



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720045/2011-40
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-005.944 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 10 de dezembro de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BUNGE ACUCAR E BIOENERGIA S.A.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. GLOSA DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ACUSAÇÃO DE ÁGIO INTERNO E ARTIFICIAL. FATO E PREMISSE REFUTADOS PELO ACORDÃO RECORRIDO. OPERAÇÃO ENTRE PARTES INDEPENDENTES E COM PAGAMENTO EFETIVO. PARCELA PREVALENTE DA DECISÃO. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA DOS PARADIGMAS APRESENTADOS. NÃO CONHECIMENTO. TEMA DA MULTA APLICADA PREJUDICADO.

Se determinada premissa factual da Autuação é afastada ou revertida pelo Acórdão recorrido, por meio de averiguação das circunstâncias e de provas dos autos, não se presta como paradigma o Aresto que aplicou a legislação a partir de fatos e situações iguais aos que foram, precisamente, refutados pela decisão recorrida.

Não deve ser conhecido o Recurso Especial em que, para o seu manejo, apresenta-se como Acórdãos paradigmas decisões baseadas em arcabouço fático, relevante para a matéria especificamente questionada, diverso daquele que se revela nos autos.

Quando o *Apelo* tirado contra decisão que cancelou integralmente o crédito tributário não é conhecido em relação à matéria que trata do *principal* - do tributo, em si, exigido - fica, já em sede de conhecimento, prejudicado o julgamento do tema da *sanção* correspondente, quando individualmente aduzido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial e considerar prejudicada a discussão quanto à multa qualificada. Votou pelas conclusões a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)
Caio Cesar Nader Quintella - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício). Ausente o conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, substituído pelo conselheiro Junia Roberta Gouveia Sampaio.

Fl. 3 do Acórdão n.º 9101-005.944 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 16561.720045/2011-40

Relatório

Trata-se de Recurso Especial (fls. 3.056 a 3.097) interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em face do v. Acórdão nº 1302-001.184 (fls. 3.039 a 3.054), da sessão de 8 de outubro de 2013, proferido pela C. 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção deste E. CARF, que negou provimento ao Recurso de Ofício e deu provimento ao Recurso Voluntário apresentado pela Contribuinte. Confira-se suas respectiva ementas e trechos:

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.

Em resumo, a contenda tem como objeto exações de IRPJ e CSLL, dos anos-calendário 2006, 2007 e 2008, exigidos da Contribuinte por meio de Autuação sob a acusação de deduzir indevidamente do Lucro Real e da base de cálculo da referida Contribuição Social valores percebidos com ágio, formado *interna e artificialmente*, em operações envolvendo o “Grupo Santa Elisa” (inicialmente composto pelas companhias “Usina Santa Elisa S.A.”, “Santa Elisa Participações S.A. – SEPAR” e “Companhia Energética Santa Elisa”) e o “Grupo Moema” (originalmente composto pelas empresas “Agrotur- Agropecuária do Rio Turvo Ltda.” e “Usina Moema Açúcar e Alcool Ltda.”), dentro de estrutura e operações societárias sequenciais, iniciadas em 31/12/2004 e findadas em 30/6/2006, dando margem ao *sobrepreço* amortizado e deduzido.

Em suma, a *mais-valia* fundamentada em expectativa de rentabilidade futura, ora sob debate, *nasceu*, propriamente, pela aquisição procedida pela “Usiagropar Participações Ltda.” de participações societárias da Contribuinte que as empresas “Santa Elisa Participações S/A – SEPAR” e “Cia. Energética Santa Elisa – CESE” detinham. Posteriormente, a própria ora Autuada incorporou a “Usiagropar Participações Ltda.”, de modo que tornou-se a detentora do ágio registrado.

Registre-se, desde já, que a Fazenda Nacional insurge-se contra as matérias de **1) indedutibilidade do ágio criado de forma artificial; 2) impossibilidade de transferência do ágio e 3) qualificação da multa aplicada.**

A seguir, para um maior aprofundamento, adota-se trecho do relatório do v. Acórdão de Recurso de Ofício e Recurso Voluntário, ora recorrido:

Versa o presente processo sobre recursos de ofício e voluntário em face do Acórdão n.º 1438.818 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, deduzindo 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 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. 310 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 ElbelparAGRO, cuja participação no capital social da recorrente foi integralmente transferida à SEPAR, mas, apesar disto, as quotas até, então detidas pela ElbelparMO e pela ElbelparAGRO 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 desenhou da seguinte forma:

Sócios	% no Capital Social	Família
Maubisa Ag. Ltda	17,18%	Biagi (Mauricio 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 (Mauricio Biagi detinha 99,99% do capital social)
Usiagropar	40,74%	Biagi (Mauricio 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. Maurílio 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, repitase, 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 á 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, 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 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 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 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 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, justificando-se 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 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 OfícioCircular/CVM/SNC/SEP n. 1, de 14.2.2007, que trata da temática do ágio interno em 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.

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, repitase,

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 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;

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 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 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 saciedade, 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 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.

Como visto, a DRJ (fls. 2.936 a 2.962) deu provimento parcial à Impugnação apresentada, apenas para afastar a qualificação da multa de ofício aplicada, mantendo os demais elementos do lançamento de ofício procedido. Diante da pena cancelada, foi registrada hipótese de Recurso de Ofício.

Inconformada, a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário a este E. CARF, reiterando seus argumentos, evidenciando que o ágio foi gerado em operação entre partes

independentes, dentro da plena realidade econômica e com efetivo dispêndio, adotando-se estrutura negocial lícita e corriqueira.

Ao seu turno, como relatado, a C. 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção negou provimento ao Recurso de Ofício e deu provimento integral ao *Apelo* manejado, cancelando as exigências, entendendo não se tratar de *ágio interno* e que, mesmo se assim fosse, não haveria qualquer artificialidade ou invalidade no aproveitamento desse *sobrepreço*.

Não foram oposto Embargos de Declaração pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e nem pela Contribuinte.

Na sequência foi, diretamente, interposto pela Fazenda Nacional o Recurso Especial ora sob julgamento, demonstrando a suposta existência de dissídios jurisprudenciais, trazendo v. Arestos paradigmas, referentes à impossibilidade de dedução de *ágio* gerado *artificialmente*, que daria margem à qualificação da multa de ofício, e a impossibilidade de transferência de *ágio*.

Processado o *Apelo* Especial da I. Procuradora, este teve seu seguimento determinado por meio do r. Despacho de Admissibilidade fls. 3.099 a 3.103, entendendo que *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).*

Em seguida, procedeu-se à intimação da Contribuinte, que ofertou suas *primeiras* Contrarrazões (fls. 3.110 a 3.179), pugnando pelo não cabimento, insuficiência e improcedência do Recurso fazendário.

Encaminhados os autos para julgamento, foi proferida a r. Resolução nº 9101-000.028, por esta mesma C. 1ª Turma da CSRF, entendendo e determinando, ao seu fim, que *ocorre que o despacho de admissibilidade deixou de analisar esse segundo ponto, razão pela qual se propõe o retorno dos autos à autoridade competente para o seu saneamento, pois essa questão impede o prosseguimento do julgamento do recurso, inclusive no que tange ao seu conhecimento. Por essas razões, VOTA-SE PELA DEVOLUÇÃO DOS AUTOS À AUTORIDADE COMPETENTE PELA ADMISSIBILIDADE DO RECURSO PARA SANEAMENTO E NOVA INTIMAÇÃO DOS INTERESSADOS, COM RETORNO DOS AUTOS A ESTA RELATORA PARA CONTINUIDADE DO JULGAMENTO.*

E cumprimento ao r. *decisum*, foi proferido novo r. Despacho de Admissibilidade (fls. 3.203 a 3.207), complementar, firmando que, em relação a ambos v. *Arestos paradigmas as situações fáticas,[...], são semelhantes, mas a divergência de conclusões levou à caracterização da divergência jurisprudencial sobre o tema da impossibilidade de transferência do ágio.*

Sequencialmente, a Contribuinte apresentou suas *segundas* Contrarrazões (fls. 3.212 a 3.244), igualmente defendendo a inadmissão do *Apelo Especial* do I. Procurador, sua insuficiência e improcedência das razões, inclusive em relação à suposta *transferência do ágio.*

Novamente direcionado para julgamento, foi proferida a r. Resolução nº 9101-000.040, mais uma vez por esta C. 1ª Turma da CSRF, entendendo que:

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.

Atendendo ao comando desse C. Colegiado, foi proferido mais um r. Despacho de Admissibilidade complementar (fls. 3.307 a 3.313), concluindo, no que tange ao tema da *multa qualificada*, pela *caracterização da divergência suscitada na matéria, em relação ao acórdão paradigma indicado.*

Dado prosseguimento, a Contribuinte foi cientificada e ofertou Contrarrazões *complementares* (fls. 3.318 a 3.331), em resumo, mas uma vez combatendo o conhecimento do Recurso Especial e requerendo a manutenção do v. Acórdão recorrido.

Prosseguindo para a solução da contenda, os autos foram novamente sorteados, sendo proferido o r. Despacho de Saneamento (fls. 3.338 a 3.341) propondo a *devolução do processo à 3ª Câmara da 1ª Seção para fins de complementação do exame de admissibilidade do recurso especial interposto pela PGFN, nos termos determinados pela Resolução nº 9101-000.040: análise quanto à existência de dissenso jurisprudencial entre os Acórdãos nº 1302-001.184 (ora recorrido) e nº 1301-000.058 (paradigma) no que diz respeito à aplicação da multa qualificada.*

Atendendo a proposição do, então, *novo* I. Relator, mais um r. Despacho de Admissibilidade complementar (fls. 3.343 a 3.351) foi proferido, analisando o v. Aresto *paradigma*, até então marginalizado, entendo e ressaltando que *a divergência não restou demonstrada. (...) Esclareça-se que Recurso Especial interposto quanto à matéria “multa qualificada” já fora admitido com lastro no acórdão paradigma nº 1202-000.753, conforme Despacho às efls. 3.099/3.103.*

Deu-se por ciente a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional às fls. 3.353, sem nada requerer.

Por fim, o processo foi novamente sorteado, agora para este Conselheiro relatar e votar.

É o relatório.

Fl. 17 do Acórdão n.º 9101-005.944 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 16561.720045/2011-40

Voto

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, Relator.

Admissibilidade

Inicialmente, reitera-se a tempestividade do Recurso Especial da Fazenda Nacional. Considerando a data de sua interposição, seu conhecimento está sujeito à hipótese regida pelo art. 67, do Anexo II, do RICARF instituído pela Portaria MF nº 256/09.

Conforme relatado, a Recorrida ofertou Contrarrazões e complementos, em face dos diversos r. Despachos de Admissibilidade exarados.

Em suma, resumindo as alegações da Contribuinte quanto ao não cabimento do *Apelo* fazendário, afirma-se que **1) é inexistente a divergência em relação ao mérito da contenda** (a artificialidade do *ágio*); **2) ausência de divergência jurisprudencial em relação a matéria da impossibilidade de transferência de *ágio***; **3) inexistência de recurso da Fazenda Nacional quanto à multa qualificada** e **4) se aceita a reclamação sobre este tema, a ausência de divergência jurisprudencial em relação a matéria da multa qualificada**. Também afirma que alguns v. Arestos *paradigmas* não podem ser aceitos, por serem da mesma C. Turma Ordinária.

Pois bem, realmente, o presente feito exige bastante atenção à questão do conhecimento do *Apelo* fazendário.

Primeiro, é importante delimitar, estabelecer e esclarecer, acima de qualquer possibilidade de dúvida, **o que** foi tratado e efetivamente decidido do v. Acórdão nº 1302-001.184, ora recorrido – que negou provimento ao Recurso de Ofício e deu provimento integral ao Recurso Voluntário (resultado jurisdicional que até daria margem para o *prejuízo* da apreciação desse primeiro *Apelo*, de oficialidade administrativa).

Para tanto, a seguir, colaciona-se os principais trechos do v. Aresto combatido, com ênfase nas passagem em que se analisa e *decide-se* sobre os aspectos *próprios e individuais* do caso sob apreço:

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), Consta-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.”.

(...)

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, 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.

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 considera-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 (exAgrotur) 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.

(...)

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.

(...)

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.

(destacamos)

Fica muito claro que, em relação ao mérito, referente ao ágio ser artificial e interno, o I. Relator, acompanhado da maioria do C. Colegiado, primeiro, refutou tal fato e a premissa da Fiscalização, constatando e afirmando, textual e expressamente, que *discordo de tal conclusão, pois houve efetivo pagamento do ágio a terceiros; 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 e, principalmente, no presente caso, o ágio gerado nas operações sub examine não se enquadram no juridicamente débil conceito de ágio intragrupo* e, novamente, ao final, confirmando que *o ágio ora sub examine se enquadraria no conceito de ágio interno forjado pela CVM, já que não foi gerado intragrupo*.

Certo ou errado – irrelevante para o conhecimento - o principal fundamento para negar provimento ao Recurso de Ofício e dar provimento ao Recurso Voluntário é a constatação factual e probatória que não se trata aqui de ágio interno, afastando a premissa basilar do Fisco.

Além disso constatou-se, por via de análise probante, que houve pagamento efetivo de ágio por terceiros e alienações entre partes não relacionadas, não sendo operação realizada no âmbito do mesmo Grupo Econômico.

E apenas por fim, em claro acréscimo e *obter dictum*, afirma sua posição de Direito, já conhecida, de que *seja porque tal argumento, por si só [ágio interno], não justificaria a glosa da despesa - mas confirma que não é esse o caso*, dizendo também: *seja porque sequer o ágio ora sub examine se enquadraria no conceito de ágio interno forjado pela CVM, já que não foi gerado intragrupo*.

Posto isso, está-se diante de r. decisão que afasta a condição factual pressuposta de artificialidade e intragrupo do ágio, muito antes – e sem a necessidade, como atestado – de se adentrar no tema da legalidade (ou não) do aproveitamento fiscal da *mais-valia* de rentabilidade futura, gerada sob tais circunstâncias.

Já nos v. Acórdãos *paradigmas* trazidos, a situação e a premissa de fato são diversas e distantes. Confira-se:

Acórdão nº 1202-000.753

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ

Exercício: 2006, 2007, 2008, 2009

*DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. OPERAÇÃO INTERNA.
SIMULAÇÃO. GLOSA.*

A criação de ágio por meio de reorganização societária entre empresas do mesmo grupo econômico, pautada em fortes indícios, além de prova direta da ocorrência de simulação revela-se artificial e não gera direito à dedução das respectivas despesas de amortização.

MULTA QUALIFICADA.

A constatação de evidente intuito de fraudar o Fisco, pela intencional prática de atos simulados, enseja a qualificação da multa de ofício.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL

Exercício: 2006, 2007, 2008, 2009

TRIBUTAÇÃO DECORRENTE.

*Sendo a tributação decorrente dos mesmos fatos, aplica-se
à CSLL o quanto decidido em relação ao IRPJ.*

(...)

Logo, a necessidade de uma aquisição onerosa de terceiros para formação do ágio deve ser considerada no exame das operações de reorganização societária, para fins de incidência tributária, já que tais operações podem ser utilizadas como instrumento de planejamento tributário, desde que demonstrem os fundamentos econômicos da operação (benefícios operacionais), o que não ocorre quando se adquire de partes interligadas.

Por lhe faltar fundamentação econômica, a reestruturação entre empresas do mesmo grupo econômico, engendrada com o objetivo de reduzir a tributação, não pode ser oponível ao Fisco, como é o caso dos autos.

(destacamos)

Acórdão nº 1301-00.058

Ementa(s)

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2003, 2004, 2005

Ementa:

RESGATE DE AÇÕES. VARIAÇÃO CAMBIAL — A variação cambial apurada em resgate de ações não se confunde com a flutuação cambial decorrente de ajuste de equivalência patrimonial, devendo, por expressa disposição de lei, ser submetida à incidência do imposto de renda e das contribuições sociais

lançadas por via reflexa. Não obstante, a identificação de erro na determinação da matéria tributável impõe a devida correção por parte da autoridade julgadora.

DESPESA DE ÁGIO. DESCARACTERIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE — Não há que se falar em despesas de ágio na situação em que os montantes correspondentes decorrem de expectativas de rentabilidade daquele que se beneficiou da redução do lucro tributável.

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

(...)

A controvérsia aqui, como se vê, cinge-se à possibilidade, frente à legislação do imposto de renda, da dedutibilidade da despesa de ágio promovida pela Recorrente.

Observe, de início, que, diante dos termos da imputação promovida pela autoridade fiscal, não se encontra em discussão nos presentes autos a legalidade ou legitimidade das operações realizadas pela contribuinte, mas, sim, se os efeitos fiscais delas decorrentes podem ser admitidos.

(...)

O que se observa é que os administradores da Recorrente e de outras empresas a ela ligadas, em um prazo de cinco dias, tomando por base uma avaliação discutível do seu patrimônio, aproveitaram-se de uma reorganização societária para fazer surgir uma despesa vultosa, classificada como ÁGIO, e, a partir daí, reduzir o lucro tributável.

O planejamento tributário engendrado pela Recorrente, que ao menos no que tange aos seus efeitos fiscais revela o lado perverso das práticas adotadas sob esse manto, representou, em síntese, a criação de uma despesa que tem por base a própria mais valia do seu patrimônio, isto é, a contribuinte, a partir de uma avaliação encomendada por ela própria, fez refletir no seu ativo os resultados de uma suposta rentabilidade futura e, por meio de uma reorganização societária, sem despende um único centavo, transformou essa mais valia em uma despesa.

(destacamos)

Ora, em ambos os v. Arestos *paradigmas* manteve-se e confirmou tratar-se de ágio interno, gerado em operações entre partes dependentes e relacionadas, depois, sob tal premissa, procede-se à aplicação da legislação e do Direito para solucionar a contenda sobre tal dedução fiscal.

É claro, evidente e inquestionável que está diante de ausência de similitude fática; mas, mais importante, diante de premissas factuais e probantes opostas. Repita-se: no v. Acórdão recorrido constatou-se não se tratar de ágio interno, diante da independência das partes que praticaram o preço e alienaram a participação, tendo havido pagamento.

Nos paradigmas as constatações são antagônicas e díspares.

Além disso, mesmo que se entenda que a afirmação, final e complementar, de que *tal argumento, por si só [ágio interno], não justificaria a glosa da despesa* teve algum efeito decisório – o que se nega e rechaça -, sendo tal posição jurídica questionada por tais v. Acórdãos *paradigmas*, ainda assim prevalecem **inatacados** os fundamentos que afastaram a natureza de ágio interno, a independência das partes e a existência de pagamento efetivo.

A Fazenda Nacional poderia tê-los *revertido*, por meio de Embargos de Declaração, que evidenciariam algum *erro* ou *omissão* na análise de provas e das próprias operações; mas, assim, não o fez. Também , poderia ter trazido v. Acórdãos *paradigmas* que, diante das mesmas situações de fatos analisadas no v. Aresto recorrido, ainda se manteve o *rótulo* de *artificialidade* das operações e a constatação de ser este um *ágio interno* – mas, também, assim, não o fez.

Desse modo, não deve ser conhecido o Recurso Especial em relação à matéria de *artificialidade* e *ágio interno*.

Em relação ao tema da *impossibilidade de transferência do ágio*, muito brevemente tratou o v. Acórdão recorrido (com a *vênia* pela repetição do excerto):

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.

(destacamos)

Como se vê, aqui, a *transferência* de ágio, conforme analisado pelo I. Relator, limitou-se à apuração da criação de uma pessoa jurídica pelas *pessoas físicas* para, então, procederem à aquisição das quotas da Contribuinte - ao invés de fazer tal aquisição diretamente.

E entende que a criação de uma Entidade para a operação é normal, lícito e está dentro das prerrogativas dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, inclusive a incorporação *reversa* (permitida expressamente no art. 8º, para justamente propiciar *a recuperação de tal custo, como despesa dedutível*).

Ao seu turno, os v. Arestos *paradigmáticos* apresentados pela Fazenda Nacional para tratar dessa matéria específica abordam das seguintes hipóteses de aproveitamento de ágio:

Acórdão nº 1302-00.834

Ementa(s)

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Exercício: 2006

Ementa:

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. JUROS. DEDUTIBILIDADE. LIMITE.

Nos termos do disposto no art. 22 da Lei nº 9.430, de 1996, os juros pagos ou creditados a pessoa vinculada, quando decorrentes de contrato não registrado no Banco Central do Brasil, somente serão dedutíveis para fins de determinação do lucro real até o montante que não exceda ao valor calculado com base na taxa Libor, para depósitos em dólares dos Estados Unidos da

América pelo prazo de seis meses, acrescida de três por cento anuais a título de spread, proporcionalizados em função do período a que se referirem os juros. Imprestável, como meio de prova do referido registro, extrato que, ainda que emitido pelo Banco Central do Brasil, não revela características essenciais do acordo pactuado.

ÁGIO. TRANSFERÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

*Em virtude da absoluta ausência de previsão legal, o ágio, supostamente incorrido na **aquisição de participação societária de pessoa jurídica domiciliada no exterior, não pode ser transferido por meio de aumento de capital e quitação dívida.***

CSLL. ÁGIO. AMORTIZAÇÃO.

Em conformidade com o disposto no art. 7º (caput) e inciso III da Lei nº 9.532, de 1997, a faculdade de amortização de ágio, nas condições ali referidas, limita-se à apuração do lucro real, base de cálculo do imposto de renda pessoa jurídica.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA.

Inexistindo nos autos elementos de convicção que possam servir de suporte para a exasperação da multa aplicada, há que se reduzir o percentual correspondente.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS MORATÓRIOS.

Na execução das decisões administrativas, os juros de mora à taxa selic só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa aplicada.

Sobre a multa podem incidir juros de mora à taxa de 1% ao mês, contados a partir do vencimento do prazo para impugnação.

(...)

Com efeito, considerado o disposto no caput do art. 385 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (RIR/99), abaixo transcrito, descabe falar em apropriação de ágio por parte da CAMARGO CORRÊA CIMENTOS, a fiscalizada, quando resta indiscutível que quem incorreu no suposto sobrepreço foi a pessoa jurídica CAMARGO CORRÊA S/A e que a transferência das participações, dela para a fiscalizada, se deu em razão de aumento de capital e quitação de dívida.

(...)

Considerado o relato feito pela autoridade autuante, parece que a própria empresa CAMARGO CORRÊA S/A tinha conhecimento da impossibilidade, face a ausência de previsão legal, da transferência do ágio em questão, eis que, ao aportar as ações das empresas GABY 1, GABY 2 e GABY 3 na subscrição de capital feita na fiscalizada, o fez pelo valor “cheio”, ou seja, pela soma não segregada de valor de patrimônio líquido e ágio.

Apesar de concordar com a decisão de primeiro grau no sentido de que não restam configurados nos autos circunstâncias que indiquem a constituição de “empresa-veículo” no âmbito de um planejamento tributário, rejeito o argumento ali esposado de que a legislação fiscal não proíbe que a controladora repasse o controle de empresas adquirida com ágio efetivamente pago, à sua controlada, pelo valor total pago.

(destacamos)

Acórdão nº 105-17219

Ementa(s)

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

ANO-CALENDÁRIO: 2001, 2002, 2003, 2004, 2005

Ementa: ÁGIO NA INCORPORAÇÃO - Não demonstrado o pagamento de ágio, não há de se falar em aproveitamento do mesmo pela incorporadora.

(...)

Conforme demonstrado nos autos, a empresa Metal Overseas adquiriu, em 1997, antes da vigência da lei 9.532, que trouxe a atual redação do art. 386 do RIR/99. Parcela majoritária da Ficap. Não há nos autos qualquer demonstrativo ou menos alegação de que tenha havido ágio na aquisição.

Passados quatro anos, em 2001, a Metal Overseas constituiu a FCP, integralizando o respectivo capital com a conferência de todas as ações detidas na Ficap. Em decorrência da aquisição, pela FCP, das ações da Ficap, a FCP registrou ágio baseado na expectativa de rentabilidade futura da Ficap. Ainda em 2001, a FCP foi incorporada pela Ficap, segundo disciplina a Lei 6.404/76.

Em decorrência da incorporação, o ágio do investimento foi transferido para o ativo diferido da Ficap, e a sua amortização passou a ser deduzida do lucro tributável pelo imposto de renda da pessoa jurídica.

Torna-se necessário trazer da doutrina contábil a justificativa da amortização do ágio por valor de rentabilidade futura, o que é o caso da presente lide.

(...)

O que se pode observar é que em um momento a Metal Overseas adquire as ações da Ficap e não se fala em pagamento de ágio nem existe laudo que embasaria tal figura jurídica.

Quatro anos depois, há o laudo de avaliação da Ficap com base em rentabilidade futura. Logo após, a Metal Overseas, com as ações da Ficap, integraliza o capital da FCP, com as ações da Ficap sendo o capital constituído do PL da Ficap adicionado ao valor da rentabilidade futura da mesma Ficap.

Admitir-se a dedução deste suposto ágio seria admitir que qualquer empresa que tivesse adquirido ações de outra em período anterior à Lei 9.532, poderia, a qualquer tempo, reavaliar a empresa investida, constituir nova empresa e, ato contínuo, incorporá-la, aproveitando o ágio dela mesmo.

Verificando a situação fática da recorrente antes e depois da incorporação, verificamos que continua submetida ao mesmo controle acionário, tendo apenas feito uma reavaliação com base em rentabilidade futura dela mesmo e, se aceita a operação, usufruindo de um benefício fiscal previsto apenas quando se, efetivamente, houvesse pagamento de ágio em operação de aquisição ou equivalente.

*Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.
(destacamos)*

Registre-se, antes de qualquer comentário ou análise, que a utilização de Acórdãos do mesmo Colegiado deste E. CARF, até de 2015, após a edição e vigência da Portaria MF nº 343, representava óbice ao conhecimento recursal. Tendo em vista que o *Apelo* fazendário foi manejado antes de tal momento, aplicando-se à disposição em questão a regra do *tempus regit actum*, há, aqui, inicialmente, empecilho instrumental para a apresentação do primeiro precedente.

Mas, de qualquer forma, ambos v. Acórdãos *paradigmas* exprimem e confirmam – igualmente aos anteriores – uma total ausência de similitude fática com as circunstâncias desta presente contenda.

No *primeiro* v. Acórdão apurou-se situação em que a *real adquirente* acabou por transferir o ágio por meio de aumento de capital e quitação dívida de outra companhia do mesmo Grupo Econômico. Além disso, a empresa efetivamente adquirida localizava-se no exterior.

E como consta de sua ementa e das razões de decidir, essa manobra foi o centro de análise e debate para a invalidação do aproveitamento fiscal do *sobrepço*.

Por fim, chegou-se lá à seguinte e derradeira conclusão: não restam configurados nos autos circunstâncias que indiquem a constituição de “empresa-veículo” no âmbito de um planejamento tributário, rejeito o argumento ali esposado de que a legislação fiscal não proíbe que a controladora repasse o controle de empresas adquirida com ágio efetivamente pago, à sua

controlada, pelo valor total pago. Ou seja, o motivo determinante para a manutenção da glosa do ágio foi o repasso de controle de empresas adquiridas pelo valor total pago.

Nada disso consta dos presentes autos, nem fora utilizado como argumento pela Fiscalização e – muito menos – foi apurado no v. Acórdão recorrido.

Está-se diante da mais absoluta falta de similitude fática.

Em relação ao *segundo* v. Acórdão a situação – acredite - é mais evidente ainda.

Sequer foi tratado naquela pendenga da *transferência de ágio*, mas, na verdade, o aproveitamento do *sobrepreço* foi invalidado pelo fato da aquisição *real*, ocorrida, ter se dado antes da Lei nº 9.532/97, sem pagamento de ágio e sem laudo. E depois, dentro do Grupo Econômico, houve nova operação, com *uma reavaliação com base em rentabilidade futura dela mesmo*, gerando novo *ágio interno*, sem pagamento.

Ora, tal suposto *paradigma* tratou de outros temas, extremamente distantes da *impossibilidade de transferência de ágio.*

Mais uma vez, independente da concordância meritória ou não com o I. Relator sobre a criação e utilização da empresa “Usiagropar” pelas pessoas físicas para participar da operação de aquisição das participações societárias da Recorrida, **é certo e está acima de qualquer dúvida que os v. Acórdãos paradigmas trazidos trataram de circunstâncias, fatos e situações muito diversas.**

Igualmente, aqui, não se prestam os v. Arestos *paradimáticos* para o questionamento de tal matéria perante esta C. 1ª Turma da CSRF, não podendo, assim, ser conhecido o Recurso Especial em relação a este outro tópico.

Já em relação à *multa qualificada*, tal tema fica prejudicado, já em sede de conhecimento, na medida que torna-se processualmente impossível reestabelecer a exigência do crédito tributário em tela, não havendo, dessa forma, motivo ou justificativa para o escrutínio jurisdicional da sanção correspondente.

Diante do exposto, voto por não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Caio Cesar Nader Quintella - Relator

Fl. 28 do Acórdão n.º 9101-005.944 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 16561.720045/2011-40