão recorrida, à glosa do ágio, manteve o lançamento apenas sob o fundamento de que se tratava de ágio de si próprio, o que já foi 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.

A Procuradoria da Fazenda Nacional então interpôs **recurso especial** (E-fls. 3056 ss.) demarcando, como objeto, (i) a indedutibilidade do ágio e a pertinência da multa aplicada, indicando-se, para comprovar a divergência sobre os dois temas os acórdãos n. 1202-00753 e n. 1301-00.058, e (ii) a impossibilidade de transferência do ágio, com a apresentação dos acórdãos n. 1302-000.834 e n. 105-17.219 como paradigmas.

Com isso, pretendeu sustentar que “o ágio registrado pelo grupo não é dedutível por três principais razões: a uma, o ágio pago em face da aquisição da USINA MOEMA não é dedutível, pois não cumpre os requisitos legais; a duas, o ágio registrado pela USINA MOEMA após a incorporação da USIAGROPAR PARTICIPAÇÕES não é dedutível, pois é um ágio interno; a três, não é possível aproveitar o melhor de dois mundos possíveis, ou seja, a partir de um ágio pago, porém indedutível, transferi-lo a outra empresa e torná-lo dedutível.”

Observe-se que, no desenvolvimento de suas razões, tratou do que chamou de falta de propósito negocial para o ágio, que não poderia se basear em rentabilidade futura, ausência de substrato econômico e também questões relativas ao laudo e à dedutibilidade da base da CSLL, salienta-se, itens para os quais não anexou paradigmas especificamente e também não foram tratados no curso do processo.

O Recurso Especial foi recepcionado por **despacho de admissibilidade** (E-fls. 3099 ss.), com a seguinte conclusão, após relato das operações conforme descritas pela Fazenda Nacional:

“Têm-se, de fato, empresas sob o mesmo controle acionário que promovem reorganização societária e a reavaliação com base em rentabilidade futura, sem propósito negocial outro, e duas foram as soluções, antagônicas, quanto à possibilidade de deduzir o ágio gerado nestas operações do lucro.

(...)

A similaridade dos casos esposados entre o acórdão recorrido e o acórdão nº 1202-000.753, apresentado como paradigma, também aproveita para comprovar a divergência quanto à aplicação da multa qualificada nos casos do ágio interno. Observe-se que a multa qualificada foi exonerada e reduzida para o patamar de multa de ofício regular (75%) na decisão de primeiro grau, consistindo este Recurso Especial interposto contra o não provimento do Recurso de Ofício (salientei).”

Por sua vez, a contribuinte ofereceu **contrarrazões** (E-fls. 3110 ss.) ao recurso especial, alegando, pontualmente:

- (i) A reorganização societária implementada pela recorrida teve como principal objetivo propiciar a saída dos integrantes da família Biagi – com exceção do Sr. Maurílio Biagi Filho – do grupo que a fiscalização convencionou denominar “grupo Moema”, o que teria ocorrido, em linhas gerais, mediante a venda da participação societária da família Biagi à família Junqueira e ao Sr. Maurílio Biagi, único daquela família a permanecer indiretamente vinculado à recorrente;
- (ii) De fato, pelos documentos apresentados à fiscalização e as explicações ao longo do processo, devidamente assentadas e confirmadas no v. acórdão recorrido, é que, afinal, permaneceram no controle da recorrente os integrantes da família Junqueira e o Sr. Maurílio Biagi, tendo dela se retirado todos os demais integrantes do núcleo familiar Biagi, ultimando-se, assim e por fim, o propósito de sucessivas operações societárias ocorridas e narrada pela fiscalização;
- (iii) Conforme se verifica do recurso especial da PGFN, embora haja um tópico quanto ao cabimento da multa qualificada, a matéria em verdade não teria sido objeto do recurso;
- (iv) Os precedentes apresentados pela PGFN, para fundamentar o recurso especial não se prestariam, eis que tratam de situações em que em causa estavam operações em que o ágio fora apurado em negociações entre parte relacionadas, ao passo que, como reconhecido no acórdão recorrido, trata-se de ágio apurado em aquisição de investimento realizada entre partes independentes, ou seja, não se trata de apuração de ágio interno;
- (v) Ainda que se entendesse que o apelo fazendário também englobaria a aplicação de multa qualificada, o pleito não poderia subsistir, eis que as questões fáticas de um e de outro acórdão seriam diversas, em situação muito similar à debatida por este Colegiado no Acórdão n. 9202-002.677, em que não se conheceu o recurso especial da Fazenda;
- (vi) O recurso especial da Fazenda se fundamentaria em duas premissas principais, a primeira de que o ágio teria sido pago, logo originalmente apurado, pela SEPAR, não podendo ser reconhecido em momento posterior, pela Usiagropar, e também de que, ainda que o ágio tenha sido apurado pela Usiagropar, teria se tratado de negociação entre partes ligadas (“ágio interno”), sem propósito negocial, o que, consequentemente, invalidaria a amortização fiscal do ágio em questão;

(vii) A SEPAR não teria apurado nenhum ágio, eis que não adquiriu nenhuma participação. Ao contrário, foi quem alienou as participações societárias da recorrida para a Usiagropar Participações;

(viii) Ao afirmar que o ágio teria sido apurado na SEPAR, o recurso especial da Fazenda Nacional distorceria totalmente os fatos ora em análise, dificultando a própria compreensão da autuação, a qual, em nenhum momento, afirmou isso, até porque não houve nenhum ágio apurado pela SEPAR. A SEPAR (e a CESE) venderam as participações societárias que detinham na recorrida para a Usiagropar Participações;

(ix) Trechos do TVF confirmariam que o ágio teria nascido quando da aquisição, pela Usiagropar, das participações societárias da CESE e SEPAR. Leia-se:

“Em 22.4.2006, a SEPAR incorpora a totalidade das ações das empresas Ebelpar-Mo e Ebelpar-Agro. As empresas Ebelpar-Agro e Ebelpar-Mo passam a ser subsidiárias integrais de SEPAR. E, em 24.4.2006, a SEPAR incorpora a Ebelpar-Agro e Ebelpar-Mo e ingressa na Usina Moema (ex-Agrotur)”.

“Em 15.5.2006, a CESE e a SEPAR vendem suas quotas do capital da Usina Moema para a recém-criada Usiagropar Participações, com ágio”.

“Na operação de 15.5.2006, a CESE e a SEPAR vendem a totalidade de suas quotas detidas na Usina Moema à Usiagropar Participações ao preço de aquisição de R\$ 90.043.859,89”.

(x) Portanto, diferentemente do que alegou a Fazenda Nacional, o ágio não teria “nascido” na SEPAR, mas, sim, na Usiagropar Participações, quando esta adquiriu as participações societárias detidas pela SEPAR e pela CESE;

(xi) Outra premissa equivocada do recurso seria a de que o ágio nascera de operações efetuadas entre partes ligadas, em outras palavras, de que o ágio em questão teria a natureza de “ágio interno”;

(xii) Diferentemente do que sustentou a Fazenda Nacional, não se trataria de **“operações entre partes relacionadas efetuadas no âmbito do mesmo grupo econômico”**; cuidaria-se, isto sim, de reorganização societária que teria culminado na compra e venda de participações societárias entre pessoas de grupos familiares diferentes, tanto que a adquirente (Usiagropar) e aquela cujas quotas forma adquiridas com ágio (recorrente) não estavam sob o mesmo controle;

(xiii) A Usiagropar seria controlada pela Usiagropar Holding S/A, que tinha em seu quadro societário, fundamentalmente, a família

Junqueira e apenas o Sr. Maurílio Biagi Filho. Já a recorrida, antes da venda de parte de suas quotas à Usiagropar, seria controlada não só pela família Junqueira e pelo Sr. Maurílio Biagi Filho, como também, de modo indireto, por todos os outros integrantes da família Biagi;

(xiv) A Usiagropar e a recorrida não estariam sob o mesmo controle, já que a família Biagi – com exceção do Sr. Maurílio Biagi Filho – era estranha ao quadro social da Usiagropar. E este fato não era sem razão. É que, como dito, o objetivo final da reorganização foi a retirada da família Biagi do quadro da recorrente. Daí a existência da Usiagropar, criada com vistas a viabilizar a operação praticada, que resultou na saída da família Biagi da composição societária da recorrida;

(xv) Como o objetivo da reestruturação societária era a retirada dos integrantes da família Biagi, com exceção do Sr. Maurílio, do quadro social da recorrida, não faria nenhum sentido a adquirente da participação societária (Usiagropar) ter exatamente os mesmos sócios da empresa cujas quotas seriam adquiridas (recorrente), isto é, ter dentre seus sócios, também os integrantes da família Biagi, pois, neste caso, estar-se-ia adquirindo algo de si próprio, quando, aí sim, poder-se-ia cogitar de ágio interno;

(xvi) Por fim, é inaplicável a multa qualificada eis que, no caso, a operação, como visto, teve razões societárias relevantes e foi dotada da maior carga de publicidade possível, de modo que jamais se poderia falar em fraude, sonegação etc., como agravantes do tipo.

Na sequência, sobreveio a **resolução n. 9101-000.028** (E-fls. ss.) determinando-se a devolução dos autos à autoridade competente pela admissibilidade do recurso para saneamento, uma vez que o despacho deixou de analisar a questão da impossibilidade de transferência do ágio, impedindo o prosseguimento do julgamento do recurso, inclusive no que tange ao seu conhecimento.

Com o retorno dos autos, teve-se novo **despacho de admissibilidade** (E-fls. ss.) que admitiu o recurso quanto à transferência do ágio, aceitando-se os dois paradigmas apresentados como comprobatórios da divergência.

Intimada deste ato, a contribuinte apresentou **contrarrazões** especificamente sobre este tema (E-fls. ss.), inicialmente sustentando a (i) impossibilidade de conhecimento do recurso (i.a) em função de um dos paradigmas haver sido proferido pela mesma turma de julgamento, e (i.b) o outro não divergir do acórdão recorrido por não tratar de transferência de ágio, além da (ii) falta de demonstração analítica do dissídio jurisprudencial. Também reiterou suas razões para o não provimento do recurso fazendário.

Concluído este relato, passa-se, então, à apreciação do recurso especial.

Voto Vencido

Conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio - Relatora

CONHECIMENTO

O conhecimento do Recurso Especial condiciona-se ao preenchimento de requisitos enumerados pelo artigo 67 do Regimento Interno deste Conselho, que exigem analiticamente a demonstração, no prazo regulamentar do recurso de 15 dias, de (1) existência de interpretação divergente dada à legislação tributária por diferentes câmaras, turma de câmaras, turma especial ou a própria CSRF; (2) legislação interpretada de forma divergente; (3) prequestionamento da matéria, com indicação precisa das peças processuais; (4) duas decisões divergentes por matéria, sendo considerados apenas os dois primeiros paradigmas no caso de apresentação de um número maior, descartando-se os demais; (5) pontos específicos dos paradigmas que divirjam daqueles presentes no acórdão recorrido; além da (6) juntada de cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas, da publicação em que tenha sido divulgado ou de publicação de até 2 ementas, impressas diretamente do sítio do CARF ou do Diário Oficial da União quando retirados da internet, podendo tais ementas, alternativamente, serem reproduzidas no corpo do recurso, desde que na sua integralidade.

Observa-se que a norma ainda determina a imprestabilidade do acórdão utilizado como paradigma que, (1) na data da admissibilidade do recurso especial, contrarie (i) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal (art. 103-A da Constituição Federal); (ii) decisão judicial transitada em julgado (arts. 543-B e 543-C do Código de Processo Civil; (iii) Súmula ou Resolução do Pleno do CARF; ou (2) de sua interposição, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente.

Voltando-se ao caso concreto, delimita-se, analiticamente, que o recurso especial apresenta como temas para a verificação de seu conhecimento, como indicado pela própria Fazenda Nacional em seu recurso especial, (i) a indedutibilidade do ágio e da pertinência da multa aplicada, indicando-se, para comprovar a divergência sobre os dois temas os acórdãos n. 1202-00753 e n. 1301-00.058, e (ii) a impossibilidade de transferência do ágio, com a apresentação dos acórdãos n. 1302-000.834 e n. 105-17.219 como paradigmas. Outros temas foram aventados, ao longo de suas razões, sem apresentação de paradigmas ou cotejo para a demonstração de divergência como será demonstrado.

Ocorre que, ao longo do julgamento realizado na sessão de 06.02.2018, durante a leitura de voto pelo não conhecimento do recurso fazendário no que se referia à indedutibilidade do ágio, apresentou-se no colegiado proposta de resolução para a complementação do despacho de admissibilidade, que deveria se manifestar expressamente sobre os dois paradigmas apresentados para este ponto e também para a multa qualificada, acórdãos n. 1202-00753 e n. 1301-00.058, com o que não concordei, quanto ao primeiro assunto, por entender que o despacho constante dos autos já teria analisado os dois paradigmas e, no que se refere ao segundo, por compreender que somente seria necessária a complementação, para se manifestar sobre o acórdão n. 1301-00.058, caso superada a ausência de cotejo analítico, que não chegou a ser enfrentada e votada na oportunidade.

Por essas razões e, buscando-se preservar uma coerência, votei pela desnecessidade de saneamento do despacho de admissibilidade e prosseguimento do julgamento iniciado, mas que foi interrompido, porque restei vencida quanto à prevalência da resolução, constante do texto abaixo.

Voto Vencedor

Conselheiro Luis Flávio Neto – Redator Designado

Peço vênias à i. Conselheira Relatora para acompanhar a maioria do Colegiado quanto à pertinência da complementação do despacho de admissibilidade antes do prosseguimento do julgamento pela CSRF.

Tendo em vista que o despacho de admissibilidade deixou de analisar expressamente a pertinência do acórdão paradigma n. 1301-000.058 para a demonstração da divergência alegada pelo recorrente, compreendo pertinente a conversão do julgamento do recurso especial em diligência para a complementação do despacho de admissibilidade, a fim de que este se manifeste expressamente sobre o referido paradigma apresentado para a demonstração da divergência necessária para a interposição do recurso especial, tanto para a questão do ágio quanto da multa qualificada.

Voto, assim, para converter o julgamento do recurso em diligência à 3ª Câmara da 1ª. Seção para que o presidente de câmara complemente o exame de admissibilidade do recurso especial da Fazenda Nacional em relação à indedutibilidade do ágio e à pertinência da multa aplicada em relação ao acórdão n. 1301-000.058.

(assinado digitalmente)

Luís Flávio Neto

Processo nº 16561.720045/2011-40
Resolução nº **9101-000.040**

CSRF-T1
Fl. 1.167
