



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	17459.720010/2022-01
ACÓRDÃO	1202-002.118 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	24 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	UNILEVER BRASIL INDUSTRIAL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017, 2018, 2019

DECADÊNCIA.

O prazo decadencial para que o Fisco efetue o lançamento fundado na glosa de uma despesa deverá ser contado em função desse fato imponible, de tal forma que o dies a quo será a data do fato imponible, se aplicável for o art. 150, § 4º do CTN, ou o primeiro dia do exercício seguinte ao que Fisco poderia efetuar o lançamento relativo a este fato imponible, se for aplicado o art. 173, I, do CTN.

DESPESA DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. CONDIÇÃO DE DEDUTIBILIDADE.

Observadas as condições previstas no art. 7º da Lei 9.532/97, a despesa de amortização do ágio é dedutível na apuração da base de cálculo da CSSL e do IRPJ.

ÁGIO INTERNO - NÃO DEDUTIBILIDADE

Não é dedutível a amortização de ágio interno, isto é, formado por meio de transações entre entidades submetidas a controle comum e as regras de preços de transferência não o validam. Afinal, se o chamado ágio interno não é admitido quando realizado por meio de operações realizadas exclusivamente dentro das nossas fronteiras, não faz sentido que possa ser considerado para fins de mitigação da tributação da renda no caso de transações internacionais com base em normas erigidas justamente com o propósito oposto, isto é, o de combater a erosão das bases de cálculo nacionais.

MULTA ISOLADA POR RECOLHIMENTO A MENOR DE ESTIMATIVAS MENSAS.

CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

Tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 de suportes fáticos distintos e autônomos com diferenças claras na temporalidade da apuração, que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado anualmente, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário, e a multa isolada sobre insuficiência de recolhimento de estimativa apurada conforme balancetes elaborados mês a mês ou ainda sobre base presumida de receita bruta mensal. O disposto na Súmula nº 105 do CARF aplica-se aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que foi alterada pela MP nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.489, de 15/07/2007.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade e a arguição de decadência e excluir a qualificação da multa de ofício. Negar provimento ao recurso voluntário: i) por maioria de votos, quanto ao mérito da exigência. Vencidos os Conselheiros Fellipe Honório Rodrigues da Costa e André Luís Ulrich Pinto que votaram por dar-lhe provimento; e ii) por voto de qualidade quanto à incidência da multa isolada. Vencidos os Conselheiros Fellipe Honório Rodrigues da Costa e André Luís Ulrich Pinto, que haviam sido vencidos quanto ao mérito, e a Conselheira Liana Carine Fernandes de Queiróz que votaram por cancelar a exigência dessa penalidade. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Maurício Novaes Ferreira.

Assinado Digitalmente

Fellipe Honório Rodrigues da Costa – Relator

Assinado Digitalmente

Maurício Novaes Ferreira – Redator designado

Assinado Digitalmente

Leonardo de Andrade Couto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Mauricio Novaes Ferreira, Andre Luis Ulrich Pinto, Jose Andre Wanderley Dantas de Oliveira, Fellipe Honorio Rodrigues da Costa, Liana Carine Fernandes de Queiroz, Leonardo de Andrade Couto (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra Acórdão 108-036.890 - 3ª TURMA DA DRJ08, sessão de 23 de março de 2023, que julgou improcedente a impugnação da contribuinte.

Por bem descrever os fatos e por economia processual, adoto o relatório da decisão da DRJ, nos termos abaixo:

DO PROCEDIMENTO FISCAL

Decorrente do trabalho de fiscalização realizado na pessoa jurídica indicada, relativo aos anos-calendário 2017, 2018 e 2019, foram lavrados em 31/08/2022 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem, fl. 4095): o auto de infração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e o auto de infração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (fls. 3971 a 4001). O enquadramento legal encontra-se descrito nas folhas acima citadas. O crédito tributário lançado está abaixo demonstrado:

IMPOSTO	Cód. Receita Darf 2917	Valor 64.958.393,32
JUROS DE MORA (Calculados até 08/2022)		Valor 13.130.833,70
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		Valor 97.437.589,97
MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE (Passível de Redução)	Cód. Receita Darf 1632	Valor 30.750.715,08
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		Valor 206.277.532,07
Valor por Estorno		
DUZENTOS E SEIS MILHÕES, DUZENTOS E SETENTA E SETE MIL, QUINHENTOS E TRINTA E DOIS REAIS E SETE CENTAVOS		
CONTRIBUIÇÃO	Cód. Receita Darf 2973	Valor 23.385.021,59
JUROS DE MORA (Calculados até 08/2022)		Valor 4.727.100,12
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		Valor 35.077.532,38
MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE (Passível de Redução)	Cód. Receita Darf 1649	Valor 11.065.591,00
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		Valor 74.255.245,09
Valor por Estorno		
SETENTA E QUATRO MILHÕES, DUZENTOS E CINQUENTA E CINCO MIL, DUZENTOS E QUARENTA E CINCO REAIS E NOVE CENTAVOS		

Os fatos apurados pela Autoridade Lançadora estão descritos no Termo de Verificação Fiscal (fls. 4050 a 4092), que será a seguir sintetizado.

DO CONTRIBUINTE

Primeiramente, a Autoridade Fiscal indicou as empresas envolvidas no procedimento fiscal:

- Unilever Brasil Ltda. - CNPJ 61.068.276/0001-04 - Av. Presidente Juscelino Kubitschek, 1.309 – 1º ao 12º andar, Vila Nova Conceição - São Paulo - SP, CEP 04.543-011.

- Unilever Brasil Industrial Ltda. - 01.615.814/0001-01 - Av. Presidente Juscelino Kubitschek, 1.309 - 13º andar - sala 4, Vila Nova Conceição - São Paulo - SP, CEP 04.543-011.

Esclarece que a atual Unilever Brasil industrial Ltda possuía anteriormente a denominação Unilever Bestfoods Brasil Ltda, passando a ter a denominação de Unilever Brasil Alimentos em 22/08/2006 e, somente em 21/12/2009, alterou a sua razão social para Unilever Brasil Industrial.

Os artigos 4º e 5º do Contrato Social de Sociedade Empresária Limitada

(10/11/2011) – Unilever Brasil Ltda ("UBR") assim definem seu objeto e os sócios da empresa:

"(...)

Art. 4º A Sociedade tem por objetivo:

(a) a fabricação, transformação, beneficiamento, conservação, armazenagem, transporte, por conta própria ou de terceiros, distribuição, importação, exportação, comércio e divulgação de:

(i) produtos de limpeza e higiene doméstica em geral, produtos saneantes domissanitários e afins;

(ii) produtos alimentícios e bebidas não alcoólicas em geral sob qualquer forma de apresentação, inclusive alimentos desidratados, resfriados, congelados e supergelados em geral;

(iii) produtos de perfumaria, higiene pessoal e bucal, cosméticos e toucador;

(iv) material de embalagem em geral;

(v) matérias primas e outras substâncias utilizadas na fabricação dos produtos objeto da Sociedade, incluindo produtos químicos em geral, sejam de origem mineral, animal ou vegetal destinados ao uso industrial;

(vi) filtro e purificador de água;

(...)

Art. 5º O capital social totalmente subscrito e integralizado, é de R\$ 106.894.987,00 (cento e seis milhões, oitocentos e noventa e quatro mil, novecentos e oitenta e sete Reais) dividido em 106.894.987 (cento e seis milhões, oitocentas e noventa e quatro mil, novecentas e oitenta e sete) quotas de capital no valor nominal de R\$1,00 (um Real), cada uma, distribuído às sócias nas proporções seguintes:

a) à sócia BRAZH1 B.V., 48.027.542 (quarenta e oito milhões, vinte e sete mil, quinhentas e quarenta e duas) de quotas, do valor nominal de R\$ 1,00 (um Real) cada uma, totalizando R\$ 48.027.542,00 (quarenta e oito milhões, vinte e sete mil, quinhentos e quarenta e dois Reais).

b) à sócia BRAZH2 B.V., 48.027.542 (quarenta e oito milhões, vinte e sete mil, quinhentas e quarenta e duas) de quotas, do valor nominal de R\$ 1,00 (um Real) cada uma, totalizando R\$ 48.027.542,00 (quarenta e oito milhões, vinte e sete mil, quinhentos e quarenta e dois Reais)

c) à sócia BRAZINVEST B.V., 8.631.082 (oito milhões, seiscentas e trinta e uma mil e oitenta e duas) quotas, do valor nominal de R\$ 1,00 (um Real) cada uma, totalizando R\$ 8.631.082,00 (oito milhões, seiscentos e trinta e um mil e oitenta e dois Reais).

d) à sócia BRAZINVESTEE B.V., 2.208.821 (duas milhões, duzentas e oito mil, oitocentas e vinte e uma) quotas, do valor nominal de R\$ 1,00 (um Real) cada uma, totalizando R\$ 2.208.821,00 (dois milhões, duzentos e oito mil, oitocentos e vinte e um Reais).

Parágrafo Único - A responsabilidade de cada sócia é, na forma da lei, restrita ao valor de suas quotas, mas todas respondem solidariamente pela integralização do capital social.

(...)” A empresa Unilever Brasil Industrial Ltda (“UBI”), também uma sociedade limitada consoante Contrato Social de Sociedade Empresária Limitada, datado de 28/03/2013, cujos artigos 4º e 5º transcrevemos:

“(…)

Art. 4º A Sociedade tem por objetivo:

(a) a fabricação, transformação, beneficiamento, conservação, armazenagem, transporte, por conta própria ou de terceiros, distribuição, importação, exportação, comércio e divulgação de:

(i) produtos de limpeza e higiene doméstica em geral, produtos saneantes domissanitários e afins;

(ii) produtos alimentícios e bebidas não alcoólicas em geral sob qualquer forma de apresentação, inclusive alimentos desidratados, resfriados, congelados e supergelados em geral;

(iii) produtos de perfumaria, higiene pessoal e bucal, cosméticos e toucador;

(iv) material de embalagem em geral;

(v) matérias-primas e outras substâncias utilizadas na fabricação dos produtos objeto da Sociedade, incluindo produtos químicos em geral, sejam de origem mineral, animal ou vegetal destinados ao uso industrial;

(vi) filtro e purificador de água;

(…)

Art. 5º O capital social totalmente subscrito e integralizado, é de R\$ 857.429.641,00

(oitocentos e cinquenta e sete milhões, quatrocentos e vinte e nove mil, seiscentos e quarenta e um Reais), dividido em 857.429.641 (oitocentas e cinquenta e sete milhões, quatrocentos e vinte e nove mil, seiscentas e quarenta e uma) quotas de capital, no valor nominal de R\$1,00 (um Real) cada uma, distribuídas às sócias quotistas nas proporções seguintes:

a) à sócia BRAZH1 B.V., 120.629.614 (cento e vinte e cinco milhões, seiscentas e vinte e nove mil seiscentas e quatorze) quotas, no valor nominal de R\$1,00 (um Real) cada uma, totalizando R\$ 125.629.614,00 (cento e vinte e cinco milhões, seiscentos e vinte e nove mil, seiscentos e quatorze Reais).

b) à sócia BRAZH2 B.V., 125.629.614 (cento e vinte e cinco milhões, seiscentas e vinte e nove mil seiscentas e quatorze) quotas, no valor nominal de R\$1,00 (um Real) cada uma, totalizando R\$ 125.629.614,00 (cento e vinte e cinco milhões, seiscentos e vinte e nove mil, seiscentos e quatorze Reais).

c) à sócia BRAZINVEST B.V., 104.632.806 (cento e quatro milhões, seiscentos e trinta e dois mil, oitocentos e seis) quotas, no valor nominal de R\$1,00 (um Real) cada uma, totalizando R\$ 22.577.036,00 (cento e quatro milhões, seiscentos e trinta e dois mil, oitocentos e seis Reais).

d) à sócia BRAZINVESTEE B. V., 5.777.793 (cinco milhões, setecentas e setenta e sete mil, setecentas e noventa e três) quotas, no valor nominal de R\$1,00 (um real) cada uma, totalizando R\$ 5.777.793,00 (cinco milhões, setecentos e setenta e sete mil, setecentos e noventa e três Reais).

e) à sócia UNILEVER BRASIL LTDA. 495.759.531 (quatrocentos e noventa e cinco milhões, setecentas e cinquenta e nove mil, quinhentas e trinta e uma) quotas, no valor nominal de \$1,00 (um Real) cada uma, totalizando R\$ 495.759.531,00 (quatrocentos e noventa e cinco milhões, setecentos e cinquenta e nove mil, quinhentos e trinta e um Reais).

Parágrafo Único - A responsabilidade de cada sócia è, na forma da lei, restrita ao valor de suas quotas, mas todas respondem solidariamente pela integralização do capital social.

(...)” DOS FATOS ANTECEDENTES **Entre 01/11/2007 e 18/02/2008**, UBI (à época Unilever Brasil Alimentos Ltda) foi incorporada por UBR, disso decorrendo um ágio interno de R\$ 1.223.923.639,20, resultante de avaliação com base em rentabilidade futura. Tal ágio foi amortizado por UBR até 01/11/2009, quando foi cindida parcialmente, com reversão do ativo cindido à UBI, que passou a amortizar tal ágio da data da cisão em diante.

Informa a Autoridade Fiscal que fiscalizações anteriores examinaram os fatos descritos e verificaram amortizações do ágio de forma indevida, pois o mesmo foi gerado dentro do próprio grupo econômico, razão pela qual foram lavrados os autos de infração do IRPJ e da CSLL.

Os autos lavrados foram impugnados administrativamente. Em primeira instância administrativa (DRJs), todos os autos foram mantidos integralmente. Em seguida, a Autoridade Fiscal resume o estado dos julgamentos das autuações no CARF.

Em seguida, a Autoridade Fiscal reproduz informações e elementos de prova que constaram da última autuação, com o acréscimo de outros pertinentes aos da presente autuação.

A operação em análise consiste da incorporação da empresa Unilever Brasil Alimentos (atual UBI) pela empresa UBR, ocorrida entre 01/11/2007 e 18/02/2008, gerando um ágio interno decorrente de valor de Rentabilidade Futura. A amortização do ágio interno foi efetuada pela empresa UBR até 01/11/2009, quando esta sofreu cisão parcial, resultando na reversão do ativo cindido à empresa UBI. O ágio interno então passou a ser amortizado na UBI a partir de 02/11/2009, sendo deduzido tributariamente a partir dessa data. Foi enfatizado que todas as empresas envolvidas na incorporação e cisão parcial pertencem ao mesmo grupo econômico, o grupo econômico da Unilever.

DA INCORPORADORA UNILEVER BRASIL LTDA. (UBR)

As empresas que compunham o capital social da UBR no período da incorporação e cisão parcial são:

1. Brazinvestee B.V.
2. Brazinvest B.V.
3. BrazHI B.V.
4. Brazh2B.V

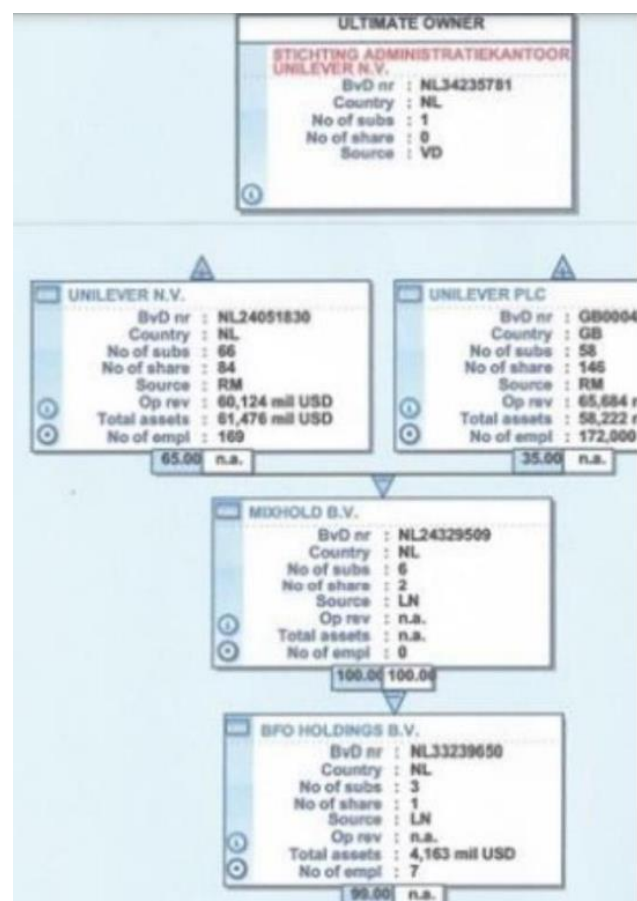
Nome:	BRAZHI BV	BRAZH2 BV	BRAZINVEST B.V.	BRAZINVESTEE B.V.
CIMPJ:	08.173.950/0001-20	08.173.951/0001-74	05.475.032/0001-67	05.475.018/0001-63
Sede:	Weena455- 3013 AL -Rotterdam Netherlands -Tel: +3110 2174000	Weena455- 3013 AL - Rotterdam - Netherlands -Tel: +31 10 2174000	Weena455- 3013 AL- Rotterdam - Netherlands -Tel: +31 10 2174000	Weena455- 3013 AL- Rotterdam - Netherlands - Tel: +31 10 2174000
Forma legal:	"Private limited liability company-BV"	"Private limited liability company - BV"	"Private limited liability company-BV"	"Private limited liability company -BV"
Tipo de empresa:	Holding Financeira	Holding Financeira	Holding Financeira	Holding Financeira
Categoria:	Pequena empresa	Pequena empresa	Pequena empresa	Pequena empresa
Nº de empregados: - em 2006 (ORBIS)	1	1	1	1
Procurador:	Luis Carlos Galvão	Luis Carlos Galvão	Luis Carlos Galvão	Luis Carlos Galvão
Membros do conselho	Vários, entre eles o Sr. Reinout van Gelder	Varios, entre eles o Sr. Reinout van Gelder	Vários, entre eles o Sr. Reinout van Gelder	Vários, entre eles o Sr. Reinout van Gelder (que é também o diretor geral da empresa em 2012)
Data de Incorporação(na Holanda)	23/06/2006	23/06/2006	27/02/2002	27/02/2002
Data de abertura do CNPJ no Brasil	25/07/2006	25/07/2006	08/01/2003	08/01/2003
Data de aquisição das quotas da UBR	18/07/2005	18/07/2006	03/07/2006	
Acionista:	Brasinvest B.V.	Brasinvest B.V.	Mavibel B.V.	Brasinvest B.V.

Os dados que compõem a tabela acima foram extraídos dos documentos societários apresentados pela UBR em atenção à Intimação 01 - Termo de Início da Ação Fiscal e do sistema de informações ORBIS, de propriedade da empresa BvD - Bureau Van Dijk, domiciliada em Bruxelas, Bélgica, com escritórios em

diversos países, incluindo Estados Unidos, México e Argentina, contendo informações públicas coletadas de diversas fontes sobre 109 milhões de empresas em todo o mundo (site www.bvdinfo.com).

As informações sobre os quotistas das quatro empresas foram fornecidas pela UBR em 19/11/2013, por meio de contratos sociais nas línguas Holandesa e Inglesa. Posteriormente, em 12/12/2013, a empresa forneceu a tradução simples dos documentos societários. Constam nos "Instrumentos de Constituição" das quatro empresas os acionistas indicados no quadro acima. Todos os proprietários da UBR integram o grupo econômico da Unilever.

A figura a seguir, extraída do sistema ORBIS, traz o organograma societário das empresas BrazHI BV, BrazH2 BV e Brazinvestee B.V., para o ano-calendário 2012. A empresa Brazinvest B.V. participa do capital das 03 empresas citadas, e é controlada pelo grupo econômico Unilever.



Na tradução livre do Instrumento de Constituição consta como proprietária da empresa Brazinvest, no ano-calendário de 2002, a empresa Maatschappij voor Internationale Beleggingen B.V. , a Mavibel B.V.. A figura acima, que traz a empresa BFO Holdings B.V. como controladora da Brazinvest B.V., refere-se à situação no ano-calendário 2012.

No Sistema Orbis, está informado que a empresa Unilever N.V, é a controladora da Brazinvest B.V no ano-calendário 2012.

HISTÓRICO DAS ALTERAÇÕES NAS PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS NA UBR EM 2006
Em 20/06/06 as sócias proprietárias da Unilever Brasil (UBR) eram a Unilever N.V., sociedade legalmente organizada e existente sob as leis da Holanda, com sede em Weena, 455, 3013 Al, Rotterdam, a Mavibel Brasil Ltda., sociedade empresária limitada com sede na Av.

Maria Coelho Aguiar 215 - Bloco C - 2º andar - São Paulo - SP, e a Brazinvestee B.V., sociedade legalmente organizada e existente sob as leis da Holanda, com sede em Weena, 455, 3013 Al, Rotterdam.

Em 03/07/06, por meio de Instrumento de alteração de Contrato Social, a sócia quotista Unilever N.V. cedeu e transferiu para a Brazinvest B.V. a totalidade de sua participação nesta sociedade, representada por 383.828.145 (trezentos e oitenta e três milhões, oitocentos e vinte e oito mil e cento e quarenta e cinco) quotas no valor nominal de R\$ 1,00 (um real) cada.

Em 18/07/06, a sócia Brazinvest B.V. cedeu e transferiu 187.600.146 (cento e oitenta e sete milhões, seiscentos mil e cento e quarenta e seis) quotas para a BRAZH1 B.V. e 196.227.999 (cento e noventa e seis milhões, duzentos e vinte e sete mil, novecentos e noventa e nove) quotas para a BRAZH2 B.V., retirando-se assim da sociedade.

Em 25/07/06, há uma nova alteração no Contrato Social, mas desta vez apenas para oficializar a mudança do endereço da sede da Unilever Brasil Ltda. para Av. Presidente Juscelino Kubitschek 1.309, 13º andar sala 4, Cep: 04543-011 Bairro Vila Nova Conceição, São Paulo, SP. Cabe observar que apesar da Brazinvest ter saído da sociedade na alteração anterior, a mesma aparece nessa alteração contratual como sócia e BRAZH1 e BRAZH2 não são citadas como sócias. Não são mencionadas as quotas.

Em 16/11/06, ocorre nova alteração na estrutura societária da UBR. A sócia quotista BRAZH2 B.V. transfere para a Brazinvestee B.V. 8.627.853 (oito milhões, seiscentos e vinte e sete mil, oitocentos e cinquenta e três) quotas no valor nominal de R\$ 1,00 (um real) cada.

Em 15/12/06, foi aprovada a Incorporação da Mavibel Brasil Ltda. pela Unilever Brasil Ltda (UBR). Segundo laudo pericial, o valor do acervo líquido da incorporada, após descontado o valor do investimento na UBR, era negativo em R\$ 332.858.604,03 (trezentos e trinta e dois milhões, oitocentos e cinquenta e oito mil, seiscentos e quatro reais e três centavos).

Como o valor do acervo líquido da incorporada era menor do que o valor de seu investimento no capital social da incorporadora, a incorporação foi efetuada com redução do capital da incorporadora. O Capital Social da UBR foi reduzido de R\$ 750.400.584,00 (setecentos e cinquenta milhões, quatrocentos mil e quinhentos e oitenta e quatro reais) para R\$ 417.541.980,00 (quatrocentos e dezessete milhões e quinhentos e quarenta e um mil, novecentos e oitenta reais), mediante a

extinção de 332.858.604 quotas, no valor nominal de R\$ 1,00 (um real) cada, de propriedade da incorporada, Mavibel Brasil Ltda.

As quotas remanescentes foram atribuídas às sócias da Mavibel, Brazilinvest B.V. e Brazilinvestee B.V. na proporção da participação de cada uma delas no capital social da Mavibel.

A Brazilinvest B.V. recebeu 33.713.828 quotas e a Brazilinvestee B.V., 6 quotas do Capital Social da UBR.

QUADRO RESUMO DAS ALTERAÇÕES SOCIETÁRIAS DA UBR EM 2006 - Sócio 2

Data	Sócio 1	Sócio 2	Sócio 3	Sócio 4
20/06/2006	Unilever N.V. 383.828.145,00 51,15%	Mavibel 366.572.438,00 48,85%	Brazilinvestee 1,00 0%	
03/07/2006	Brazilinvest 383.828.145,00 51,15%	Mavibel 366.572.438,00 48,85%	Brazilinvestee 1,00 0,00%	UBR 0,00%
18/07/2006	Mavibel 366.572.438,00 48,85%	Brazh2 196.227.999,00 26,15%	Brazh1 187.600.146,00 25,00%	Brazilinvestee 1,00 0,00%

Observações:

- A BRAZH1 e a BRAZH2 foram criadas, na Holanda, em 23/06/2006 e em 18/07/2006 já se tornaram sócias quotistas da UBR, embora só tenham sido cadastradas no CNPJ, no dia 25/07/06, uma semana depois da aquisição das quotas.

- Na alteração contratual da UBR de 18/07/2006, no entanto, já aparece o CNPJ em que elas foram inscritas.

DA INCORPORADA UNILEVER BRASIL INDUSTRIAL LTDA. (A UBI)

No período da incorporação pela UBR, a empresa UBI possuía os seguintes controladores:

1. Brazh3 B.V.
2. Brazh4 B.V.
3. Brazh5 B.V.

Nome:	THAIB4 BV - conhecida também como BRAZH3 BV	THAIB5 BV - conhecida também como BRAZH4 BV	THAIB6 BV - conhecida também como BRAZH5 BV
CNPJ:	08.173.952/0001-19	08.173.953/0001-63	08.173.954/0001-08
Sede:	Weena 455 - 3013 AL - Rotterdam - Netherlands - Tel: +3110 2174000	Weena 455- 3013 AL-Rotterdam - Netherlands - Tel: +3110 2174000	Weena 455 - 3013 AL - Rotterdam -Netherlands -Tel: +31 10 2174000
Forma legal:	"Private limited liability company - BV"	"Private limited liability company - BV"	"Private limited liability company -BV"
Tipo de empresa:	Holding Financeira	Holding Financeira	Holding Financeira
Categoria:	Pequena empresa	Pequena empresa	Pequena empresa
Nº de empregados: - em 2006 e em 2009 (ORBIS)	1 1	1 1	1 1
Procurador:	Luís Carlos Galvão	Luís Carlos Galvão	Luís Carlos Galvão
Diretores: (de acordo com contrato de compra e venda)	Leonardus C. M Helderman (gerente de tributos) Reinout Van Gelder (gerente de tributos)	Leonardus C. M Helderman (gerente de tributos) Reinout Van Gelder (gerente de tributos)	Leonardus C. M Helderman (gerente de tributos) Reinout Van Gelder (gerente de tributos)
% do Capital da UBA:	40%	40%	20%
Data de Incorporação (na Holanda)	23/06/2006	23/06/2005	23/06/2006
Data de abertura do CNPJ no Brasil	25/07/2006	25/07/2006	25/07/2006
Data de aquisição das quotas da UBA	10/07/2006	08/08/2006	03/07/2006 e 29/08/2006
Data da venda das quotas para a UBR	01/11/2007	02/01/2008	18/02/2008
Data da Dissolução na Holanda:	27/07/2009	27/07/2009	27/07/2009
Acionistas:	Nov/06 - Mixhold BV -100% do capital Mar/07 - Mixhold BV -100% do capital Abr/08 -BrazilinvestBV-100%do capital Nov/08 - New Asia -100% do capital	Nov/06 - Mixhold BV -100% do capital Mar/07 - Mixhold BV - 100% do capital Abr/08 - Brazilinvest BV -100% do capital Nov/08 - New Asia -100% do capital	Nov/06 - Mixhold BV -100% do capital Mar/07-Mixhold BV-100%do capital Abr/08 - Brazilinvest BV-100%do capital Nov/08 - New Asia -100% do capital

Os dados da tabela acima foram extraídos dos documentos societários apresentados pela UBI em atenção à fiscalização anterior e do sistema de informações ORBIS.

Consta no sistema ORBIS, conforme informação pública disponível, que as três empresas BrazH3, BrazH4 e BrazH5 atuavam como holding financeira e se enquadravam no porte de pequena empresa.

Segundo as alterações de Contrato Social apresentadas pela UBI, em 27/05/2008 as empresas Brazh3, Brazh4 e BrazH5 alteraram sua denominação social para ThaiB4 B.V., ThaiB5 B.V. e ThaiB6 B.V., respectivamente. Consta no Sistema ORBIS que tais empresas foram dissolvidas em seu país de origem em julho de 2009.

Em relação às conexões com o grupo econômico Unilever, constatamos que as empresas Brazh3, Brazh4 e BrazH5, no período da incorporação da UBI, de 01/11/2007 a 18/02/2008, estiveram sob o controle das empresas MixHold B.V. e da Brazilinvest B.V.. Tais empresas sempre estiveram sob o controle direto ou indireto da Unilever N.V e/ou Unilever PLC.

Nome:	BRAZINVEST	MIXHOLD
CNPJ:	05.475.032/0001-67	05.475.212/0001-49
Sede:	Weena455- 3013 AL -Rotterdam -Netherlands -Tel: +3110 2174000	Weena455- 3013 AL -Rotterdam -Netherlands -Tel: +3110 2174000
Forma legal:	"Private limited liability company- BV"	"Private limited liability company - BV"
Tipo de empresa:	Holding Financeira	Holding Financeira
Categoria:	Pequena empresa	Pequena empresa
Nº de empregados: - em 2006 (ORBIS)		
Procurador:	Luís Carlos Galvão	Luís Carlos Galvão
Membros do conselho	Vários, entre eles o Mr. Reinout van Gelder	
Data de Incorporação (na Holanda)	01/02/2003	
Data de abertura do CNPJ no Brasil	08/01/2003	08/01/2003
Acionistas:	Atualmente é a BFO Holdings B.V.	Atualmente são a Unilever N.V (65%) e a Unilever PLC (35%)

De relevância mencionar o fato do Sr. Reinout Van Gelder, que assina os Contratos de Compra e Venda da UBI para a UBR, representando as empresas Brazh3, Brazh4 e Brazh5 na figura de seu Gerente de Tributos, também exerce a função de Membro de Conselho das empresas Brazinvest, BrazH1, Brazh2, e Diretor Geral da empresa Brazinvestee B.V., que controlam a UBR. O Sr. Reinout Van Gelder foi também funcionário da Unilever N.V., ocupando o cargo de "Head of Tax Americas".

Por sua vez, consta nos documentos societários apresentados que o Sr. Luís Carlos Galvão, advogado, inscrito no CPF sob o nº 537.891.138-91, foi ou é procurador e representante no Brasil de todas as empresas estrangeiras mencionadas neste Termo, tendo assinado todas as alterações contratuais aqui citadas.

Finalmente, faz-se interessante citar que todas as empresas BrazH3, BrazH4 e BrazH5, juntamente com as BrazH1, BrazH2, foram inscritas no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ) na mesma data, 25/07/2006, e, que todas as empresas estrangeiras mencionadas têm sede no mesmo endereço na Holanda: Weena 455 - 3013 AL - Rotterdam - Netherlands.

HISTÓRICO DAS ALTERAÇÕES NAS PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS NA ATUAL UBI TRANSFERÊNCIA DO CONTROLE ACIONÁRIO DA UBI PARA BRAZH3, BRAZH4 E BRAZH5 A Unilever Brasil Industrial Ltda. (UBI), possuía, em 02/07/2006, a razão social "Unilever Bestfoods Brasil Ltda.", e sede na Av. Maria Coelho Aguiar 215 – Bloco C – 1º andar – São Paulo – SP. Suas únicas sócias eram:

- Mixhold B.V., sociedade legalmente organizada e existente sob as leis da Holanda, com 496.790.374 quotas no valor nominal de R\$ 1,00 (um real) cada; e - Mavibel Brasil Ltda., sociedade empresária limitada com sede na Av. Maria Coelho Aguiar 215 – Bloco C – 2º andar – São Paulo – SP, com 3.399 quotas no valor nominal de R\$ 1,00 (um real) cada.

Após 02/07/2006, o controle acionário da UBI foi gradativamente transferido para as três empresas recém-criadas BRAZH3, BRAZH4 E BRAZH5, como segue:

1. Em 03/07/2006, a sócia quotista Mavibel Brasil Ltda. cedeu e transferiu para a BRAZH5 B.V. a totalidade de sua participação na Unilever Brasil Bestfoods Brasil Ltda., 3.399 (três mil novecentos e noventa e nove) quotas.
2. Em 10/07/2006, houve nova alteração de Contrato Social. A sócia quotista Mixhold B.V. cedeu e transferiu para a BRAZH3 B.V., 198.716.150 (cento e noventa e oito milhões, setecentos e dezesseis mil, cento e cinquenta) quotas.
3. Em 25/07/2006, o endereço da sede da Unilever Bestfoods Brasil Ltda. foi alterado para Av. Presidente Juscelino Kubitschek 1.309, 13º andar sala 4, Cep: 04543-011 Bairro Vila Nova Conceição, São Paulo, SP.
4. Em 08/08/2006, por meio de nova alteração contratual, a sócia quotista Mixhold B.V. cedeu e transferiu para a BRAZH4 B.V. 198.716.149 (cento e noventa e oito milhões, setecentos e dezesseis mil, cento e quarenta e nove) quotas.
5. Em 22/08/2006, houve a alteração da denominação da Unilever Bestfoods Brasil Ltda. para Unilever Brasil Alimentos Ltda.
6. Em 29/08/2006, houve nova modificação na estrutura das participações societárias. A sócia quotista Mixhold B.V. cedeu e transferiu para a BRAZH5 B.V. 99.358.076 (noventa e nove milhões, trezentos e cinquenta e oito mil e setenta e seis) quotas no valor nominal de R\$ 1,00 (um real) cada.

Assim, em um intervalo de 57 dias, por meio de quatro alterações contratuais, nas datas 03/07, 10/07, 08/08 e 29/08 de 2006, o controle acionário da atual Unilever Brasil Industrial (UBI) que em 03/07/2006 era da Mixhold B.V., que possuía 99,9993% das quotas, passou a ser exercido por BRAZH3 (39,9997%), BRAZH4 (39,9997%) e BRAZH5 (20,0005%).

Embora a Mixhold B.V. tenha transferido suas quotas do capital da UBI à BRAZH3, BRAZH4 e BRAZH5, indiretamente, ainda as detinha, já que possuía 100% do capital das empresas BRAZH3, BRAZH4 e BRAZH5.

QUADRO RESUMO DAS ALTERAÇÕES SOCIETÁRIAS NA UBI EM 2006

Data	Sócio 1	Sócio 2	Sócio 3	Sócio 4
	Mixhold	Mavibel		
	496.790.374,00	3.399,00		
	99,9993%	0,0007%		
03/07/2006	Mixhold	Brazh5	Mavibel	
	496.790.374,00	3.399,00	0,00	
	99,9993%	0,0007%	0%	
10/07/2006	Mixhold	Brazh3	Brazh5	
	298.074.224,00	198.716.150,00	3.399,00	
	59,9996%	39,9997%	0,0007%	
08/08/2006	Brazh4	Brazh3	Mixhold	Br

PROCESSO DE INCORPORAÇÃO DA UNILEVER BRASIL ALIMENTOS (atual UBI) PELA UNILEVER BRASIL (UBR)

O processo de aquisição da Unilever Brasil Alimentos Ltda. (UBI) pela Unilever Brasil Ltda. (UBR) ocorreu em três etapas e teve início 01/11/2007, por meio de alteração contratual, quando a BRAZH3 B.V., representada por seu procurador Luís Carlos Galvão, vendeu à UBR, representada nesse ato por seus diretores Luís Carlos Galvão e Eduardo Mimo de Mello, a totalidade de suas cotas, 198.716.149 (cento e noventa e oito milhões, setecentos e dezesseis mil, cento e quarenta e nove) quotas no valor nominal de R\$ 1,00 (um real) cada, retirando-se da sociedade.

A segunda etapa do processo de aquisição ocorreu em 02/01/2008, quando a BRAZH4 B.V. vendeu à UBR a totalidade de suas cotas, 198.716.149 (cento e noventa e oito milhões, setecentos e dezesseis mil, cento e quarenta e nove) quotas, retirando-se da sociedade.

Em 18/02/2008, ocorreu a conclusão do processo de aquisição das quotas da UBI pela UBR. Por meio de novo instrumento de alteração contratual, a BRAZH5 B.V. cedeu à UBR, 99.361.474 (noventa e nove milhões, trezentas e sessenta e uma mil, quatrocentas e setenta e quatro) quotas e à Brasinvestee B.V., 1 (uma) quota, no valor nominal de R\$ 1,00 (um real) cada.

QUADRO RESUMO DA INCORPORAÇÃO DA UBI PELA UBR

Data	Sócio 1	Sócio 2	Sócio 3
29/08/2006	Brazh3	Brazh4	Brazh5
	198.716.149,00 40,00%	198.716.149,00 40,00%	99.361.475,00 20,00%
01/11/2007	UBR	Brazh4	Brazh5
	198.716.149,00 40,00%	198.716.149,00 40,0%	99.361.475,00 20,00%
02/01/2008	UBR	Brazh5	
	397.432.298,00	99.361.475,00	

A Fiscalização ressalva que as empresas BRAZH3 B.V., BRAZH4 B.V. e BRAZH5 B.V.:

1. Possuíam a sede no mesmo endereço, Weena 455 - 3013 AL - Rotterdam - Holanda, que é também o endereço da sede das empresas Unilever N.V., Mixhold B.V., Brazinvest B.V.; Brasinvestee B.V.; BRAZH1 B.V. e BRAZH2 B.V.;
2. Eram representadas pelo mesmo procurador, Luís Carlos Galvão, que era também o procurador das empresas Unilever Brasil Ltda., Unilever Brasil Alimentos Ltda., Unilever N.V., Mavibel Brasil Ltda., Mixhold B.V., Brazinvest B.V.; Brasinvestee B.V.; BRAZH1 B.V. e BRAZH2 B.V., e que assinou todas as alterações contratuais mencionadas neste termo;
3. Tinham como um de seus diretores, que assinou o contrato de venda das quotas da UBI à UBR, o Sr. Reinout Van Gelder, que era também funcionário da Unilever N.V., ocupando o cargo de "Head of Tax Americas";
4. Tinham a mesma acionista, Mixhold B.V., à época da aquisição das quotas da UBI e da transferência das quotas da UBI à UBR.

Com base nos documentos disponíveis, foi elaborado o seguinte quadro que descreve cronologicamente o histórico das empresas BrazH3, BrazH4 e BrazH5 em relação à aquisição e venda da UBI.

	23/06/2006	03/07/2006	10/07/2006	25/07/2006	08/08/2006	29/08/2006	01/11/2007	02
BrazH3	Início na Holanda	-	Aquisição de 40% da UBA	Inscrição no CNPJ	-		Venda 40% da UBA p/a UBR	-
BrazH4	Início na Holanda	-	-	Inscrição no CNPJ	Aquisição de 40% da UBA	-		Vt da UI

Do cronograma acima, verifica-se:

1. As empresas BrazH3, BrazH4 e BrazH5, juntamente com as BrazH1 e BrazH2, foram constituídas na Holanda na mesma data, em 23/06/2006.
2. Todas foram inscritas no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ) também na mesma data, em 25/07/2006.
3. Após 67 dias da sua constituição na Holanda, as empresas BrazH3, BrazH4 e BrazH5 já haviam adquirido a totalidade da UBI.
4. Segundo as alterações do contrato social, apresentadas pela UBI em resposta à Intimação 06, em 04/06/2008 as empresas Brazh3, Brazh4 e BrazH5 mudaram sua denominação social para ThaiB4 B.V., ThaiB5 B.V. e ThaiB6 B.V., respectivamente.
5. Consta no Sistema Orbis que tais empresas foram dissolvidas em seu país de origem em julho de 2009.
6. As empresas BrazH3, BrazH4 e BrazH5 possuíram um período de vida curto: foram constituídas e dissolvidas em um período de aproximadamente 03 anos, e, em aproximadamente 1,5 anos adquiriram e revenderam a UBI.

Tanto a UBR quanto a UBI informaram reiteradamente que a incorporação e a conseqüente cisão parcial consistiam em um “novo modelo global de negócios” em que separariam os negócios da Unilever em duas grandes empresas, uma fabricante e outra distribuidora.

No entanto, em nenhum momento foi explicado à Fiscalização o motivo pelo qual a UBI foi primeiramente adquirida pelas empresas BrazH3, BrazH4 e BrazH5 e depois revendida à UBR. Nos documentos apresentados não conseguimos verificar a função das empresas BrazH3, BrazH4 e BrazH5 no referido modelo global de negócios, a não ser o papel de gerar um ágio intragrupo, com base no valor de rentabilidade dos resultados de exercícios futuros, que pudesse ser tributariamente deduzido.

SURGIMENTO DO ÁGIO GERADO NA INCORPORAÇÃO DA UBI PELA UBR

A empresa Deloitte Touche Tohmatsu Consultores Ltda. foi contratada pela Unilever Brasil Alimentos (UBI) para realizar o serviço de Avaliação Econômico-Financeira da totalidade das quotas da UBI na data-base de 30/09/2007.

Conforme descrito no relatório final apresentado pela empresa de consultoria Deloitte, "... o propósito deste estudo é fornecer indicativo do valor econômico das referidas quotas fornecendo subsídio para V. Sas. em eventual reestruturação societária do Grupo Unilever, bem como suportar eventual ágio gerado na operação, tendo como base a rentabilidade futura do negócio. Nenhum outro objetivo pode ser subentendido ou inferido, bem como, este documento se destina ao uso restrito de V. Sas. para a finalidade descrita acima, exclusivamente." O método adotado foi o da lucratividade (Income Approach), também denominado de rentabilidade futura, baseado na metodologia do fluxo de caixa futuro descontado a valor presente e, de acordo com o laudo elaborado e apresentado pela Deloitte em 25/10/2007, o Valor Justo de Mercado ("fair market value") da UBI, na data base de 30/09/2007, foi estimado em R\$ 1.379 milhões (um bilhão e trezentos e setenta e nove milhões de reais). Esse valor serviu de base para o preço de venda das quotas do capital da UBI.

Conforme já descrito, o processo de aquisição da UBI pela UBR se deu em três etapas, em três datas distintas. A seguir, é detalhado o valor do ágio gerado em cada uma das etapas.

1ª etapa: 01/11/07 – Venda de 40% das quotas da UBI pela BRAZH3 B.V.

<p>Valor de mercado da UBI segundo laudo da Deloitte</p> <p>Valor do Patrimônio Líquido da UBI em 31/10/07</p> <p>Preço de venda de 40% da UBI (= 40% de R\$ 1.379 milhõ</p>
--

2ª etapa: 02/01/08 – Venda de 40% das quotas da UBI pela BRAZH4 B.V.

<p>Valor do Patrimônio Líquido da UBI em 31/12/07</p> <p>Preço de venda de 40% da UBI (= 40% de R\$ 1.379 milhõ</p> <p>40% do valor total do PI da UBI em 31/12/07</p>
--

3ª etapa: 01/02/08 – Venda de 20% das quotas da UBI pela BRAZH5 B.V.

<p>Valor do Patrimônio Líquido da UBI em 31/01/08</p> <p>Preço de venda de 20% da UBI (= 20% de R\$ 1.379 milhõ</p> <p>20% do valor total do PI da UBI em 31/01/08</p>
--

O ágio gerado nas três etapas acima totalizou R\$ 1.223.922.639,20 (um bilhão, duzentos e vinte três milhões, novecentos e vinte dois mil, seiscentos e trinta nove reais, vinte centavos).

O valor efetivamente remetido pela UBR às empresas BRAZH3, BRAZH4 e BRAZH5 na Holanda somou R\$ 1.327.888.664,27, conforme os contratos de câmbio

apresentados. No entanto, como mencionado, todas as empresas envolvidas (UBR, UBI, BRAZH3, BRAZH4 e BRAZH5) sempre possuíram, em última instância, o mesmo controlador e conseqüentemente a quantia remetida se manteve dentro do próprio grupo econômico.

Descontados das remessas financeiras ao exterior, a UBR recolheu R\$ 51.111.335,73 a título de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) incidente sobre ganho de capital.

Comparativamente, considerando que os R\$ 1,327 bilhões remetidos permaneceram dentro do próprio grupo da Unilever, e tendo como base o resultado do grupo econômico como um todo, a dedução de R\$ 1,223 bilhões de ágio da base de cálculo do IRPJ e CSLL nos períodos seguintes poderia reduzir o valor dos tributos devidos em um montante consideravelmente superior aos R\$ 51 milhões recolhidos de IRRF das remessas. Em outras palavras, a operação gerou uma grande economia de tributos para o grupo Unilever.

Amortizações realizadas pela UBR do ágio gerado na aquisição da UBI

Data período /	Fato	Valor do ágio gerado	Valor da parcela mensal da amort. (120 meses)	Valor
01/11/07	Aquisição de 40% da UBI	R\$ 479.550.267,20	R\$ 3.996.252,23	
nov/07	Amortização Mensal			R\$
dez/07	Amortização Mensal			R\$
02/01/08	Aquisição de 40% da UBI	R\$ 496.846.178,40	R\$ 4.140.384,82	
jan/08	Amortização Mensal			R\$
01/02/08	Aquisição de 20% da UBI	R\$ 247.526.193,60	R\$ 2.062.718,28	
fev/08	Amortização Mensal			R\$
mar/08	Amortização Mensal			R\$
abr/08	Amortização Mensal			R\$
mai/08	Amortização Mensal			R\$
jun/08	Amortização Mensal			R\$
jul/08	Amortização Mensal			R\$
ago/08	Amortização Mensal			R\$
set/08	Amortização Mensal			R\$
out/08	Amortização Mensal			R\$
nov/08	Amortização Mensal			R\$
dez/08	Amortização Mensal			R\$

O total amortizado pela UBR no ano-calendário 2009 foi R\$ 101.993.553,30, referentes aos meses de janeiro a outubro.

A amortização acima foi objeto de glosa pela Receita Federal do Brasil, conforme o processo nº 16561.720028/2014-55.

Apesar de ter amortizado o valor de ágio correspondente a dez meses do ano calendário 2009, contabilmente, no ato da cisão parcial, a UBR transferiu a UBI o valor de R\$ 1.095.600.589,11 de ágio a amortizar. Tal valor corresponde ao saldo em 31/12/2008, conforme quadro acima.

A seguir, reproduz-se os lançamentos contábeis extraídos Sistema Público de Escrituração Digital (SPED-Contábil).

UBR - Conta: 81634403 - CONTA DE INCORPORACAO					
Data	Cód.Conta	Conta	D/C	Valor	Hist
01/11/2009	81634403	CONTA DE INCORPORACAO	D	R\$ 1.095.600.357,06	CISÃO - PR
01/11/2009	81121001	AMORTIZACAO ACUM INTANGIVEL - AGIO S/ INVESTIMENTO	D	R\$ 128.322.286,10	CISÃO - PR
01/11/2009	81120001	INTANGIVEL - AGIO SOBRE INVESTIMENTO	C	R\$ 1.223.922.643,16	CISÃO - PR

UBI - Conta: 81634403 - CONTA DE INCORPORACAO					
Data	Cód.Conta	Conta	D/C	Valor	Hist
31/10/2009	81120001	INTANGIVEL - AGIO SOBRE INVESTIMENTO	D	R\$ 1.223.922.643,16	CISÃO - PR

CISÃO PARCIAL DA UBR E TRANSFERÊNCIA DO ATIVO PARA UBI

A cisão parcial da UBR ocorreu em 01/11/2009. Os ativos cindidos foram incorporados na UBI na mesma data. Em ata de reunião com as sócias da Unilever Brasil Alimentos Ltda. (UBI), a Unilever Brasil Ltda. (UBR) e a Brazinvestee, decidiram:

. Aprovar o “Protocolo e Justificação de Cisão Parcial da Unilever Brasil”; . Ratificar a contratação, previamente feita pelos administradores da sociedade, da empresa PriceWaterhouse Coopers Auditores Independentes para elaborar a avaliação do acervo líquido contábil da Unilever Brasil Ltda. (UBR);

. Aprovar o Laudo de avaliação do acervo líquido da UBR, datado de 30/09/09, preparado pela PriceWaterhouse Coopers Auditores Independentes. Tal laudo indicou que o valor do acervo líquido da UBR, em 30/09/09, era de R\$ 279.614.056,23; . Aprovar definitivamente a cisão parcial da UBR com base no previsto no Protocolo e Justificação de Cisão Parcial, com a recepção do acervo líquido contábil da UBR pela UBI, no valor de R\$ 279.614.056,23; . Aprovar, em razão da cisão parcial, a redução do capital social da UBR de R\$ 417.541.980,00 para R\$ 106.894.987,00 com uma redução efetiva de 279.614.056,00, correspondente a 279.614.056 quotas da sociedade e R\$ 31.032.937,00 referente à absorção da reserva de reavaliação reflexa do investimento da UBI na UBR.

Quadro Demonstrativo das Alterações no Capital da UBR

Data	Sócio 1	Sócio 2	Sócio 3	Sócio 4
02/10/2009	Brazinvest	Brazinvestee	BrazH1	BrazH2
	33.713.828,00	8.627.860,00	187.600.146,00	187.600.146,00
	8,1%	2,1%	44,9%	44,9%
01/11/2009	Brazinvest	Brazinvestee	BrazH1	BrazH2
	8.631.082,00	2.028.821,00	48.027.542,00	48.027.542,00
	8,1%	2,1%	44,9%	44,9%

Cisão da UBR – Extinção de 310.646.993 quotas

Do “Protocolo de Cisão Parcial e Justificação da Unilever Brasil Ltda.”, aprovado em ata acima descrita, transcreve-se:

“I. Princípios Gerais - Motivos da Operação, Participações da UBR e da UBA 1.1 Ambas sociedades pertencem ao mesmo grupo econômico, desta forma a cisão parcial da UBR com a conseqüente incorporação da parcela cindida pela UBA trará consideráveis benefícios às sociedades, de ordem administrativa e econômica; 1.2 O foco em determinadas atividades permitirá um melhor aproveitamento dos recursos das empresas envolvidas e uma perspectiva de expansão dos negócios sociais;

1.3 Esta proposta de cisão parcial é também justificada pelo fato de constituir parte de uma reorganização societária, de acordo com a qual parte dos ativos (fixos, investimentos, ágios, direitos creditórios) e dívidas da UBR serão transferidos a UBA. A expressão “Negócio” é definida como todos os negócios, ativos, propriedades, operando como um “going concern”, que constituem os negócios de manufatura de higiene e limpeza doméstica da UBR no Brasil.

II. Ativos e passivos que fazem parte do patrimônio da UBR a ser cindido

2.1. Os signatários deste Protocolo contrataram, ad referendum das reuniões das sócias da UBR e da UBA, a firma Pricewaterhous e Coopers Auditores Independentes, com escritório na Av. Francisco Matarazzo, 1400 - Torre Torino, na Cidade de São Paulo, Estado de São Paulo, inscrita no CNPJ/MF, sob o nº 61.562.112/0001-20, para proceder à verificação e avaliação do valor patrimonial da UBR, objeto da cisão parcial da mesma, e para a apresentação do respectivo Laudo de Avaliação (Anexo 2.1 (a)), O Laudo de Avaliação do acervo líquido a valor contábil de UBR a ser vertido à UBA se baseou no Balanço Patrimonial da UBR datado de 30/09/2009 (Anexo 2.1(b)).

2.2. Conforme o Laudo de Avaliação, com base nos valores lançados nos livros da UBR, em 30/09/2009, o valor da parcela do patrimônio líquido da UBR a ser vertido à UBA em virtude da cisão parcial daquela ó de R\$ 279.614.056,23 (duzentos e setenta e nove milhões, seiscentos e quatorze mil. cinquenta e seis Reais e vinte e três centavos), caracterizado por investimento da UBR em UBA, composto da seguinte forma: (a) R\$ 584.511.534,62 (quinhentos e oitenta e quatro milhões, quinhentos e onze mil, quinhentos e trinta e quatro Reais e sessenta e dois centavos), equivalente a 100% do patrimônio líquido da UBA, deduzido dos lucros não realizados nos estoques na data do balanço, equivalente a R\$ 91.134.436,53 (noventa e um milhões, cento e trinta e quatro mil, quatrocentos e trinta e seis Reais e cinquenta e três centavos) e; (b) ágio na aquisição do investimento em UBA e tendo como fundamento a perspectiva de rentabilidade futura do investimento, no valor de R\$ 1.095.600.357,06 (um bilhão, noventa e cinco milhões, seiscentos mil, trezentos e cinquenta e sete Reais e seis centavos); (c) ativos imobilizados, no valor de R\$ 87.948.940,58 (oitenta e sete milhões, novecentos e quarenta e oito mil, novecentos e quarenta Reais e cinquenta e oito centavos), identificados na listagem anexa ao presente como Anexo 2.2: (d) adiantamentos a fornecedores, no valor de R\$ 5.049.960,59 (cinco milhões, quarenta e nove mil, novecentos e sessenta Reais e cinquenta e nove

centavos); (e) provisões de ativos imobilizados, no valor de R\$ 4.577.542,11 (quatro milhões, quinhentos e setenta e sete mil, quinhentos e quarenta e dois Reais e onze centavos); preparadas de acordo com o Balanço Patrimonial da UBR de 30 de setembro de 2009, e obrigações entre empresas do grupo no valor de R\$ 1.397.784.757,98 (um bilhão, trezentos e noventa e sete milhões, setecentos e oitenta e quatro mil, setecentos e cinquenta e sete Reais e noventa e oito centavos). Todos e quaisquer contratos, escritos ou verbais, referentes aos itens do ativo e do passivo e atividades do Negócio, objeto da cisão, serão também transferidas à UBA, embora não relacionados neste Protocolo. Todos e quaisquer bens, direitos e obrigações relativos aos itens do ativo e do passivo transferidos, contabilizados em 30 de setembro de 2009, serão também vertidos à UBA e em nome dela deverão ser atualizados os respectivos registros junto aos órgãos competentes. Com a incorporação do ativo cindido da UBR, em razão da cisão parcial, o capital social da UBI passou de R\$ 496.793.773,00 para R\$ 776.407.829,00 com o aumento efetivo R\$ 279.614.056,00, correspondente a emissão de 279.614.056 quotas com valor nominal de R\$ 1,00 cada uma. Depois se eliminaram R\$ 493.377.098,00 decorrentes de baixa do investimento da UBR na UBI, e R\$ 3.416.673,00 provindos da reversão da Reserva de Avaliação frente a Prejuízos Acumulados, resultando para a UBI um Capital Social de R\$ 279.614.057,00, com distribuição de quotas às sócias nas seguintes proporções:

Quadro Demonstrativo das Alterações no Capital da UBI

Data	Sócio 1	Sócio 2	Sócio 3	Sócio 4
02/10/2009	UBR	Brazinveste	BrazH1	BrazH2
	496.793.772,00	1,00		
	100,00%	0,00%		
01/11/2009	Brazinvest	Brazinveste	BrazH1	BrazH2
	22.577.036,00	5.777.793,00	125.629.614,00	125.629.614,00
	8,1%	2,1%	44,9%	44,9%

Incorporação acervo cindido da UBI

ALTERAÇÃO NO CAPITAL DA UBI

Conforme mencionado no “Protocolo de Cisão Parcial e Justificação da Unilever Brasil Ltda”, acima parcialmente transcrito, parte do ativo cindido incorporado pela UBI corresponde ao “ágio na aquisição do investimento em UBI e tendo como fundamento a perspectiva de rentabilidade futura no investimento, no valor de R\$ 1.095.600.357,06”.

A UBI realizou as seguintes amortizações do referido ágio no ano-calendário 2009 e 2010:

Data / período	Fato	
nov/09	Amortização Mensal	f
dez/09	Amortização Mensal	f
	total	f
jan/10	Amortização Mensal	f
fev/10	Amortização Mensal	f
mar/10	Amortização Mensal	f
abr/10	Amortização Mensal	f
mai/10	Amortização Mensal	f
jun/10	Amortização Mensal	f
jul/10	Amortização Mensal	f

Os valores amortizados pela UBI em 2009 e 2010 foram glosados em Ação Fiscal, conforme os processos nº 16561.720199/2013-01 e 16561.720169/2014-78, respectivamente.

RETORNO DA UBR À SOCIEDADE DA UBI

A Autoridade Fiscal pondera que, apesar de estar frisado nos Princípios Gerais do “Protocolo de Cisão Parcial e Justificação da Unilever Brasil Ltda.”, que a cisão parcial é “justificada pelo fato de constituir parte de uma reorganização societária”, e de ser enfatizado em respostas a intimações feitas no curso da presente Ação Fiscal, de que a cisão parcial da UBR e a imediata incorporação seguia “um modelo global de negócios” de separar os negócios da Unilever em duas grandes empresas, uma fabricante e uma distribuidora, foi verificado nos documentos sociais apresentados que a UBR volta a ser quotista da UBI em apenas 08 meses após a cisão.

Conforme consta na alteração contratual de 01/07/2010, com registro na Jucesp em 08/07/2010, o capital social da UBI foi aumentado de R\$ 279.614.057,00 para R\$ 434.159.035,00 com a integralização de R\$ 154.544.978,00 pela UBR, “mediante versão à sociedade da correspondente parcela do acervo líquido do patrimônio da sociedade Unilever Brasil Higiene Pessoal e Limpeza Ltda.

O capital social da UBI ficou assim composto com essa alteração:

. BrazH1 B.V.: R\$ 125.629.614,00 – correspondendo a 29%; . BrazH2 B.V.: R\$ 125.629.614,00 – correspondendo a 29%; . Brazinvest B.V.: R\$ 22.577.036,00 – correspondendo a 05%; . Brazinvestee B.V.: R\$ 5.777.793,00 – correspondendo a 01%; . Unilever Brasil (UBR): R\$ 154.544.978,00 – correspondendo a 36%.

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO PARA FINS TRIBUTÁRIOS AC 2011, 2012, 2013 E 2014 – UBI

No período referente aos anos-calendário 2011, 2012, 2013 e 2014, a empresa UBI optou pelo Lucro Real com apuração anual do IRPJ e da CSLL. A UBI apresentou na ECF/Sped de 2015 AC 2014, no item Relatório/Outras Informações, demonstrativo denominado EVOLUÇÃO DA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO, onde

apresenta os saldos anuais de “Amortização de Goodwill para Fins Tributários”, identificando a origem do ágio, o saldo contábil, o saldo tributário para CSLL e o saldo tributário para IRPJ, desde os saldos iniciais em 2007 até a amortização final projetada para 2019. Segue abaixo tal demonstrativo.

<u>Amortização do Goodwill para fins Tribu</u>									
<u>Goodwill Unilever Braai Industrial</u>									
EVOLUÇÃO DA AMORTIZAÇÃO DO AG									
<u>Contábil</u>	<u>Saldo Inicial</u>	<u>Saldo 2007</u>	<u>Saldo 2008</u>	<u>Saldo 2009</u>	<u>Saldo 2010</u>	<u>Saldo 2011</u>	<u>Saldo 2012</u>	<u>Saldo 2013</u>	<u>Saldo</u>
Goodwill BrazH3 BV - Nov 2007	479.550	471.558	423.603	423.603	423.603	345.952	345.952	345.952	34
Goodwill BrazH4 BV - Jan 2008	496.846	496.846	447.162	447.162	447.162	365.192	365.192	365.192	36
Goodwill BrazH5 BV - Fev 2008	247.526	247.526	224.836	224.836	224.836	183.621	183.621	183.621	18
	1.223.923	1.215.930	1.095.601	1.095.601	1.095.601	894.766	894.766	894.766	89
Tributário									
CSLL									
Goodwill BrazH3 BV - Nov 2007	479.550	471.558	423.603	375.648	327.693	228.459	189.294	150.130	11
Goodwill BrazH4 BV - Jan 2008	496.846	496.846	447.162	397.477	347.792	243.461	202.885	162.308	12
Goodwill BrazH5 BV - Fev 2008	247.526	247.526	224.836	200.084	175.331	122.976	102.761	82.545	6
	1.223.923	1.215.930	1.095.601	973.208	850.816	594.896	494.940	394.983	29

A partir dos saldos anuais acima, a fiscalização obteve a amortização anual, que é a diferença de saldo de um ano para outro, conforme abaixo.

<u>Contábil</u>	<u>Saldo Inicial</u>	<u>Saldo 2007</u>	<u>Saldo 2008</u>	<u>Saldo 2009</u>	<u>Saldo 2010</u>	<u>Saldo 2011</u>	<u>Saldo 2012</u>	<u>Saldo 2013</u>	<u>Saldo 2014</u>
	1.223.923	1.215.930	1.095.601	1.095.601	1.095.601	894.766	894.766	894.766	894.766
amortização		7.993	120.329	0	0	200.835	0	0	0
Tributário									
CSLL									
	1.223.923	1.215.930	1.095.601	973.208	850.816	594.896	494.940	394.983	295.130
amortização		7.993	120.329	122.393	122.392	255.920	99.956	99.957	99.956

Para os anos-calendário de 2011 a 2014, a fiscalização verificou que os valores acima, em milhares de real, estão consistentes com os encontrados na ECD e na Fcont, conforme lançamentos feitos no Lalur e no Lacs:

LALUR	2011
ADIÇÕES	
2.03 - OUTRAS EXCLUSOES	
008.016 - Amortização Goodwill UBI - RTT Pré Cisão 01/11/09	
008.031 - 88511201 Amort Goodwill UBI-RTT Pré Cisão 01/11/09	29.914.380,81
2.06 - ÁGIO / DESÁGIO EM INVESTIMENTO	
921.002 - AMORTIZAÇÃO GOODWILL ARISCO(RTT JAN 09 A DEZ 0	17.337.007,80
EXCLUSÕES	
3.02 - OUTRAS EXCLUSOES	
008.025 - AMORTIZ GOODWILL UBI-RTT (PRÉ-CISÃO NOV 07 DEZ 0	- 23.522.805,07
008.031 - 88511201 Amort Goodwill UBI-RTT Pré Cisão 01/11/09	- 103.696.788,82
	LALUR = - 79.967.225,28
	ECD 85101001 GANHO/PERDA NA VENDA DE ATIVOS INTANGIVEIS = - 218.171.846,50
	FCONT 87112101 - AMORTIZACAO ACUM INTANGIVEL - AGIO S/ INVESTIMENTO =
	- 298.139.071,78
LACS	2011
ADIÇÕES	
2.02 - OUTRAS EXCLUSOES	
008.027 - AMORTIZAÇÃO GOODWILL UBI RTT PRE CISÃO JAN A O	18.696.475,51
008.031 - 88511201 Amort Goodwill UBI-RTT Pré Cisão 01/11/09	29.914.380,81

A seguir, os esclarecimentos prestados pelo contribuinte em 17/05/2017, em resposta à intimação fiscal de 25/04/2017:

“- 2011: Venda do Negócio de Tomates com conseqüente baixa do ágio.

- 2012: Amortização do saldo remanescente de ágio gerado na aquisição da Arisco.” Assim, temos em 2011 amortização contábil do ágio interno no valor de R\$ 218.171.846,50, conforme razão da conta 85101001 GANHO/PERDA NA VENDA DE ATIVOS INTANGÍVEIS, constante da ECD/Sped 2011:

Data	D/C	Valor	Saldo	D/C	Histórico	Número	Arq
30/03/2011	D	2.585,61	2.585,61 D	D	BAIXA AGIO - VENDA MIRAGE CARGIL	6100111046	BAIXA
30/03/2011	D	4.236,03	6.821,64 D	D	BAIXA AGIO - VENDA MIRAGE CARGIL	6100111047	BAIXA
30/03/2011	D	4.471,61	11.293,25 D	D	BAIXA AGIO - VENDA MIRAGE CARGIL	6100111048	BAIXA
30/03/2011	D	81.984.714,71	81.978.007,96 D	D	BAIXA AGIO - VENDA MIRAGE CARGIL	6100482032	BAIXA
30/03/2011	D	77.646.381,50	159.622.389,46 D	D	BAIXA AGIO - VENDA MIRAGE CARGIL	6100523007	BAIXA
30/03/2011	D	41.212.449,24	200.834.838,70 D	D	BAIXA AGIO - VENDA MIRAGE CARGIL	6100523008	BAIXA
30/03/2011	C	17.340.166,15	183.494.672,55 D	D	BAIXA AGIO - VENDA MIRAGE CARGIL	6400082009	BAIXA

Note-se que a amortização contábil do ágio interno em 2011 no valor de 200.835, em milhares de real, constante do demonstrativo EVOLUÇÃO DA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO, corresponde a:

921.002 - AMORTIZAÇÃO GOODWILL ARISCO(RTT JAN 09 A DEZ
ECD 85101001 GANHO/PERDA NA VENDA DE ATIVOS INTANGIVEIS

E, em 2012, a amortização extracontábil de ágio alheio ao ágio interno gerado entre nov/2007 e fev/2008 no valor de R\$ 38.701.861,96, conforme razão da conta 87112101 AMORTIZAÇÃO ACUM INTANGÍVEL – ÁGIO SOBRE INVESTIMENTO, constante do Fcont/Sped 2012:

Data	DVC	Valor	Saldo	DVC	Histórico	Número	Arquivar
31/01/2012	C	38.701.861,96	38.701.861,96	C	Reclassifica7o entre contas 81121001 para 8711210	3102896188	E-MAIL 3
31/01/2012	C	8.329.707,81	47.031.569,77	C	AMORTIZA77O AGIO RTT LEI 11638/07 -JANEIRO/2011	6401559023	AMORTIZ
29/02/2012	C	8.329.707,81	55.361.277,58	C	AMORTIZA77O AGIO RTT LEI 11638/07 -JANEIRO/2011	6401488007	AMORTIZ
31/03/2012	C	8.329.707,81	63.690.985,39	C	AMORTIZA77O AGIO RTT LEI 11638/07 -JANEIRO/2011	6401516006	AMORTIZ
30/04/2012	C	8.329.707,81	72.020.693,20	C	AMORTIZA77O AGIO RTT LEI 11638/07 -JANEIRO/2011	6401656001	AMORTIZ
31/05/2012	C	8.329.707,81	80.350.401,01	C	AMORTIZA77O AGIO RTT LEI 11638/07 -JANEIRO/2011	6401449016	AMORTIZ
30/06/2012	C	8.329.707,81	88.680.108,82	C	AMORTIZA77O AGIO RTT LEI 11638/07	6401527034	AMORTIZ
30/07/2012	C	8.329.707,81	97.009.816,63	C	AMORTIZA77O AGIO RTT LEI 11638/07	6401467011	AMORTIZ
30/08/2012	C	8.329.707,81	105.339.524,44	C	AMORTIZA77O AGIO RTT LEI 11638/07	6401869001	AMORTIZ
26/09/2012	C	8.329.707,81	113.669.232,25	C	AMORTIZA77O AGIO RTT LEI 11638/07	6401447005	AMORTIZ
29/10/2012	D	33.318.831,24	113.669.232,25	C	RECL MTYPE AGIO	6401491017	RECL MT
29/10/2012	C	33.318.831,24	113.669.232,25	C	RECL MTYPE AGIO	6401491017	RECL MT
29/10/2012	C	8.329.707,81	121.998.940,06	C	AMORTIZA77O AGIO RTT LEI 11638/07	6401514001	AMORTIZ
28/11/2012	C	8.329.707,81	130.328.647,87	C	AMORTIZA77O AGIO RTT LEI 11638/07	6401915000	AMORTIZ
26/12/2012	C	8.329.707,81	138.658.355,68	C	AMORTIZA77O AGIO RTT LEI 11638/07	6401437006	AMORTIZ

Razão da mesma conta em 2011:

Data	DVC	Valor	Saldo	DVC	Histórico	Número	Arqui
31/01/2011	C	10.199.355,36	10.199.355,36	C	AMORTIZAÇÃO AGIL RTT LEI 11638/07 -JAN/2011	6400271003	AMOF
28/02/2011	C	10.199.355,36	20.398.710,72	C	AMORTIZAÇÃO AGIL RTT LEI 11638/07 -FEV/2011	6400432004	AMOF
30/03/2011	C	8.329.707,81	28.728.418,53	C	AMORTIZAÇÃO AGIO RTT LEI 11638/07 -MARÇ/2011	6400706005	AMOF
31/03/2011	D	10.199.355,36	18.529.063,17	C	AMORTIZAÇÃO AGIL RTT LEI 11638/07 -MARÇ/2011	6400621243	AMOF
31/03/2011	C	10.199.355,36	28.728.418,53	C	AMORTIZAÇÃO AGIL RTT LEI 11638/07 -MARÇ/2011	6401309000	AMOF
30/04/2011	C	8.329.707,81	37.058.126,34	C	AMORTIZAÇÃO AGIO RTT LEI 11638/07 -ABR/2011	6400684003	AMOF
30/04/2011	D	8.329.707,81	28.728.418,53	C	AMORTIZAÇÃO AGIO RTT LEI 11638/07 -ABR/2011	6400813004	AMOF
30/04/2011	C	8.329.707,81	37.058.126,34	C	AMORTIZAÇÃO AGIL RTT LEI 11638/07 -ABR/2011	6400927001	AMOF
30/05/2011	C	8.329.707,81	45.387.834,15	C	AMORTIZAÇÃO AGIO RTT LEI 11638/07 -MAIO /2011	6400545004	AMOF
30/06/2011	C	8.329.707,81	53.717.541,96	C	AMORTIZAÇÃO AGIO RTT LEI 11638/07 -JUNHO /2011	6400311005	AMOF
31/07/2011	C	8.329.707,81	62.047.249,77	C	AMORTIZAÇÃO AGIO RTT LEI 11638/07 -JULHO /2011	6401383003	AMOF
30/08/2011	C	8.329.707,81	70.376.957,58	C	AMORTIZAÇÃO AGIO RTT LEI 11638/07 -AGOSTO/2011	6401420002	AMOF
28/09/2011	C	8.329.707,81	78.706.665,39	C	AMORTIZAÇÃO AGIO RTT LEI 11638/07 -SETEMBRO/2011	6401452009	AMOF
31/10/2011	C	8.329.707,81	87.036.373,20	C	AMORTIZAÇÃO AGIO RTT LEI 11638/07 -OUTUBRO/2011	6401616001	AMOF
29/11/2011	C	8.329.707,81	95.366.081,01	C	AMORTIZAÇÃO AGIO RTT LEI 11638/07 -NOVEMBRO/2011	6401545002	AMOF
28/12/2011	C	8.329.707,81	103.695.788,82	C	AMORTIZAÇÃO AGIO RTT LEI 11638/07 -DEZEMBRO/2011	6401567002	AMOF

QUADRO RESUMO DOS VALORES GLOSADOS

	2011	2012	2
IRPJ	298.139.071,78	99.956.493,72	99.951

Na fiscalização objeto do presente processo administrativo fiscal, em resposta de 02/08/2021 (doc.04), a empresa informou os diversos administradores desde o ano-calendário 2008 até 2019. Após comparação com o constante na Ficha Cadastro Completa da JUCESP (doc.05), os administradores da UNILEVER INDUSTRIAL do BRASIL durante esses ACs foram os seguintes:

Anos-calendário de 2017 e 2018:

- 1) LUCIANA PAGANATO RODRIGUES, NACIONALIDADE BRASILEIRA, CUTIS: NÃO INF., CPF: 266.919.558-03, RG/RNE: 25439750-5 - SP, RESIDENTE À AVENIDA PRESIDENTE JUSCELINO KUBITSCHEK, 1309, 13AND, SL4, VILA NOVA CONCEICAO, SAO PAULO - SP, CEP 04543-011, COMO ADMINISTRADOR, ASSINANDO PELA EMPRESA.
- 2) RENATO DONIZETE MIATELLO, NACIONALIDADE BRASILEIRA, CUTIS: NÃO INF., CPF: 096.878.088-10, RG/RNE: 12.312.027, RESIDENTE À AV.PRES.JUSCELINO KUBITSCHEK, 1309, 13 AN/SAL.4, VILA NOVA CONCEICAO, SAO PAULO - SP, CEP 04543-011, COMO DIRETOR PRESIDENTE E ADMINISTRADOR, ASSINANDO PELA EMPRESA.

Ano-calendário de 2019

- 1) LEONARDO RUBINATO FERNANDES, NACIONALIDADE BRASILEIRA, CUTIS: NÃO INF., CPF: 286.544.138-59, RG/RNE: 2139053-8 - SP, RESIDENTE À AVENIDA DAS

NACOES UNIDAS, 14.26, 3 AND, ALA A, VILA GERTRUDES, SAO PAULO - SP, CEP 04794-000, COMO DIRETOR, ASSINANDO PELA EMPRESA.

2) ALEXANDRE DA SILVA MARTINEZ, NACIONALIDADE BRASILEIRA, CUTIS: NÃO INF., CPF: 153.362.768-12, RG/RNE: 22024330-X - SP, RESIDENTE À AVENIDA DAS NACOES UNIDAS, 14.26, 3 AND, ALA A, VILA GERTRUDES, SAO PAULO - SP, CEP 04794-000, COMO DIRETOR, ASSINANDO PELA EMPRESA.

3) FABIO FERRAZ DE ARRUDA POLLICE, NACIONALIDADE BRASILEIRA, CUTIS: NÃO INF., CPF: 102.103.458-45, RG/RNE: 16159556-X - SP, RESIDENTE À AVENIDA DAS NACOES UNIDAS, 14.26, 3 AND, ALA A, VILA GERTRUDES, SAO PAULO - SP, CEP 04794-000, COMO DIRETOR, ASSINANDO PELA EMPRESA.

4) RENATO DONIZETE MIATELLO, NACIONALIDADE BRASILEIRA, CUTIS: NÃO INF., CPF: 096.878.088-10, RG/RNE: 12.312.027, RESIDENTE À AV.PRES.JUSCELINO KUBITSCHK, 1309, 13 AN/SAL.4, VILA NOVA CONCEICAO, SAO PAULO - SP, CEP 04543-011, COMO DIRETOR PRESIDENTE E ADMINISTRADOR, ASSINANDO PELA EMPRESA.

DA AUDITORIA OBJETO DO PRESENTE PROCESSO

O início do procedimento fiscal se deu com o Termo de Início de Ação Fiscal (doc.02) de 08/07/2021.

Em resposta datada de 02/08/2021 (doc.04), a Empresa também juntou Atas de Reunião dos Sócios (doc.06), Protocolo e Laudo de Avaliação da Cisão Parcial da UBR em favor da UBA (doc.07), cópias do LALUR ACs de 2008 a 2012 e de 2014 a 2019 (doc.08). Na resposta de 21/08/2021 (doc.09), o Contribuinte anexou o LALUR AC de 2013 (doc.10), diversos atos societários tratando da aquisição da UBA pela UBR (01/11/2007, 02/01/2008 e 18/02/2008) (doc.11), e apresentou quadros com participações societárias pré e pós-aquisição.

Visando obter mais informações sobre as amortizações realizadas nos ACs de 2017 a 2019, novamente se intimou o Contribuinte em 02/08/2022 (doc.17), cuja resposta foi protocolada em 19/08/2022 (doc.18).

Análise das informações e documentos apresentados

Conforme demonstrado na Fiscalização anterior, o presente caso trata-se de ágio interno surgido na aquisição da UNILEVER BRASIL ALIMENTOS LTDA (CNPJ 01.615.814/0001-01; UBA) pela UNILEVER BRASIL LTDA (61.068.276/0001-04; UBR) no AC 2008.

As empresas UBR e UBA pertenciam ao mesmo grupo empresarial; ambas usavam a denominação “Unilever”; os controladores diretos não eram os mesmos, mas tinham denominações próximas (BRAZH1 B.V e BRAZH2 B.V. controlavam a UBR e BRAZH3 B.V, BRAZH4 B.V e BRAZH5 B.V. controlavam a UBA); as cinco “BRAZHn B.V” foram constituídas na Holanda na mesma data, tinham o mesmo endereço na Holanda e um diretor da UBR era também o procurador das cinco “BRAZHn

B.V””; e ainda, a UBR e a UBA já possuíam o mesmo endereço, somente em salas diversas, quando da aquisição.

No final de outubro de 2009, a UBR cindiu parcialmente em favor da sua controlada UBA, que recebeu o valor de R\$ 1.095.600.589,11 do ágio interno surgido da aquisição dela própria, e passou a amortizá-lo. A UBA alterou o nome para UNILEVER BRASIL INDUSTRIAL LTDA (UBI).

Exclusões e Adições no LALUR-ECF Conforme relatado, a UBI (ex-UBA) iniciou a amortização logo após a cisão parcial da UBR em seu favor, tendo informado nas cópias dos LALUR (docs. 8 e 9) apresentados em sua resposta de 02/08/2021, todas as amortizações do ágio, que foram as seguintes:

Parte A do LALUR	AC 2017	AC 2018	AC 2019
Despesa de Amortização	92.651.339,92	91.190.309,16	75.991.924,30

O Contribuinte, em resposta à Fiscalização, confirma as amortizações acima informadas (doc.18).

Contabilização dos Ágios Primeiramente, a Autoridade Fiscal observou que, por ocasião das reorganizações societárias realizadas conforme já descrito e que carregou o Ágio para dentro da UBI (ex-UBA), esta empreendeu os registros contábeis de forma desmembrada, tudo em atendimento ao disposto no art. 385 do RIR/99.

Indedutibilidade dos Ágios

Discorre a Autoridade Fiscal que o Ágio surge na aquisição de investimento avaliado pelo método da equivalência patrimonial e corresponde à diferença a maior entre o preço de aquisição e o valor do patrimônio líquido contábil da participação societária adquirida.

Essa parcela faz parte do custo de aquisição da participação societária e tem grande relevância na determinação do valor do eventual ganho de capital. Cabe ao investidor segregar na contabilidade o preço total do custo em duas subcontas distintas, ou seja, o valor do patrimônio líquido da investida numa subconta e o valor do ágio (ou deságio) em outra subconta, conforme o artigo 20 do Decreto-lei nº 1.598/77, que serviu de matriz legal para o artigo 385 do Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999.

Com o objetivo de estabelecer condições para a dedutibilidade dos encargos de amortização do ágio, de forma a coibir alguns abusos que eram cometidos sob a denominação de planejamento tributário, o legislador definiu os contornos das situações em que os encargos dessa amortização podem ser deduzidos para a apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

No presente caso, vendo as operações realizadas como um filme, diz a Fiscalização ser possível visualizar o resultado obtido pela UBI. Uma vez acordada a aquisição dos ativos e passivos referentes à UBA pela UBR, foi orquestrada uma

seqüência de operações que permitiriam a dedução desse Ágio criado internamente.

Dessa forma, a artificialidade do caso fica caracterizada em decorrência da seguinte divergência entre a vontade declarada e a vontade real aferida dos fatos:

(i) Vontade declarada – assunção do controle da UBA pela UBR.

(ii) Vontade real aferida – aquisição da UBA pela UBR, usando as empresas holandesas como veículos do capital, com a posterior transferência desse Ágio interno para a UBA por meio de uma cisão parcial da UBR, e assim fazer ocorrer de forma forçada a confusão patrimonial exigida na Lei nº 9.532/1997.

Por conseguinte, conclui que os valores amortizados nos anos-calendário 2017 a 2019 não são oponíveis ao fisco e devem ser somados às bases de cálculo do IRPJ e CSLL.

Operações estruturadas em seqüência Sustenta a Autoridade Fiscal que a análise das operações em questão não pode ser feita para cada negócio isoladamente, mas sim em relação ao conjunto de negócios encadeados, como um todo. Tal visão é a de um filme em que o Ágio inicial foi pago realmente pelos sócios estrangeiros da UBR, mas contabilizado inicialmente nesta empresa brasileira. A situação fica evidente quando se observa que as sócias holandesas da UBR foram os “veículos” para a capitalização da UBR, sem, no entanto, haver geração de riqueza, pois o dinheiro não saiu do Grupo Unilever. Simulação que fica evidente quando se observa que a UBR voltou 10 meses após a cisão a participar do capital social da UBI como sócia majoritária (participação de 36%), depois de o ágio ter sido transferido para onde pudesse ser amortizado.

INTERPRETAÇÃO RESTRITA DA LEI

Neste item, a Autoridade Fiscal argumenta que o foco nas discussões sobre planejamento tributário não se situa na compreensão da hipótese de incidência da norma tributária, mas, sobretudo, na qualificação dos fatos jurídicos. Somente se pode saber qual é a norma jurídica aplicável ao caso depois que se classifica o negócio jurídico. Primeiro se qualifica o ato para depois se verificar a regra aplicável.

A Lei nº 9.532/1997 autoriza a dedução do Ágio tão somente quando ocorre a “confusão patrimonial” entre a investida e a sua real investidora. No caso do ágio interno, a UBR foi a pretensa compradora, já que as reais adquirentes eram algumas das cinco BRAZHn B.V.

Assim houve o vício importante que não permite sua dedutibilidade, pois foi criado entre empresas do mesmo Grupo Econômico.

São requisitos legais para a dedutibilidade do Ágio (I) seu fundamento econômico e (II) a presunção da possível perda do investimento adquirido.

No caso em análise, tem-se que o Ágio registrado pela UBI (ex-UBA) na verdade decorre de um Ágio interno. No entanto, apesar do contorno de legalidade dado à

operação, na realidade o que se fez foi levar o Ágio criado na aquisição da UBA para dentro dela própria (UBI/ex-UBA).

Diante do fato relatado, a Autoridade Fiscal indaga: com base nos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, o legislador, ao permitir a dedutibilidade do Ágio decorrente das já referidas reorganizações societárias, quis abranger a transferência artificial do Ágio interno para a UBI/ex-UBA, tal que se implementasse artificialmente a confusão patrimonial?

Conforme pode-se depreender do papel desempenhado pelas empresas holandesas (as cinco BRAZHn B.V), não há por que falar em dedutibilidade do Ágio transferido para dentro da UBI/ex-UBA por conta das diversas reorganizações societárias, dada às suas artificialidades.

Portanto, a Lei nº 9.532/1997 deve ser interpretada de forma literal e restritiva. Ou seja, conforme o art. 386 do RIR/99, a investidora não é simplesmente a empresa que detém o Ágio, mas sim aquela que efetivamente adquiriu uma participação societária com “mais valia”.

Em seguida, a Autoridade Fiscal cita vários entendimentos que corroboram a sua tese: da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), do Conselho Federal de Contabilidade (Resolução CFC nº 1.157/2009), do Conselho Federal de Contabilidade (Resolução CFC nº 1.110/2007), Comitê de Pronunciamentos Contábeis (Pronunciamento Técnico CPC-04, item 47), Comissão de Valores Mobiliários – CVM (Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2007, de 14 de fevereiro de 2007).

Conclui que no caso em tela, tanto na aquisição da UBI pelas BRAZH3, BRAZH4 e BRAZH5, como na incorporação da UBI pela UBR, não se verifica a existência de negociação entre as partes, tampouco de compra ou venda, e muito menos de mercado livre e aberto. A explanação apresentada pela Unilever foi simplesmente o ingresso a um projeto global que visava a simplificação da estrutura societária do Grupo Unilever. Ou seja, a utilização de empresas com o deliberado intuito de fabricar uma despesa com repercussão na base tributável mostrou-se incontroversa.

Em relação à multa qualificada, pondera-se que ao se tratar de operações empreendidas mediante a transferência do Ágio para dentro da UBI/ex-UBA, tal que fosse efetivado o aproveitamento de uma despesa de outrem, constata-se a presença dos elementos volitivo e cognitivo a consumir o dolo do sujeito passivo.

Decisões da CSRF em outros casos similares Neste item, apresenta decisões administrativas proferidas em casos similares com o mesmo entendimento da Fiscalização.

CONCLUSÃO

Na presente fiscalização, concluiu a Autoridade Fiscal que a operação de aquisição não se enquadra na hipótese fática legal pretendida pelo legislador, pois este

pretendia estimular aquisições societárias em que houvesse o pagamento da “mais valia” e que houvesse a “real confusão patrimonial” entre adquirente e adquirido e esse não foi o caso aqui analisado.

Em conclusão, Fiscalizada não poderia amortizar o ágio interno, cuja “confusão patrimonial” entre investida e investidora foi criado artificialmente. Portanto, a Fiscalizada se beneficiou indevidamente de todas as reorganizações societárias decorrentes das etapas supracitadas, reduziu irregularmente seu lucro real e sua base de cálculo da CSLL, pois não fazia jus ao benefício fiscal previsto no art. 386 do RIR/99, por conta do valor total do Ágio.

DA MULTA QUALIFICADA

A partir do detalhamento das operações estruturadas de reorganização societária analisadas, verificou-se que as operações societárias foram repetidas ao longo do tempo de forma reiterada e compostas por diversas etapas complexas cuidadosamente planejadas e encadeadas.

Portanto, verifica-se a clara intenção do Contribuinte, e de seus diretores, de realizar as operações aqui tratadas na forma como as mesmas foram efetivadas, dado o esforço empenhado e as diferentes etapas conduzidas para se obter os fins pretendidos. De acordo com o art. 72 da Lei nº 4.502/64, encontra-se presente no caso fiscalizado os requisitos para constatação de uma fraude fiscal, razão pela qual foi lançada a multa de ofício qualificada (150%), conforme previsto no art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/96.

DO VALOR TOTAL APURADO NAS OPERAÇÕES

A Fiscalização indicou as novas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL para os anos fiscalizados de 2017, 2018 e 2019, após a glosa das amortizações dos ágios:

AC 2017:

- a) Novo resultado fiscal (lucro real): R\$ 1.326.249.892,94;
- b) Prej. Fiscal de Períodos Anteriores a Compensar até o limite de 30%: R\$ 0,00;
- c) Nova base de cálculo da CSLL: R\$ R\$ 1.338.689.018,82; d) Base de Cálculo Negativa da CSLL a ser utilizada: R\$ 0,00.

AC 2018:

- a) Novo resultado fiscal (lucro real): R\$ 1.050.585.419,75;
- b) Prej. Fiscal de Períodos Anteriores a Compensar até o limite de 30%: R\$ 0,00;
- c) Nova base de cálculo da CSLL: R\$ R\$ 1.138.576.887,54;
- d) Base de Cálculo Negativa da CSLL a ser utilizada: R\$ 0,00.

AC 2019:

- a) Novo resultado fiscal (lucro real): R\$ 1.165.695.746,26;
- b) Prej. Fiscal de Períodos Anteriores a Compensar até o limite de 30%: R\$ 0,00;

c) Nova base de cálculo da CSLL: R\$ R\$ 1.239.142.867,42;

d) Base de Cálculo Negativa da CSLL a ser utilizada: R\$ 0,00.

DAS MULTAS ISOLADAS

Ainda foram lançadas as Multas Isoladas por insuficiência de pagamento das estimativas do IRPJ e da CSLL, em decorrência da recomposição das bases de cálculos de ambos os tributos devidas pelas glosas das amortizações dos ágios.

A Multa Isolada encontra-se prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430/96, alterado pelo art. 14 da Lei 11.488/07.

Para os cálculos das multas isoladas, foram utilizadas as ECFs dos ACs 2017, 2018 e 2019.

Demonstrativos Consolidado das Multas Isoladas- IRPJ e CSLL

(...)

DA IMPUGNAÇÃO

Cientificado dos lançamentos em 31/08/2022, o Contribuinte apresentou a impugnação de fls. 4100 a 4159, a seguir sintetizada.

TEMPESTIVIDADE

Primeiramente, a Impugnante protestou pela tempestividade da defesa apresentada, pois teve ciência dos Autos de Infração em 31/8/2022 (quarta-feira –fl. 4.095), de forma que a contagem do prazo de 30 dias para apresentação da defesa teve início em 01/9/2022 (quinta-feira) e se encerrava em 30/9/2022 (sexta-feira).

OS AUTOS DE INFRAÇÃO

O presente processo administrativo decorre da lavratura de Autos de Infração para a exigência de IRPJ e CSL sobre glosa de amortização fiscal de ágio referente aos anos-calendário de 2017 a 2019. Os valores supostamente devidos a título de IRPJ e CSL foram acrescidos de juros de mora, calculados à taxa SELIC, e multa de ofício de 150%.

O ágio sob discussão nos autos deste processo foi gerado na aquisição da Unilever Brasil Industrial Ltda. (“UBI” ou “Requerente”) pela Unilever Brasil Ltda. (“UBR”).

Para buscar justificar a glosa do aproveitamento fiscal do ágio pela Requerente durante os anos-calendário de 2017 a 2019, as DD. Autoridades Fiscais (“Autoridades Fiscais” ou “Fiscalização”) alegam, em suma, que:

(i) as operações que resultaram na geração e no aproveitamento fiscal do ágio teriam sido implementadas de forma artificial; e

(ii) não seria possível o reconhecimento e o aproveitamento fiscal de ágio gerado em aquisição realizada entre sociedades pertencentes ao mesmo grupo econômico.

Diz a Impugnante que demonstrará que as alegações feitas pelas Autoridades Fiscais não possuem qualquer amparo fático ou jurídico, devendo ser prontamente afastadas por esta I. DRJ.

OS FATOS

A Impugnante afirma que a aquisição de suas cotas pela UBR:

(i) Foi realizada com o efetivo propósito negocial de unificar duas linhas empresariais do Grupo Unilever. Isso porque o Grupo Unilever tinha adquirido, anos antes (em 2000), o Grupo Bestfoods (que produzia, dentre outros, os produtos das marcas Knorr e Hellmann's).

(ii) Grupo Bestfoods tinha suas próprias pessoas jurídicas no Brasil, o que gerava duplicidade de sociedades e prejudicava a sinergia das operações. Por isso, o Grupo Unilever realizou uma unificação das entidades do Grupo Bestfoods com o Grupo Unilever em nível global (i.e., diversas sociedades do Grupo Unilever, no mundo todo, passaram por mudanças de suas composições societárias com o objetivo de unificar atividades). Esse foi o Project One Unilever (i.e., "Projeto Uma Unilever"); e

(iii) Posteriormente, em outro contexto, o Grupo Unilever também passou por reorganizações que tinham o objetivo de permitir a segregação de atividades comerciais e industriais em pessoas jurídicas distintas (pois cada uma dessas atividades possui peculiaridades próprias, que seriam melhores desenvolvidas se cada atividade fosse explorada por uma pessoa jurídica específica). Foi dentro desse projeto, realizado em toda a América Latina (Project Cordillera), que a participação da UBR na Requerente foi incorporada (foi a partir desse momento que o ágio foi amortizado para fins de IRPJ e CSL, como será explicado a seguir).

Os comentários acima são necessários para que se tenha claro que a dedução do ágio é uma mera consequência de eventos e negócios jurídicos realizados pelo Grupo Unilever com reais intenções de melhor gerir suas atividades empresariais no Brasil.

Assim, antes de adentrar nas razões pelas quais o entendimento da Fiscalização é equivocado, cabe o exame dos detalhes e das particularidades das operações que deram surgimento ao ágio e à amortização sob discussão.

OS FATOS ANTECEDENTES

A Requerente integra o Grupo Unilever, um grupo de origem anglo-holandesa presente no Brasil há mais de 90 anos. O Grupo Unilever atua na produção e comercialização de bens de consumo em mais de 190 países, nas categorias de cuidados pessoais, limpeza, bebidas, alimentos, sorvetes e alimentação fora do lar.

O crescimento do Grupo Unilever globalmente aconteceu de duas formas: (i) por meio de um crescimento próprio e orgânico, bem como (ii) pela aquisição de

empresas concorrentes. Dentre as aquisições realizadas pelo Grupo Unilever para expandir o seu negócio, destaca-se a compra do Grupo Bestfoods.

O Grupo Bestfoods era grupo econômico americano focado na produção de alimentos, tais como os produtos da marca Knorr e Hellmann's. No ano 2000, o Grupo Unilever comprou todo o Grupo Bestfoods, em escala global, e expandiu sua atuação nos diversos países em que o Grupo Bestfoods tinha presença (inclusive o Brasil).

É dessa aquisição que surgiu a duplicidade de estruturas no Brasil (que, posteriormente, em 2007-2008, levaria à unificação das entidades – por meio da aquisição da Requerente pela UBR).

Esclarece a Impugnante:

- Antes da aquisição, o Grupo Unilever e o Grupo Bestfoods eram grupos totalmente distintos e independentes que, naturalmente, tinham empresas diferentes para desenvolver seus negócios.

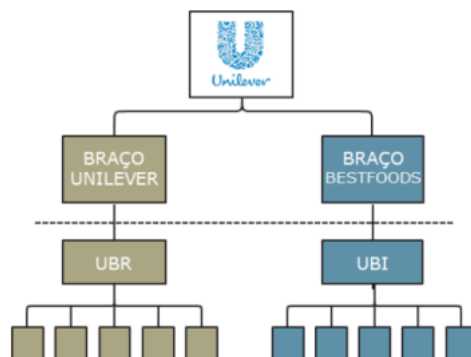
As empresas que são relevantes a este processo administrativo são as seguintes:

(i) a Requerente, que fazia parte do Grupo Bestfoods (e, na época, era chamada RMB Ltda.); e

(ii) a UBR, que fazia parte do Grupo Unilever (e, na época, era chamada Indústrias Gessy Lever Ltda.).

- Depois da aquisição, essas duas entidades continuaram a existir, mas não era mais natural (ou racional) que existissem duas empresas com entidades semelhantes no mesmo país. Essa duplicidade foi verificada em escala global e, a partir de então, houve um grande esforço do Grupo Unilever para unificar as suas atividades – e, com isso, garantir a simplificação de sua estrutura, reduzir seus gastos e aumentar seus ganhos operacionais.

De forma simplificada, a estrutura societária no Brasil, após a aquisição do Grupo Bestfoods pelo Grupo Unilever, pode ser representada da seguinte maneira:



Uma das ações realizadas pelo Grupo Unilever para viabilizar essa unificação foi a implementação do Project One Unilever, que tinha justamente o objetivo de reduzir essa estruturação complexa. Esse Projeto foi realizado em escala global, como atestam os documentos internos do Grupo (doc. no 2).

A simplificação e unificação de procedimentos englobaria diversas áreas administrativas e operacionais das entidades, tais como: setor financeiro, recursos humanos, tecnologia da informação, comunicação, jurídico, marketing, administração de clientes, cadeia de suprimentos, dentre outros. Essa integração foi realizada em inúmeros países e levou em consideração questões locais de natureza regulatória, societária, contábil, contratual, fiscal, ambiental, trabalhista e previdenciária, nas diversas jurisdições nas quais o Grupo Unilever desenvolvia atividades.

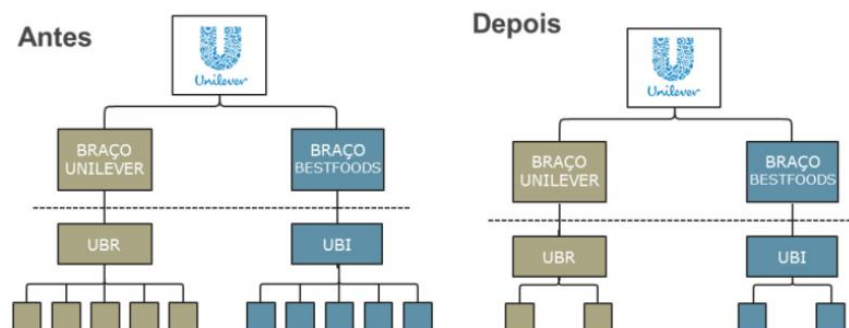
O PROJECT ONE UNILEVER DO BRASIL

No Brasil, essa simplificação da estrutura societária foi implementada pelas principais pessoas jurídicas do Grupo Unilever no Brasil, i.e.: a UBR e a Requerente.

Em um primeiro momento, a UBR e a Requerente simplificaram suas estruturas, por meio da incorporação de diversas pessoas jurídicas que estavam sob o seu próprio controle.

Essas incorporações foram complexas, pois envolviam a consolidação de 9 fábricas, em 4 Estados, e mais de 20 centros de distribuição espalhados pelo País - além das equipes administrativas de todas as empresas.

Com as incorporações, as estruturas relevantes podem ser representadas da seguinte maneira:



É certo que as incorporações já proporcionaram grandes ganhos operacionais ao Grupo Unilever, mas ainda havia dois “braços societários” distintos: o que era originalmente do Grupo Unilever e o que decorreu da aquisição do Grupo Bestfoods (a Requerente, que veio do Grupo Bestfoods, ainda tinha como quotista majoritária a BestFoods, Inc., localizada no Estado de Nova Jersey, EUA - “Bestfoods EUA”). O Grupo Unilever ainda precisava ter uma sociedade principal que centralizasse as atividades no Brasil, como pretendido pelo Project One Unilever.

Essa unificação garantiria uma série de ganhos que não têm nenhum viés tributário. Dentre eles, podem ser destacados:

(i) Ganhos de natureza financeira. Do ponto de vista financeiro, a nova estrutura permitiria que o fluxo de dividendos e o excesso de caixa gerado pela operação

brasileira fosse integralmente alocado para as sociedades estrangeiras do grupo que detém investimentos em sociedades na América Latina; e

(ii) Ganhos de natureza contábil. Com a centralização das atividades brasileiras debaixo do mesmo “braço” societário do Grupo Unilever e a consolidação do resultado gerado no país, obteve-se também uma melhor visibilidade da estrutura de endividamento, capital e lucratividade do grupo no país, auxiliando na gestão dos ativos por parte dos administradores da empresa e dos analistas do mercado.

Conforme atestado por laudo de avaliação preparado pela Ernst & Young Assessoria Empresarial Ltda. (“EY”) em 30/6/2016, tendo por objeto o estudo das motivações e dos efeitos econômicos e operacionais da adoção da estrutura societária segregada de atividades entre UBI e UBR (e, globalmente, da segregação da estrutura do Grupo Unilever) (“Estudo da EY”) doc. nº 3):

- O projeto de unificação das atividades do Grupo Unilever foi realizado a nível global, envolvendo todas as estruturas deste grupo econômico;
- O Projeto “One Unilever” tinha como objetivo “a reestruturação das atividades do Grupo em todas as geografias e áreas de atuação”, sendo que “O foco do programa era a simplificação, centralização e remoção de duplicidade de atividades, através da segregação, no nível dos países, das atividades industrial, logística e comercial, que passariam a ser geridas verticalmente, por macro regiões”;
- Antes da segregação das atividades do grupo em entidades diferentes, no âmbito do Projeto Unilever, a proposição de estrutura centralizada do Grupo Unilever foi pautada por diversas razões econômicas, negociais e operacionais:

- Na maior parte dos países, após o One Unilever, a estrutura operacional passou a contar com três entidades distintas: uma Sourcing Unit (SU), que contém as plantas manufatureiras, uma Marketing and Sales Organization (MSO), que é responsável pela inteligência local de vendas e pelas atividades comerciais e de marketing, e uma Supply Chain Company (SCC), unidade responsável pela parte estratégica e de administração da cadeia logística. As SCC foram criadas por macro região e atuam nos países através de filiais locais.
- No Brasil, a SU é representada pela UBI e a MSO pela UBR. Já a SCC atua através de um consórcio entre a firma global (baseada na Suíça) e a UBI.
- Conforme identificado nos documentos internos, ao propor a estrutura centralizada, a Administração do Grupo tinha os seguintes principais objetivos:
 - ✓ Aumento da velocidade de inovação e entrada de marcas globais em diferentes mercados;
 - ✓ Melhoria do nível de atendimento a clientes;
 - ✓ Redução de custos industriais por racionalização das plantas;
 - ✓ Redução de custos de materiais pela centralização de fornecedores;
 - ✓ Redução de volumes de mercadoria em estoques e em circulação;
 - ✓ Otimização dos centros de distribuição e da cadeia logística;
 - ✓ Redução de atividades em duplicidade e de cargos em sobreposição;
 - ✓ Maior disponibilidade e clareza nas informações do Grupo;
 - ✓ Padronização tecnológica e de sistemas;
 - ✓ Redução de conflitos de interesse entre áreas;
 - ✓ Clareza nas políticas de remuneração e alinhamento de incentivos;
 - ✓ Diversificação de riscos regionais.

- Os benefícios dessa estrutura foram significativos, uma vez que (A) “dados gerenciais demonstram que a implantação desta estrutura gerou economias em

materiais, produção e logística, entre 2008 e 2015, de cerca de €5,6 bilhões”; e “O ciclo de conversão de caixa, que mede o tempo entre pagamento a fornecedores e o recebimento das vendas, foi reduzido em cerca de 50 dias”; Foi por todo esse contexto que, entre novembro de 2007 e fevereiro de 2008, a UBR adquiriu a participação societária detida na Requerente – que, anteriormente à aquisição, era detida por três sociedades holandesas (a Brazh3, Brazh4 e Brazh5 – “Vendedoras”).

A AQUISIÇÃO DA REQUERENTE PELA UBR

A venda da Requerente para a UBR se deu em razão do objetivo empresarial e econômico do Grupo Unilever de transferir a Requerente para o mesmo braço societário da UBR no Brasil, possibilitando o aumento da eficiência na gestão financeira do caixa relativo a dividendos e o financiamento das atividades do grupo. 26. Para essa transferência da Requerente para o mesmo braço societário da UBR, o Grupo Unilever constatou que tinha basicamente duas alternativas:

(i) a primeira alternativa era que as então sócias da Requerente (Vendedoras) aumentassem o capital social da UBR (ou das sócias da UBR), com as quotas detidas na Requerente. Ocorre que essa alternativa implicaria a imediata comunicação dos diferentes braços de negócio em que estavam a UBR e a Requerente, uma vez que, se ocorresse um aumento de capital da UBR com quotas da Requerente, as Vendedoras receberiam quotas da UBR (ou de suas sócias) em contrapartida. Em outras palavras, nesse caso, não seria atingido o objetivo principal de transferência da Requerente para o braço societário da UBR e de efetiva segregação desse braço societário com aquele da Bestfoods EUA; e

(ii) a segunda alternativa era que a Requerente fosse adquirida pela UBR por meio de uma operação de compra e venda, com efetivo pagamento do preço de aquisição e apuração de ganho de capital pelas Vendedoras. Nessa hipótese, diferentemente da acima, a Requerente seria simplesmente transferida, do braço societário da Bestfoods EUA para o braço societário da UBR, sem que houvesse nenhuma participação de um braço societário no outro. Note-se ainda que, na situação em análise, por se tratar de uma compra de empresa entre partes relacionadas, era necessário que a operação fosse realizada a valor de mercado, em obediência ao princípio do “arm’s length” aplicável segundo a legislação fiscal brasileira e também a holandesa (jurisdição das Vendedoras).

Assim, dentre as opções detidas pelo Grupo Unilever, a única alternativa que atingiria os objetivos empresariais e econômicos de transferência da Requerente para o braço societário da UBR era a compra e venda das quotas da Requerente, sendo que o preço para esta transação deveria obrigatoriamente observar parâmetros de mercado (arm’s length).

Por tais motivos, a UBR requereu uma avaliação do valor justo de mercado da Requerente (feita por empresa independente e especializada no assunto), e, nos meses seguintes, comprou suas quotas pelo seu valor de mercado. As aquisições foram implementadas nas seguintes datas:

(i) em 1.11.2007, a UBR adquiriu as ações da Requerente detidas pela empresa Brazh3, por meio de Contrato de Compra e Venda (doc. nº 4) e o respectivo contrato de câmbio com a comprovação da remessa para pagamento do preço (doc. nº 5);

(ii) em 2.1.2008, foram adquiridas as ações da Requerente detidas pela empresa Brazh4, por meio de Contrato de Compra e Venda (doc. nº 6) e o respectivo contrato de câmbio com a comprovação da remessa para pagamento do preço (doc. nº 7); e

(iii) em 1.2.2008, foram adquiridas as ações da Requerente detidas pela empresa Brazh5, por meio de Contrato de Compra e Venda (doc. nº 8) e o respectivo contrato de câmbio com a comprovação da remessa para pagamento do preço (doc. nº 9).

Como as aquisições acima foram efetuadas por valores superiores ao valor dos respectivos custos de aquisição detidos na Requerente, a UBR contabilizou valores de ágio com relação ao investimento que passou a deter na Requerente, os quais foram fundamentados na perspectiva de rentabilidade futura da sociedade adquirida.

Nos termos da regulamentação vigente, com a cisão da UBR e a versão de acervo líquido para a Requerente, ocorrida em 1/11/2009, o ágio passou a ser dedutível da base de cálculo do IRPJ e da CSL.

Todas as transações foram realizadas com efetivo pagamento do preço em dinheiro e também com o recolhimento do Imposto sobre a Renda na Fonte ("IRF") sobre o ganho de capital de cada uma das Vendedoras, em um valor total de R\$ 51.111.335,73 (cinquenta e um milhões, cento e onze mil, trezentos e trinta e cinco reais e setenta e três centavos).

Como se nota, a UBR optou por fazer a transação da forma mais clara e transparente possível, dentro do seu propósito comercial de ter a Requerente transferida para o seu mesmo braço societário, nada havendo o que se possa chamar de artificial nesta estrutura.

Ora, o fato de ter sido recolhido IRF já afasta completamente qualquer indício de artificialismo da estrutura.

Não se trata, como se pode ver, de operação arquitetada meramente para gerar um benefício fiscal no Brasil, mas sim de uma transação real e efetiva, com razões econômicas e negociais verdadeiras que vão muito além de seus potenciais efeitos fiscais.

O desembolso de caixa substancial pela UBR relativamente ao IRF, além de outros custos financeiros e de implementação da operação, foi todo efetuado em fins de 2007 e início de 2008, sendo que qualquer potencial benefício fiscal advindo da mesma estrutura seria incerto e aproveitado somente ao longo do tempo. Isso porque a dedutibilidade do ágio não teria sequer efeito prático se a legislação

fosse revogada ou se a Requerente continuasse operando com prejuízos nos anos subseqüentes.

Os efeitos fiscais, portanto, eram apenas secundários aos reais motivos empresariais e econômicos da operação, que foi realizada de forma transparente e registrada em todas as declarações e registros competentes pela Requerente.

O PROJETO CORDILLERA: A CISÃO DA UBR E A SEGREGAÇÃO DOS ATIVOS COMERCIAIS E INDUSTRIAIS DO GRUPO UNILEVER

Após realizar uma organização geral do grupo, com a integração das sociedades do Grupo Bestfoods, o Grupo Unilever pôde se dedicar a outros projetos que melhorariam ainda mais a sinergia de suas atividades. Dentre eles, está o Projeto Cordillera.

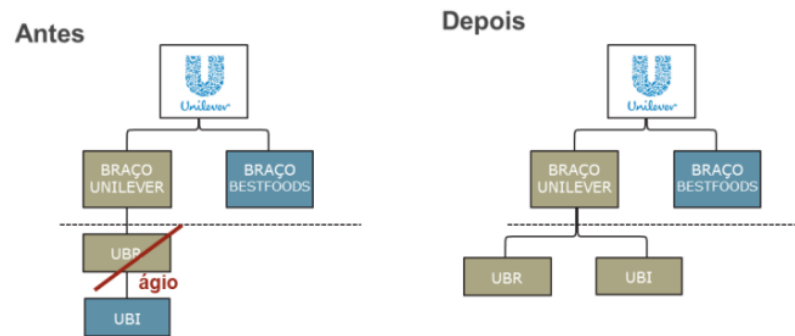
Foi identificado que algumas sociedades do Grupo Unilever desempenham atividades de cunho industrial (i.e., fabricavam os produtos que seriam vendidos) e comercial (i.e., vendiam os produtos que foram fabricados). Acontece que a expertise e os negócios envolvidos em cada uma dessas atividades são muito peculiares – tanto na perspectiva de treinamento de funcionários, como em relação a fornecedores e clientes.

Em razão disso, em meados e fins de 2009, o Grupo viu a necessidade de segmentar, também globalmente, as atividades do grupo em: (i) uma empresa focada na atividade industrial (cadeia de suprimentos); e (ii) outra empresa focada na atividade comercial (força de vendas e marketing).

Na América Latina, o Projeto foi implementado sob o nome de Cordillera.

Especificadamente no Brasil, a implementação do Projeto Cordillera demandava a mudança das atividades da UBR e da Requerente, com o objetivo de segregar as atividades industriais e comerciais entre elas. Dadas as peculiaridades do caso, decidiu-se que: (i) a UBR seria a entidade comercial; e, com isso (ii) a Requerente passaria a ser a entidade predominantemente industrial do Grupo no Brasil.

Para que os ativos e passivos relacionados às atividades industriais da UBR pudessem ser transferidos pela Requerente, foi realizada uma cisão parcial da UBR, em 1/11/2009, sendo que a parcela cindida foi incorporada pela Requerente. Essa parcela cindida possuía diversos ativos e passivos e, inclusive, a própria participação da UBR na UBI. A estrutura após a cisão pode ser representada da seguinte forma:



Essa cisão ocorreu quase dois anos após a aquisição da Requerente pela UBR e permitiu que UBR passasse a concentrar-se apenas em suas atividades comerciais - enquanto a Requerente passou a focar na atividade industrial.

A esse respeito, conforme destacado pelo Estudo da EY – elaborado por empresa independente e especializada com o propósito de avaliar e apontar as motivações e os efeitos econômicos e operacionais da segregação das atividades da UBI (Requerente) e UBR:

- “A estrutura societária do Grupo Brasil Unilever no Brasil passou por diversas transformações ao longo dos últimos anos, sendo que um dos principais impulsionadores destas alterações foi a busca do alinhamento da estrutura societária à estrutura global de segregação de atividades”;
- “Os principais objetivos da segregação das atividades eram o alinhamento regional de atividades e estruturas, além da otimização dos negócios no país, possibilitando maior controle e especialização e, conseqüentemente, eficiência, sobre as distintas atividades realizadas dentro do Grupo”;
- e
- A segregação das atividades industriais e comerciais das entidades do Grupo Unilever não ocorreu somente no Brasil, mas sim a nível global, “com propósitos estratégicos de ganhos de escala, simplificação e racionalização da produção”, “para que o Grupo pudesse passar a ser gerido globalmente, por atividade”, conforme racional estratégico que gerou ganhos ao grupo:

Conclusões das Análises

Com base nos pontos apresentados nas seções anteriores, nossas principais conclusões sobre a segregação das atividades na Unilever Brasil são que:

- ✓ A segregação das atividades de manufatura e comercial não ocorreu apenas no Brasil. A estrutura global do Grupo foi reformulada com propósitos estratégicos de ganhos de escala, simplificação e racionalização da produção. Projetos específicos para tal reformulação foram efetuados na Europa, Ásia e Américas, definindo uma estrutura operacional padrão que também foi aplicada no Brasil.
- ✓ A segregação de atividades a nível local foi realizada para que o Grupo pudesse passar a ser gerido globalmente, por atividade.
- ✓ A segregação de atividades no Grupo, com posterior consolidação global seguiu um racional estratégico definido e claro, que foi aplicado nas diversas regiões.
- ✓ Os propósitos de ganhos operacionais e estratégicos foram discutidos e alinhados regionalmente e, através de vários indicadores financeiros e operacionais, é possível verificar que muitos destes ganhos foram atingidos.
- ✓ Observamos também que há casos de perdas locais (tributárias ou operacionais) resultantes do novo modelo operacional, mas que foram deliberadamente assumidas pelo Grupo para que os ganhos globais esperados pudessem ser atingidos.
- ✓ No Brasil, a adoção do novo modelo iniciou com logística para HPC, em conjunto com um projeto regional de América Latina. Em paralelo com a reestruturação global, o Brasil incorporou Foods no novo modelo e, ao longo do tempo, aproximou mais sua estrutura operacional do modelo padrão. Os ganhos observados em inovação, custos e eficiência operacional demonstram que boa parte dos propósitos que impulsionaram a reestruturação de fato geraram resultados positivos.

Como é possível verificar, a segregação das atividades industriais e comerciais em empresas brasileiras distintas (respectivamente, UBI e UBR) – que motivou o evento de cisão parcial da UBR e incorporação da parcela cindida pela Requerente – foi realizada com objetivos estritamente empresariais, econômicos e operacionais, em linha com estratégia global adotada pelo Grupo Unilever.

Assim, ao proceder à incorporação na Requerente do investimento até então detido pela UBR na própria Requerente, esta sociedade passou a contabilizar, em seu ativo diferido, o ágio registrado pela UBR quando da aquisição da Requerente a valor de mercado.

Nos termos da legislação aplicável, esse valor de ágio, por ser fundamentado na expectativa de rentabilidade futura da sociedade investida, e ser embasado em estudo de avaliação preparado para esse fim, passou a ser amortizado para fins de apuração do IRPJ e da CSL, no prazo mínimo de 5 anos – nos termos dos artigos 7.º e 8.º da Lei 9.532/97.

Com isso, todos os requisitos legais para a dedução do ágio foram atendidos, uma vez que houve a absorção de patrimônio entre a UBR e a Requerente.

SUMÁRIO DOS FATOS: O ATENDIMENTO DE TODOS OS REQUISITOS LEGAIS

Os principais fatos desses autos podem ser sumarizados da seguinte maneira:

- **2000 – Grupo Unilever comprou o Grupo Bestfoods, em escala global**
 - No Brasil, foi adquirida a Requerente (UBI). Como já existia a UBR, a estrutura brasileira passou a contar com duas sociedades não integradas.
- **2004 – Grupo Unilever começou a simplificar suas estruturas, que estavam duplicadas, em todo o mundo, por meio do Project One Unilever:**
 - No Brasil, a Requerente e a UBR incorporaram uma série de entidades que estavam no Brasil (com a consolidação de 9 fábricas e 20 CDs, bem como a integração do setor financeiro, RH, TI, comunicação, jurídico, administração de clientes etc.), o que já simplificou a estrutura, mas não tinha ainda alcançado o objetivo de centralização.
- **1.11.2007 a 1.2.2008- A UBR comprou a UBI, e passou a ser a entidade centralizadora das atividades do Grupo Unilever no Brasil:**
 1. Houve a implementação do Project One Unilever no Brasil;
 2. A aquisição era a única alternativa para garantir que os objetivos do Grupo Unilever e da UBR;
 3. Houve uma compra efetiva, com o pagamento de preço;
 4. Houve recolhimento de IRF, de mais de R\$ 50 milhões;
 5. Foi pago ágio na aquisição;
 6. O ágio foi registrado em atendimento ao artigo 20 do DL 1.598/77;
 7. O ágio foi fundamentado com base na expectativa de rentabilidade futura da Requerente, com base no artigo 20, §2.º, alínea "b" do artigo 20 do DL 1.598/77.
- **1.11.2009 – Implementação do Projeto Cordillera, que levou à segregação das atividades comerciais e industriais, por meio da cisão da UBR e incorporação da parcela cindida pela Requerente:**
 1. Efetiva segregação das atividades comerciais e industriais;
 2. Absorção do patrimônio entre sociedade investida e sociedade investidora, possibilitando a dedução das despesas de ágio, nos termos dos artigos 7.º e 8.º da Lei 9.532/77.

Os fatos acima demonstram de forma clara que são totalmente infundadas as alegações de que a Requerente teria deliberadamente empreendido operações societárias em sequência para criar, de forma indevida e dentro no mesmo grupo econômico, um benefício fiscal de amortização de ágio.

A Requerente não articulou nada visando apenas uma suposta economia tributária desprovida de razões empresariais. Todas as operações aqui comentadas foram praticadas às claras e motivadas por razões empresariais verdadeiras e extra tributárias, havendo documentação hábil e idônea à sua comprovação.

QUESTÕES PRELIMINARES A DECADÊNCIA DA EXIGÊNCIA FISCAL

Em primeiro lugar, defende a Impugnante ter ocorrido a decadência integral do crédito tributário discutido nesses autos. A exigência de IRPJ e de CSL decorre da glosa de exclusões decorrentes da amortização fiscal de ágio gerado na aquisição de participação societária da Requerente, levada a efeito em 1/11/2007, 2/1/2008 e 1/2/2008.

Por serem tributos lançados por homologação, o prazo decadencial conferido às Autoridades Fiscais para a constituição do crédito tributário é de cinco anos, contado da ocorrência do fato gerador, conforme determina o artigo 150, §4.º do CTN.

Tendo em vista que os Auto de Infração foram lavrados em 23/8/2022, só poderiam ser abrangidos pela autuação os fatos geradores ocorridos a partir de 23/8/2017.

Assim, como as operações desconsideradas pela Fiscalização foram realizadas em 2007 e 2008, não são mais passíveis de contestação pelas Autoridades Fiscais.

Isso porque, de acordo com o CTN, o marco inicial para a contagem do prazo decadencial do IRPJ e da CSL é a data do evento capaz de promover alteração na situação patrimonial do contribuinte. No caso em exame, essa data corresponde à data em que ocorreu a abertura da conta de ágio pela adquirente com relação ao investimento na Requerente. Em último caso, deveria corresponder à data em que o ágio passou a ser amortizável para fins fiscais, ou seja, a data da cisão parcial da adquirente, com a incorporação do investimento e da parcela do ágio na própria Requerente (ocorrida em 2009).

Dessa forma, devem ser respeitados os efeitos das operações realizadas em 2007 e 2008 (ou, em último caso, em 2009), sem que possam ser desconsideradas pelas Autoridades Fiscais.

A Fiscalização pretende, equivocadamente, tomar como fato gerador da obrigação tributária os efeitos produzidos pelos atos praticados e devidamente contabilizados nos anos calendários de 2007 e 2008. No entanto, tendo tais operações ocorrido há mais de 5 anos, resta decaído o direito de as Autoridades Fiscais as reverem, uma vez que as operações já foram convalidadas.

Assim, embora os questionamentos feitos pela Fiscalização no presente caso versem sobre exclusões realizadas no período de 2017 a 2019, não se pode deixar de apontar a ocorrência de decadência, haja vista essas exclusões decorrerem de fatos ocorridos em 2007 e 2008 – isto é, em período já alcançado pela decadência, seja à luz do artigo 150, § 4.º do CTN, ou do artigo 173, inciso I, do mesmo diploma.

A NULIDADE DOS AUTOS DE INFRAÇÃO: AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO E ESPECIFICAÇÃO ACERCA DAS ALEGAÇÕES DE “EMPRESA-VEÍCULO”

Em diversas passagens do Termo de Verificação Fiscal (“TVF”), as Autoridades Fiscais alegam que a UBR e as suas sócias holandesas seriam mera “empresas veículo”, que teriam sido interpostas nas estruturas e operações com o único objetivo de permitir o aproveitamento fiscal de ágio.

As Autoridades Fiscais não indicam – especificamente - os elementos e as características da UBR e suas acionistas que justificariam as suas equiparações à empresas veículo. Pelo contrário, as afirmações das Autoridades Fiscais possuem caráter meramente genérico, sem qualquer descrição acerca das razões pelas quais essas empresas, supostamente, seriam caracterizadas como empresas-veículo.

Conforme entendimento do E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”), somente restaria demonstrada que determinada sociedade não possui substância econômica e, portanto, seria “empresa-veículo”, após “investigação sobre a materialidade das pessoas jurídicas ditas “veículo””, caso as autoridades fiscais comprovassem que a entidade existe somente no papel, possuindo “existência meramente formal”.

Portanto, é certo que a substância econômica da UBR e de suas sócias holandesas deve ser medida pela sua materialidade e efetiva atuação como pessoas jurídicas. Dessa forma, considerando que a legislação tributária aplicável estabelece que os autos de infração devem ser motivados e devem especificar as supostas infrações das disposições legais (art. 10, incisos III e IV do Decreto 70.235/72, e art. 142 do CTN), por certo que os Autos de Infração padecem de nulidade.

O DIREITO: A IMPROCEDÊNCIA DA EXIGÊNCIA FISCAL A COLOCAÇÃO DA QUESTÃO
A Impugnante afirma que, no entendimento da Fiscalização, a impossibilidade de amortização fiscal do ágio decorrente da aquisição da Requerente pela UBR supostamente seria justificada com base em dois argumentos principais, que carecem de qualquer fundamentação:

i. 1ª Alegação: teria sido estruturada uma série de operações artificiais com o único fim de permitir a criação e o aproveitamento fiscal de ágio; e ii. 2ª Alegação: não seria possível a geração e a amortização de ágio dentro do mesmo grupo econômico.

1º PONTO: A EXISTÊNCIA DE PROPÓSITOS NEGOCIAIS E ECONÔMICOS PARA AS OPERAÇÕES: OS PROJETOS ONE UNILEVER E CORDILLERA

Entretanto, não obstante o que foi suscitado pelas Autoridades Fiscais, o ágio sob discussão neste processo administrativo não decorre de operações realizadas de forma artificial e com o único objetivo de reduzir a base de cálculo de IRPJ/CSL da Requerente. Ao contrário: as operações que deram surgimento ao ágio e que levaram ao seu aproveitamento fiscal tiveram amplos e efetivos propósitos comerciais e razões econômicas, de forma absolutamente transparente.

O Movimento de Aquisição da Participação Societária – Surgimento do Ágio.

A aquisição da participação societária da Requerente pela UBR tinha o propósito de consolidar as atividades do Grupo Bestfoods em um único braço societário do Grupo Unilever, resultando nos seguintes benefícios do ponto de vista econômico, contábil e fiscal:

- Ganhos de natureza financeira: a estrutura permitiu que o fluxo de dividendos e o excesso de caixa gerado pela operação brasileira fosse integralmente alocado para as sociedades estrangeiras do grupo que detém investimentos em sociedades na América Latina, com a possibilidade de reinvestimento sem a necessidade de distribuição de dividendos até o último nível da estrutura societária da Unilever (Unilever EUA);
- Ganhos de natureza contábil: a centralização das atividades brasileiras debaixo do mesmo “braço” societário do Grupo Unilever permite a consolidação do resultado gerado no país, com uma melhor visibilidade da estrutura de endividamento, capital e lucratividade, auxiliando na gestão dos ativos por parte dos administradores da empresa e dos analistas do mercado; e
- Ganhos de natureza fiscal: em razão da consolidação dos resultados gerados pela UBR e pela Requerente no exterior, eventuais perdas de uma empresa são compensadas com os lucros da outra, reduzindo o lucro tributável no exterior.

Assim, a compra de participação societária que justificou o reconhecimento do ágio tratou tão somente de movimento natural após a aquisição do Grupo Bestfoods, realizado com o objetivo de organizar a estrutura do Grupo Unilever no Brasil em decorrência dessa transação e tendo, inclusive, trazido diversos benefícios financeiros, contábeis e fiscais a este grupo econômico.

O Movimento de Confusão Patrimonial – Início do Aproveitamento Fiscal do Ágio Posteriormente à compra das ações da UBI, o evento que levou à absorção do patrimônio da UBR pela Requerente (cisão parcial da UBR) também fez parte de uma política de reestruturação global do Grupo Unilever, realizada quase dois anos após a aquisição - pela qual foram segregadas as atividades comerciais e industriais em sociedades distintas, com o fim de facilitar o desenvolvimento e a expansão destas atividades.

Portanto, diferente do que foi afirmado pelas Autoridades Fiscais, todos os atos praticados tinham razões econômicas e empresariais verdadeiras, não sendo possível restringir a sua motivação à geração e amortização fiscal do ágio.

Com efeito, o presente caso deve ser analisado no contexto de uma reorganização societária implementada não apenas no Brasil, mas mundialmente pelo Grupo Unilever. Essa reorganização visava a reformulação de atividades operacionais no Brasil para expansão de seu mercado de atuação e crescimento junto a novos consumidores.

Toda a estrutura desenvolvida pelo Grupo Unilever teve por objetivo, justamente, alterar a organização societária dos braços operacionais e centralizar UBR e UBI, sociedades operacionais, dentro de uma mesma cadeia de controle, além de permitir a segregação das atividades em uma sociedade industrial e outra comercial, com significativos ganhos financeiros, contábeis e fiscais no exterior.

2º PONTO: A LEGITIMIDADE DO ÁGIO PAGO PELA REQUERENTE E O SEU DIREITO À AMORTIZAÇÃO FISCAL

(A) 1º Fundamento – O Preenchimento de Todos os Requisitos Legais para o Aproveitamento Fiscal do Ágio Nos termos dos artigos 7º e 8º da Lei 9.532/97, consolidados nos artigos 385 e 386 do Decreto nº 3.000, de 26.3.1999 (“RIR/99”), vigentes à época dos fatos, a dedutibilidade das despesas de amortização do ágio está condicionada à observância exclusiva de quatro requisitos:

- Primeiro Requisito: aquisição de participação societária com pagamento de ágio;
- Segundo Requisito: avaliação do investimento pelo Método de Equivalência Patrimonial (“MEP”), nos termos do artigo 248 da Lei nº 6.404, de 15.12.1976 (“Lei 6.404/76” ou “Lei das S.A.”);
- Terceiro Requisito: fundamentação do ágio na expectativa de rentabilidade futura da sociedade adquirida; e
- Quarto Requisito: incorporação, cisão ou fusão entre a sociedade adquirente e a sociedade adquirida (ou vice-versa).

E, no caso concreto, todos os requisitos legais para o aproveitamento fiscal do ágio gerado na aquisição da Requerente pela UBR foram plenamente atendidos:

Requisito da Lei nº 9.532/97	Caso concreto
Aquisição de investimento com o pagamento de ágio	A UBR adquiriu participação societária na Requerente, com o pagamento de ágio. Tratou-se de uma efetiva aquisição, com o pagamento de preço e remessa de recursos ao exterior – com, inclusive, recolhimento de mais de R\$ 50 milhões de imposto de renda a título de ganho de capital. As Autoridades Fiscais reconheceram a venda do ativo no Brasil, na medida em que consideram que o IRF foi de fato devido.
Registro do investimento pelo método da equivalência patrimonial	O investimento foi avaliado pelo MEP, havendo o desdobramento do custo de aquisição entre patrimônio adquirido e ágio fundamentado na expectativa de rentabilidade futura.
O ágio deve estar fundamentado na expectativa de rentabilidade futura	O ágio foi fundamentado na expectativa de rentabilidade futura da Requerente, com base em avaliação realizada pela Deloitte Touche Tohmatsu (“Deloitte”) (doc. nº 10).
Deve ocorrer algum evento de reorganização societária que implique a absorção de patrimônio entre a sociedade adquirida e adquirente, ou vice-versa (incorporação, cisão ou fusão)	Houve absorção de patrimônio entre a Requerente e a UBR, por meio da incorporação de parcela cindida da UBR pela Requerente – o que ocorreu quase dois anos depois da aquisição, por conta da implementação do Projeto Cordillera (projeto implementado em toda a América Latina para segregar as atividades comerciais e industriais do Grupo Unilever em sociedades distintas).

Dessa forma, percebe-se que todos os critérios previstos na Lei 9.532/97 foram devidamente atendidos na estrutura. Some-se a isso o fato de que não existe qualquer vício nos atos e negócios jurídicos que possa descaracterizar os negócios jurídicos e os eventos societários ocorridos – foram todos atos e negócios reais, que visavam a real organização e racionalização das atividades das entidades do Grupo Unilever no Brasil.

(B) 2º Fundamento – Irretroatividade: a impossibilidade de aplicação retroativa da Lei 12.973/14 O fato de a transação envolver entidades sob controle comum não pode resultar na desconsideração do aproveitamento fiscal do ágio, sobretudo quando esse ágio:

- (i) decorre de operações inseridas em um contexto comercial verdadeiro, independente e anterior a quaisquer possíveis efeitos fiscais verificados no Brasil;
- (ii) decorre de um custo efetivamente incorrido mediante desembolso de caixa e transferência de numerário;
- (iii) se justifica por laudos de avaliação preparados por empresa independente e especializada; e
- (iv) todos os demais requisitos de natureza formal previstos na legislação estão presentes.

No caso concreto, as Autoridades Fiscais pretendem vedar o aproveitamento fiscal do ágio gerado na aquisição da Requerente com base em argumento que, à época dos fatos, não possuía nenhum suporte na legislação tributária aplicável.

A bem da verdade, o que as Autoridades Fiscais pretendem é a aplicação retroativa da Lei nº 12.973, de 13.5.2014 (“Lei 12.973/14”) – uma vez que, somente com a edição desta Lei é que a legislação tributária brasileira passou a vedar o reconhecimento e o aproveitamento fiscal de ágio gerado entre sociedades integrantes do mesmo grupo econômico.

Discorre a Impugnante que a vedação à amortização do ágio em operações entre partes relacionadas surgiu apenas com a edição da MP 627/13 (de 11.11.2013), convertida na Lei 12.973/14 (de 13.5.2014). A exposição de motivos da MP 627/13 deixa claro que a vedação ao registro de ágio em operações entre partes relacionadas surgiu apenas após a sua edição:

“As novas regras contábeis trouxeram grandes alterações na contabilização das participações societárias avaliadas pelo valor do patrimônio líquido. Dentre as inovações introduzidas destacam-se a alteração quanto à avaliação e ao tratamento contábil do novo ágio por expectativa de rentabilidade futura, também conhecido como goodwill. O art. 21 estabelece prazos e condições para a dedução do novo ágio por rentabilidade futura (goodwill) na hipótese de a empresa absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detinha participação societária adquirida com goodwill, apurado segundo o disposto no inciso III do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977. Esclarece que a dedutibilidade do goodwill só é admitida nos casos em que a aquisição ocorrer entre empresas independentes.” Somente a partir da publicação da MP 627/13 e da Lei 12.973/14, que entraram em vigor para operações realizadas a partir de 1º/1/2015, é que passou a ser vedado o registro e apuração de ágio em operações realizadas entre partes relacionadas. A tentativa da Fiscalização de aplicar essa limitação para o caso em exame corresponde a uma tentativa clara de aplicação retroativa da MP 627/13 e da Lei 12.973/14, o que não pode ser admitido, por não encontrar qualquer embasamento jurídico e tampouco pode ser admitido por essa I. DRJ.

(C) 3º Fundamento - A Inexistência de Vedação a Negociações em Parâmetros de Mercado entre Partes Relacionadas Neste item, a Impugnante argumenta que as normas aplicáveis ao presente caso autorizavam expressamente a realização de operações de aquisição de participação societária entre sociedades integrantes do mesmo grupo econômico, inclusive tendo regras específicas para regulamente esse tipo de transação.

De fato, existem dois conjuntos de regras que regulamentam os preços válidos para fins fiscais em transações entre partes relacionadas: as regras de Distribuição Disfarçada de Lucros (“DDL”) e as regras de preços de transferência.

(C.1) As Regras de DDL As regras de DDL, aplicáveis em transações entre partes brasileiras, têm o objetivo de ajustar os preços praticados entre pessoas ligadas, com o objetivo de recompor o preço da transação ao seu valor de mercado. O artigo 464 do RIR/99, vigente à época, determinava que se presume a DDL no negócio no qual a pessoa jurídica “adquire, por valor notoriamente superior ao de mercado, bem do seu ativo a pessoa ligada”.

Tendo em vista que o preço praticado não é notoriamente superior ao valor de mercado conhecido, e que o preço praticado está amparado em laudo de avaliação, não existe nenhum fundamento legal para glosa do custo legitimamente incorrido na operação.

(C.2) As Regras de Preço de Transferência No caso destes autos, a operação de compra e venda se deu por meio da aquisição de ações de uma companhia brasileira (Requerente), detidas por partes vinculadas no exterior, por uma outra companhia brasileira (UBR), que liquidou o preço de venda através de desembolso efetivo de valores.

Considerando que a operação resultou na transferência de um ativo detido por não residente para uma parte vinculada no Brasil, devem ser aplicadas as regras de preços de transferência, conforme disposto na Lei nº 9.430 de 27.12.1996 (“Lei 9.430/96”).

A obrigatoriedade de aplicação das regras de preços de transferência às operações de alienação de participações societárias é confirmada pelo Perguntas e Respostas da RFB:

“062 As regras de preço de transferência são aplicáveis a venda de participações societárias?

Sim. As participações societárias são direitos registrados no Ativo da empresa. Dessa forma, as regras de preços de transferência aplicar-se-ão às vendas de participações societárias nas seguintes hipóteses:

- a) alienação à pessoa vinculada, residente ou domiciliada no exterior;
- b) alienação à pessoa residente ou domiciliada em país ou dependência com tributação favorecida ou que goze de regime fiscal privilegiado, ainda que não vinculada.” (não destacado no original)

Dessa forma, defende que a aquisição das ações da Requerente de partes vinculadas no exterior deve observar as regras de preços de transferência, de forma que o custo de aquisição será válido para fins fiscais desde que seja inferior ao valor apurado de acordo com um dos métodos previstos na legislação, no caso, o Método dos Preços Independentes Comparados (“Método PIC”), definido como a média aritmética ponderada dos preços de bens, serviços ou direitos idênticos ou similares apurados no mercado brasileiro ou de outros países.

No caso concreto, foi corretamente aplicado o Método PIC e considerado como preço-parâmetro o valor de mercado das ações da Requerente negociadas entre partes independentes, atestado por laudo de avaliação elaborado especificamente para este fim.

O custo incorrido na aquisição das ações Requerente (incluindo o ágio) é legítimo e não pode ser desconsiderado pelas Autoridades Fiscais. Existem regras específicas que estabelecem os limites nos preços praticados entre partes vinculadas, que foram devidamente respeitadas pela Requerente.

(D) 4º Fundamento – A Inaplicabilidade das Normas Contábeis invocadas pela Fiscalização

(D.1) As Alegações das Autoridades Fiscais Segundo as Autoridades Fiscais, (A) “o reconhecimento de um ágio gerado dentro de um mesmo grupo econômico não

encontra respaldo na Contabilidade, ou seja, não é possível reconhecer contabilmente quando originado de uma transação entre partes relacionadas”; e (B)

“A teoria contábil dá respaldo apenas ao ágio pago numa negociação entre comprador e vendedor não relacionados entre si” (fl. 4.076).

Com o objetivo de buscar conferir suporte à essa alegação, as Autoridades Fiscais afirmam que:

• Resolução CFC nº 1.157/2009: a Resolução CFC nº 1.157/2009; • Resolução CFC nº 1.110/2007: a Resolução CFC nº 1.110/2007; • CPC 04; e • Ofício-Circular CVM 01/2007 (Comissão de Valores Mobiliários).

Todavia, para a Impugnante, os normativos contábeis e societários citados pela Fiscalização não têm o condão de vedar a apuração e amortização fiscal de ágio gerado entre partes dependentes.

(D.2) A Impossibilidade de Normativos Contábeis e Societários afastarem o Direito da Requerente ao Aproveitamento Fiscal do Ágio Princípio da Legalidade - A Inexistência de Vedação na Legislação Fiscal vigente à Época.

Em primeiro lugar, embora tais normativos possam ter alguma aplicabilidade para fins societários/comerciais:

(a) os requisitos para a amortização de ágio devem necessariamente estar previstos em lei (e não em regras societárias ou contábeis);

(b) conforme será melhor examinado nesta Impugnação, em nenhum momento a legislação tributária vigente à época previa a realização de aquisição entre sociedades independentes como requisitos para o aproveitamento fiscal do ágio; e

(c) assim, não há como se exigir o recolhimento de tributos com base nesses atos, em atenção ao princípio da legalidade tributária previsto pelo artigo 150, inciso I, da Constituição Federal (“CF/88”) (“é vedado à União, aos Estados e aos Municípios [...] I – Exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”).

Ocorre que o conteúdo dos atos normativos citados pela Fiscalização não está refletido ou reproduzido em absolutamente nenhum dispositivo da legislação tributária aplicável aos presentes fatos.

Na verdade, a legislação tributária somente passou a prever de forma expressa a vedação ao aproveitamento do ágio interno com a edição da Lei 12.973/14 (conforme já mencionado). Por esse motivo, é simplesmente impossível transportar tais dispositivos para o campo tributário.

O RTT Em segundo lugar, também é oportuno lembrar que todos esses normativos citados pela Fiscalização foram editados em um contexto de harmonização das regras contábeis brasileiras às normas de contabilidade

internacionais (International Financial Reporting Standards – “IFRS”). Dentre as principais mudanças, houve alteração no regime de contabilização do ágio.

A edição destas novas regras gerou grande divergência entre o tratamento contábil e o tratamento fiscal aplicável a determinadas operações. Foi por esse motivo que, com o objetivo de evitar que essas novas regras tivessem qualquer efeito na apuração da base de cálculo de tributos e contribuições federais, foi promulgada a Lei 11.941/09, que criou o Regime Tributário de Transição (“RTT”).

A própria Receita Federal, por meio do Parecer Normativo nº 01/2011, estabeleceu de forma clara que, na vigência do RTT, os regimes contábil e tributário eram absolutamente independentes e deveriam ser elaborados de forma individualizada pelo contribuinte.

O Entendimento do CARF Em terceiro lugar, o E. CARF já decidiu pela impossibilidade de utilizar-se normas contábeis para desconsiderar a amortização fiscal de ágio gerado entre partes relacionadas à época das operações sob discussão. Cita acórdãos nesse sentido e conclui que não há dúvidas de que os atos normativos adotados como fundamento pela Fiscalização simplesmente não podem ser considerados para fins fiscais.

(D.3) A Inaplicabilidade dos Atos Contábeis e Societários citados pelas Autoridades Fiscais A Resolução CFC nº 1.157/2009 A respeito da Resolução CFC nº 1.157/2009, cumpre ressaltar que esse ato não é aplicável ao presente processo administrativo, visto que:

i. foi promulgado em 13.2.2009, já no contexto da compatibilização das normas contábeis brasileiras às normas de contabilidade internacionais (IFRS) e das modificações aos preceitos contábeis trazidos pela Lei 11.638/07; e ii. como visto, nessa época, vigia o RTT, segundo o qual (a) as novas regras de harmonização do padrão contábil brasileiro com o internacional eram neutras para fins fiscais; e (b) para fins tributários, os contribuintes deveriam apenas considerar os métodos e critérios contábeis vigentes em 31.12.2007 (anteriores à Resolução CFC nº 1.157/2009).

Resolução CFC nº 1.110/07 No que se refere à Resolução CFC 1.110/2007, posteriormente revogada pela Resolução CFC 1.292/2010, ressalta que esse ato não é aplicável ao presente caso, tanto sob uma perspectiva formal quanto sob uma perspectiva material.

A Resolução CFC 1.110/07 foi editada em 29.11.07, com início de sua aplicação para os exercícios encerrados a partir de dezembro de 2008. Trata-se da incorporação pelo CFC do Pronunciamento Técnico Contábil nº 01 (CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos).

Portanto, percebe-se que a norma não faz parte dos métodos e critérios contábeis vigentes em 31/12/2007, devendo ser desconsiderada para fins fiscais em função da aplicação do RTT instituído pela Lei nº 11.941/2009.

Diz ainda que a Resolução CFC 1.292/10, com fundamento no CPC 01 (R1), estabelece de forma clara que:

(i) a vedação ao reconhecimento aplica-se exclusivamente ao aumento no valor recuperável do ágio já reconhecido na contabilidade da companhia; e

(ii) o conceito de “ágio gerado internamente” previsto no CPC 04, na Resolução CFC 1.110/07 e na Resolução CFC 1.292/10 é específico para situações de reavaliação espontânea de ativos

(como no caso do aumento no valor do ágio decorrente da majoração do valor recuperável do ativo) – não se referindo ao ágio sob discussão nestes autos, que decorre da aquisição de participação societária com o pagamento de sobrepreço (e não de reavaliação espontânea de ativos).

Dessa maneira, em nenhum momento as normas da Resolução CFC nº 1.110/07 vedam o reconhecimento de ágio em transações entre partes sob controle comum realizadas em condições comutativas, com base em operações reais embasadas em razões empresariais verdadeiras (como a operação que deu surgimento ao ágio ora sob discussão).

CPC 04 Ao contrário do que as Autoridades Fiscais buscam fazer crer, o Pronunciamento Técnico CPC nº 4 (“CPC-04”), em verdade, excepcionou de forma expressa o ágio fundado em expectativa de rentabilidade futura (goodwill) do tratamento contábil nele regulado. A esse respeito, confira-se o item 32 dos Esclarecimentos sobre as Demonstrações Contábeis de 2008 emitidas pelo CPC:

“32. (...) A Lei no. 11.638/07 introduziu o subgrupo Ativo Intangível dentro do grupo Ativo NãoCirculante. Dele fazem parte o Ágio por Expectativa de Rentabilidade Futura (goodwill), e os demais ativos intangíveis. No Pronunciamento Técnico CPC 04, todavia, só são tratados os ativos intangíveis outros que não o ágio por expectativa de rentabilidade futura, a ser tratado em documento a ser emitido em 2009, para vigência em 2010 sob o título de Combinação de Negócios (Pronunciamento Técnico CPC 15) (ver item 39).” (não destacado no original)

Portanto, é claro que o CPC-04 nem mesmo trata das regras de contabilização do ágio fundado em expectativa de rentabilidade futura, que é a hipótese aqui discutida.

Ofício-Circular CVM 01/2007 Especificamente sobre o Ofício-Circular CVM 01/2007, diferentemente do que foi aduzido pela Fiscalização, esse ofício trata exclusivamente do “ágio interno”, gerado a partir da reavaliação espontânea do ativo pela própria entidade detentora do ativo (e não do ágio reconhecido pelo adquirente como custo de aquisição, em situações com substância economia), de maneira que os seus preceitos não são aplicáveis à discussão deste processo.

(E) 5º Fundamento - A confirmação do direito à dedução do ágio pela Requerente: a tributação do ganho de capital auferido pelos Vendedores No caso concreto, a

autorização para amortização fiscal do ágio fica ainda mais evidente em casos como o da Requerente, em que houve efetivo fluxo de recursos para pagamento do preço de aquisição, laudo de avaliação preparado por empresa independente, pagamento do IRF auferido pelo não residente na venda da participação societária e razões empresariais verdadeiras.

Como mencionado nos fatos acima, os vendedores apuraram ganhos de capital tributáveis, com a retenção e pagamento do IRF pelo adquirente, conforme determina o artigo 26 da Lei nº 10.833, de 29.12.2003 (“Lei 10.833/03”), no valor total de R\$ 51.111.335,73.

Como consequência, é certo que: (A) se na perspectiva dos alienantes do investimento ocorreu a tributação de ganhos de capital sobre o ágio, havendo legitimação de seu custo de aquisição, (B) na perspectiva do adquirente está materializada a possibilidade de deduzir as contrapartidas da amortização desse ágio, pois se trata de “dois lados de uma mesma moeda”: de um lado, tributa-se a mais-valia recebida pelo alienante, e, de outro, permite-se a dedução das contrapartidas de amortização do ágio pelo adquirente.

Nesse sentido, a Requerente destaca que o E. CARF reconhece a impossibilidade de adotar-se posturas contraditórias em relação ao ágio e aos ganhos de capital correspondentes, conforme acórdãos citados.

Assim, sob tal perspectiva, também se mostra equivocada a glosa pretendida pela Fiscalização, já que a tributação do ganho de capital auferido pelos vendedores das ações da Requerente conferiu ainda maior legitimidade ao aproveitamento fiscal do ágio por esta entidade.

(F) 6º Fundamento – A validade e eficácia de negócios e atos jurídicos perfeitamente acabados:

a impossibilidade de desconsideração dos efeitos dos eventos sob discussão nestes autos Ao contrário do que é pretendido pelas Autoridades Fiscais, os todos os atos e negócios jurídicos envolvidos nesse caso (notadamente, os Contratos de Compra e Venda das quotas da Requerente e a Ata de Cisão da UBR) não podem ser invalidados pelo Fisco, ou ter sua eficácia limitada.

Isso porque, não há nenhum vício em qualquer ato ou negócio jurídico desses autos que possa limitar seus efeitos jurídicos. De fato, a aquisição ocorreu, a titularidade das quotas da Requerente foi transferida à UBR (mediante efetivo pagamento de preço e recolhimento de IRF sobre o ganho de capital) e o patrimônio da UBR efetivamente se comunicou com o da Requerente por meio da cisão.

E todos esses eventos foram realizados por conta de reais projetos implementados pelo Grupo Unilever em todo o mundo. As operações tiveram razões empresariais verdadeiras e não foram realizadas com o intuito de criar de benefícios fiscais indevidos para o Grupo Unilever (até porque elas ocorreram no mundo todo).

Cabe lembrar que a aplicação da chamada “teoria da substância econômica” passou a se dar sobretudo com a edição da LC 104/01, que alterou o artigo 116, parágrafo único, do CTN. Acontece que esse dispositivo não é autoaplicável, por depender de regulamentação por lei ordinária que até o momento não foi editada. Além disso, o artigo 116 só seria aplicado em casos em que houve uma intenção dolosa do contribuinte (como já decidido pelo STF, nos autos da ADI 2446).

(G) 7º Fundamento – A inexistência de empresa-veículo Dentre as alegações feitas pela Fiscalização no presente caso, destaca-se a de que as sócias holandesas da UBR e até mesmo esta sociedade seriam caracterizadas como empresas-veículo, as quais supostamente teriam sido interpostas na estrutura com o único fim de permitir a amortização fiscal do ágio no Brasil:

Como se pode notar, as Autoridades Fiscais alegam, ao mesmo tempo, que: (i) as sócias holandesas da UBR seriam empresas-veículo utilizadas para o fornecimento de recursos financeiros à esta sociedade brasileira para a aquisição do investimento na UBR; e (ii) a própria UBR seria uma empresa-veículo que teria sido interposta para a aquisição de participação societária.

Não obstante as suas afirmações, em nenhum momento as Autoridades Fiscais especificam e/ou indicam as razões pelas quais entendem que a UBR e as suas sócias seriam “empresas-veículo”, baseando as suas afirmações tão somente em alegações genéricas e desprovidas de qualquer embasamento fático ou jurídico.

Esse fato, somado a demais pontos que serão melhor explicitados a seguir, apenas deixa clara a improcedência das alegações feitas pelas Autoridades Fiscais.

(G.1) A impossibilidade de equiparação da UBR à “empresa-veículo” Ao contrário do que é alegado pela Fiscalização, o caso destes autos não envolve discussão acerca da possibilidade de reconhecimento e amortização fiscal de ágio por uma empresa sem substância que tenha sido interposta na estrutura com o propósito de viabilizar o aproveitamento fiscal do ágio (a chamada “empresa-veículo”).

Ao contrário, no presente processo administrativo, não existem quaisquer dúvidas sobre a existência e o efetivo desenvolvimento de atividades operacionais pela UBR. Com efeito, a UBR (sociedade adquirente do investimento na Requerente) era, de fato, uma sociedade operacional com atividades relevantes no Brasil – que não pode ter a sua existência desconsiderada pelas Autoridades Fiscais com base em propósitos meramente arrecadatórios -, sendo a adquirente da participação sob discussão nestes autos para todos os fins de Direito.

Tanto é que, apesar de o TVF buscar atribuir a condição de empresa-veículo à UBR, em nenhum momento as Autoridades Fiscais questionam a efetiva substância econômica e operacional desta entidade (fato incontroverso nestes autos) – pressuposto fundamental para a caracterização de empresa-veículo e discussão de inexistência de confusão patrimonial.

Em nenhum momento as Autoridades Fiscais questionam a materialidade das operações da UBR ou sequer indicam as razões pelas quais essa entidade poderia ser caracterizada como “empresa-veículo”. E, conforme já mencionado, o E. CARF já decidiu que determinada sociedade somente poderia ser equiparada a “empresa veículo”, após a efetiva comprovação pelas Autoridades Fiscais de que a entidade não possui existência no plano material, mas tão somente formalmente (sem qualquer substância econômica ou operacional).

(G.2) A impossibilidade de equiparação das sócias holandesas da UBR à “empresa veículo”.

Uma vez esclarecido que a UBR não pode ser equiparada à “empresa-veículo”, cabe também destacar que a tentativa da Fiscalização de atribuição desta característica às sócias estrangeiras da UBR também não tem qualquer cabimento, visto que:

(i) O conceito de “empresa veículo”, no que tange às discussões relacionadas à amortização fiscal do ágio, diz respeito às empresas sem razão empresarial efetiva que tenham sido criadas especificamente para servir de canal para aquisição de participação societária, registro do ágio e posterior incorporação na sociedade adquirida;

(ii) Portanto, para que se possa falar em “empresa veículo”, há que se ter presente, no mínimo, os seguintes requisitos: (1) a pessoa jurídica é criada apenas para servir de agente intermediário na operação; e (2) sua função é unicamente a de permitir o registro de ágio, não havendo outra função ou propósito de sua participação na operação; e

(iii) No entanto, no presente caso, a empresa que efetua a aquisição e registra o ágio é a UBR

(e não as suas sócias holandesas), que (a) possui existência efetiva, centenas de empregados, centros de distribuição, contratos e faturamento expressivo; e (b) como visto no tópico acima, não pode ser considerada como “empresa-veículo”. Não se trata de uma empresa cuja função exclusiva seja criar a conta de ágio ou de criar um benefício fiscal novo, que não existiria caso a empresa não fosse constituída.

Dessa maneira, pelo simples fato de a UBR (e não as suas sócias estrangeiras) ter adquirido a participação societária com o pagamento e o reconhecimento do ágio, falta premissa essencial para que se possa – ao menos – cogitar equiparar as suas acionistas holandesas a “empresas-veículo”, tendo em vista que não foram essas entidades que adquiriram o investimento ora sob análise.

Por essas razões, conclui-se que não há que se falar na existência de empresas veículo no presente caso, uma vez que a aquisição foi efetuada por empresa de grande porte e com atividades substanciais (UBR), bem como que as suas sócias holandesas – que não adquiriram a participação societária e não registraram o ágio – não poderiam ser caracterizadas como sociedades-veículo.

(G.3) Argumento Subsidiário: ainda que a UBR e/ou as suas sócias holandesas fossem empresas interpostas na estrutura, o aproveitamento fiscal do ágio deveria ser admitido. O direito ao aproveitamento fiscal do ágio sob discussão deve ser reconhecido:

- Todos os requisitos legais vigentes à época para a amortização fiscal do ágio foram cumpridos: (1) foi adquirida participação societária com pagamento de ágio; (2) o investimento foi avaliado pelo MEP; (3) o ágio foi integralmente fundamentado na expectativa de rentabilidade futura das sociedades adquiridas; e (4) ocorreu a incorporação, cisão ou fusão (confusão patrimonial) entre as sociedades adquirente e adquirida;
- As legislações societária, civil e tributária autorizam expressamente que uma empresa seja constituída com o objetivo de deter participação em outras sociedades (sociedades holding), nos termos do art. 2º, § 3º da Lei das S.A. , art. 981 do Código Civil e o art. 31 da Lei nº 11.727, de 23.7.2008 (“Lei 11.727/08”);
- Em nenhum momento a legislação aplicável condiciona a possibilidade de registro e aproveitamento fiscal do ágio à substância ou natureza da sociedade adquirente; e w
- O CARF já confirmou a possibilidade de aproveitamento fiscal de ágio mesmo nos casos em que exista a interposição das chamadas “empresas-veículo” . Cita exemplo.

(H) 8º Fundamento – A impossibilidade de deslocar-se a condição de “real adquirente” da UBR. Em breve trecho do TVF, as Autoridades Fiscais também alegam que a UBR – suposta “pretensa compradora” - não seria a “real adquirente” do investimento na Requerente, ao atribuir essa condição à “alguma das cinco BRAZHn B.V.” Além da ausência de especificação de sua afirmação por parte das Autoridades Fiscais, é importante ressaltar que o eventual fornecimento dos recursos utilizados pela UBR na aquisição da UBI pelas sócias estrangeiras daquela entidade jamais poderia ser apto a desconsiderar os efeitos tributários de transação legitimamente realizada pela UBR, em operações revestidas de amplos e inquestionáveis propósitos comerciais, visto que:

- (i) O aporte de capital corresponde à fonte primária e mais comum de financiamento de todas as pessoas jurídicas;
- (ii) Após a integralização de capital pelas sócias estrangeiras, (a) os recursos passaram a pertencer – de forma definitiva - à esfera patrimonial da UBR para todos os fins de Direito, de modo que a operação realizada com esses recursos foi feita em seu nome, seu interesse e com sacrifício econômico de sua parte, e não no nome ou interesse de seus sócios (entidades holandesas); e (b) os recursos financeiros deixaram de pertencer às empresas estrangeiras

(sócia), que passou a ser titular de novas ações representativas do capital da UBR; e

(iii) Trata-se de forma regular de captação de recursos para as atividades operacionais, devidamente prevista e autorizada pela legislação civil e societária aplicável, que sob nenhuma circunstância faz deslocar a condição de real adquirente para o acionista.

(I) 9º Fundamento – A inexistência de “transferência de ágio”

As Autoridades Fiscais buscam sustentar que teria ocorrido uma “transferência artificial” do ágio para a Requerente, o que supostamente obstaría o aproveitamento fiscal desse ágio.

O termo “transferência de ágio” está relacionado com a implementação de reorganizações societárias entre entidades de um mesmo grupo econômico com o objetivo de transferir a participação societária originalmente adquirida com ágio para outra entidade que não figurou nesta transação.

Sustenta a Impugnante que o caso sob análise não diz respeito à hipótese de “transferência de ágio”, eis que:

1. A aquisição do investimento foi realizada pela mesma entidade (UBR) que participou do evento de incorporação com a sociedade investida (Requerente); 2. A sociedade que “recebeu” o investimento com o registro de ágio (Requerente)

participou da operação de aquisição de participação societária que, originalmente, deu surgimento ao ágio. Não houve a “transferência” do investimento e respectivo ágio a terceiro que não figurou na transação original; 3. A operação societária que, nas palavras da Fiscalização, teria configurado uma “transferência artificial” do ágio (cisão parcial da UBR e incorporação da parcela cindida – investimento na Requerente – pela própria Requerente) corresponde à operação societária plenamente válida e legítima, nos termos do art. 229 da Lei das S.A.; e 4. A própria legislação tributária vigente à época autorizava expressamente que a empresa cindida, na operação que resultou na confusão patrimonial entre a sociedade adquirente do investimento com o pagamento de ágio e a sociedade adquirida, fosse “aquela que detinha a propriedade da participação societária”, nos termos do art. 386, § 6º, inciso II do RIR/998. Desse modo, o entendimento das Autoridades Fiscais é manifestamente contrário às próprias normas tributárias responsáveis por regulamentar o aproveitamento fiscal de ágio.

Nesse sentido, a mera cisão parcial da UBR e incorporação da parcela cindida (investimento na Requerente e respectivo ágio) pela própria Requerente não pode configurar hipótese de “transferência de ágio”.

Como consequência, a Requerente tem por nítido que as alegações das Autoridades Fiscais acerca da existência de “transferência do ágio” pela mera cisão parcial da UBR e incorporação da parcela cindida pela Requerente – em operações de aquisição originalmente e diretamente realizadas pela própria UBR - não possuem qualquer fundamento.

(J) 10º Fundamento – A validade e legitimidade desse ágio já foi reconhecida pelo CARF. A Impugnante ressalta que nos autos do Processo Administrativo nº 16561.720028/2014-55 foi examinada a possibilidade de amortização fiscal do mesmo ágio em discussão no presente processo, mas em relação a um outro período (foi discutido se a UBR poderia se aproveitar do ágio na apuração da CSL nos meses de janeiro a outubro de 2009)

(“Caso de 2009”).

Ao julgar o Caso de 2009, o E. CARF estabeleceu expressamente que o ágio gerado na aquisição da Requerente é válido e legítimo. O E. CARF reconheceu que o fato de a operação envolver sociedades pertencentes ao mesmo grupo econômico não afeta o direito à sua amortização fiscal, sob o argumento de que: (A) todos os requisitos previstos para o reconhecimento e aproveitamento fiscal do ágio foram observados pela contribuinte; bem como (B) não haveria que se falar em duplo aproveitamento de ágio (Acórdão nº 1302-002.064, de 9.5.2017).

Assim, em processo administrativo já transitado em julgado de forma favorável à UBR, o E. CARF já (i) examinou a mesma transação sob discussão nestes autos e (ii) decidiu pela possibilidade de aproveitamento fiscal do ágio gerado na aquisição da UBI (Requerente) pela UBR. Desse modo, Requerente destaca que:

- Não é possível e razoável que existam entendimentos conflitantes das Autoridades Julgadoras acerca da possibilidade de aproveitamento fiscal de um mesmo ágio - sob pena de violação ao princípio da segurança jurídica, fundamental ao ordenamento jurídico brasileiro; e
- O entendimento que prevaleceu nos autos do Processo Administrativo nº 16561.720028/2014-55 deve ser aplicado no presente processo administrativo, para que: (i) seja reconhecido o direito da Requerente ao aproveitamento fiscal do ágio gerado na sua aquisição pela UBR; e (ii) a integralidade da exigência fiscal ora sob discussão seja prontamente afastada.

(K) 11º Fundamento – O entendimento favorável do Poder Judiciário sobre o assunto. O Poder Judiciário já reconheceu recentemente a possibilidade de aproveitamento fiscal de ágios decorrentes de operações realizadas por sociedades pertencentes a um mesmo grupo econômico, antes da promulgação da Lei 12.973/14. Cita caso no qual houve o citado reconhecimento.

Em seguida, expõe que:

(i) antes da vigência da Lei 12.973/14, a pessoa jurídica que incorporasse investimento adquirido com ágio poderia aproveitá-lo para fins fiscais, mesmo que a aquisição envolvesse pessoas jurídicas de um mesmo grupo econômico;

(ii) as Autoridades Fiscais não podem desconsiderar atos/negócios jurídicos perfeitamente acabados apenas pela alegação de que tais atos não teriam “substância econômica” (esse termo nem existe na legislação fiscal e, no caso concreto, a Requerente demonstrou que a aquisição precisava ser feita para racionalizar sua estrutura após a aquisição do Grupo Bestfoods); e (iii) regras

contábeis não prevalecem sobre regras jurídicas específicas sobre o tratamento a ser conferido ao ágio para fins fiscais (em sentido contrário ao que é alegado pela Fiscalização nestes autos).

Portanto, dada a similaridade das questões examinadas nos julgados que a Impugnante menciona, entende restar claro que o entendimento manifestado pelo Poder Judiciário nessas ocasiões deve ser aplicado ao presente processo administrativo, de modo que o crédito tributário exigido pelos Autos de Infração seja cancelado.

O DESCABIMENTO DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA A DELIMITAÇÃO DO ESCOPO DO AGRAVAMENTO DA MULTA DE OFÍCIO

As Autoridades Fiscais aplicaram multa de ofício agravada de 150% sob a alegação de que teria sido verificada a prática de fraude, simulação e dolo, diante dos supostos elementos apontados no Termo de Verificação Fiscal.

Entretanto, ainda que fosse possível a exigência do IRPJ e da CSL sobre a glosa do ágio gerado na aquisição da Requerente, em nenhuma hipótese poderia ter sido aplicada a multa qualificada de 150%. Isso por que não ocorreu nenhuma conduta fraudulenta, simulada ou dolosa por parte da Requerente nestes casos.

VI.2. A INEXISTÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO JURÍDICA PARA A QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

Para que se possa cogitar a aplicação da multa de ofício em percentual qualificado, o artigo 44, §1.º, da Lei 9.430/96, com a redação dada pelo artigo 14 da Lei 11.488/07, exige-se que o contribuinte tenha incorrido em uma das hipóteses descritas pelos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/64, i.e., sonegação, fraude ou conluio.

A fraude e simulação têm uma definição precisa, sendo que apenas se ocorrida e comprovada da forma expressamente prevista na legislação, o que somente se dá em casos extremos, estaria autorizada a imposição de multa agravada de 150%. Os conceitos de fraude e simulação se baseiam essencialmente na prática de atos lesivo a interesses de terceiros. Os sujeitos que atuam de forma fraudulenta são aqueles que têm a clara intenção de frustrar regras e deveres legais.

No caso analisado, não se verifica a ocorrência de fraude tributária, tampouco abuso de direito ou simulação. Em nenhum momento pretendeu-se realizar atos societários para “driblar” as normas tributárias em questão buscando a redução dos tributos devidos.

Para que haja imputação de fraude ou simulação, as Autoridades Fiscais deveriam ter demonstrado e comprovado que o contribuinte tinha conhecimento do ilícito e tinha a vontade de enganar, o que a doutrina penalista chama de elemento intelectual e volitivo. Por elemento intelectual entende-se o conhecimento do agente das circunstâncias caracterizadoras do ilícito e, em consequência, do valor tutelado pela norma. O elemento volitivo significa a vontade de realizar a conduta

contraposta pela norma penal, como já decidido em caso pelo E. CARF e pela C. CSRF. No entanto, fato é que esse não é o caso dos autos:

O caso sob análise diz respeito à discussão apenas de Direito, com divergência entre a Fiscalização e a Requerente acerca da interpretação das normas aplicáveis ao reconhecimento e aproveitamento fiscal de ágio, em meio a operações que foram feitas às claras e de forma completamente transparente perante as Autoridades Fiscais.

No pior cenário, o caso deveria ser tratado como um mero conflito entre interpretações dadas pelas Autoridades Fiscais e pela Requerente a um mesmo conjunto fático, de forma que a multa qualificada aplicada deve ser integralmente cancelada, ou, no mínimo, reduzida para 75%.

A INAPLICABILIDADE DA MULTA ISOLADA A COLOCAÇÃO DA QUESTÃO

Além da multa de ofício, a Fiscalização aplicou uma multa isolada de 50% sobre os mesmos supostos fatos geradores que motivaram a lavratura deste Auto de Infração. Contudo, ainda que se entendesse que a Requerente é responsável por suposto recolhimento a menor de valores de IRPJ e CSL em razão das supostas infrações apontadas nos Autos de Infração, a multa isolada de 50% não tem qualquer cabimento.

Se fosse admitida a possibilidade de cobrança da multa no caso, tem-se que a multa apenas poderia ser exigida uma única vez e não duas (non bis in idem), como pretendem as Autoridades Fiscais.

VII.2. O DESCABIMENTO DA APLICAÇÃO DA MULTA ISOLADA EM CONJUNTO COM A MULTA DE OFÍCIO – PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO

Dizer que a multa isolada pune por infração distinta da multa de ofício não se sustenta. A conduta de reconhecer menos receita ao longo do ano necessariamente leva ao resultado de a receita total anual ser também inferior. Então é evidente que não se pode aplicar duas penalidades nesse caso, pois se trata de uma única conduta. Constitui claro excesso a cobrança de dupla penalidade nessa situação.

O artigo 44 da Lei 9.430/96 é claro ao estabelecer que a multa isolada somente pode ser exigida quando a pessoa jurídica, sujeita ao pagamento do imposto por estimativa, deixar de fazê-lo, mesmo que essa pessoa jurídica tenha prejuízo fiscal/base negativa de CSL no período ou que já tenha recolhido o tributo. Nessa hipótese, por não existir valor de principal exigível, em princípio, poderia ser exigida a multa isolada.

Entretanto, quando houver tributo a ser pago, o artigo é claro ao estabelecer que a multa punitiva deverá ser cobrada juntamente com o valor do principal. A multa isolada não teria cabimento nesse caso, pois esta somente pode ser exigida quando não existe valor de principal a ser exigido. Segundo entende a Impugnante, esse é o entendimento que vem sendo

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

Pela análise do Auto de Infração, percebe-se que as Autoridades Fiscais também pretendem exigir da Requerente débitos de CSL, acrescidos de multas e de juros calculados com base na taxa SELIC, tendo em vista que as supostas irregularidades cometidas na apuração do IRPJ refletiram na composição da base de cálculo dessa contribuição.

Considerando que são aplicáveis à CSL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, são válidos os argumentos de fato e de Direito apresentados anteriormente, que justificam a legalidade do procedimento adotado pela Requerente também para efeitos de recolhimento da CSL. Dessa forma, tendo demonstrado na presente Impugnação a improcedência da autuação de IRPJ, torna-se, também, improcedente a exigência relativa à CSL.

AS CONCLUSÕES E O PEDIDO

A Impugnação é tempestiva e deve ser integralmente apreciada e acolhida em suas razões de fato e de Direito, que demonstram a total improcedência desta infundada exigência fiscal, especialmente considerando que:

(i) Decadência: preliminarmente, deve ser reconhecida a preclusão do Direito de a Fiscalização questionar apenas em 2022 valores de ágio relacionados a operações efetuadas em 2007 e 2008, isto é, período já atingido pela decadência, nos termos do artigo 150, §4º do CTN;

(ii) Nulidade dos Autos de Infração – Ausência de Motivação e Especificação acerca das Alegações de “Empresa-Veículo”: ainda preliminarmente, os Autos de Infração padecem de nulidade, tendo em vista que as Autoridades Fiscais não apontaram os aspectos e as características da UBR e de suas sócias estrangeiras que embasariam as suas classificações como “empresas-veículo”, em violação às normas que estabelecem que os autos de infração devem ser motivados e devem especificar as supostas infrações das disposições legais (art. 10, incisos III e IV do Decreto 70.235/72, e art. 142 do CTN);

(iii) A Adoção de Premissa Equivocada pela Fiscalização – A Inexistência de Operações Artificiais: a Fiscalização adotou premissa equivocada na lavratura do presente Auto de Infração - que comprometeu todo o restante da sua análise dos fatos aqui discutidos -, uma vez que a Requerente não realizou uma sequência de operações visando apenas a geração e o aproveitamento fiscal do ágio;

(iv) A Existência de Propósitos Negociais e Econômicos para as Operações Realizadas: ao contrário do que supôs a Fiscalização, a Requerente tinha razões empresariais, econômicas e não-tributárias legítimas para praticar as operações aqui examinadas: (a) a aquisição da Requerente pela UBR decorreu de processo de racionalização das operações desenvolvidas pelo Grupo Unilever no Brasil e de centralização dos investimentos em um mesmo braço societário, que trouxe diversos ganhos de natureza financeira e contábil (além de ganhos fiscais) às operações do grupo neste País; e (b) o movimento de cisão parcial da UBR (com a

incorporação da parcela cindida pela Requerente) fez parte de uma política de reestruturação global do Grupo Unilever, que objetivou a segregação das linhas de negócio comerciais e industriais em entidades distintas, com o propósito de trazer maiores ganhos e desenvolvimento à essas atividades.

(v) O Cumprimento de todos os Requisitos Legais para o Aproveitamento Fiscal do Ágio: todos os requisitos legais vigentes à época para o reconhecimento e o aproveitamento fiscal do ágio foram atendidos no caso concreto: (1) o investimento foi adquirido com o pagamento de ágio; (2) o investimento foi avaliado pelo MEP; (3) o ágio foi fundamentado na rentabilidade futura esperada da sociedade adquirida (Requerente), conforme devidamente respaldado por laudo de avaliação preparado por empresa independente e especializada; e (4) houve a confusão patrimonial entre a sociedade adquirente (UBR) e a sociedade adquirida (Requerente), mediante a cisão parcial daquela entidade e a incorporação da parcela cindida (investimento na Requerente, sociedade adquirida) pela própria sociedade adquirida;

(vi) A Inaplicabilidade das Normas Contábeis citadas pela Fiscalização: as normas contábeis invocadas pela Fiscalização não têm aplicação ao caso concreto e, se analisadas de forma correta, convergem com o entendimento da Requerente manifestado nesta Impugnação;

(vii) A Realização da Aquisição em Condições de Mercado:

a) em razão da aplicação de regras de preços de transferência locais e estrangeiras, a integração das atividades brasileiras do Grupo Unilever foram efetuadas nas chamadas condições “arm’s length”, ou seja, a valores válidos para negociações entre partes independentes. Essa é a ótica sob a qual este caso deve ser examinado: a de uma integração local efetuada em condições de mercado (arm’s length); b) assim foi que a UBR adquiriu as quotas da Requerente das Vendedoras, pelo seu valor justo de mercado, conforme calculado em estudo de avaliação econômico-financeira devidamente elaborado para esse fim por empresa especializada. O pagamento do preço foi efetuado em caixa e com o recolhimento do IRF sobre o ganho de capital.

(viii) A Observância das Regras de DDL e Preços de Transferência: todas as regras que regulamentam os preços válidos para fins fiscais em transações entre partes relacionadas (isto é, as regras de DDL e as regras de preços de transferência) foram devidamente observadas nas operações em análise, o que demonstra a regularidade do ágio em discussão;

(ix) A Inexistência de qualquer Vedação Legal vigente à Época - A Irretroatividade da Lei 12.973/14: antes da promulgação da Lei 12.973/14, não existia qualquer vedação legal ao reconhecimento e aproveitamento fiscal de ágio gerado em transação realizada entre sociedades pertencentes ao mesmo grupo econômico – não cabendo a aplicação retroativa da Lei 12.973/14 aos fatos ora sob discussão, regidos por normas tributárias que foram plenamente atendidas pela Requerente;

(x) Tributação dos ganhos de capital dos vendedores: É certo que: (i) se na perspectiva dos alienantes do investimento ocorreu a tributação de ganhos de capital sobre o ágio, havendo legitimação de seus custos de aquisição, (ii) na perspectiva do adquirente, está materializada a possibilidade de deduzir as contrapartidas da amortização desse ágio, pois se tratam de “dois lados de uma mesma moeda”: de um lado, tributa-se a mais-valia recebida pelos alienantes, e, de outro, permite-se a dedução das contrapartidas de amortização do ágio pelo adquirente;

(xi) A Impossibilidade de Desconsideração dos Efeitos de Negócios e Atos Jurídicos Acabados:

não é possível às Autoridades Fiscais desconsiderar negócios e atos jurídicos perfeitamente acabados, os quais são válidos e legítimos, bem como foram praticados de forma absolutamente transparente.

(xii) A Inexistência de Empresas Veículo: a Fiscalização alegou também que a Requerente teria se utilizado de uma “empresas-veículo” em suas operações, o que também não procede, tendo em vista principalmente que a aquisição da participação societária que deu surgimento ao ágio ora sob discussão foi realizada por sociedade com efetiva e robusta substância econômica

(UBR), com centenas de empregados, papel essencial para as operações do Grupo Unilever no Brasil, bem como existindo há muitos anos antes da data da aquisição;

(xiii) A UBR foi a “Real Adquirente” do Investimento: a UBR foi a real adquirente da participação societária da UBI (Requerente) e essa condição não poderia ser deslocada às suas sócias holandesas sob hipótese alguma;

(xiv) A Inexistência de Transferência de Ágio: o caso sob análise não envolve hipótese de transferência de ágio – o que não poderia ser afastado pela cisão parcial da UBR e incorporação da parcela cindida (investimento na UBI) pela própria UBI, eis que: (a) a aquisição da participação societária foi efetuada pela mesma empresa que participou do evento de confusão patrimonial (UBR); (b) a sociedade que “recebeu” o investimento com o registro de ágio (Requerente) após o movimento de cisão parcial da sociedade adquirente original participou da operação de aquisição de participação societária original (uma vez que foi a própria sociedade adquirida); (c) a operação de cisão parcial é expressamente autorizada pela legislação societária aplicável (vide art. 229 da Lei das S.A.); e (d) a incorporação reversa (na qual a sociedade adquirida incorpora ao seu patrimônio o investimento com ágio) também é expressamente admitida pela legislação tributária vigente à época (art. 386, § 6º, inciso II do RIR/99);

(xv) O E. CARF já reconheceu a Validade e Legitimidade do Ágio: o próprio E. CARF, nos autos do Processo Administrativo nº 16561.720028/2014-55, já reconheceu a validade e a legitimidade do mesmo ágio sob discussão nestes autos; e

(xvi) A Impossibilidade de Majoração da Multa de Ofício: por fim, foi demonstrado que a aplicação de multa de ofício qualificada à Requerente é abusiva na medida em que não houve qualquer ato fraudulento, simulado ou doloso nas operações analisadas, e tampouco conseguiu a Fiscalização trazer elementos de prova que pudessem indicar atos dolosos por parte das empresas envolvidas.

A Impugnante ainda protestou ainda pela juntada posterior de documentos que possam se fazer necessários, nos termos do artigo 16, §4.º, alínea “a” do Decreto 70.235/72, bem como do princípio da verdade material que orienta o processo administrativo fiscal.

A 3ª TURMA DA DRJ08 julgou improcedente a manifestação de inconformidade, retificando a decisão da Delegacia de jurisdição da contribuinte, nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2017, 2018, 2019

PRECLUSÃO DA LEGALIDADE DA CORREÇÃO DE ATOS PASSADOS PELO FISCO. DECADÊNCIA TRIBUTÁRIA. REPERCUSSÃO EM EXERCÍCIOS FUTUROS. FISCALIZAÇÃO. POSSIBILIDADE.

Para fins de contagem do prazo decadencial para o lançamento decorrente de glosa de ágio, deve-se levar em conta o período de sua repercussão na apuração do tributo em cobrança.

ÁGIO INTERNO. MESMO GRUPO ECONÔMICO, SOB MESMO COMANDO. INDEDUTIBILIDADE DE DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO GERADO.

É indedutível das bases de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido o ágio interno originado de operações societárias seqüenciais realizadas dentro do próprio grupo, sob o mesmo comando, sem alteração do controle das sociedades envolvidas, sem a participação de partes independentes e não relacionadas, e em ambiente negocial não livre e aberto, e com uso de empresas veículo.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. BASES DE CÁLCULO DISTINTAS.

As bases de cálculo das multas isolada e de ofício, por falta de recolhimento de antecipação e por falta de pagamento da contribuição ou tributo, respectivamente, são distintas. Constatada a insuficiência de pagamento de estimativas e de pagamento do tributo, verifica-se a ocorrência de duas infrações, sujeitas ao lançamento de penalidades distintas.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. DOLO/FRAUDE/SIMULAÇÃO. CABIMENTO.

Verificado comportamento doloso que se enquadra nas condições previstas na legislação tributária para a qualificação da multa de ofício, correta a aplicação do percentual de 150%.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. MESMOS ELEMENTOS DE PROVA.

A ocorrência de eventos que representam, ao mesmo tempo, fatos geradores de vários tributos impõe a constituição dos respectivos créditos tributários, sendo que a decisão quanto à ocorrência desses eventos repercute na decisão de todos os tributos a eles vinculados, no que couber.

PEDIDO DE PRODUÇÃO DE PROVAS. PRAZO PARA APRESENTAÇÃO. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

O prazo para produção de provas no processo administrativo fiscal é o mesmo da apresentação da impugnação, exceção feita às situações previstas na legislação. Tendo o processo todos os elementos necessários ao seu julgamento, é desnecessária a apresentação de novas provas e o pedido deve ser indeferido.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Ciente do acórdão recorrido, e com ele inconformado, a recorrente apresentou Recurso Voluntário requerendo o provimento do recurso nos seguintes termos:

VIII. AS CONCLUSÕES E O PEDIDO

253. Considerando todo o exposto acima, a Recorrente tem por comprovado que:

(i) Decadência: preliminarmente, deve ser reconhecida a decadência da exigência fiscal, diante da impossibilidade de lavratura de Autos de Infração somente em em 2022 para o questionamento de ágio decorrente de operações realizadas em 2007 e 2008, - período já atingido pela decadência, nos termos do artigo 150, §4º do CTN;

(ii) Nulidade dos Autos de Infração – Ausência de Motivação e Especificação acerca das Alegações de “Empresa-Veículo”: ainda preliminarmente, os Autos de Infração padecem de nulidade, uma vez que a Fiscalização não esclareceu as características da UBR e das suas acionistas estrangeiras que supostamente justificariam a sua equiparação à “empresas-veículo”, em violação ao art. 10, incisos III e IV do Decreto 70.235/72, e art. 142 do CTN;

(iii) A Adoção de Premissa Equivocada pela Fiscalização – A Inexistência de Operações Artificiais: a Fiscalização adotou premissa equivocada na lavratura do presente Auto de Infração - que comprometeu todo o restante da sua análise dos fatos aqui discutidos -, uma vez que a Recorrente não realizou uma sequência de operações visando apenas a geração e o aproveitamento fiscal do ágio;

(iv) A Existência de Propósitos Negociais e Econômicos para as Operações Realizadas: ao contrário do que supôs a Fiscalização, a Recorrente tinha razões empresariais, econômicas e não-tributárias legítimas para praticar as operações aqui examinadas: (a) a aquisição da Recorrente pela UBR decorreu de processo de racionalização das operações desenvolvidas pelo Grupo Unilever no Brasil e de centralização dos investimentos em um mesmo braço societário, que trouxe diversos ganhos de natureza financeira e contábil (além de ganhos fiscais) às operações do grupo neste País; e (b) o movimento de cisão parcial da UBR (com a incorporação da parcela cindida pela Recorrente) fez parte de uma política de reestruturação global do Grupo Unilever, que objetivou a segregação das linhas de negócio comerciais e industriais em entidades distintas, com o propósito de trazer maiores ganhos e desenvolvimento à essas atividades.

(v) O Cumprimento de todos os Requisitos Legais para o Aproveitamento Fiscal do Ágio: todos os requisitos legais vigentes à época para o reconhecimento e o aproveitamento fiscal do ágio foram atendidos no caso concreto: (1) o investimento foi adquirido com o pagamento de ágio; (2) o investimento foi avaliado pelo MEP; (3) o ágio foi fundamentado na rentabilidade futura esperada da sociedade adquirida (Recorrente), conforme devidamente respaldado por laudo de avaliação preparado por empresa independente e especializada; e (4) houve a confusão patrimonial entre a sociedade adquirente (UBR) e a sociedade adquirida (Recorrente), mediante a cisão parcial daquela entidade e a incorporação da parcela cindida (investimento na Recorrente, sociedade adquirida) pela própria sociedade adquirida;

(vi) A Inaplicabilidade das Normas Contábeis e Societárias citadas pela Fiscalização e pelo Acórdão Recorrido: as normas contábeis e societárias mencionadas pela Fiscalização e pelo Acórdão Recorrido não tem o condão de vedar o reconhecimento e o aproveitamento fiscal do ágio pela Recorrente;

(vii) A Realização da Aquisição em Condições de Mercado:

a) em razão da aplicação de regras de preços de transferência locais e estrangeiras, a operação de aquisição da participação societária da Recorrente pela UBR foi realizada em condições “arm’s length” – tal como seria realizada entre partes independentes; e b) assim foi que a UBR adquiriu as quotas da Recorrente das Vendedoras, pelo seu valor justo de mercado, conforme calculado em estudo de avaliação econômico-financeira devidamente elaborado para esse fim por empresa especializada. O pagamento do preço foi efetuado em caixa e com o recolhimento do IRF sobre o ganho de capital.

(viii) A Observância das Regras de DDL e Preços de Transferência: todas as regras que regulamentam os preços válidos para fins fiscais em transações entre partes relacionadas (isto é, as regras de DDL e as regras de preços de transferência) foram devidamente observadas nas operações em análise, o que demonstra a regularidade do ágio em discussão;

(ix) A Inexistência de qualquer Vedação Legal vigente à Época - A Irretroatividade da Lei 12.973/14: antes da promulgação da Lei 12.973/14, não existia qualquer vedação legal ao reconhecimento e aproveitamento fiscal de ágio gerado em transação realizada entre sociedades pertencentes ao mesmo grupo econômico – não cabendo a aplicação retroativa da Lei 12.973/14 aos fatos ora sob discussão, regidos por normas tributárias que foram plenamente atendidas pela Recorrente;

(x) Tributação dos ganhos de capital dos vendedores: é certo que: (i) se na perspectiva dos alienantes do investimento ocorreu a tributação de ganhos de capital sobre o ágio, havendo legitimação de seus custos de aquisição, (ii) na perspectiva do adquirente, está materializada a possibilidade de deduzir as contrapartidas da amortização desse ágio, pois se tratam de “dois lados de uma mesma moeda”: de um lado, tributa-se a mais-valia recebida pelos alienantes, e, de outro, permite-se a dedução das contrapartidas de amortização do ágio pelo adquirente;

(xi) A Impossibilidade de Desconsideração dos Efeitos de Negócios e Atos Jurídicos Acabados: não é possível às Autoridades Fiscais desconsiderar negócios e atos jurídicos perfeitamente acabados, os quais são válidos e legítimos, bem como foram praticados de forma absolutamente transparente.

(xii) A Inexistência de Empresas-Veículo: a Fiscalização e o Acórdão Recorrido alegaram também que a Recorrente teria se utilizado de uma “empresa-veículo” em suas operações. No entanto, esse entendimento não possui fundamento, especialmente considerando que a aquisição da participação societária que deu surgimento ao ágio ora sob discussão foi realizada por sociedade com efetiva e robusta substância econômica (UBR), com centenas de empregados, papel essencial para as operações do Grupo Unilever no Brasil, bem como existindo há muitos anos antes da data da aquisição;

(xiii) A UBR foi a “Real Adquirente” do Investimento: a UBR foi a real adquirente da participação societária da UBI (Recorrente) e essa condição não poderia ser deslocada às suas sócias holandesas sob hipótese alguma;

(xiv) A Inexistência de Transferência de Ágio: o caso sob análise não envolve hipótese de transferência de ágio – o que não poderia ser afastado pela cisão parcial da UBR e incorporação da parcela cindida (investimento na UBI) pela própria UBI, eis que: (a) a aquisição da participação societária foi efetuada pela mesma empresa que participou do evento de confusão patrimonial (UBR); (b) a sociedade que “recebeu” o investimento com o registro de ágio (Recorrente)

após o movimento de cisão parcial da sociedade adquirente original participou da operação de aquisição de participação societária original (uma vez que foi a própria sociedade adquirida); (c) a operação de cisão parcial é expressamente autorizada pela legislação societária aplicável (vide art. 229 da Lei das S.A.); e

(d) a incorporação reversa (na qual a sociedade adquirida incorpora ao seu patrimônio o investimento com ágio) também é expressamente admitida pela legislação tributária vigente à época (art. 386, § 6º, inciso II do RIR/99);

(xv) O E. CARF já reconheceu a Validade e Legitimidade do Ágio: o próprio E. CARF, nos autos do Processo Administrativo nº 16561.720028/2014-55, já reconheceu a validade e a legitimidade do mesmo ágio sob discussão nestes autos;

(xvi) A Impossibilidade de Majoração da Multa de Ofício: por fim, foi demonstrado que a aplicação de multa de ofício qualificada à Recorrente é abusiva na medida em que não houve qualquer ato fraudulento, simulado ou doloso nas operações analisadas, e tampouco conseguiu a Fiscalização trazer elementos de prova que pudessem indicar atos dolosos por parte das empresas envolvidas; e

(xvii) A Impossibilidade de Aplicação da Multa Isolada Concomitantemente com a Multa de Ofício: em função do princípio da consunção, não cabe a exigência de multa isolada em conjunto com a multa de ofício, sob pena de dupla penalidade em razão de um único fato gerador.

254. Nesses termos, a Recorrente tem por comprovada a exatidão dos procedimentos adotados por esta entidade e a total improcedência dos Autos de Infração, bem como o equívoco cometido pela Fiscalização e pelo Acórdão Recorrido ao interpretar os fatos e o Direito a eles aplicável neste caso.

255. Sendo assim, a Recorrente pleiteia o ACOLHIMENTO INTEGRAL DO PRESENTE RECURSO VOLUNTÁRIO, com o conseqüente cancelamento dos Autos de Infração e arquivamento deste processo administrativo.

256. A Recorrente protesta ainda pela juntada posterior de documentos que possam se fazer necessários, nos termos do artigo 16, § 4.º, alínea “a” do Decreto 70.235/72, bem como do princípio da verdade material que orienta o processo administrativo fiscal.

257. A Recorrente informa que tem interesse em realizar sustentação oral perante este E. CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Fellipe Honório Rodrigues da Costa, Relator.

ADMISSIBILIDADE

Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário.

Demais disso, observo que o recurso é tempestivo e atende os demais requisitos, portanto, dele conheço.

DA PRELIMINAR DE DECADÊNCIA

Inicialmente, o recorrente suscita preliminar de decadência alegando que, como as operações teriam ocorrido de 2007 e 2008, e os autos de infração foram lavrados em 23.8.2022, havia ocorrido a decadência, nos termos do artigo 150, §4º do CTN porque só poderiam ser abrangidos pela autuação os fatos geradores ocorridos a partir de 23.8.2017.

Entretanto, de forma acertada, a DRJ pontuou que o prazo decadencial previsto no artigo 150, §4º do CTN refere-se ao prazo para a realização do lançamento, ou seja, “o termo inicial do prazo para a prática do lançamento é a data da ocorrência do fato gerador e não o registro do ágio na escrituração da empresa.”

No presente caso, o fato gerador surge com a prática da dedução da empresa relativa as despesas com amortização do ágio nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, inclusive este é o entendimento da Súmula CARF nº 116, que põe fim a qualquer dúvida a respeito do tema, nos seguintes termos:

Súmula CARF nº 116 - Para fins de contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo a glosa de amortização de ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, deve-se levar em conta o período de sua repercussão na apuração do tributo em cobrança. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Logo, o termo inicial da contagem do prazo decadencial para o lançamento não se vincula ao registro do ágio na escrituração da empresa, mas à dedução das despesas, que ocorreram em 2017, 2018 e 2019.

Assim, último fato gerador se deu em 31/12/2017, logo, prazo decadencial se daria em 31/12/2022. Como a ciência dos lançamentos se deu em 31/08/2022, não há o que se falar em decadência.

Por essa razão, voto por rejeitar a preliminar de decadência suscitada.

DA ALEGAÇÃO DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO POR AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO E ESPECIFICAÇÃO ACERCA DAS ALEGAÇÕES DE “EMPRESA-VEÍCULO”

A Recorrente suscitou preliminar de nulidade do auto de infração por ausência de motivação e especificação acerca das alegações de “empresa-veículo”, uma vez que a Fiscalização não teria esclarecido as características da UBR e das suas acionistas estrangeiras que supostamente justificariam a sua equiparação à “empresas-veículo”, em violação ao art. 10, incisos III e IV do Decreto 70.235/72, e art. 142 do CTN e concluiu o requerimento nos seguintes termos:

(...) 64. Nesse cenário, é importante ressaltar que em nenhum momento a Fiscalização e o Acórdão Recorrido demonstraram que a UBR e as suas acionistas (ou até mesmo as Vendedoras) não atuaram como pessoas jurídicas e de acordo com o seu objeto social – se atendo a alegações meramente genéricas.

65. Sendo assim, considerando que a legislação tributária aplicável estabelece que os Autos de Infração devem ser motivados e devem especificar as supostas infrações das disposições legais (art. 10, incisos III e IV do Decreto 70.235/72, e art. 142 do CTN), os Autos de Infração padecem de nulidade.

No entanto, entendo que a referida preliminar de nulidade deve ser rejeitada, as considerações a respeito da existência de “empresas-veículo” são interpretadas pela fiscalização como instrumento artificial para desvirtuar a real finalidade da operação com o único fim de permitir o registro e aproveitamento fiscal do ágio, no entanto, esta discussão é afeita ao mérito da exigência e não é suficiente para macular o lançamento nos termos pretendidos pela recorrente.

Portanto, a análise a respeito de caracterizar como empresa-veículo as sócias estrangeiras da UBR e (não da Recorrente) é uma prerrogativa da fiscalização e aceitação ou não da conclusão alcançada é passível de contestação meritória, posto que a recorrente pode trazer elementos aos autos que determinem a função das empresas citadas que se relacionasse com seus propósitos.

Nesse sentido, não é o fato do auto de infração ou o Acórdão recorrido considerar que as empresas eram totalmente desnecessárias para a realização das operações societárias, o que permite, segundo a sua perspectiva, classificá-las de “empresas veículo” que tornaria nulo o auto de infração por ausência de motivação.

Além disso os lançamentos foram lavrados por Auditor Fiscal, o procedimento de fiscalização foi regular e o direito de defesa da Contribuinte foi respeitado em todas as fases, de modo que também não se identifica eventuais hipóteses de nulidade inseridas no contexto do Art. 59 e art. 10, incisos III e IV do Decreto 70.235/72, e art. 142 do CTN

Nesses termos, rejeito a preliminar de nulidade.

MÉRITO

O presente processo versa sobre autos de infração lavrados em 31/08/2022 (fls. 3971 a 4001) para cobrança de IRPJ e CSLL decorrente da glosa de ágio alegadamente indevido em razão de ser supostamente originado de partes dependentes, relativo aos anos-calendário 2017, 2018 e 2019. O crédito tributário lançado está abaixo demonstrado:

IMPOSTO	Cid. Receita Darf 2917	64.958.393,32	Valor
JUROS DE MORA (Calculados até 08/2022)		13.130.833,70	Valor
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		97.437.589,97	Valor
MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE (Passível de Redução)	Cid. Receita Darf 1632	30.750.715,08	Valor
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		206.277.532,07	Valor
Valor por Estender DUZENTOS E SEIS MILHÕES, DUZENTOS E SETENTA E SETE MIL, QUINHENTOS E TRINTA E DOIS REAIS E SETE CENTAVOS			
CONTRIBUIÇÃO	Cid. Receita Darf 2973	23.385.021,59	Valor
JUROS DE MORA (Calculados até 08/2022)		4.727.100,12	Valor
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		35.077.532,38	Valor
MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE (Passível de Redução)	Cid. Receita Darf 1649	11.065.591,00	Valor
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		74.255.245,09	Valor
Valor por Estender SETENTA E QUATRO MILHÕES, DUZENTOS E CINQUENTA E CINCO MIL, DUZENTOS E QUARENTA E CINCO REAIS E NOVE CENTAVOS			

O Acórdão recorrido manteve integralmente autuação referente à exigência de IRPJ e CSLL, acrescidos de juros de mora (calculados à taxa SELIC) e multa de ofício de 150%, em virtude de glosas de amortização fiscal de ágio referente aos anos-calendário de 2017 a 2019, conforme relatório, nos seguintes termos:

Acórdão 108-036.890 - 3ª TURMA DA DRJ08

- O Acórdão Recorrido afirma que as sociedades alienantes (a) possuíam o mesmo endereço; (b) tinham os mesmos acionistas e (c) designaram procuradores e diretores em comum, de maneira que supostamente não teriam substância econômica. Tudo isso para concluir que:

(a) “Tais empresas eram totalmente desnecessárias para a realização das operações societárias, as quais poderiam ter sido realizadas sem as mesmas, exceto a de constituírem anteparos para a geração de um ágio intragrupo que pudesse ser tributariamente deduzido, o que nos permite classificá-las de “empresas veículo” (fl. 4.703); e (b) “o ágio interno não poderia ter sido reconhecido pela Impugnante e, assim, amortizado” (fl. 4.700)

- A Suposta Inexistência de Operação em Condições de Mercado: partindo das premissas acima, o Acórdão Recorrido também concluiu que a operação de aquisição da UBI não teria sido realizada em condições normais de mercado, uma vez que “as operações de aquisição não se realizaram entre partes independentes (foram todas realizadas por empresas do Grupo Unilever), em condições de

mercado e de livre concorrência” (fl. 4.704). A decisão recorrida afirma ainda que o laudo de avaliação elaborado para fins de justificação do ágio pago não seria prova hábil e suficiente de que o valor econômico imputado à operação equivaleria a uma transação em condições de livre mercado, sob a alegação de “O próprio Laudo de Avaliação da Deloitte deixa claro que o seu objetivo era fornecer um “indicativo” do valor econômico das quotas da UBI” (fl.4.704);

- O Pagamento do Preço de Aquisição: não teria ocorrido um efetivo desembolso de valores na aquisição da UBI, “pois foi realizado internamente ao mesmo grupo empresarial, sem qualquer sacrifício econômico” (fl. 4.705);

- O Recolhimento do IRF sobre o Ganho de Capital: segundo a I. DRJ, o ganho de capital apurado pelas sociedades alienantes na venda da UBI não seria suficiente para indicar a regularidade dos procedimentos adotados, uma vez que o benefício fiscal do ágio gerado na operação foi muito superior ao ganho de capital tributado;

- Normas Comerciais e Contábeis: o Acórdão Recorrido também alegou que a legislação tributária deve encontrar respaldo na legislação societária e nas normas contábeis para fins de quantificação do lucro real tributável. Com base nessa premissa, o Acórdão Recorrido afirma que o reconhecimento e aproveitamento do ágio, à época dos fatos, apenas seria possível se a transação tivesse ocorrido entre partes independentes, eis que as normas comerciais e contábeis aplicáveis supostamente vedariam o registro de ágio dentro de um mesmo grupo econômico.

- A Suposta Existência de Vedação Legal ao Ágio Interno Antes da Lei 12.973/14: “as normas legais existentes antes da Lei 12.973/14 já davam suporte ao lançamento discutido nestes autos. Ou seja, o ágio gerado intragrupo, entre partes dependentes, com ausência de livre negociação no mercado, não era aceito pela contabilidade e pela legislação tributária” (fl. 4.728). Segundo o Acórdão Recorrido, a Lei nº 12.973, de 13.5.2014 (“Lei 12.973/14”), apenas teria repercutido o texto de normas contábeis e comerciais já existentes para esclarecer que o ágio não pode ser amortizado quando gerado em operação entre partes vinculadas; e

- A Qualificação da Multa de Ofício: segundo o Acórdão Recorrido, a qualificação da multa de ofício supostamente estaria justificada tendo em vista a alegada “inexistência de propósito negocial, a ausência de partes independentes, a utilização de empresas veículo demonstraram a intenção da Empresa em obter uma vantagem tributária ilícita” (fl. 4.731).

A recorrente desde sua impugnação contesta os argumentos afirmando para tanto (i) a existência de propósitos negociais e econômicos para as operações e (ii) a legitimidade do ágio pago pela requerente e o seu direito à amortização fiscal, pelo que trouxe no contexto dos autos os seguintes tópicos:

1º PONTO: A EXISTÊNCIA DE PROPÓSITOS NEGOCIAIS E ECONÔMICOS PARA AS OPERAÇÕES: OS PROJETOS ONE UNILEVER E CORDILLERA

Entretanto, não obstante o que foi suscitado pelas Autoridades Fiscais, o ágio sob discussão neste processo administrativo não decorre de operações realizadas de forma artificial e com o único objetivo de reduzir a base de cálculo de IRPJ/CSL da Requerente. Ao contrário: as operações que deram surgimento ao ágio e que levaram ao seu aproveitamento fiscal tiveram amplos e efetivos propósitos comerciais e razões econômicas, de forma absolutamente transparente.

O Movimento de Aquisição da Participação Societária – Surgimento do Ágio.

A aquisição da participação societária da Requerente pela UBR tinha o propósito de consolidar as atividades do Grupo Bestfoods em um único braço societário do Grupo Unilever, resultando nos seguintes benefícios do ponto de vista econômico, contábil e fiscal:

- Ganhos de natureza financeira: a estrutura permitiu que o fluxo de dividendos e o excesso de caixa gerado pela operação brasileira fosse integralmente alocado para as sociedades estrangeiras do grupo que detêm investimentos em sociedades na América Latina, com a possibilidade de reinvestimento sem a necessidade de distribuição de dividendos até o último nível da estrutura societária da Unilever (Unilever EUA);
- Ganhos de natureza contábil: a centralização das atividades brasileiras debaixo do mesmo “braço” societário do Grupo Unilever permite a consolidação do resultado gerado no país, com uma melhor visibilidade da estrutura de endividamento, capital e lucratividade, auxiliando na gestão dos ativos por parte dos administradores da empresa e dos analistas do mercado; e
- Ganhos de natureza fiscal: em razão da consolidação dos resultados gerados pela UBR e pela Requerente no exterior, eventuais perdas de uma empresa são compensadas com os lucros da outra, reduzindo o lucro tributável no exterior.

Assim, a compra de participação societária que justificou o reconhecimento do ágio tratou tão somente de movimento natural após a aquisição do Grupo Bestfoods, realizado com o objetivo de organizar a estrutura do Grupo Unilever no Brasil em decorrência dessa transação e tendo, inclusive, trazido diversos benefícios financeiros, contábeis e fiscais a este grupo econômico.

O Movimento de Confusão Patrimonial – Início do Aproveitamento Fiscal do Ágio Posteriormente à compra das ações da UBI, o evento que levou à absorção do patrimônio da UBR pela Requerente (cisão parcial da UBR) também fez parte de uma política de reestruturação global do Grupo Unilever, realizada quase dois anos após a aquisição - pela qual foram segregadas as atividades comerciais e industriais em sociedades distintas, com o fim de facilitar o desenvolvimento e a expansão destas atividades.

Portanto, diferente do que foi afirmado pelas Autoridades Fiscais, todos os atos praticados tinham razões econômicas e empresariais verdadeiras, não sendo possível restringir a sua motivação à geração e amortização fiscal do ágio.

Com efeito, o presente caso deve ser analisado no contexto de uma reorganização societária implementada não apenas no Brasil, mas mundialmente pelo Grupo Unilever. Essa reorganização visava a reformulação de atividades operacionais no Brasil para expansão de seu mercado de atuação e crescimento junto a novos consumidores.

Toda a estrutura desenvolvida pelo Grupo Unilever teve por objetivo, justamente, alterar a organização societária dos braços operacionais e centralizar UBR e UBI, sociedades operacionais, dentro de uma mesma cadeia de controle, além de permitir a segregação das atividades em uma sociedade industrial e outra comercial, com significativos ganhos financeiros, contábeis e fiscais no exterior.

2º PONTO: A LEGITIMIDADE DO ÁGIO PAGO PELA REQUERENTE E O SEU DIREITO À AMORTIZAÇÃO FISCAL

(A) 1º Fundamento – O Preenchimento de Todos os Requisitos Legais para o Aproveitamento Fiscal do Ágio Nos termos dos artigos 7º e 8º da Lei 9.532/97, consolidados nos artigos 385 e 386 do Decreto nº 3.000, de 26.3.1999 (“RIR/99”), vigentes à época dos fatos, a dedutibilidade das despesas de amortização do ágio está condicionada à observância exclusiva de quatro requisitos:

- Primeiro Requisito: aquisição de participação societária com pagamento de ágio;
- Segundo Requisito: avaliação do investimento pelo Método de Equivalência Patrimonial (“MEP”), nos termos do artigo 248 da Lei nº 6.404, de 15.12.1976 (“Lei 6.404/76” ou “Lei das S.A.”);
- Terceiro Requisito: fundamentação do ágio na expectativa de rentabilidade futura da sociedade adquirida; e
- Quarto Requisito: incorporação, cisão ou fusão entre a sociedade adquirente e a sociedade adquirida (ou vice-versa).

E, no caso concreto, todos os requisitos legais para o aproveitamento fiscal do ágio gerado na aquisição da Requerente pela UBR foram plenamente atendidos:

Requisito da Lei nº 9.532/97	Caso concreto
Aquisição de investimento com o pagamento de ágio	A UBR adquiriu participação societária na Requerente, com o pagamento de ágio. Tratou-se de uma efetiva aquisição, com o pagamento de preço e remessa de recursos ao exterior – com, inclusive, recolhimento de mais de R\$ 50 milhões de imposto de renda a título de ganho de capital. As Autoridades Fiscais reconheceram a venda do ativo no Brasil, na medida em que consideraram que o IRF foi de fato devido.
Registro do investimento pelo método da equivalência patrimonial	O investimento foi avaliado pelo MEP, havendo o desdobramento do custo de aquisição entre patrimônio adquirido e ágio fundamentado na expectativa de rentabilidade futura.
O ágio deve estar fundamentado na expectativa de rentabilidade futura	O ágio foi fundamentado na expectativa de rentabilidade futura da Requerente, com base em avaliação realizada pela Deloitte Touche Tohmatsu (“ <u>Deloitte</u> ”) (doc. nº 10).
Deve ocorrer algum evento de reorganização societária que implique a absorção de patrimônio entre a sociedade adquirida e adquirente, ou vice-versa (incorporação, cisão ou fusão)	Houve absorção de patrimônio entre a Requerente e a UBR, por meio da incorporação de parcela cindida da UBR pela Requerente – o que ocorreu quase dois anos depois da aquisição, por conta da implementação do Projeto Cordillera (projeto implementado em toda a América Latina para segregar as atividades comerciais e industriais do Grupo Unilever em sociedades distintas).

Dessa forma, percebe-se que todos os critérios previstos na Lei 9.532/97 foram devidamente atendidos na estrutura. Some-se a isso o fato de que não existe qualquer vício nos atos e negócios jurídicos que possa descaracterizar os negócios jurídicos e os eventos societários ocorridos – foram todos atos e negócios reais, que visavam a real organização e racionalização das atividades das entidades do Grupo Unilever no Brasil.

(B) 2º Fundamento – Irretroatividade: a impossibilidade de aplicação retroativa da Lei 12.973/14 - O fato de a transação envolver entidades sob controle comum não pode resultar na desconsideração do aproveitamento fiscal do ágio, sobretudo quando esse ágio:

- (i) decorre de operações inseridas em um contexto negocial verdadeiro, independente e anterior a quaisquer possíveis efeitos fiscais verificados no Brasil;
- (ii) decorre de um custo efetivamente incorrido mediante desembolso de caixa e transferência de numerário;
- (iii) se justifica por laudos de avaliação preparados por empresa independente e especializada; e
- (iv) todos os demais requisitos de natureza formal previstos na legislação estão presentes.

De início, é importante consignar que a análise da legalidade da dedução do IRPJ e da CSLL realizada sob o fundamento da exclusão do saldo de ágio neste caso concreto será realizada a partir das disposições previstas na Lei 9.532/1997, isso porque o processo de aquisição se deu antes da promulgação da Lei 12.973/2014. Dessa forma, a possibilidade ou não da

amortização do ágio deve ser analisada à luz dos artigos 7º e 8º da Lei 9.532/1997, e não do art. 22 da Lei 12.973/2014.

Vale ressaltar que nos termos do artigo 65 da Lei 12.973/14, aplica-se o disposto nos artigos 7º e 8º da Lei 9.532/1997 às operações de incorporação ocorridas até 31/12/2017, cuja participação societária tenha sido adquirida até 31/12/2014. E, de acordo com o art. 106, § 2º, da Instrução Normativa RFB 1.515/2014 e o art. 192, §2º da Instrução Normativa RFB 1.700/2017, o processo de aquisição deve ter sido iniciado até 31/12/2014, como no caso em tela.

Consigne-se também que recentemente o Superior Tribunal de Justiça se manifestou sobre a possibilidade da dedução do ágio interno oriundo de operações ocorridas sob a égide da Lei 9.532/1997. O presente voto, portanto, além de se ater ao entendimento deste Conselho de Recursos Fiscais, também utilizará como razão de decidir as considerações do Tribunal Superior.

Pois bem!

Segundo essa legislação aplicável à época dos fatos em análise, o ágio “consistia na escrituração da diferença (para mais) entre o custo de aquisição do investimento (compra de participação societária) e o valor do patrimônio líquido na época da aquisição (art. 20 do Decreto-Lei n. 1.598/1977). Ou seja, no ágio, o valor da aquisição é superior ao valor patrimonial contábil do investimento” (RECURSO ESPECIAL Nº 2.026.473 - SC (2022/0289624-0)).

Em conformidade com a lei, o fundamento para o pagamento dessa diferença estava justificado “no valor de mercado de bens do ativo superior ao custo registrado na sua contabilidade; no valor (para mais) de rentabilidade futura; ou no fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas (§ 2º do supracitado dispositivo)” (RECURSO ESPECIAL Nº 2.026.473 - SC (2022/0289624-0)).

Entretanto, “em regra, apenas quando há a alienação, liquidação, extinção ou baixa do investimento é que o ágio a elas vinculado pode ser deduzido fiscalmente como custo, para fins de apuração de ganho ou perda de capital” (RECURSO ESPECIAL Nº 2.026.473 - SC (2022/0289624-0)).

Exceção a essa regra da indedutibilidade está prevista nos artigos 7º e 8º da Lei 9.532/97, dispositivos que admitem a dedução quando a participação societária é extinta em decorrência da incorporação, fusão ou cisão de sociedades:

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

I - deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "a" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977,

em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa; II - deverá registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "c" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida a conta de ativo permanente, não sujeita a amortização; III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração; (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998)

IV - deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados durante os cinco anosclendários subseqüentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período de apuração.

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

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

a) o ágio, em conta de ativo diferido, para amortização na forma prevista no inciso III; b) o deságio, em conta de receita diferida, para amortização na forma prevista no inciso IV.

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

a) será considerado custo de aquisição, para efeito de apuração de ganho ou perda de capital na alienação do direito que lhe deu causa ou na sua transferência para sócio ou acionista, na hipótese de devolução de capital; b) poderá ser deduzido como perda, no encerramento das atividades da empresa, se comprovada, nessa data, a inexistência do fundo de comércio ou do intangível que lhe deu causa.

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

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

Art. 8º O disposto no artigo anterior aplica-se, inclusive, quando:

- a) o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor de patrimônio líquido;
- b) a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária.

Em conformidade com a norma acima posta, são requisitos para a dedução “(i) que o ágio seja justificado pela rentabilidade futura do investimento; (ii) que, após a aquisição, haja incorporação da controlada pela controladora, ou vice-versa; e (iii) que seja respeitado o limite de amortização de 1/60 por mês” (RECURSO ESPECIAL Nº 2.026.473 - SC (2022/0289624-0)).

Nesse sentido, observa-se que a norma jurídica vigente à época não impedia a dedutibilidade do ágio decorrente das operações realizadas entre partes dependentes, denominado de ágio interno realizado pela requerente. Assim, conforme já mencionado, no Brasil, as atividades do Grupo Unilever eram conduzidas pela Unilever Brasil Ltda. (“UBR”), enquanto as atividades do Grupo Bestfoods eram conduzidas pela Unilever Brasil Industrial Ltda. (“UBI” ou “Recorrente”).

Posteriormente, os acionistas da Recorrente decidiram alienar a participação na própria UBI para a UBR, através de operações de compra e venda, com efetivo fluxo de recursos, apuração de ganho de capital tributável e recolhimento de IRF no valor total de R\$ 51.111.335,73.

Essas operações ocorreram entre novembro de 2007 e fevereiro de 2008, resultando no reconhecimento de ágio pela UBR com relação ao investimento na Recorrente. Em 01.11.2009 houve a cisão parcial das empresas, na qual o acervo líquido positivo relacionado à atividade industrial da Recorrente, bem como o investimento detido pela UBR na Recorrente (UBI), foram incorporados na própria UBI. Como resultado desta operação, a Recorrente passou a contabilizar, em seu ativo diferido, o ágio em questão.

Assim, aos olhos deste relator não havia óbice legal para reorganização societária acima relatada, posto que, inexistente o impedimento legal para tanto, o entendimento da impossibilidade da dedução decorrente do ágio interno puro ou de quando a aquisição da empresa se dá por empresa veículo em razão da presunção de que tais organizações são desprovidas de fundamento material/econômico, é o mesmo que presumir a má-fé da operação e, ao contrário, no ordenamento jurídico brasileiro a presunção é pela boa-fé.

A presunção pela má-fé é bastante evidente quando se observa a suposta “interpretação sistemática” não raramente conferida aos artigos 7º e 8º da Lei 9.532/1997 em conjunto com o art. 116, parágrafo único, e 149, VII, do CTN.

É dizer: para construir a suposta impossibilidade do ágio interno – não expressa pelos artigos 7º e 8º da Lei 9.532/1997 -, a fazenda pública fundamenta tal impossibilidade na ocorrência de fraude por parte do contribuinte. Presume que todas as aquisições realizadas entre partes dependentes que geraram ágio foram perfectibilizadas apenas para fins de ágio fictício.

A inadmissão da presunção da má-fé se soma ao fato de que a legislação posterior à Lei 9.532/1997 expressamente proibiu o ágio interno – não a empresa veículo -, restando plenamente evidente que a lei revogada não proibia o ágio interno. Ressalte-se que este Conselho de Recursos Fiscais já reconheceu a legalidade do ágio interno e por intermédio de empresa veículo:

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2016

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO.

Até a edição da Lei n. 12.973/14 inexistia proibição para a constituição de ágio em operações de aquisição de participação societária de partes dependentes, sendo que durante a vigência do artigo 36 da Lei n. 10.637/02, havia até previsão expressa de diferimento de ganho de capital de operação de subscrição de participação societária pelo valor de mercado com geração de ágio. Inexistindo comprovação de que as operações que geraram o ágio entre partes dependentes foram fraudulentas, há que ser mantida a dedutibilidade da então despesa com a amortização do ágio.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO POR INTERMÉDIO DE “EMPRESA VEÍCULO”. LEGITIMIDADE.

O ágio fundamentado em rentabilidade futura, à luz dos artigos 7º e 8º Lei nº 9.532/97, pode ser deduzido por ocasião da absorção do patrimônio da empresa detentora do ágio por meio de fusão, cisão e incorporação. O uso de empresa veículo e de incorporação reversa não prejudicam o direito de amortizar fiscalmente o ágio.

MOTIVO DO NEGÓCIO. CONTEÚDO ECONÔMICO. PROPÓSITO NEGOCIAL. LICITUDE.

Não existe regra federal ou nacional que considere negócio jurídico inexistente ou sem efeito se o motivo de sua prática foi apenas economia tributária. Não tem amparo no sistema jurídico a tese de que negócios motivados por economia fiscal não teriam "conteúdo econômico" ou "propósito comercial" e poderiam ser desconsiderados pela fiscalização. O lançamento deve ser feito nos termos da lei.

(Processo nº 15746.722264/2021-12. Sessão de 10 de setembro de 2024. Acórdão nº 1201-006.994 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária).

Aqui não se exclui a possibilidade da existência de fraude e simulação de ágio. Entretanto, elas precisam restar comprovadas para que a dedução do ágio seja indeferida pela autoridade fiscal. Neste caso concreto não há comprovação de fraude e nem de simulação.

Não havendo qualquer ilegalidade nas deduções do ágio neste caso concreto, não há que se falar em multa isolada ou em multa qualificada.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, rejeitar a preliminar de prejudicial de decadência e a preliminar de nulidade e, no mérito, em dar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Fellipe Honório Rodrigues da Costa

Conselheiro Relator

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Maurício Novaes Ferreira, redator designado

Inobstante o bem fundamentado voto apresentado pelo ilustre Conselheiro Relator, o Colegiado, após os debates, decidiu por maioria manter a autuação fiscal em relação à dedutibilidade do ágio e, quanto à exigência de multas isoladas, por voto de qualidade, convalidou o lançamento, cabendo-me a redação do voto vencedor.

Quanto ao mérito, durante os debates, restou evidenciado que o ágio discutido nos presentes autos fora objeto de anterior deliberação pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), conforme acórdão 9101-004.750, assim ementado:

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

Ano-calendário: 2010

PREMISSA. INSTITUTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO.

O conceito do ágio é disciplinado pelo art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 27/12/1977 e os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, e trata-se de instituto jurídico-tributário, premissa para a sua análise sob uma perspectiva histórica e sistêmica.

APROVEITAMENTO DO ÁGIO. INVESTIDORA E INVESTIDA. EVENTOS. SEPARAÇÃO. UNIÃO.

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

DESpesas. AMORTIZAÇÃO. ÁGIO.

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

DESpesas. FATOS ESPONTÂNEOS.

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

CONDIÇÕES PARA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. TESTES DE VERIFICAÇÃO.

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

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

Os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997 se dirigem às pessoas jurídicas (1) real sociedade investidora, aquela que efetivamente acreditou na mais valia do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura, decidiu pela aquisição e desembolsou originariamente os recursos, e (2) pessoa jurídica investida. Deve-se consumir a confusão de patrimônio entre essas duas pessoas jurídicas, ou seja, o lucro e o investimento que lhe deu causa passam a se comunicar diretamente. Compartilhando do mesmo patrimônio a investidora e a investida, consolida-se cenário no qual os lucros auferidos pelo investimento passam a ser tributados precisamente pela pessoa jurídica que adquiriu o ativo com mais valia (ágio). Enfim, toma-se o momento em que o contribuinte aproveita-se da amortização do ágio, mediante ajustes na escrituração contábil e no LALUR, para se aperfeiçoar o lançamento fiscal com base no regime de tributação aplicável ao caso e estabelecer o termo inicial para contagem do prazo decadencial.

AQUISIÇÃO. ALIENANTE E ADQUIRENTE. EMPRESAS SEM VÍNCULO.

A aquisição do investimento predicada pelo art. 7º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, pressupõe operação entre adquirente e alienante sem vínculo empresarial. Não há sentido exigir positividade para explicitar que adquirente e alienante não podem ser do mesmo grupo empresarial, vez que o conceito de aquisição envolve uma transação entre partes independentes. Alienação de investimento de uma controladora para sua controlada não é aquisição, é transferência interna de fluxo de caixa entre empresas de mesmo grupo, e por isso não se mostra apta a lastrear existência de despesa amortizável.

LEGALIDADE. APRECIÇÃO INTEGRADA. PLUS NA CONDUTA. DOLO. SIMULAÇÃO. MULTA QUALIFICADA

1 - Não há que se tolerar o desvirtuamento dos institutos jurídicos. Legalidade não é dizer que se o negócio jurídico é legal para um ramo do direito (civil, empresarial, dentre outros) encontra-se intocável para todo o ordenamento. Legalidade é verificar se o negócio jurídico é legal sob o âmbito de todo o direito, inclusive o tributário. 2 - Presente o dolo em operações de reestruturação societárias criadas com o objetivo exclusivo de possibilitar a amortização de ágio fictício, mediante a utilização artificial de empresa cuja utilização visa especificamente a construção falaciosa de despesa tributária. 3 - Demonstrado o intuito doloso, elemento comum nas hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, e a incidência nos art. 149, inciso VII do CTN e art. 44, § 1º da Lei nº 9.430, de 1996, cabe a qualificação da multa de ofício para 150%.

Aquele Colegiado, por voto de qualidade, decidiu manter a autuação fiscal por considerar indedutível a despesa decorrente do denominado ágio interno, mesmo que a operação tenha ocorrido antes do advento da Lei nº 12.973/2014.

Adoto, como razão de decidir, os fundamentos apresentados no acórdão acima ementado, de lavra do então Conselheiro André Mendes Moura:

III. 1. Conceito e Contexto Histórico

Pode-se entender o ágio como um sobrepreço pago sobre o valor de um ativo (mercadoria, investimento, dentre outros).

Tratando-se de investimento decorrente de uma participação societária em uma empresa, em brevíssima síntese, o ágio é formado quando uma primeira pessoa jurídica adquire de uma segunda pessoa jurídica um investimento em valor superior ao seu valor patrimonial. O investimento em questão são ações de uma terceira pessoa jurídica, que são avaliadas pelo método contábil da equivalência patrimonial. Ou seja, a empresa A detém ações da empresa B, avaliadas patrimonialmente em 60 unidades. A empresa C adquire, junto à empresa A, as ações da empresa B, por 100 unidades. A empresa C é a investidora e a empresa B é a investida.

Fato é que emergem dois critérios para a apuração do ágio.

Adotando-se os padrões da ciência contábil, apesar das ações estarem avaliadas patrimonialmente em 60 unidades, deveriam ainda ser objeto de majoração, ao ser considerar, primeiro, se o valor de mercado dos ativos tangíveis seria superior ao contabilizado. Assim, supondo-se que, apesar do patrimônio ter sido avaliado em 60 unidades, o valor de mercado seria de 70 unidades, considera-se para fins de apuração 70 unidades. Segundo, caso se constate a presença de ativos intangíveis sem reconhecimento contábil no valor de 12 unidades, tem-se, ao final, que o ágio, denominado goodwill, seria a diferença entre o valor pago (100 unidades) e o valor de mercado mais intangíveis ($60 + 10 + 12 = 82$ unidades). Ou seja, o ágio passível de aproveitamento pela empresa C, decorrente da aquisição da empresa B, mediante atendimento de condições legais, seria no valor de 18 unidades.

Ocorre que o legislador, ao editar o Decreto-Lei nº 1.598, de 27/12/1977, resolveu adotar um conceito jurídico para o ágio próprio para fins tributários.

Isso porque positivou no art. 20 do mencionado decreto-lei que o denominado ágio poderia ter três fundamentos econômicos, baseados: (1) no sobrepreço dos ativos; e/ou (2) na expectativa de rentabilidade futura do investimento adquirido e/ou (3) no fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas. E, posteriormente, os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, autorizaram a amortização do ágio nos casos (1) e (2), mediante atendimento de determinadas condições.

Na medida em que a lei não determinou nenhum critério para a utilização dos fundamentos econômicos, consolidou-se a prática de se adotar, em praticamente todas as operações de transformação societária, o reconhecimento do ágio amparado exclusivamente no caso (2): expectativa de rentabilidade futura do investimento adquirido. O ágio passou a ser simplesmente a diferença entre o custo de aquisição e o valor patrimonial do investimento.

Assim, voltando ao exemplo, a empresa C, investidora, ao adquirir ações da empresa investida B avaliadas patrimonialmente em 60 unidades, pelo valor de 100 unidades, poderia justificar o sobrepreço de 40 unidades integralmente com base no fundamento econômico de expectativa de rentabilidade futura do investimento adquirido. Na realidade, a legislação tributária ampliou o conceito do goodwill.

E como dar-se-ia o aproveitamento do ágio? Em duas situações.

Na primeira, quando a empresa C realizasse o investimento, por exemplo, ao alienar a empresa B para uma outra pessoa jurídica. Assim, se vendesse a empresa B para a empresa D por 150 unidades, apuraria um ganho de 50 unidades. Isso porque, ao patrimônio líquido da empresa alienada, de 60 unidades, seria adicionado o ágio de 40 unidades. Assim, a base de cálculo para apuração do ganho de capital seria a diferença entre 150 e 100 unidades, perfazendo 50 unidades.

Na segunda, no caso de a empresa C (investidora) e a empresa B (investida) promoverem uma transformação societária (incorporação, fusão ou cisão), de modo em que passem a integrar uma mesma universalidade. Por exemplo, a empresa B incorpora a empresa C, ou, a empresa C incorpora a empresa B. Nesse caso, o valor de ágio de 40 unidades poderia passar a ser amortizado, para fins fiscais, no prazo de sessenta meses, resultando em uma redução na base de cálculo do IRPJ e CSLL a pagar.

Naturalmente, no Brasil, em relação ao ágio, a contabilidade empresarial pautou-se pelas diretrizes da contabilidade fiscal, até a edição da Lei nº 11.638, de 2007. O novo diploma norteou-se pela busca de uma adequação aos padrões internacionais para a contabilidade, adotando, principalmente, como diretrizes a busca da primazia da essência sobre a forma e a orientação por princípios sobrepondo-se a um conjunto de regras detalhadas baseadas em aspectos de ordem escritural. Nesse contexto, houve um realinhamento das normas contábeis no Brasil, e por consequência do conceito do goodwill. Em síntese, ágio contábil passa (melhor dizendo, volta) a ser a diferença entre o valor da aquisição e o valor patrimonial justo dos ativos (patrimônio líquido ajustado pelo valor justo dos ativos e passivos).

E recentemente, por meio da Lei nº 12.973, de 13/05/2014, o legislador promoveu uma aproximação do conceito jurídico-tributário do ágio com o conceito contábil da Lei nº 11.638, de 2007, além de novas regras para o seu aproveitamento, que não são objeto de análise do presente voto.

Enfim, resta evidente que o conceito do ágio tratado para o caso concreto, disciplinado pelo art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 27/12/1977 e os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, alinha-se a um conceito jurídico determinado pela legislação tributária.

Trata-se, portanto, de instituto jurídico-tributário, premissa para a sua análise sob uma perspectiva histórica e sistêmica.

III.2. Aproveitamento do Ágio. Hipóteses

Apesar de já ter sido apreciado singelamente no tópico anterior, o destino que pode ser dado ao ágio contabilizado pela empresa investidora merece uma análise mais detalhada.

Há que se observar, inicialmente, como o art. 219 da Lei nº 6.404, de 1.976 trata das hipóteses de extinção da pessoa jurídica:

Art. 219. Extingue-se a companhia:

I - pelo encerramento da liquidação;

II - pela incorporação ou fusão, e pela cisão com versão de todo o patrimônio em outras sociedades.

E, ao se tratar de ágio, vale destacar, mais uma vez, os dois sujeitos, as duas partes envolvidas na sua criação: a pessoa jurídica investidora e a pessoa jurídica investida, sendo a investidora é aquela que adquiriu a investida, com sobrepreço.

Não por acaso, são dois eventos em que a investidora pode se aproveitar do ágio contabilizado: (1) a investidora deixa de ser a detentora do investimento, ao alienar a participação da pessoa jurídica adquirida com ágio; (2) a investidora e a investida transformam-se em uma só universalidade (em eventos de cisão, transformação e fusão).

Pode-se dizer que os eventos (1) e (2) guardam correlação, respectivamente, com os incisos I e II da lei que dispõe sobre as Sociedades por Ações.

III.3. Aproveitamento do Ágio. Separação de Investidora e Investida

No primeiro evento, trata-se de situação no qual a investidora aliena o investimento para uma terceira empresa. Nesse caso, o ágio passa a integrar o valor patrimonial do investimento para fins de apuração do ganho de capital e, assim, reduz a base de cálculo do IRPJ e da CSLL. A situação é tratada pelo Decreto-Lei nº 1.598, de 27/12/1977, arts. 391 e 426 do RIR/99:

Art. 391. As contrapartidas da amortização do ágio ou deságio de que trata o art. 385 não serão computadas na determinação do lucro real, ressalvado o disposto no art. 426 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 25, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso III).

Parágrafo único. Concomitantemente com a amortização, na escrituração comercial, do ágio ou deságio a que se refere este artigo, será mantido controle, no LALUR, para efeito de determinação do ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento (art. 426).

(...)Art. 426. O valor contábil para efeito de determinar o ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação de investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor de patrimônio líquido (art. 384), será a soma algébrica dos seguintes valores (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 33, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso V):

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

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

III - provisão para perdas que tiver sido computada, como dedução, na determinação do lucro real, observado o disposto no parágrafo único do artigo anterior. (...) (grifei)Assim, o aproveitamento do ágio ocorre no momento em que o investimento que lhe deu causa foi objeto de alienação ou liquidação.

III.4. Aproveitamento do Ágio. Encontro entre Investidora e Investida

Já o segundo evento aplica-se quando a investidora e a investida transformarem-se em uma só universalidade (em eventos de cisão, transformação e fusão). O ágio pode se tornar uma despesa de amortização, desde que preenchidos os requisitos da legislação e no contexto de uma transformação societária envolvendo a investidora e a investida. Contudo, sobre o assunto, há evolução legislativa que merece ser apresentada.

Primeiro, o tratamento conferido à participação societária extinta em fusão, incorporação ou cisão, atendia o disposto no art. 34 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977:

Art 34 - Na fusão, incorporação ou cisão de sociedades com extinção de ações ou quotas de capital de uma possuída por outra, a diferença entre o valor contábil das ações ou quotas extintas e o valor de acervo líquido que as substituir será computado na determinação do lucro real de acordo com as seguintes normas: (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

I - somente será dedutível como perda de capital a diferença entre o valor contábil e o valor de acervo líquido avaliado a preços de mercado, e o contribuinte poderá, para efeito de determinar o lucro real, optar pelo tratamento da diferença como ativo diferido, amortizável no prazo máximo de 10 anos; (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

II - será computado como ganho de capital o valor pelo qual tiver sido recebido o acervo líquido que exceder o valor contábil das ações ou quotas extintas, mas o contribuinte poderá, observado o disposto nos §§ 1º e 2º, diferir a tributação sobre a parte do ganho de capital em bens do ativo permanente, até que esse seja realizado. (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 1º O contribuinte somente poderá diferir a tributação da parte do ganho de capital correspondente a bens do ativo permanente se: (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

a) discriminar os bens do acervo líquido recebido a que corresponder o ganho de capital diferido, de modo a permitir a determinação do valor realizado em cada período-base; e (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

b) manter, no livro de que trata o item I do artigo 8º, conta de controle do ganho de capital ainda não tributado, cujo saldo ficará sujeito a correção monetária anual, por ocasião do balanço, aos mesmos coeficientes aplicados na correção do ativo permanente. (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 2º - O contribuinte deve computar no lucro real de cada período-base a parte do ganho de capital realizada mediante alienação ou liquidação, ou

através de quotas de depreciação, amortização ou exaustão deduzidas como custo ou despesa operacional. (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

O que se pode observar é que o único requisito a ser cumprido, como perda de capital, é que o acervo líquido vertido em razão da incorporação, fusão ou cisão estivesse avaliado a preços de mercado. Contudo, para que se consumasse a perda de capital prevista no inciso I, o valor contábil deveria ser maior do que o acervo líquido avaliado a preços de mercado, e tal situação se mostraria viável, especialmente, quando, imediatamente após à aquisição do investimento com ágio, ocorresse a operação de incorporação, fusão ou cisão 2.

Ocorre que tal previsão se consumou em operações um tanto quanto questionáveis por vários contribuintes, mediante aquisição de empresas deficitárias pagando-se ágio, para, em logo em seguida, promover a incorporação da investidora pela investida. As operações ocorriam quase simultaneamente.

E, nesse contexto, o aproveitamento do ágio, nas situações de transformação societária, sofreu alteração legislativa. Vale transcrever a Exposição de Motivos da MP nº 1.602, de 1997 3, que, posteriormente, foi convertida na Lei nº 9.532, de 1997.

11. O art. 8º estabelece o tratamento tributário do ágio ou deságio decorrente da aquisição, por uma pessoa jurídica, de participação societária no capital de outra, avaliada pelo método da equivalência patrimonial.

Atualmente, pela inexistência de regulamentação legal relativa a esse assunto, diversas empresas, utilizando dos já referidos "planejamentos tributários", vem utilizando o expediente de adquirir empresas deficitárias, pagando ágio pela participação, com a finalidade única de gerar ganhos de natureza tributária, mediante o expediente, nada ortodoxo, de incorporação da empresa lucrativa pela deficitária.

Com as normas previstas no Projeto, esses procedimentos não deixarão de acontecer, mas, com certeza, ficarão restritos às hipóteses de casos reais, tendo em vista o desaparecimento de toda vantagem de natureza fiscal que possa incentivar a sua adoção exclusivamente por esse motivo.

Não vacilou a doutrina abalizada de LUÍS EDUARDO SCHOUERI ao discorrer, com precisão sobre o assunto:

Anteriormente à edição da Lei nº 9.532/1997, não havia na legislação tributária nacional regulamentação relativa ao tratamento que deveria ser conferido ao ágio em hipóteses de incorporação envolvendo a pessoa jurídica que o pagou e a pessoa jurídica que motivou a despesa com ágio.

O que ocorria, na prática, era a consideração de que a incorporação era, per se, evento suficiente para a realização do ágio, independentemente de sua fundamentação econômica.

(...)

Sendo assim, a partir de 1998, ano em que entrou em vigor a Lei nº 9.532/1997, adveio um cenário diferente em matéria de dedução fiscal do ágio. Desde então, restringiram-se as hipóteses em que o ágio seria passível de ser deduzido no caso de incorporação entre pessoas jurídicas, com a imposição de limites máximos de dedução em determinadas situações.

Ou seja, nem sempre o ágio contabilizado pela pessoa jurídica poderia ser deduzido de seu lucro real quando da ocorrência do evento de incorporação. Pelo contrário. Com a regulamentação ora em vigor, poucas são as hipóteses em que o ágio registrado poderá ser deduzido, a depender da fundamentação econômica que lhe seja conferida.

Merece transcrição o Relatório da Comissão Mista que trabalhou na edição da MP 1.602, de 1997:

O artigo 8º altera as regras para determinação do ganho ou perda de capital na liquidação de investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor do patrimônio líquido, quando agregado de ágio ou deságio. De acordo com as novas regras, os ágios existentes não mais serão computados como custo (amortizados pelo total), no ato de liquidação do investimento, como eram de acordo com as normas ora modificadas.

O ágio ou deságio referente à diferença entre o valor de mercado dos bens absorvidos e o respectivo valor contábil, na empresa incorporada (inclusive a fusionada ou cindida), será registrado na própria conta de registro dos respectivos bens, a empresa incorporador (inclusive a resultante da fusão ou a que absorva o patrimônio da cindida), produzindo as repercussões próprias na depreciação normal. O ágio ou deságio decorrente de expectativa de resultado futuro poderá ser amortizado durante os cinco anos-calendário subsequentes à incorporação, à razão de 1/60 (um sessenta avos) para cada mês do período de apuração. (...)

Percebe-se que, em razão de um completo desvirtuamento do instituto, o legislador foi chamado a intervir, para normatizar, nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, sobre situações específicas tratando de eventos de transformação societária envolvendo investidor e investida.

Inclusive, no decorrer dos debates tratando do assunto, chegou-se a cogitar que o aproveitamento do ágio não seria uma despesa, mas um benefício fiscal.

Em breves palavras, caso fosse benefício fiscal, o próprio legislador deveria ter tratado do assunto, como o fez na Exposição de Motivos de outros dispositivos da MP nº 1.602, de 1997 (convertida na Lei nº 9.532, de 1997).

Na realidade, a Exposição de Motivos deixa claro que a motivação para o dispositivo foi um maior controle sobre os planejamentos tributários abusivos, que descaracterizavam o ágio por meio de analogias completamente desprovidas

de sustentação jurídica. E deixou claro que se trata de uma despesa de amortização.

E qual foram as novidades trazidas pelos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997?

Primeiro, há que se contextualizar a disciplina do método de equivalência patrimonial (MEP).

Isso porque o ágio aplica-se apenas em investimentos sociedades coligadas e controladas avaliado pelo MEP, conforme previsto no art. 384 do RIR/99. O método tem como principal característica permitir uma atualização dos valores dos investimentos em coligadas ou controladas com base na variação do patrimônio líquido das investidas.

As variações no patrimônio líquido da pessoa jurídica investida passam a ser refletidas na investidora pelo MEP. Contudo, os aumentos no valor do patrimônio líquido da sociedade investida não são computados na determinação do lucro real da investidora. Vale transcrever os dispositivos dos arts. 387, 388 e 389 do RIR/99 que discorrem sobre o procedimento de contabilização a ser adotado pela investidora.

Art. 387. Em cada balanço, o contribuinte deverá avaliar o investimento pelo valor de patrimônio líquido da coligada ou controlada, de acordo com o disposto no art. 248 da Lei nº 6.404, de 1976, e as seguintes normas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 21, e Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso III):

(...)

Art. 388. O valor do investimento na data do balanço (art. 387, I), deverá ser ajustado ao valor de patrimônio líquido determinado de acordo com o disposto no artigo anterior, mediante lançamento da diferença a débito ou a crédito da conta de investimento (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 22).

(...)

Art. 389. A contrapartida do ajuste de que trata o art. 388, por aumento ou redução no valor de patrimônio líquido do investimento, não será computada na determinação do lucro real (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 23, e Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso IV).

(...)

Resta nítida a separação dos patrimônios entre investidora e investida, inclusive as repercussões sobre os resultados de cada um. A investida, pessoa jurídica independente, em razão de sua atividade econômica, apura rendimentos que, naturalmente, são por ela tributados. Por sua vez, na medida em que a investida aumenta seu patrimônio líquido em razão de resultados positivos, por meio do MEP há uma repercussão na contabilidade da investidora, para refletir o acréscimo patrimonial realizado. A conta de ativos em investimentos é debitada na investidora, e, por sua vez, a contrapartida, apesar de creditada como receita,

é excluída na apuração do Lucro Real. Com certeza, não faria sentido tributar os lucros na investida, e em seguida tributar o aumento do patrimônio líquido na investidora, que ocorreu precisamente por conta dos lucros auferidos pela investida.

E esclarece o art. 385 do RIR/99 que se a pessoa jurídica adquirir um investimento avaliado pelo MEP por valor superior ou inferior ao contabilizado no patrimônio líquido, deverá desdobrar o custo da aquisição em (1) valor do patrimônio líquido na época da aquisição e (2) ágio ou deságio. Para a devida transparência na mais valia (ou menor valia) do investimento, o registro contábil deve ocorrer em contas diferentes:

Art. 385. O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20):

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

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

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

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

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

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

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

§ 3º O lançamento com os fundamentos de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 3º). (grifei)

Como se pode observar, a formação do ágio não ocorre espontaneamente. Pelo contrário, deve ser motivado, e indicado o seu fundamento econômico, que deve se amparar em pelo menos um dos três critérios estabelecidos no § 2º do art. 385 do RIR/99, (1) valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade, (2) valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros (3) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

E, conforme já dito, por ser a motivação adotada pela quase totalidade das empresas, todos os holofotes dirigem-se ao fundamento econômico com base em expectativa de rentabilidade futura da empresa adquirida.

Trata-se precisamente de lucros esperados a serem auferidos pela controlada ou coligada, em um futuro determinado. Por isso o adquirente (futuro controlador) se propõe a desembolsar pelo investimento um valor superior ao daquele contabilizado no patrimônio líquido da vendedora. Por sua vez, tal expectativa deve ser lastreada em demonstração devidamente arquivada como comprovante de escrituração, conforme previsto no § 3º do art. 385 do RIR/99.

E, finalmente, passamos a apreciar os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, consolidados no art. 386 do RIR/99. Como já dito, em eventos de transformação societária, quando investidora absorve o patrimônio da investida (ou vice versa), adquirido com ágio ou deságio, em razão de cisão, fusão ou incorporação, resolveu o legislador disciplinar a situação:

Art. 386. A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no artigo anterior (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, e Lei nº 9.718, de 1998, art. 10):

I - deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata o inciso I do § 2º do artigo anterior, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;

II - deverá registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso III do § 2º do artigo anterior, em contrapartida a conta de ativo permanente, não sujeita a amortização;

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do § 2º do artigo anterior, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração;

IV - deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do § 2º do artigo anterior, nos balanços correspondentes à apuração do lucro real, levantados durante os cinco anos-calendário subsequentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no mínimo, para cada mês do período de apuração.(...) (grifei)

Fica evidente que os arts. 385 e 386 do RIR/99 guardam conexão indissociável, constituindo-se em norma tributária permissiva do aproveitamento do ágio nos casos de incorporação, fusão ou cisão envolvendo o investimento objeto da mais valia.

III.5. Amortização. Despesa.

Definido que o aproveitamento do ágio pode dar-se por meio de despesa de amortização, mostra-se pertinente apreciar do que trata tal dispêndio.

No RIR/99 (Decreto-Lei nº 3.000, de 26/03/1999), o conceito de amortização encontra-se no Subtítulo II (Lucro Real), Capítulo V (Lucro Operacional), Seção III (Custos, Despesas Operacionais e Encargos).

O artigo 299 do diploma em análise trata, no art. 299, na Subseção I, das Disposições Gerais sobre as despesas:

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

Para serem dedutíveis, devem as despesas serem necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, e serem usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

Por sua vez, logo após as Subseções II (Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado) e III (Depreciação Acelerada Incentivada), encontra previsão legal a amortização, no art. 324, na Subseção IV do RIR/99 .

Percebe-se que a amortização constitui-se em espécie de gênero despesa, e, naturalmente, encontra-se submetida ao regramento geral das despesas disposto no art. 299 do RIR/99.

III.6. Despesa Em Face de Fatos Construídos Artificialmente

No mundo real os fatos nascem e morrem, decorrentes de eventos naturais ou da vontade humana.

O direito elege, para si, fatos com relevância para regular o convívio social.

No que concerne ao direito tributário, são escolhidos fatos decorrentes da atividade econômica, financeira, operacional, que nascem espontaneamente, precisamente em razão de atividades normais, que são eleitos porque guardam repercussão com a renda ou o patrimônio. São condutas relevantes de pessoas físicas ou jurídicas, de ordem econômica ou social, ocorridas no mundo dos fatos, que são colhidas pelo legislador que lhes confere uma qualificação jurídica.

Por exemplo, o fato de auferir lucro, mediante operações espontâneas, das atividades operacionais da pessoa jurídica, amolda-se à hipótese de incidência

prevista pela norma, razão pela qual nasce a obrigação do contribuinte recolher os tributos.

Da mesma maneira, a pessoa jurídica, no contexto de suas atividades operacionais, incorre em dispêndios para a realização de suas tarefas. Contrata-se um prestador de serviços, compra-se uma mercadoria, operações necessárias à consecução das atividades da empresa, que surgem naturalmente.

Ocorre que, em relação aos casos tratados relativos á amortização do ágio, proliferaram-se situações no qual se busca, especificamente, o enquadramento da norma permissiva de despesa.

Tratam-se de operações especialmente construídas, mediante inclusive utilização de empresas de papel, de curtíssima duração, sem funcionários ou quadro funcional incompatível, com capital social mínimo, além de outras características completamente atípicas no contexto empresarial, envolvendo aportes de substanciais recursos para, em questão de dias ou meses, serem objeto de operações de transformação societária.

Tais eventos podem receber qualificação jurídica e surtir efeitos nos ramos empresarial, cível, contábil, dentre outros.

Situação completamente diferente ocorre no ramo tributário. Não há norma de despesa que recepcione um situação criada artificialmente. As despesas devem decorrer de operações necessárias, normais, usuais da pessoa jurídica. Impossível estender atributos de normalidade, ou usualidade, para despesas, independente sua espécie, derivadas de operações atípicas, não consentâneas com uma regular operação econômica e financeira da pessoa jurídica.

Admitindo-se uma construção artificial do suporte fático, consumir-se-ia um tratamento desigual, desarrazoado e desproporcional, que afronta o princípio da capacidade contributiva e da isonomia, vez que seria conferida a uma determinada categoria de despesa uma premissa completamente diferente, uma liberalidade não aplicável à grande maioria dos contribuintes.

III.7. Hipótese de Incidência Prevista Para a Amortização

Realizada análise do ágio sob perspectiva do gênero despesa, cabe prosseguir com a apreciação da legislação específica que trata de sua amortização.

Vale recapitular os dois eventos em que a investidora pode se aproveitar do ágio contabilizado: (1) a investidora deixa de ser a detentora do investimento, ao alienar a participação da pessoa jurídica adquirida (investida) com ágio; (2) a investidora e a investida transformam-se em uma só universalidade (em eventos de cisão, transformação e fusão). E repetir que estamos, agora, tratando da segunda situação.

Cenário que se encontra disposto nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, e nos arts. 385 e 386 do RIR/99, do qual transcrevo apenas os fragmentos de maior interesse para o debate:

Art. 385. O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20):

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

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

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

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

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

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

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

§ 3º O lançamento com os fundamentos de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 3º).

Art. 386. A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no artigo anterior (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, e Lei nº 9.718, de 1998, art. 10):

(...)

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do § 2º do artigo anterior, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração; (...) (grifei)

Percebe-se claramente, no caso, que o suporte fático delineado pela norma predica, de fato, que investidora e investida tenham que integrar uma mesma universalidade: A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio.

A conclusão é ratificada analisando-se a norma em debate sob a perspectiva da hipótese de incidência tributária delineada pela melhor doutrina de GERALDO ATALIBA.

Esclarece o doutrinador que a hipótese de incidência se apresenta sob variados aspectos, cuja reunião lhe dá entidade.

Ao se apreciar o aspecto pessoal, merecem relevo as palavras da doutrina, ao determinar que se trata da qualidade que determina os sujeitos da obrigação tributária.

E a norma em análise se dirige à pessoa jurídica investidora originária, aquela que efetivamente acreditou na mais valia do investimento, coordenou e comandou os estudos de rentabilidade futura e desembolsou os recursos para a aquisição, e à pessoa jurídica investida.

Ocorre que, em se tratando do ágio, as reorganizações societárias empreendidas apresentaram novas pessoas ao processo.

Como exemplo, podemos citar situação no qual a pessoa jurídica A adquire com ágio participação societária da pessoa jurídica B. Em seguida, utiliza-se de uma outra pessoa jurídica, C, e integraliza o capital social dessa pessoa jurídica C com a participação societária que adquiriu da pessoa jurídica B. Resta consolidada situação no qual a pessoa jurídica A controla a pessoa jurídica C, e a pessoa jurídica C controla a pessoa jurídica B. Em seguida, sucede-se evento de transformação societária, no qual a pessoa jurídica B absorve patrimônio da pessoa jurídica C, ou vice versa.

Ocorre que os sujeitos eleitos pela norma são precisamente a pessoa jurídica A (investidora) e a pessoa jurídica B (investida) cuja participação societária foi adquirida com ágio. Para fins fiscais, não há nenhuma previsão para que o ágio contabilizado na pessoa jurídica A (investidora), em razão de reorganizações societárias empreendidas por grupo empresarial, possa ser considerado "transferido" para a pessoa jurídica C, e a pessoa jurídica C, ao absorver ou ser absorvida pela pessoa jurídica B, possa aproveitar o ágio cuja origem deu-se pela aquisição da pessoa jurídica A da pessoa jurídica B.

Da mesma maneira, encontram-se situações no qual a pessoa jurídica A realiza aportes financeiros na pessoa jurídica C e, de plano, a pessoa jurídica C adquire participação societária da pessoa jurídica B com ágio. Em seguida, a pessoa jurídica C absorve patrimônio da pessoa jurídica B, ou vice versa, a passa a fazer a amortização do ágio.

Mais uma vez, não é o que prevê o aspecto pessoal da hipótese de incidência da norma em questão. A pessoa jurídica que adquiriu o investimento, que acreditou na mais valia e que desembolsou os recursos para a aquisição foi, de fato, a pessoa jurídica A (investidora). No outro pólo da relação, a pessoa jurídica adquirida com ágio foi a pessoa jurídica B. Ou seja, o aspecto pessoal da hipótese de incidência, no caso, autoriza o aproveitamento do ágio a partir do momento

em que a pessoa jurídica A (investidora) e a pessoa jurídica B (investida) passem a integrar a mesma universalidade.

São as situações mais elementares. Contudo, há reorganizações envolvendo inúmeras empresas (pessoa jurídica D, E, F, G, H e assim por diante).

Vale registrar que goza a pessoa jurídica de liberdade negocial, podendo dispor de suas operações buscando otimizar seu funcionamento, com desdobramentos econômicos, sociais e tributários.

Contudo, não necessariamente todos os fatos são recepcionados pela norma tributária.

A partir do momento em que, em razão das reorganizações societárias, passam a ser utilizadas novas pessoas jurídicas (C, D, E, F, G, e assim sucessivamente), pessoas jurídicas distintas da investidora originária (pessoa jurídica A) e da investida (pessoa jurídica B), e o evento de absorção não envolve mais a pessoa jurídica A e a pessoa jurídica B, mas sim pessoa jurídica distinta (como, por exemplo, pessoa jurídica F e pessoa jurídica B), a subsunção ao art. 386 do RIR/99 torna-se impossível, vez que o fato impositivo (suporte fático, situado no plano concreto) deixa de ser amoldar à hipótese de incidência da norma (plano abstrato), por incompatibilidade do aspecto pessoal.

Em relação ao aspecto material, há que se consumir a confusão de patrimônio entre investidora e investida, a que faz alusão o caput do art. 386 do RIR (A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio...). Com a confusão patrimonial, aperfeiçoa-se o encontro de contas entre o real investidor e investida, e a amortização do ágio passa a ser autorizada, com repercussão direta na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Na realidade, o requisito expresso de que investidor e investida passam a compor o mesmo patrimônio, mediante evento de transformação societária, no qual a investidora absorve a investida, ou vice versa, encontra fundamento no fato de que, com a confusão de patrimônios, o lucro auferido pela investida passa a integrar a mesma universalidade da investidora. SCHOUERI, com muita clareza, discorre que, antes da absorção, investidor e investida são entidades autônomas. O lucro auferido pela investida (que foi a motivação para que a investidora adquirisse a investida com o sobrepreço), é tributado pela própria investida. E, por meio do MEP, eventual acréscimo no patrimônio líquido da investida seria refletido na investidora, sem, contudo, haver tributação na investidora. A lógica do sistema mostra-se clara, na medida em que não caberia uma dupla tributação dos lucros auferidos pela investida.

Por sua vez, a partir do momento em que se consuma a confusão patrimonial, os lucros auferidos pela então investida passam a integrar a mesma universalidade da investidora. Reside, precisamente nesse ponto, o permissivo para que o ágio, pago pela investidora exatamente em razão dos lucros a serem auferidos pela

investida, possa ser aproveitado, vez que passam a se comunicar, diretamente, a despesa de amortização do ágio e as receitas auferidas pela investida.

Ou seja, compartilhando o mesmo patrimônio investidora e investida, consolida-se cenário no qual a mesma pessoa jurídica que adquiriu o investimento com mais valia (ágio) baseado na expectativa de rentabilidade futura, passa a ser tributada pelos lucros percebidos nesse investimento.

Verifica-se, mais uma vez, que a norma em debate, ao predicar, expressamente, que para se consumir o aproveitamento da despesa de amortização do ágio, os sujeitos da relação jurídica seriam a pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, ou seja, investidor e investida, não o fez por acaso. Trata-se precisamente do encontro de contas da investidora originária, que incorreu na despesa e adquiriu o investimento, e a investida, potencial geradora dos lucros que motivou o esforço incorrido.

Prosseguindo a análise da hipótese de incidência da norma em questão, no que concerne ao aspecto temporal, cabe verificar o momento em que o contribuinte aproveita-se da amortização do ágio, mediante ajustes na escrituração contábil e no LALUR, evento que provoca impacto direto na apuração da base de cálculo tributável.

Registre-se que a consumação do aspecto temporal não se confunde com o termo inicial do prazo decadencial.

Isso porque, partindo-se da construção da norma conforme operação no qual "Se A é, B deve-ser", onde a primeira parte é o antecedente, e a segunda é o conseqüente, a consumação da hipótese de incidência localiza-se no antecedente. Ou seja, "Se A é", indica que a hipótese de incidência, no caso concreto, mediante aperfeiçoamento dos aspectos pessoal, material e temporal, concretizou-se em sua plenitude. Assim, passa-se para a etapa seguinte, o conseqüente ("B deve-ser"), no qual se aplica o regime de tributação a que encontra submetido o contribuinte (lucro real trimestral ou anual), efetua-se o lançamento fiscal com base na repercussão que as glosas despesas de ágio indevidamente amortizadas tiveram na apuração da base de cálculo, e, por consequência, determina-se o termo inicial para contagem do prazo decadencial.

III.8. Consolidação

Considerando-se tudo o que já foi escrito, entendo que a cognição para a amortização do ágio passa por verificar, primeiro, se os fatos se amoldam à hipótese de incidência, segundo, se requisitos de ordem formal estabelecidos pela norma encontram-se atendidos e, terceiro, se as condições do negócio atenderam os padrões normais de mercado.

A primeira verificação parece óbvia, mas, diante de todo o exposto até o momento, observa-se que a discussão mais relevante insere-se precisamente neste momento, situado antes da subsunção do fato à norma. Fala-se

insistentemente se haveria impedimento para se admitir a construção de fatos que buscam se amoldar à hipótese de incidência de norma de despesa. O ponto é que, independente da genialidade da construção empreendida, da reorganização societária arquitetada e consumada, a investidora originária prevista pela norma não perderá a condição de investidora originária. Houve de fato uma aquisição? Quem viabilizou a aquisição? De onde vieram os recursos de fato? Quem efetuou os estudos de viabilidade econômica da investida? Quem tomou a decisão de adquirir um investimento com sobrepreço? Respondo: a investidora originária.

Ainda que a pessoa jurídica A, investidora originária, para viabilizar a aquisição da pessoa jurídica B, investida, tenha (1) "transferido" o ágio para a pessoa jurídica C, ou (2) efetuado aportes financeiros (dinheiro, mútuo) para a pessoa jurídica C, a pessoa jurídica A não perderá a condição de investidora originária.

Pode-se dizer que, de acordo com as regras contábeis, em decorrência de reorganizações societárias empreendidas, o ágio legitimamente passou a integrar o patrimônio da pessoa jurídica C, que por sua vez foi incorporada pela pessoa jurídica B (investida).

Ocorre que a absorção patrimonial envolvendo a pessoa jurídica C e a pessoa jurídica B não tem qualificação jurídica para fins tributários.

Isso porque se trata de operação que não se enquadra na hipótese de incidência da norma, que elege, quanto ao aspecto pessoal, a pessoa jurídica A (investidora originária) e a pessoa jurídica B (investida), e quanto ao aspecto material, o encontro de contas entre a despesa incorrida pela pessoa jurídica A (investidora originária que efetivamente incorreu no esforço para adquirir o investimento com sobrepreço) e as receitas auferidas pela pessoa jurídica B (investida).

Mostra-se insustentável, portanto, ignorar todo um contexto histórico e sistêmico da norma permissiva de aproveitamento do ágio, despesa operacional, para que se autorize "pinçar" os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, promover uma interpretação isolada, blindada em uma bolha contábil, e se construir uma tese no qual se permita que fatos construídos artificialmente possam alterar a hipótese de incidência de norma tributária.

Caso superada a primeira verificação, cabe prosseguir com a segunda verificação, relativa a aspectos de ordem formal, qual seja, se a demonstração que o contribuinte arquivar como comprovante de escrituração prevista no art. 20, § 3º do Decreto-Lei nº 1.598, de 27/12/1977 (1) existe e (2) se mostra apta a justificar o fundamento econômico do ágio. Há que se verificar também (3) se ocorreu, efetivamente, o pagamento pelo investimento.

Enfim, refere-se a terceira verificação a constatar se toda a operação ocorreu dentro de padrões normais de mercado, com atuação de agentes independentes, distante de situações que possam indicar ocorrência de negociações eivadas de ilicitude, que poderiam guardar repercussão, inclusive, na esfera penal, como nos

crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 1990.

III.9. Sobre o Caso Concreto

Feitas as considerações, passo a analisar o caso concreto.

Trata o caso concreto de eventos ocorridos no âmbito do mesmo grupo econômico (“UNILEVER”), a respeito da aquisição da Contribuinte (denominada doravante “UBI”) pela UNILEVER BRASIL LTDA (denominada doravante “UBR”), no qual se deu a reavaliação das quotas da UBI, gerando-se o ágio. Na sequência, deu-se a cisão parcial da UBR, sendo os ativos cindidos incorporados pela UBI.

Nos quadros na sequência, descreve-se a sucessão dos eventos, com base nas constatações do Termo de Verificação Fiscal.

A) HISTÓRICO DAS ALTERAÇÕES NAS PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS NA UBR EM 2006

1. Em 20/06/06 as sócias proprietárias da Unilever Brasil (UBR) eram a Unilever N.V., sociedade legalmente organizada e existente sob as leis da Holanda, com sede em Weena, 455, 3013 AI, Rotterdam, a Mavibel Brasil Ltda., sociedade empresária limitada com sede na Av. Maria Coelho Aguiar 215 – Bloco C – 2º andar – São Paulo – SP, e a Brazilvestee B.V., sociedade legalmente organizada e existente sob as leis da Holanda, com sede em Weena, 455, 3013 AI, Rotterdam.

2. Em 03/07/06, por meio de Instrumento de alteração de Contrato Social, a sócia quotista Unilever N.V. cedeu e transferiu para a Brazilvest B.V. a totalidade de sua participação nesta sociedade, representada por 383.828.145 (trezentos e oitenta e três milhões, oitocentos e vinte e oito mil e cento e quarenta e cinco) quotas no valor nominal de R\$ 1,00 (um real) cada.

3. Em 18/07/06, a sócia Brazilvest B.V. cedeu e transferiu 187.600.146 (cento e oitenta e sete milhões, seiscentos mil e cento e quarenta e seis) quotas para a BRAZH1 B.V. e 196.227.999 (cento e noventa e seis milhões, duzentos e vinte e sete mil, novecentos e noventa e nove) quotas para a BRAZH2 B.V., retirando-se assim da sociedade.

4. Em 25/07/06, houve uma nova alteração no Contrato Social, mas desta vez apenas para oficializar a mudança do endereço da sede da Unilever Brasil Ltda. para Av. Presidente Juscelino Kubitscheck 1.309, 13º andar sala 4, Cep: 04543-011 Bairro Vila Nova Conceição, São Paulo, SP. Cabe observar que apesar da Brazilvest ter saído da sociedade na alteração anterior, a mesma aparece nessa alteração contratual como sócia e BRAZH1 e BRAZH2 não são citadas como sócias. Não são mencionadas as quotas.

5. Em 16/11/06, ocorre nova alteração na estrutura societária da UBR. A sócia quotista BRAZH2 B.V. transfere para a Brazilvestee B.V. 8.627.853 (oito milhões, seiscentos e vinte e sete mil, oitocentos e cinquenta e três) quotas no valor nominal de R\$ 1,00 (um real) cada.

6. Em 15/12/06, foi aprovada a Incorporação da Mavibel Brasil Ltda. pela Unilever Brasil Ltda. (UBR). Segundo laudo pericial, o valor do acervo líquido da incorporada, após descontado o valor do investimento na UBR, era negativo em R\$ 332.858.604,03 (trezentos e trinta e dois milhões, oitocentos e cinquenta e oito mil, seiscentos e quatro reais e três centavos).

7. Como o valor do acervo líquido da incorporada era menor do que o valor de seu investimento no capital social da incorporadora, a incorporação foi efetuada com redução do capital da incorporadora. O Capital Social da UBR foi reduzido de R\$ 750.400.584,00 (setecentos e cinquenta milhões, quatrocentos mil e quinhentos e oitenta e quatro reais) para R\$ 417.541.980,00 (quatrocentos e dezessete milhões e quinhentos e quarenta e um mil, novecentos e oitenta reais), mediante a extinção de 332.858.604 quotas, no valor nominal de R\$ 1,00 (um real) cada, de propriedade da incorporada, Mavibel Brasil Ltda.

8. As quotas remanescentes foram atribuídas às sócias da Mavibel, Brazilinvest B.V. e Brazilvestee B.V., na proporção da participação de cada uma delas no capital social da Mavibel. A Brazilinvest B.V. recebeu 33.713.828 quotas e a Brazilvestee B.V., 6 quotas do Capital Social da UBR.

B) SOBRE A UNILEVER BRASIL INDUSTRIAL LTDA. (A UBI)

No período da incorporação pela UBR, a empresa UBI possuía os seguintes controladores: (1). BrazH3 B.V. (2). BrazH4 B.V. (3). BrazH5 B.V.

Após 02/07/2006, o controle acionário da UBI foi gradativamente transferido para as três empresas recém-criadas BRAZH3, BRAZH4 E BRAZH5, como segue:

1. Em 03/07/2006, a sócia quotista Mavibel Brasil Ltda. cedeu e transferiu para a BRAZH5 B.V. a totalidade de sua participação na Unilever Brasil Bestfoods Brasil Ltda., 3.399 (três mil novecentos e noventa e nove) quotas.

2. Em 10/07/2006, houve nova alteração de Contrato Social. A sócia quotista Mixhold B.V. cedeu e transferiu para a BRAZH3 B.V., 198.716.150 (cento e noventa e oito milhões, setecentos e dezesseis mil, cento e cinquenta) quotas.

3. Em 25/07/2006, o endereço da sede da Unilever Bestfoods Brasil Ltda. foi alterado para Av. Presidente Juscelino Kubitscheck 1.309, 13º andar sala 4, Cep: 04543-011 Bairro Vila Nova Conceição, São Paulo, SP.

4. Em 08/08/2006, por meio de nova alteração contratual, a sócia quotista Mixhold B.V. cedeu e transferiu para a BRAZH4 B.V. 198.716.149 (cento e noventa e oito milhões, setecentos e dezesseis mil, cento e quarenta e nove) quotas.

5. Em 22/08/2006, houve a alteração da denominação da Unilever Bestfoods Brasil Ltda. para Unilever Brasil Alimentos Ltda.

6. Em 29/08/2006, houve nova modificação na estrutura das participações societárias. A sócia quotista Mixhold B.V. cedeu e transferiu para a BRAZH5 B.V. 99.358.076 (noventa e nove milhões, trezentos e cinquenta e oito mil e setenta e seis) quotas no valor nominal de R\$ 1,00 (um real) cada.

Assim, em um intervalo de 57 dias, por meio de quatro alterações contratuais, nas datas 03/07, 10/07, 08/08 e 29/08 de 2006, o controle acionário da atual Unilever Brasil Industrial (UBI) que em 03/07/2006 era da Mixhold B.V., que possuía 99,9993% das quotas, passou a ser exercido por BRAZH3 (39,9997%), BRAZH4 (39,9997%) e BRAZH5 (20,0005%).

Embora a Mixhold B.V. tenha transferido suas quotas do capital da UBI à BRAZH3, BRAZH4 e BRAZH5, indiretamente, ainda as detinha, já que possuía 100% do capital das empresas BRAZH3, BRAZH4 e BRAZH5.

C) AQUISIÇÃO DA UNILEVER BRASIL ALIMENTOS LTDA (UBI) PELA UNILEVER BRASIL LTDA. (UBR) E SURGIMENTO DO ÁGIO. INCORPORAÇÃO DA UBI PELA UBR

Foi contratada empresa pela Unilever Brasil Alimentos (UBI) para realizar o serviço de Avaliação Econômico-Financeira da totalidade das quotas da UBI na data-base de 30/09/2007.

O método adotado foi o da lucratividade (Income Approach), também denominado de rentabilidade futura, baseado na metodologia do fluxo de caixa futuro descontado a valor presente, e, de acordo com o laudo elaborado e apresentado pela Delloite em 25/10/2007, o Valor Justo de Mercado (“fair market value”) da UBI, na data base de 30/09/2007, foi estimado em R\$ 1.379 milhões (um bilhão e trezentos e setenta e nove milhões de reais). Esse valor serviu de base para o preço de venda das quotas do capital da UBI.

O processo de aquisição da Unilever Brasil Alimentos Ltda. (UBI) pela Unilever Brasil Ltda. (UBR) ocorreu em três etapas e teve início 01/11/2007, por meio de alteração contratual, quando a BRAZH3 B.V., representada por seu procurador, vendeu à UBR, representada nesse ato por seus diretores, a totalidade de suas cotas, 198.716.149 (cento e noventa e oito milhões, setecentos e dezesseis mil, cento e quarenta e nove) quotas no valor nominal de R\$ 1,00 (um real) cada, retirando-se da sociedade.

A segunda etapa do processo de aquisição ocorreu em 02/01/2008, quando a BRAZH4 B.V. vendeu à UBR a totalidade de suas cotas, 198.716.149 (cento e noventa e oito milhões, setecentos e dezesseis mil, cento e quarenta e nove) quotas, retirando-se da sociedade.

Em 18/02/2008, ocorreu a conclusão do processo de aquisição das quotas da UBI pela UBR. Por meio de novo instrumento de alteração contratual, a BRAZH5 B.V. cedeu à UBR, 99.361.474 (noventa e nove milhões, trezentas e sessenta e uma mil, quatrocentas e setenta e quatro) quotas e à Brasinvestee B.V., 1(uma) quota, no valor nominal de R\$ 1,00 (um real) cada.

O valor do ágio gerado em cada uma das etapas da aquisição foi o seguinte:

1ª etapa: 01/11/07 – Venda de 40% das quotas da UBI pela BRAZH3 B.V.

Valor de mercado da UBI segundo laudo da Deloitte	R\$ 1.379.000.000,00
Valor do Patrimônio Líquido da UBI em 31/10/07	R\$ 180.124.332,00
Preço de venda de 40% da UBI (= 40% de R\$ 1.379 milhões)	R\$ 551.600.000,00
40% do valor total do PL da UBI em 31/10/07	R\$ 72.049.732,80
Ágio – Diferença entre o valor pago e o valor de 40% do PL	R\$ 479.550.267,20

2ª etapa: 02/01/08 – Venda de 40% das quotas da UBI pela BRAZH4 B.V.

Valor do Patrimônio Líquido da UBI em 31/12/07	R\$ 136.884.554,00
Preço de venda de 40% da UBI (= 40% de R\$ 1.379 milhões)	R\$ 551.600.000,00
40% do valor total do PL da UBI em 31/12/07	R\$ 54.753.821,60
Ágio – Diferença entre o valor pago e o valor de 40% do PL	R\$ 496.846.178,40

3ª etapa: 01/02/08 – Venda de 20% das quotas da UBI pela BRAZH5 B.V.

Valor do Patrimônio Líquido da UBI em 31/01/08	R\$ 141.369.032,00
Preço de venda de 20% da UBI (= 20% de R\$ 1.379 milhões)	R\$ 275.800.000,00
20% do valor total do PL da UBI em 31/01/08	R\$ 28.273.806,40
Ágio – Diferença entre o valor pago e o valor de 20% do PL	R\$ 247.526.193,60

Na sequência, deu-se a cisão parcial da UBR, em 01/11/2009. Os ativos cindidos foram incorporados na UBI na mesma data.

O ágio passou a ser amortizado por entender a Contribuinte que restaria concretizada incidência prevista nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997.

Ocorre que tal interpretação não encontra amparo na legislação tributária.

No caso concreto, não há dúvidas de que a circulação de recursos financeiros decorrente das operações societárias descritas ocorreu dentro das empresas do mesmo grupo econômico.

Avaliando-se a movimentação empreendida dentro do grupo econômico, o que se verifica é uma transferência de recursos entre controladora e controladas.

Não há que se falar em aquisição de investimento, vez que o investimento, UBI, em nenhum momento deixou de pertencer ao grupo econômico UNILEVER.

A aquisição de um ativo pressupõe a circulação de riqueza entre um alienante e um adquirente e, por óbvio, não há sentido dizer que se o alienante é controlador do adquirente, houve uma efetiva aquisição.

Se o alienante controla o adquirente, pode dizer que o preço do ativo X é de X+1. O adquirente, empresa controlada, efetua o “pagamento” por X+1.

Ora, o valor financeiro correspondente a X+1, que antes estava no caixa da adquirente, ingressa no caixa da alienante.

Para o grupo econômico, não há nenhuma mudança. O que houve foi mera transferência de recursos financeiros da uma empresa para outra. (destaquei)

Não é essa natureza de “aquisição” que é tratada pelo art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997.

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

Quando o legislador fala em aquisição, pressupõe que o adquirente e o alienante promovem uma circulação de riqueza no mercado. Pressupõe que o investimento alienado foi objeto de aquisição por sobrepreço porque as partes do negócio tinham a independência necessária para chegar a um acordo.

Será que caberia ao legislador dizer que, por aquisição de investimento, o alienante e a adquirente não poderiam ser controlados por uma mesma empresa? Ou que o alienante não poderia controlar a adquirente, ou vice versa? Improvável. Já é suficientemente claro positivar que o ágio é gerado a partir da aquisição por sobrepreço de um investimento. Não faz sentido exigir que se diga que a aquisição deve ser entre um alienante e um adquirente que não tenham nenhum vínculo de controle.

São precisas as constatações do Termo de Verificação Fiscal, sobre a inexistência de imparcialidade na negociação empreendida dentro do grupo econômico.

O Grupo Unilever utilizou as empresas “veículo”, a BRAZH3, BRAZH4 e BRAZH5, integrantes do próprio grupo, para adquirir a empresa UBA (atual UBI) e, em seguida revendê-la à UBR com ágio gerado com base de rentabilidade futura. Houve a cisão parcial da UBR, sendo o ativo cindido, inclusive o ágio, incorporado pela UBI, para ser amortizado tributariamente, indevidamente a nosso ver.

Questionamos então a verdadeira razão por trás da incorporação da empresa Unilever Brasil Alimentos Ltda (a atual UBI) pelas empresas BRAZH3, BRAZH4 e BRAZH5 no ano-calendário de 2006. Por que a empresa UBR não incorporou a UBI em primeira mão, sendo que todas pertencem ao mesmo grupo econômico? Qual seria o papel das empresas BRAZH3, BRAZH4 e BRAZH5 que não fosse o de gerar um ágio “artificial” que pudesse ser dedutível do IRPJ e da CSLL?

A situação fica evidente quando se observa que as três empresas “veículo” não tiveram papel algum além da geração do ágio, e logo foram encerradas em seu país de origem. Situação evidente quando se observa que a UBR voltou 10 meses após a cisão a participar do capital social da UBI como sócia majoritária (participação de 36%), depois de o ágio ter sido transferido para onde pudesse ser amortizado.

(...)

A propósito, o reconhecimento de um ágio gerado dentro de um mesmo grupo econômico não encontra respaldo na Contabilidade, ou seja, não é possível reconhecer contabilmente quando originado de uma transação entre partes relacionadas.

(...)

Para o caso em tela, tanto na aquisição da UBI pelas BRAZH3, BRAZH4 e BRAZH5, como na incorporação da UBI pela UBR, não se verifica a existência de negociação entre as partes, nem de compra ou venda, nem de mercado livre e aberto. A explanação apresentada pela Unilever foi simplesmente o ingresso a um projeto global que visava a simplificação da estrutura societária do Grupo Unilever.

O que se observa no caso concreto é a geração de uma despesa artificial. O sobrepreço pago ao investimento em nenhum momento deixou de integrar o caixa do grupo econômico. Foi efetuada uma reavaliação de investimento (gerando um sobrepreço na ordem de R\$ 1,2 bilhões), internamente, houve uma transferência de fluxo financeiro dentro do grupo econômico para tentar conferir lastro a tal reavaliação, e, ao final, beneficiou-se o controlador do grupo econômico UNILEVER de uma despesa dedutível na base de cálculo do IRPJ e CSLL. Impossível atribuir imparcialidade (i) na mensuração do sobrepreço, (ii) em negociação no qual adquirente e alienante são empresas submetidas ao mesmo controle societário, e (iii) em laudo de avaliação elaborado sob a tutela de partes não independentes. (destaquei)

Resta evidente que a UNILEVER pretendeu gerar uma despesa dedutível para o grupo econômico, artificial e sem nenhuma contrapartida. É precisamente do que trata o tópico 6 do presente voto. (destaquei)

A respeito do recolhimento a título de ganho de capital aduzido pela Contribuinte, cabe transcrever excerto do Termo de Verificação Fiscal:

O ágio gerado nas três etapas acima totalizou R\$ 1.223.922.639,20 (um bilhão, duzentos e vinte três milhões, novecentos e vinte dois mil, seiscentos e trinta nove reais, vinte centavos).

O valor efetivamente remetido pela UBR às empresas BRAZH3, BRAZH4 e BRAZH5 na Holanda somou R\$ 1.327.888.664,27, conforme os contratos de câmbio apresentados. No entanto, como mencionado, todas as empresas envolvidas (UBR, UBI, BRAZH3, BRAZH4 e BRAZH5) sempre possuíram, em última instância, o mesmo controlador e conseqüentemente a quantia remetida se manteve dentro do próprio grupo econômico.

Descontados das remessas financeiras ao exterior, a UBR recolheu R\$ 51.111.335,73 a título de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) incidente sobre ganho de capital. Comparativamente, considerando que os R\$ 1,327 bilhões remetidos permaneceram dentro do próprio grupo da Unilever, e tendo como base o resultado do grupo econômico como um

todo, a dedução de R\$ 1,223 bilhões de ágio da base de cálculo do IRPJ e CSLL nos períodos seguintes poderia reduzir o valor dos tributos devidos em um montante consideravelmente superior aos R\$ 51 milhões recolhidos de IRRF das remessas. Em outras palavras, a operação gerou uma grande economia de tributos para o grupo Unilever. (Grifei)

Como se pode observar, houve uma tentativa de se empreender a construção artificial do suporte fático, para que se pudesse amoldar à hipótese de incidência de despesa de amortização do ágio (tópico III.6 do presente voto). Resta evidente o deliberado intuito de fabricar uma despesa com repercussão na base tributável.

Enfim, como visto no tópico III.1, o presente voto, o conceito do ágio no presente caso é disciplinado pelo art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 27/12/1977 e os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, e nesse contexto trata-se de instituto jurídico-tributário, premissa para a sua análise, não havendo que se falar em regras contábeis e vigência do RTT.

Tampouco encontra amparo qualquer argumentação no sentido de que a proibição do ágio gerado entre partes relacionadas só teria sido positivada a partir das alterações da Lei nº 12.973, de 2014. Isso porque, não obstante as alterações promovidas pela Lei nº 12.973, de 2014, em nenhum momento se modificou o núcleo dos aspectos pessoal e material do art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997.

A Lei nº 12.973, de 2014, trouxe novas exigências em relação ao aproveitamento da despesa de ágio, não tendo nenhum caráter interpretativo. Os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, não foram alterados em nenhum ponto pela Lei nº 12.973, de 2014, que se adiciona aos preceitos da lei anterior. A lei nova estabeleceu restrições de ordem pessoal em relação às empresas investidora e investimento, que não podem mais ser do mesmo grupo empresarial, devendo ser não dependentes, e de ordem formal, ao dispor sobre requisitos expressos para o laudo de avaliação que fundamenta o sobrepreço. Promoveu também a convergência entre o ágio fiscal e o goodwill contábil. O ágio previsto pelo artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, passou a ser determinado pela diferença entre o custo de aquisição do investimento e a somatória entre o valor de patrimônio líquido na época da aquisição e a mais ou menos-valia correspondente à diferença entre o valor justo dos ativos líquidos da investida, na proporção da porcentagem da participação adquirida. A questão é que a redação inalterada dos 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, em nenhum momento permitia que ágio gerado internamente pudesse resultar em despesa dedutível, e a nova Lei só veio criar instrumentos mais precisos para o controle de violações aos dispositivos mencionados e, também, adaptou a sistemática às novas normas contábeis - nada mais que isso .

Nesse sentido, deve ser negado provimento ao recurso especial da Contribuinte.

Resta comprovado, portanto, que o ágio utilizado cuja alegada amortização foi tida como despesa para deduzir as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL fora gerado internamente, deixando de usufruir, portanto, do atributo de dedutibilidade para fins de apuração do imposto e da contribuição.

Mais recentemente, já em 2024, a CSRF proferiu duas outras decisões relativas à mesma operação que gerou o ágio cuja dedutibilidade fora glosada. Os acórdãos restaram assim ementados:

Acórdão 9101-006.845

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

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013, 2014

ÁGIO INTERNO. IMPOSSIBILIDADE DE REGISTRO CONTÁBIL ANTES DA VIGÊNCIA DA LEI 12.973/2014.

O ágio rentabilidade futura interno já não era passível de registro contábil no Brasil antes mesmo da adoção dos padrões IFRS, após 31/12/2007. Por conseguinte, não se admite a sua dedução para fins fiscais no curso dos anos objetos desta autuação fiscal.

ÁGIO. FUNDAMENTO ECONÔMICO. CARÁTER RESIDUAL DO FUNDAMENTO EM RENTABILIDADE FUTURA. INAPLICABILIDADE ANTES DA LEI Nº 12.973/2014.

O §2º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/77, em sua redação original, não determina uma ordem a ser seguida para justificativa do ágio em um dos fundamentos expressos em suas alíneas “a” a “c”.

[...]

Acórdão 9101-007.073

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2009

ÁGIO INTERNO - NÃO DEDUTIBILIDADE

Não é dedutível a amortização de ágio interno, isto é, formado por meio de transações entre entidades submetidas a controle comum e as regras de preços de transferência não o validam. Afinal, se o chamado ágio interno não é admitido quando realizado por meio de operações realizadas exclusivamente dentro das nossas fronteiras, não faz sentido que possa ser considerado para fins de mitigação da tributação da renda no caso de transações internacionais com base em normas erigidas justamente com o propósito oposto, isto é, o de combater a erosão das bases de cálculo nacionais.

Por estes fundamentos, não há como acolher a pretensão da Recorrente, impondo-se a manutenção, no mérito, da autuação fiscal.

Quanto à concomitância de multa isolada por recolhimento a menor de estimativas mensais de IRPJ e de CSLL com a multa exigida de ofício, o Colegiado, por voto de qualidade, decidiu por manter a exigência fiscal.

Sobre a matéria, adoto, como razão de decidir, o voto proferido pelo ilustre Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado no acórdão nº 9101-005.695, de 13/08/2021:

Inexiste qualquer conflito legal para aplicação da multa de ofício pela falta de recolhimento do tributo em conjunto com a multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas.

Desde logo afasto a aplicação da súmula CARF nº 105, porquanto o lançamento da multa isolada, sobre os períodos abrangidos no recurso especial, foi fundamentado no Art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.

Com efeito, o alcance da referida súmula é limitado às exigências formalizadas anteriormente às alterações legislativas introduzidas pela Lei nº 11/488/2007. O enquadramento legal citado expressamente no texto da súmula (*art.44, § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996*) deixou de existir a partir de 22/01/2007.

Na mesma data, foi publicada no DOU (edição extra) e entrou em vigor a Medida Provisória nº 351/2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007. Foram alterados o percentual aplicável (de 75% para 50%) e também a base de incidência da multa (*antes, a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, após, o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado*).

Assim, se, além das estimativas mensais que deixaram de ser recolhidas, a fiscalização constata que também o saldo de imposto anual devido em face da apuração do resultado do exercício não foi declarado/recolhido, ou o foi à menor, impõe-se a cobrança das diferenças de tributos devidas acrescidas da respectiva multa de ofício (75%), aplicada sobre o saldo de tributo devido.

Ora, é princípio basilar de hermenêutica que "a lei não contém palavras inúteis".

Ao estabelecer que é devida a multa isolada ainda que a pessoa jurídica tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da contribuição social, o legislador deixou muito claro que a penalidade isolada não se confunde e não pode se fundir com a multa de ofício eventualmente devida pelo saldo de tributo devido no ano. Interpretação nesse sentido implica em negar validade ao citado dispositivo.

A imposição da multa isolada visa prestigiar o contribuinte que cumpre com suas obrigações e observa um dos princípios essenciais da atividade econômica, previsto na Constituição Federal de 1988: o princípio da livre concorrência (vide Art. 170, inc IV, Art. 146-A e Art. 173, § 4º).

Ao impor ao infrator a penalidade isolada a lei visa desestimular comportamentos que levem a condições desiguais, pois enquanto os contribuintes que honram com suas obrigações sacrificam parte de seus fluxos de caixa para contribuir com

a coisa pública, muitas vezes tendo que recorrer ao pagamento de juros a terceiros, o infrator (que deixa de recolher o tributo estimado) preserva o seu "Caixa" e se coloca em situação vantajosa economicamente perante os seus concorrentes.

É cediço os efeitos que a sonegação tem sobre o equilíbrio concorrencial. Portanto, ao se desonerar da multa isolada o contribuinte que deixa de efetuar o recolhimento por estimativa ferir-se-ia, além da legalidade, o princípio da isonomia.

Rejeito, também, o argumento, que tem sido reiteradamente utilizado pelos que defendem a impossibilidade de coexistência das duas penalidades, quanto a possibilidade de estarmos diante da ocorrência de um "*bis in idem*": aplicação da multa isolada e da multa de ofício sobre um mesmo fato.

Não vejo como se possa defender a existência de um mesmo fato a ensejar a aplicação das penalidades.

A lei é cristalina ao estabelecer cada uma das hipóteses em que as penalidades são aplicáveis, sendo certo que as infrações ocorrem em momentos absolutamente distintos, embora possam ser detectadas num mesmo momento pela fiscalização.

Enquanto a infração pelo não recolhimento dos tributos devidos com base na estimativa mensal ocorre durante o ano-calendário de sua apuração, a infração pelo não recolhimento do tributo anual devido só pode ocorrer depois de encerrado o período de apuração respectivo. São fatos diversos que ocorrem em momentos distintos e a existência de um deles não pressupõe necessariamente a existência do outro.

O percentual da multa isolada que antes coincidia com o mesmo percentual da multa de ofício também era comumente utilizado para justificar o alegado "*bis in idem*". Porém, também não existe mais essa coincidência, em face de sua redução para 50% pela Lei nº 11.488/2007, e que passou a ser aplicada aos casos pretéritos (inclusive neste) em face da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, alínea "c" do CTN.

Os prazos para cumprimento das obrigações em questão também são distintos em cada caso.

A definição da infração, da base de cálculo e do percentual da multa aplicável é matéria exclusiva de lei, nos termos do art. 97, inc.V do CTN, não cabendo ao intérprete questionar se a penalidade aplicada em tal e qual caso é adequada ou se é excessiva, a não ser que adentre a seara da sua constitucionalidade, o que é vedado no âmbito deste colegiado.

Por fim quanto à alegação da recorrida sobre a aplicação do princípio penal da consunção, valho-me da precisa fundamentação trazida pelo d. conselheiro

Alberto Pinto Souza Junior no acórdão nº 1302-001.080, apontado como um dos paradigmas pela recorrente, para afastá-la, *verbis*:

Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção

O princípio da consunção é princípio específico do Direito Penal, aplicável para solução de conflitos aparentes de normas penais, ou seja, situações em que duas ou mais normas penais podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato.

Primeiramente, há que se ressaltar que a norma sancionatória tributária não é norma penal *stricto sensu*. Vale aqui a lembrança que o parágrafo único do art. 273 do anteprojeto do CTN (hoje, art. 112 do CTN), elaborado por Rubens Gomes de Sousa, previa que os princípios gerais do Direito Penal se aplicassem como métodos ou processos supletivos de interpretação da lei tributária, especialmente da lei tributária que definia infrações. Esse dispositivo foi rechaçado pela Comissão Especial de 1954 que elaborou o texto final do anteprojeto, sendo que tal dispositivo não retornou ao texto do CTN que veio a ser aprovado pelo Congresso Nacional. À época, a Comissão Especial do CTN acolheu os fundamentos de que o direito penal tributário não tem semelhança absoluta com o direito penal (sugestão 789, p. 513 dos Trabalhos da Comissão Especial do CTN) e que o direito penal tributário não é autônomo ao direito tributário, pois a pena fiscal mais se assemelha a pena cível do que a criminal (sugestão 787, p.512, *idem*). Não é difícil, assim, verificar que, na sua gênese, o CTN afastou a possibilidade de aplicação supletiva dos princípios do direito penal na interpretação da norma tributária, logicamente, salvo aqueles expressamente previstos no seu texto, como por exemplo, a retroatividade benigna do art. 106 ou o *in dubio pro reo* do art. 112.

Em conclusão, se a lei não prevê a possibilidade de aplicação de uma penalidade em detrimento da outra não cabe ao intérprete afastá-la ou modular sua aplicação.

Por estes fundamentos, não há como acolher a pretensão da Recorrente, impondo-se a manutenção da multa isolada aplicada pela autoridade fiscal.

Quanto à multa isolada do mês de dezembro, adoto, com lastro no previsto no art. 114, § 12, inciso I do RICARF, por concordar com eles, os fundamentos da decisão recorrida sobre o tema:

MULTA ISOLADA SOBRE AS ESTIMATIVAS DE DEZEMBRO

8. Como explicitado anteriormente, o julgador da DRJ é vinculado, não somente às leis vigentes, mas também ao entendimento da RFB expresso em atos normativos.

Sabemos que o artigo 1º da Lei nº 9.430/1996 determina que o IRPJ seja apurado em período trimestral, permitindo o art. 2º da mesma Lei, que o contribuinte faça a apuração do IRPJ apenas no final do ano.

O pagamento do tributo apurado no final do ano e o pagamento das estimativas mensais estão determinados pelo artigo 6º da mesma Lei nº 9.430/1996, sendo

certo que o §3º do artigo 6º, dispõe sobre a diferença o imposto apurado no final do ano e a estimativa de dezembro, não existindo confusão.

Já, se o disposto no artigo 35 da Lei nº 8.981/1995 é adotado pelo contribuinte, prevalece uma coincidência numérica entre a estimativa de dezembro e o imposto anual, contudo esta coincidência não autoriza o entendimento de que existiria uma identidade entre essas duas obrigações tributárias, a ponto de elidir o pagamento da estimativa de dezembro, quando quitado o tributo anual.

Portanto, não merecem prosperar as alegações do impugnante.

Por estes fundamentos, não há como acolher a pretensão da Recorrente.

Pelos fundamentos expostos, o Colegiado negou provimento ao mérito (amortização de despesas com ágio) da autuação fiscal, bem como manteve a exigência da multa isolada por recolhimento a menor de estimativas mensais de IRPJ e de CSLL.

Assinado Digitalmente

Maurício Novaes Ferreira