



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 17459.720019/2021-23
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº **1301-006.920 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 14 de maio de 2024
Recorrentes GENERAL MILLS BRASIL ALIMENTOS LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2016, 2017, 2018

NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Tendo sido o lançamento efetuado com observância dos pressupostos legais e não havendo prova de violação das disposições contidas no art. 142 do CTN e arts. 10 e 59 do Dec. nº 70.235, de 1972, não há que se falar de nulidade do lançamento.

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

Ano-calendário: 2016, 2017, 2018

APROVEITAMENTO DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO GERADO NA AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. INOCORRÊNCIA DE CONFUSÃO PATRIMONIAL ENTRE O REAL INVESTIDOR E O INVESTIMENTO ADQUIRIDO COM ÁGIO.

Para fins de caracterização da hipótese prevista no art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, é imprescindível que o ágio tenha sido efetivamente suportado pelo real investidor. Desse modo, não havendo a confusão patrimonial entre o real investidor e o investimento adquirido com ágio, não resta configurada a referida hipótese legal, razão pela qual deve ser mantida a glosa da amortização do ágio.

MULTA ISOLADA. LAVRATURA APÓS ENCERRAMENTO DO ANO-CALENDÁRIO. ESTIMATIVAS. SÚMULA CARF Nº 178.

A inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário não impede a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

MULTA ISOLADA. BASE DE CÁLCULO. ESTIMATIVAS. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASE NEGATIVA DE CSL.

Para efeito de lançamento de ofício da multa isolada sobre as estimativas não recolhidas, apuradas com base em balancetes mensais de suspensão ou redução, permite-se a dedução da base de cálculo destas o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da CSLL, dentro do limite legal.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício. Quanto ao Recurso Voluntário, acordam os membros do colegiado (i) em rejeitar a preliminar de nulidade, por maioria de votos, vencido o Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, que a acolhia; e, (ii) no mérito, em negar provimento (ii.1) por voto de qualidade, quanto à dedutibilidade de despesa de amortização de ágio, vencidos os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza e Eduardo Monteiro Cardoso, que lhe davam provimento, e (ii.2) por unanimidade de votos, em relação à multa isolada, permitindo a compensação de 30% com prejuízos acumulados em períodos anteriores. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os Conselheiros Eduardo Monteiro Cardoso e José Eduardo Dornelas Souza.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Carmen Ferreira Saraiva (suplente convocada), José Eduardo Dornelas Souza, Eduardo Monteiro Cardoso e Rafael Taranto Malheiros (Presidente). Ausente o conselheiro Iágaro Jung Martins, substituído pela conselheira Carmen Ferreira Saraiva.

Relatório

Trata o presente de análise de Recursos de Ofício e Voluntário interpostos face a decisão de 1ª instância que considerou a “Impugnação Procedente em Parte”, “[...] para manter a infração, mas devido aos prejuízos/base de cálculo registrados na ECF, reduzir a zero os valores a cobrar de IRPJ e CSLL”.

2. Estes autos são continuação da verificação da adequação das despesas de amortização do ágio advindo da aquisição de YOKI ALIMENTOS S/A, deduzidas na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSL nos anos-calendário de 2016 a 2018, dando continuidade às auditorias cujos trabalhos estão consubstanciados nos processos administrativos n.ºs 16561.720021/2017-86 e 16561.720077/2019-01. Como resultado, foram lavrados Autos de Infração (AIs) de IRPJ (e-fls. 969/987) e de CSL (e-fls. 988/1005) no valor total original de R\$ 301.967.727,96 e R\$ 108.780.660,25, respectivamente. O Contribuinte foi deles cientificado em 13/08/2021 (e-fls. 1265). A autuação foi assim sumarizada no “Termo de Verificação e Encerramento” (**TVE**), de e-fls. 1009/1042):

Fatos

2.1. No dia 24/05/2012, foi firmado contrato de compra e venda de participação societária, por meio do qual GENERAL MILLS, INC adquire totalidade das ações de YOKI ALIMENTOS S/A e das cotas das subsidiárias TRANSYOKI TRANSPORTES YOKI LTDA, AGRÍCOLA NOVA INDEMIL LTDA, BENEFICIADORA DE CEREAIS MANI LTDA, BENEFICIADORA DE CEREAIS CAMPO NOVO DO PARECIS LTDA e YOKI DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA, pertencentes a GABRIEL JOÃO CHERUBINI, YEDA KITANO CHERUBINI, MISAKO MATSUNAGA, MITSUO MATSUNAGA ZILO

MATSUNAGA e ALDEINHA PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS LTDA, por R\$ 1.750.000.000,00, pagos no dia 01/08/2012, data de fechamento da transação, incluindo-se nesse valor o devido pelos títulos de propriedade de acionistas minoritários (e-fls. 769/862 e 882/956).

2.1.1. A parte compradora estava sediada nos Estados Unidos da América, apesar de o grupo multinacional deter, ao tempo da assinatura do compromisso de compra e venda, o controle de duas pessoas jurídicas constituídas no Brasil: GENERAL MILLS BRASIL e GENERAL MILLS BRASIL ONE (GMBOne).

2.1.1.1. A GENERAL MILLS BRASIL ONE foi constituída em 23/04/2012, com capital social de R\$ 10.000,00, por GENERAL HOLDING B.V. e por GENERAL MILLS HOLDING G (NETHERLANDS) B.V., detentora de 99,99% das cotas (e-fls. 93/100).

2.1.1.2. A outra companhia, a GENERAL MILLS BRASIL, operava há duas décadas no País, tendo como controladora a GENERAL MILLS INTERNATIONAL BUSINESS, INC, pessoa constituída e sediada no Estado de Delaware, nos Estados Unidos da América. Após algumas alterações societárias promovidas dentro do grupo econômico, o controle da empresa brasileira passou a ser detido, a partir de 19/07/2012, por GENERAL MILLS HOLDING G (NETHERLANDS) B.V.. Em 20/07/2012, foi incorporada por GENERAL MILLS BRASIL ONE (e-fls 224/253).

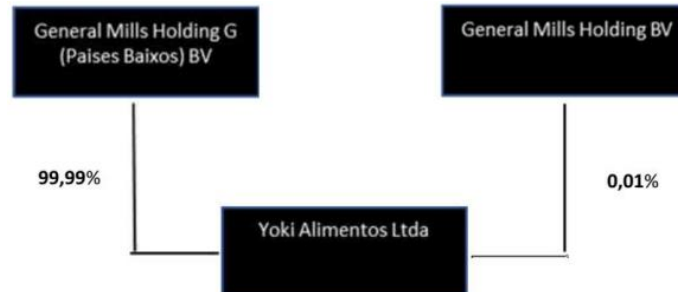
2.1.2. Alguns dias após, em 27/07/2012, foi assinado aditamento ao acordo de compra e venda da YOKI, que traz a cessão por GENERAL MILLS, INC de todos seus direitos, interesses e obrigações decorrentes do negócio para GENERAL MILLS BRASIL ONE (e-fls. 864/872 e 958/964).

2.1.3. No dia 26/07/2012, o capital social da GENERAL MILLS BRASIL ONE foi aumentado em R\$ 1.970.000.000,00 (e-fls 102/117). A integralização, por GENERAL MILLS HOLDING G (NETHERLANDS) B.V., ocorreu em parcelas, finalizada em 14/08/2012. Os recursos foram destinados ao pagamento dos acionistas da YOKI e cotistas de suas subsidiárias.

2.1.4. Após a conclusão da transação, a estrutura societária assumiu a seguinte configuração:



2.1.5. No dia 31/08/2012, YOKI ALIMENTOS, cuja denominação social veio a ser alterada para GENERAL MILLS BRASIL ALIMENTOS LTDA em 19/07/2014, **incorpora a GENERAL MILLS BRASIL ONE**. A GENERAL MILLS HOLDING G (NETHERLANDS) passa a deter 99,99% do capital social da incorporadora (e-fls. 275/309):



Glosa: valores não amortizáveis

2.2. A fiscalização entendeu que o ágio gerado na aquisição da YOKI ALIMENTOS S/A no valor de R\$ 1.487.444.000,40, contabilizado pela GENERAL MILLS BRASIL ONE com fundamento na expectativa dos resultados futuros da adquirida, não pode ser amortizado. A Lei nº 9.532/97 não seria aplicável porquanto não cumprida a hipótese da confusão patrimonial, que também tornaria impossível a recuperação do ágio na alienação do investimento. Assim, glosou os valores amortizados.

Ativos intangíveis identificáveis, ativo imobilizado e reavaliação de estoques amortizados como ágio pago pela rentabilidade futura. Impossibilidade.

2.3. Subsidiariamente, entendeu que parte do valor que foi deduzido nas bases de cálculo não deve ser amortizado, em razão da inobservância dos requisitos legais.

2.3.1. Da leitura dos artigos 385 e 386 do Dec. nº 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda de 1999, RIR/99), a fiscalização afirma exurgirem alguns requisitos a serem observados quando se trata de aquisição e posterior amortização de investimento com ágio:

- a. o custo de aquisição deve ser desdobrado em valor de patrimônio líquido na época da compra e em ágio ou deságio, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor do patrimônio líquido;
- b. o ágio dedutível na composição da base de cálculo do Imposto de Renda da pessoa jurídica deve ser proveniente do valor da rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;
- c. o lançamento do ágio com base na previsão de resultados de exercícios futuros deve estar amparado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração;
- d. o ágio que preencha os requisitos mencionados acima somente adquire a qualidade de despesa dedutível quando absorvido o patrimônio da pessoa jurídica cuja participação foi adquirida com mais valia ou quando ocorrer a incorporação ou fusão da pessoa jurídica que detinha participação societária.

2.3.2. A fiscalização afirma que o laudo econômico-financeiro encomendado pela GENERAL MILLS, INC. faz uso do método do fluxo de caixa descontado (e-fls. 1116/1178). A despeito de avaliar o valor da participação societária que se pretendia adquirir com base em projeções de rentabilidade da empresa, trata-se apenas de um método que o comprador pode utilizar para avaliação. A expectativa da rentabilidade é valor residual a ser apurado depois de valorados a mercado os passivos e os ativos identificáveis e esse levantamento não se encontra presente naquele relatório técnico, lembrando que o § 3º do inciso II do artigo 385 do RIR/99 exige que nas duas hipóteses que impactam diretamente a apuração do lucro real (ágio por rentabilidade futura e ágio em razão da reavaliação a valor de mercado de bens do ativo) a fundamentação deve estar escorada em demonstração que será arquivada como comprovante da escrituração.

2.3.3. A fiscalização afirma também que parte do ágio contabilizado como rentabilidade futura para fins fiscais (mais valia de ativo imobilizado, reavaliação dos estoques de produtos acabados, relacionamento com clientes, marcas e outros intangíveis), não poderia ser deduzida na apuração do Imposto de Renda, haja vista que engloba valores que devem ser imputados à reavaliação de alguns ativos e à avaliação de certos intangíveis identificáveis, que por sua natureza ou não são amortizáveis ou depreciáveis ou são contemplados por regime jurídico próprio que regem o momento e quantidade a ser deduzida na base de cálculo do imposto.

2.3.4. Dito isso, descontando-se os itens que não podem compor o ágio resultante do pagamento pelos lucros futuros da investida, o valor máximo que poderia ser amortizado, se fosse superado o impeditivo legal atinente à não ocorrência de confusão patrimonial entre a adquirida e real adquirente, seria de R\$ 743.132.000,00, referente à 4ª linha da tabela elaborada pelo Contribuinte em resposta à intimação:

Fomos solicitados a indicar as conta contábeis as quais no ECD do Ano calendário de 2013 compunham a transferência dos saldos do respectivo ágio em discussão, sendo:

General Mills Brasil Alimentos Ltda - Lançamento Ágio 2012	
D 132101 Terrenos	32.345.000,00
D 132201 Edifícios e Construções	62.899.000,00
D 132301 Equipamentos e Instalações	68.980.000,00
D 112407 Ágio por Rentabilidade Futura	743.132.000,00
D 132803 Marcas Yoki	434.777.000,00
D 132804 Marcas Kitano	85.487.000,00
D 132805 Cust. Relationship	36.024.000,00
D 132807 Outros Intangíveis	10.000.000,00
D 112104 Produto Acabado	13.800.000,00
C 112801 Impostos Diferidos	388.000,00
C 131101 Investimentos	1.487.056.000,00

Multa de ofício. Qualificação

2.4. A fiscalização entendeu que o complexo procedimento envolvendo as tratativas com vistas à aquisição da participação societária, o qual requer avaliação jurídica, econômica, financeira, contábil, etc. do negócio e como consequência exige a intervenção de vários profissionais altamente especializados, foi efetuado no exterior e restou concluído mediante a assinatura do acordo de compra e venda, estando a parte compradora sediada fora do País.

2.4.1. A GENERAL MILLS sabia que ao adotar tal configuração para o negócio jurídico que o registro do investimento na controladora, efetiva compradora, sediada na Holanda,

somente lhe permitiria o aproveitamento fiscal do ágio no momento da alienação da participação societária ou da extinção do investimento na YOKI.

2.4.1.1. A fiscalização entendeu que foi adotado conduta simulatória que consistiu em criar a aparência de que a aquisição se dera por empresa controlada residente no Brasil, de modo a possibilitar a amortização do ágio, mediante a incorporação dos patrimônios da adquirida e da GENERAL MILLS BRASIL ONE. Há clara divergência entre a *intentio facti* e a *intentio juris*, típica da simulação relativa.

2.4.1.2. Assim, com a cessão para a GENERAL MILLS BRASIL ONE do direito à aquisição da participação societária da YOKI, inicia-se a produção concatenada de uma série de atos simulados. A pessoa jurídica brasileira, embora constituída e funcionando há quinze anos, estava, a partir da concretização do negócio, destinada a não perdurar. Foi utilizada como canal de passagem dos recursos necessários para a aquisição da YOKI e para dar a necessária aparência de aderência à legislação tributária dos atos que se seguiriam, que exigiam a confusão dos patrimônios da adquirente e da adquirida.

2.4.1.3. O dolo, neste caso, é a intenção de ludibriar o fisco, visando redução indevida da base tributária, revela-se pela interposição de pessoa jurídica com o intuito de dissimular o real sujeito da relação jurídica, o verdadeiro comprador da participação societária, que não poderia usufruir da amortização na hipótese de incorporação.

2.4.2. Também, após a integração dos patrimônios da YOKI e da GENERAL MILLS BRASIL ONE, o controle da adquirida passa diretamente para a GENERAL MILLS HOLDING G., evidenciando a real proprietária da participação societária da YOKI, que havia sido ocultada. Não se pode aceitar o argumento da prática de mera conduta culposa, na medida em que se mantém o investimento registrado no balanço da GENERAL MILLS HOLDING G, disponível para aproveitamento fiscal futuro e, ao mesmo tempo, promove-se a amortização do sobrepreço pago na apuração dos tributos devidos pela adquirida.

Recolhimento insuficiente de estimativas. Multa isolada.

2.5. Em decorrência das glosas não foram recolhidos os valores das estimativas. Com base no art. 44, inciso II da Lei nº 9.430/96, efetuou-se o lançamento correspondente.

CSLL

2.6. A fiscalização aplicou à CSLL as mesmas conclusões esposadas em relação ao IRPJ, consoante o disposto no artigo 57 da Lei nº 8.981/95.

3. Irresignado, em 09/09/2021 (e-fls. 1045), o Contribuinte apresentou Impugnação (e-fls. 1046/1099), que pode ser sumarizada nos seguintes termos:

3.1. Em sede **preliminar**, pugna pela **nulidade por erro na apuração do lançamento**.

3.1.1. A impugnante afirma que a autoridade fiscal não realizou a recomposição da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, a fim de realizar a pretendida glosa de despesas com amortização de ágio. Ao contrário, a autoridade fiscal teria deliberadamente decidido calcular a exigência

fiscal mediante a aplicação simples e direta das alíquotas de IRPJ e CSLL sobre o valor total das despesas glosadas (R\$ 148.744.400,04 ao ano).

3.1.2. A impugnante assevera que como resultado da metodologia de apuração do IRPJ e da CSLL a ser exigido no auto de infração, a autoridade fiscal desconsiderou a base de cálculo de tais tributos (prejuízo fiscal e bases negativas, respectivamente) apuradas pelo contribuinte e devidamente declaradas em ECF.

3.1.3. Para melhor ilustrar o ocorrido, a seguir o exemplo do ano-calendário 2016. Conforme se verifica da ECF do período (bases de cálculo do IRPJ e da CSL sobre o Lucro Real após as compensações de prejuízos, e-fls. 1180/1181), a base de cálculo anual do IRPJ e da CSLL nesse período foi de - R\$ 172.207.833,25. Conforme disposição do art. 79, "b" do Decreto-lei n.º 5.844/43 e art. 909, II, do Dec. n.º 9.580/18 ("RIR/18"), ao glosar a despesa relacionada à dedutibilidade do ágio, que em 2016 foi de R\$ 148.744.400,04, deveria a Autoridade Fiscal ter recomposto a base de cálculo dos tributos, de modo que o resultado para este período seria de prejuízo de R\$ 23.463.433,21.

3.1.4. Assim, tivesse a fiscalização seguido o critério estabelecido em Lei para glosa de despesas, nenhum valor seria devido a título de IRPJ ou CSLL. A mesma situação se repete com relação aos anos-calendário 2017 (base de cálculo apurada de - 250.633.164,68, e-fls. 1183/1184) e 2018 (base de cálculo apurada de - 262.146.985,84, e-fls. 1186/1187).

3.2. No mérito, aduz o seguinte:

3.2.1. As informações contidas na ECF dos respectivos períodos estavam à disposição da fiscalização. Assim, considerando os resultados negativos indicados na ECF, a glosa da amortização fiscal do ágio incorrida nestes períodos não poderia resultar em exigência de tributo. Assim, na hipótese de superar-se a nulidade suscitada, há de se reconhecer que no presente caso **não há base de cálculo tributável**, o que impõe o cancelamento da autuação.

3.2.2. A impugnante entende que **três requisitos** foram estabelecidos pela jurisprudência do CARF para que a amortização do ágio pago com base em expectativa de rentabilidade futura seja considerada dedutível. No caso, a operação jurídica cujos detalhes foram descritos atende a todos:

3.2.2.1. O efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive do ágio, em dinheiro.

3.2.2.2. A realização das operações originais entre partes não ligadas. Não há qualquer ligação entre a GMBOne (empresa do Grupo General Mills) com os antigos acionistas da YOKI (membros da família Matsunaga, ou mesmo a antiga Aldeinha Participações Ltda.).

3.2.2.3. Lisura na avaliação da empresa adquirida e a existência do ágio pago em razão da expectativa de rentabilidade futura.

3.2.2.3.1. Foi apurado em demonstrativo elaborado por auditoria independente segundo os critérios estabelecidos pelo art. 20 do Dec.-lei n.º 1.598/1977. Este documento demonstra a análise sobre o mercado brasileiro à época da operação e da inserção da YOKI neste mercado, com análise da indústria alimentícia e da empresa. O laudo, então, projeta, num período determinado, o volume de vendas de cada um dos produtos fornecidos pela empresa, com base

nas perspectivas de crescimento de mercado para cada um deles, bem como custos diretos e indiretos envolvidos na operação de vendas de maneira geral, chegando-se ao valor de aproximadamente R\$ 1.900.000.000,00 para o investimento, verificando-se sobrepreço na aquisição.

3.2.2.3.2. No PAF n.º 16561.720021/2017-86, que trata do mesmo contribuinte, dos mesmos fatos e do mesmo ágio do caso presente, referente às amortizações realizadas em 2012 e 2013, a autoridade fiscal concluiu que o ágio (todo ele) fundou-se em expectativa de rentabilidade futura. É o que se depreende do trecho do TVF lavrado naqueles autos. No presente caso, portanto, a abandonou a constatação já aferida sem que tenha indicado eventual falha metodológica afeita ao demonstrativo preparado e arquivado à época da operação. Inclusive, o TVF reconhece que o método de fluxo de caixa descontado é válido para fins de avaliação (e-fls. 1029/1030). Nada foi suscitado, tampouco, sobre as premissas consideradas para a avaliação da rentabilidade futura da YOKI, sejam dados macroeconômicos ou a taxa de desconto considerada.

3.2.2.3.3. No lugar disso, o TVF alega que, para valorar o investimento, o laudo supostamente "não se prestava para quantificar e qualificar o valor do ágio fundamentado no valor de rentabilidade com base em previsão de resultados futuros", pois a Impugnante "reexaminou o sobrepreço pago e efetuou o seu desmembramento em diversas partes e considerou a rubrica relativa aos lucros futuros como sendo apenas um entre os demais componentes do ágio total" (e-fls. 1030).

3.2.2.3.4. Não procede, em especial, a acusação de que a Impugnante teria amortizado indevidamente valores relativos a fundo de comércio e intangíveis (e-fls. 1030 e ss.), note-se que o laudo traz o balanço patrimonial da YOKI entre os períodos de 2009 a 2011. Conforme se verifica dos dados ali constantes, neste período, os valores atribuídos a intangíveis eram próximos a zero.

3.2.2.4. Ademais, para o CARF, a demonstração será válida se elaborada em período contemporâneo à aquisição do investimento com ágio. Essa diretriz funda-se no entendimento de que, se a demonstração visa fundamentar a decisão do comprador quanto à possibilidade de retorno do investimento, ela deve ser realizada à época da tomada de decisão, e nunca posteriormente. Com base neste racional, nos casos em que o contribuinte apresenta mais de um laudo, sendo apenas um deles contemporâneo à operação, o CARF considera relevante apenas o primeiro, elaborado à época da aquisição do investimento.

3.2.2.4.1. Observa que a contabilidade brasileira passou por uma grande transformação nos últimos anos, com a adoção de novos padrões contábeis. Na toada dessa alteração de padrões contábeis, o Pronunciamento Técnico n. 15, do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, passou a regular a contabilização das chamadas "Combinações de Negócios", incluindo, entre outras coisas, o goodwill daí decorrente.

3.2.2.4.2. Nesse contexto, em 15/06/2015, cumprindo o que passou a ser exigido pela contabilidade, bem como as determinações da Lei 12.973/2014 e da Instrução Normativa 1515/2014, a Impugnante realizou uma nova mensuração quanto à aquisição da YOKI, ocorrida em 2012. Essa nova mensuração adotou novos padrões a fim de evidenciar, para fins exclusivamente contábeis, o goodwill envolvido nessa aquisição.

3.2.2.4.3. O i. agente fiscal passou a desconsiderar o laudo elaborado por perito independente à época da operação que deu origem ao ágio ora em discussão, passando a considerar essa recente evidenciação contábil, emitida muitos anos após a operação em questão.

3.2.2.4.4. A impugnante entende que ainda que esta segunda orientação contábil tenha atribuído valores específicos a cada um dos incisos do §2º do art. 20, designando à rentabilidade futura apenas R\$ 743.132.000,00, este resultado não tem qualquer relevância para a amortização do ágio ora em discussão. Esse segundo laudo não pode ser considerado para valoração retroativa da operação, especialmente diante da existência de lúdimo laudo técnico contemporâneo à operação, elaborado nos estritos termos do §3º do art. 20 do Decreto nº 1.598/77, o qual demonstrou que o fundamento para o pagamento do sobrepreço foi a expectativa de rentabilidade futura.

3.2.2.4.5. A impugnante conclui que para operações realizadas anteriormente à Lei n. 12.973/2014, como é o presente caso, o aludido apontamento contábil, conduzido pelos novos padrões contábeis do CPC 15, deve ser considerado absolutamente neutro e irrelevante para fins fiscais, em nada interferindo no ágio apurado com a aquisição de investimento fundamentado em expectativa de rentabilidade futura calculado em conformidade com a Lei n. 9.532/97.

3.2.3. Quanto ao “**real adquirente**” do investimento, trouxe o seguinte:

3.2.3.1. Segundo a fiscalização, o preço de compra de R\$ 1.750.000.000,00 teria sido arcado pela GMNetherlands e não pela GMBOne. Tal situação levaria à conclusão de que, "na essência", as ações da YOKI foram adquiridas pela controladora estrangeira e que o ágio somente poderia ser registrado no balanço patrimonial desta, e não da sociedade brasileira GMBOne. Ocorre, assevera a impugnante, que os "recursos financeiros" mencionados pelo auto de infração não foram transferidos da GMNetherlands para a GMBOne a título de gratuidade ou evitados de qualquer mácula. Trata-se de legítima operação típica de integralização de capital social, como atesta inadvertidamente a própria autoridade fiscal (e-fls. 1010). Assim, houve efetivo sacrifício econômico por parte da GMBOne para recebimento dos recursos. Não há no auto de infração qualquer explicação para uma suposta ineficácia da integralização de capital. A bem da verdade, o auto de infração ratifica a existência da GMBOne como empresa operacional e existente há muitos anos, o que impõe o reconhecimento dos atos jurídicos por ela praticados, inclusive o aumento de capital social. Nestes termos, a validade e os efeitos da integralização de capital realizada não poderiam ter sido desconsiderados pela autoridade fiscal.

3.2.3.2. O auto de infração alega que a GMNetherlands teria realizado o efetivo sacrifício patrimonial para a aquisição do investimento, pois nas informações apresentadas nas demonstrações financeiras encerradas em maio de 2013 (referente a 2012) esta empresa indicou o investimento com a participação de 100% na YOKI, avaliado em 1.064.418.630,00 Euros, valor este que coincidia com o valor de investimento originalmente possuído na GMBOne, o que comprovaria que a sociedade estrangeira teria sido a "Real Adquirente" da YOKI e que nunca o deixou de ser (e-fls. 1019). A impugnante afirma que a GMNetherlands optou por avaliar os seus investimentos pelo respectivo custo de aquisição, sem ajustes de equivalência patrimonial. Assim, é natural que o valor do investimento tenha permanecido indicado nas declarações até que se procedesse a novos aumentos ou reduções do capital da Impugnante. Ressalta, que a GMNetherlands nunca teve investimento direto na YOKI.

3.2.3.3. Observa que a norma de dedutibilidade das despesas de ágio, prescrita pelos arts. 7º e 8º da Lei n. 9.532/97, não discrimina o capital originalmente estrangeiro integralizado em empresas brasileiras, ainda que o referido capital venha posteriormente a compor os recursos empregados para a aquisição de investimentos em outras empresas nacionais. Assim, ao negar à Impugnante o direito à amortização do ágio apurado em conformidade com a legislação sob o fundamento de que os recursos utilizados para adquirir a Yoki vieram da empresa localizada no exterior, o auto de infração **acaba incorrendo em discriminação do capital originalmente estrangeiro**, conduta vedada pelo art. 2º da Lei n.º 4.131/62.

3.2.3.4. Pela leitura do TVF, verifica-se que a autoridade fiscal desconsiderou a legitimidade da GMBOne com base no argumento de que a sociedade, embora operacional desde 1996, seria uma espécie de empresa veículo, que teria sido utilizada como mero "canal de passagem dos recursos necessários para aquisição".

3.2.3.4.1. Tendo incorporado a empresa General Mills Brasil (GMB), responsável pela importação e revenda das barras de cereais (NATURE VALLEY) e sorvetes (HAAGEN DAZS), a GMBOne passou a explorar tais marcas, que continuam, até os dias atuais, sob a exploração da Impugnante.

3.2.3.4.2. A impugnante afirma que a GBMOne possuía uma folha de empregados com mais de 260 pessoas em diversas funções, desde atendentes de sorveteria, passando por analistas de processos a diretores de vendas etc., conforme se verifica das listas de empregados (e-fls. 1189/1194), relação de movimentações no CAGED (e-fls. 1196/1220) e pelas anotações em carteira de trabalho de empregados (e-fls. 1222/1263).

3.2.3.4.3. Tal impossibilidade de enquadramento da GMBOne nestes termos foi inclusive reconhecida pela DRJ nos autos do PAF n.º 16561.720.077/2019-01 (relacionado ao mesmo contribuinte e baseado na mesma operação que deu origem à presente autuação), por unanimidade de votos. A seguir, trecho do acórdão proferido em primeira instância administrativa:

Assim, não é inteiramente verdadeiro que a GENERAL MILLS ONE tenha participado como uma típica empresa veículo, haja vista que quando adquiriu a YOKI ela possuía atividade operacional, patrimônio, etc. Ou seja, não se pode dizer que a empresa tinha como único e exclusivo propósito a passagem dos recursos destinados para a aquisição das ações da YOKI. Verifica-se, ainda, que a incorporação da GENERAL MILLS ONE pela YOKI ocorreu entre duas empresas operacionais, o que afasta qualquer pretensão fiscal de conferir à operação o atributo de artificialidade, pois reveste-se de substância econômica.

3.2.3.5. A Autoridade Fiscal afirma, em diversas passagens, que a GMBOne foi "interposta", e que tal interposição teria ocorrido com o objetivo de dissimular o real adquirente do investimento - na visão do TVF, a GMNetherlands.

3.2.3.5.1. A impugnante entende que segundo o inciso I do § 1º do artigo 167 do Código Civil, há simulação quando os negócios jurídicos aparentam "conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem". A abordagem tradicional ao tema funda-se na diferenciação entre interposição fictícia e na asserção de que apenas a primeira configuraria simulação.

3.2.3.5.2. A impugnante entende que uma interposição fictícia em termos próprios (em que a esfera jurídica do interposto mantém-se completamente alheia aos efeitos do negócio jurídico celebrado) não seria possível a respeito da simulação de atos societários. Aqui, não se admite a sociedade meramente aparente, pois a proteção da confiança do mercado depende da confiabilidade das aparências. Daí se mostrar, também por este motivo, pouco pertinente a construção da autoridade fiscal de que a Impugnante teria adotado "conduta simulatória, que consistiu em criar a aparência de que a aquisição se dera por empresa controlada residente no Brasil, de modo a possibilitar a amortização do ágio" (e-fls. 1035).

3.2.3.5.3. A impugnante afirma que caso fosse possível cogitar a interposição fictícia em um ato societário como a compra da Yoki, esta alegação estaria condicionada à prova do acordo de interposição entre a GMNetherlands e a GMBOne, com a participação dos vendedores, que seriam partícipes da simulação. Isso porque a interposição fictícia requer o envolvimento de todos: alienantes e compradores. No presente caso, não há prova da participação da família Matsunaga na alegada simulação, e sequer poderia haver, pois tal "acordo trilateral", imprescindível para a caracterização da interposição fictícia, nunca foi concluído. A bem da verdade, não se evidencia dos autos qualquer irregularidade de atos praticados pela Impugnante.

3.2.3.5.4. A impugnante ressalta, ainda, que entre a aquisição da Yoki e a incorporação da GMBOne, a única sócia da Yoki foi a GMBOne. Não havia ações da Yoki no patrimônio da GMNetherlands. Não há registro de direitos políticos (e.g. votação em assembleias da Yoki) sendo exercidos diretamente pela GMNetherlands. Não há sinal de que a GMNetherlands tenha recebido, diretamente, dividendos, juros sobre o capital próprio ou quaisquer outros frutos financeiros derivados as ações da Yoki. Não há, ainda, qualquer indício de que a GMNetherlands poderia, neste período, dispor (alienar) as ações da Yoki - faculdade que notabiliza a propriedade de uma coisa. Enfim, não há prova alguma de efeitos diretos produzidos pelos atos da GMBOne sobre a esfera de direitos da GMNetherlands - fato que poderia, em tese, justificar a alegada interposição fictícia ou simulação.

3.2.3.6. Observa que mesmo na hipótese de estruturas que se valem de uma empresa veículo para viabilizar o aproveitamento do ágio, é também válido o entendimento de que isso não é motivo suficiente para a glosa do ágio quando ausentes simulação, dolo ou fraude. É o que se observa dos julgados do CARF.

3.2.3.7. A impugnante afirma que embora o auto de infração não traga outros fundamentos legais, além dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, para embasar o entendimento de que a GMNetherlands seria a "real adquirente" da YOKI, é possível cogitar que a autoridade fiscal tenha se inspirado nas normas do IFRS que tratam da "identificação do adquirente" em uma operação de combinação de negócios. Afinal, as normas contábeis (principalmente depois da introdução dos padrões internacionais) costumam dar maior importância para o teor econômico das operações do que a sua estruturação jurídica. Importa notar, porém, que uma análise dessas normas pela autoridade fiscal pouco contribuiria com as pretensões da Autoridade Fiscal.

3.2.3.7.1. Caso a GMBOne, enquanto adquirente e investidora da YOKI, fosse uma efetiva "empresa veículo", isto é, uma holding "vazia", sem administração própria ou mesmo presença física local no Brasil, poder-se-ia argumentar que o centro de decisões da GMBOne (enquanto investidora direta da YOKI) estaria situado em outra sociedade acima na estrutura societária do Grupo General Mills. Porém, sendo a GMBOne uma sociedade operacional, com atividades e

administração local, a assunção do controle indireto por outra sociedade (no caso, a GMNetherlands) "através" da GMBOne não se sustenta.

3.2.3.7.2. Sob a perspectiva "operacional", a GMBOne é a sociedade que possui substância, pois ela é quem possui estrutura física, empregados e atividade comercial, enquanto a GMNetherlands é, declaradamente, uma sociedade holding cujo patrimônio corresponde essencialmente a participações societárias (vide as informações nas suas demonstrações financeiras às e-fls. 1030). Logo, a GMBOne possui maiores condições de ser o "centro de decisões" de controle sobre a Yoki do que a GMNetherlands seria.

3.2.3.8. Por fim, que **não houve nenhuma "transferência" de ágio** da GMNetherlands para a GMBOne, **nem o "registro em duplicidade do sobrepreço pago"**, como afirma a autoridade fiscal em passagens do TVF. A GMNetherlands nunca registrou ágio em seu balanço patrimonial. Primeiramente, porque o aumento de capital da GMBOne se deu sem ágio e, depois, porque referido custo foi herdado na Impugnante em decorrência da incorporação. Além disso, pontua a impugnante, ainda que por hipótese a acionista da GMBOne houvesse registrado o seu investimento com a segregação do ágio por qualquer razão, isso em nada afetaria o presente caso. Exatamente pela autonomia das personalidades jurídicas da GMBOne e suas acionistas, a Impugnante não possui qualquer discricionariedade quanto aos padrões contábeis seguidos por suas acionistas, que estão, inclusive, submetidas a normas contábeis estrangeiras.

3.2.4. Quanto à **qualificação da multa de ofício**, aduz que:

3.2.4.1. tanto com relação ao PAF nº 16561.720021/2017-86 (em primeira e segunda instâncias) quanto com relação ao PAF nº 16561.720.077/2019-01 (em primeira instância, aguardando o julgamento em segunda), ambos relacionados ao mesmo contribuinte e baseados na mesma operação que deu origem à presente autuação, a inoccorrência de dolo capaz de ensejar a qualificação da multa de ofício foi reconhecida.

3.2.4.2. A identificação do dolo (elemento subjetivo) em matéria tributária é relevante para o procedimento de fiscalização, pois a sua verificação é causa para majoração da multa de ofício. Por esse motivo, não se pode confundir a ocorrência de um ilícito com a intenção em praticá-lo.

3.2.4.3. A GMBOne foi parte do SPA (*Stock Purchase Agreement*) na condição de empresa operacional. Não houve simulação, pois a GMBOne dispôs de recursos próprios, obtidos mediante integralização de capital, para adquirir a YOKI, numa operação que gerou efeitos diretamente sobre a sua esfera de direitos. Se de fato uma ilegalidade foi praticada, a tal conclusão somente se pode chegar confrontando duas interpretações - a do fisco e a do contribuinte - que, à época dos fatos, eram igualmente plausíveis. Em tais circunstâncias, sendo o caso de conflito de interpretações, de fato não há como reputar presente o dolo específico integrante do tipo da multa qualificada.

3.2.4.4. Nos termos do artigo 21 do Código Penal, o erro de proibição - causa de exclusão de culpabilidade - ocorre quando não é possível conhecer, de antemão, o caráter ilícito de uma conduta. A impugnante entende que havia a impossibilidade de se conhecer, de antemão, a suposta ilicitude imputada à Impugnante. Entendimento confirmado por todo o esforço argumentativo que a autoridade fiscal fez para defender a sua acusação.

3.2.4.5. Por fim, não é demais ressaltar que a matéria objeto do auto de infração sujeita-se ao comando hermenêutico do artigo 112 do CTN.

3.2.5. No caso, há razões pelas quais **não se deve exigir multa isolada**, quais sejam: (i) incorreção do cálculo realizado pelo auto de infração; (ii) impossibilidade de se penalizar duplamente um mesmo fato "ilícito"; (iii) impossibilidade de exigência da multa isolada após o fim do exercício fiscal; (iv) a inadequação lógica do dispositivo legal relativo à multa isolada com o caso concreto (em que se verifica a exigência de tributo).

4. Sobreveio deliberação da Autoridade Julgadora de piso, consubstanciada no Ac. n.º 101-016.776 – 8ª TURMA/DRJ01, proferido em sessão realizada em 03/08/2022 (e-fls. 1283/1317), de que se deu ciência ao Contribuinte em 29/08/2022 (e-fls. 1326), cujos ementa e acórdão foram vazados nestes termos:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2016, 2017, 2018.

ÁGIO. INEXISTÊNCIA DE CONFUSÃO PATRIMONIAL.

A amortização fiscal do ágio somente tem amparo legal quando as empresas adquirente e adquirida se emaranham entre si, a partir de um dos institutos elencados no art. 7º da Lei 9.532/1997 (fusão, cisão ou incorporação), resultando dessa operação a confusão patrimonial entre ambas. Não se permite, em regra, a dedução do ágio se ambas as empresas permanecem ativas após todo o processo de reorganização societária.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Ano-calendário: 2016 [rectius, 2016, 2017, 2018].

INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. EFEITOS NA BASE DE CÁLCULO DA CSLL. LANÇAMENTO DECORRENTE.

Por se tratar de exigência reflexa realizada com base nos mesmos fatos, a decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento do imposto de renda pessoa jurídica constitui prejulgado na decisão do lançamento decorrente relativo à CSLL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO PADRÃO. CONCOMITÂNCIA.

À autoridade administrativa não é dada opção de não aplicar as leis vigentes. Ademais, as estimativas mensais configuram obrigações autônomas, que não se confundem com a obrigação tributária decorrente do fato gerador anual. Não há coincidência de motivação entre as penalidades, sendo distintas tanto as suas causas, quanto os seus fundamentos legais.

Impugnação Procedente em Parte

Outros Valores Controlados

Acordam os membros da 8ª TURMA/DRJ01 de Julgamento, por unanimidade de votos: quanto a infração “valores não amortizáveis” dar parcial provimento à impugnação para manter a infração, mas devido aos prejuízos/base de cálculo registrados na ECF, reduzir a zero os valores a cobrar de IRPJ e CSLL. Quanto a multa isolada, negar provimento a impugnação.

(...)

Submeta-se à apreciação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, de acordo com o art. 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações introduzidas pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017, por força de recurso necessário. A exoneração do crédito procedida por este acórdão só será definitiva após o julgamento em segunda instância.

5. Irresignado, em 27/09/2022 (e-fls. 1328), o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário (e-fls. 1329/1375) e contrarrazões ao Recurso de Ofício (e-fls. 1378/1401), que, em síntese, repisa as razões de Impugnação e alega, naquela peça, “impossibilidade de salvamento, pela DRJ, dos vícios incorridos”.

Voto

Conselheiro Rafael Taranto Malheiros, Relator.

6. O valor exonerado monta a R\$ 379.118.220,00 (R\$ 278.715.750,00 a título de IRPJ e R\$ 100.402.470,00 a título de CSL), pelo que **se conhece do Recurso de Ofício**, nos termos da Portaria MF nº 2, de 2023, e da Súmula CARF nº 103.

7. O **Recurso Voluntário** é tempestivo (e-fls. 1326 e 1328), pelo que dele **se conhece**.

RECURSO VOLUNTÁRIO

PRELIMINAR DE NULIDADE: APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO

8. A Recorrente, então Impugnante, afirmou que a “[...] autoridade fiscal teria desconsiderado a base de cálculo de tais tributos (prejuízo fiscal e bases negativas, respectivamente) apuradas pelo contribuinte e devidamente declaradas em ECF”, estando a autuação “[...] contaminada por vício material insanável, o que impõe a nulidade dos lançamentos, nos termos do art. 59, II do Decreto nº 70.235/72”.

9. Por seu turno, a DRJ afirmou que “[e]sse não seria caso de nulidade, mas simplesmente de refazer/abater o valor a pagar, no mérito”, como se verá da análise do Recurso de Ofício.

10. Adotando tal procedimento, a 1ª instância julgadora não acabaria “alterando os critérios jurídicos eleitos pela autoridade fiscal”, corrigindo “erro de direito”, nem fez as vezes

desta, efetuando “[...] novo lançamento tributário, em substituição ao lançamento original”, como alega a Interessada.

10.1. O que se passou, segundo o voto condutor, é que, para o ano-calendário de 2016, “[...] o Lucro Real após compensação de prejuízo (ficha 171, *rectius*, linha 171 do ‘LALUR – Parte A’, ‘Lucro Real após a compensação dos prejuízos do próprio período’) é de (250.633.164,68). No entanto, a fiscalização para efeitos de cálculo do IRPJ pegou o valor da ficha 345 [*rectius*, linha 345 do ‘LALUR – Parte A’, ‘Lucro Real após a compensação dos prejuízos do próprio período de apuração’, e-fls. 8, 14 e 23] que não está preenchida”, fato que se propaga aos demais anos-calendário.

10.2. O caso se distingue, portanto, dos analisados em sede da jurisprudência carreada aos autos pela Recorrente. Na maior parte dela, há “[...] redefinição da sistemática de apuração do IRPJ” do lucro real para o arbitrado (Acs. n.ºs. 9101-005.429, 9101-005.982, 1201-005.378), procedimento rechaçado por este Tribunal administrativo. Para o caso específico, há jurisprudência recente desta Seção de Julgamento, decidida por unanimidade:

LANÇAMENTO. OMISSÃO DE COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS ACUMULADOS. VÍCIO SANÁVEL NO JULGAMENTO. CAUSA DE NULIDADE. AUSÊNCIA DE ENQUADRAMENTO.

A compensação de prejuízos se dá em momento posterior à determinação da matéria tributável, e a sua não realização pela autoridade autuante é perfeitamente sanável por decisão proferida no contencioso administrativo, não configurando causa de nulidade do lançamento (Ac. n.º 1302-006.302, s. 16/11/2022, Rel. Cons. Paulo Henrique Silva Figueiredo).

10.3. Por fim, não se observa que a conduta de piso “[...] prejudica o direito de defesa da Recorrente”, face ao “[...] repentino refazimento do lançamento fiscal em meio ao contencioso administrativo”. Não houve, como em outra decisão mencionada (Ac. n.º 1302-004.098), “[...] erro incorrido na atividade de lançamento [que] implicou na identificação da própria matéria tributável, assim entendida a descrição dos fatos [que conduziu à] base de cálculo equivocados”. Aqui, a Interessada tomando conhecimento do ocorrido, manifestou-se de modo percuciente acerca de todas as infrações apuradas, tanto que obteve a exoneração de grande parte do crédito tributário já em primeira instância, pelo que não se vê afronta ao dispositivo legal mencionado.

11. Pelo exposto, neste tópico, não assiste razão à Interessada, ao afirmar que “[...] resta evidente que todas as exigências deste processo devem ser canceladas, por vícios materiais que o contaminam de maneira insanável”.

MÉRITO

Dedutibilidade fiscal do ágio

12. Quanto à matéria, assim se manifestou a instância Julgadora de piso:

“(…)

A GENERAL MILLS BRASIL ONE empresa que constou como real investidora, e que foi incorporada pela contribuinte, não suportou o ônus financeiro, pois também é irrefutável que o dinheiro foi obtido com o aumento do capital social por subscrição realizado pela GENERAL MILLS HOLDING G (NETHERLANDS) B.V (GMNetherlands). Essa última sim, que suportou o sacrifício financeiro.

(...)

Por destacar-se da Lei n.º 9.532/97 que o verbo adquirir implica sacrifício patrimonial da incorporada ou da incorporadora [‘tal conclusão provém do caput do artigo 7º da Lei n.º 9.532/1997’, que ‘se refere ao ágio previsto no artigo 20 do Decreto-lei n.º 1.598/1977’]. Por conseguinte, não se pode admitir despesa com amortização de ágio, na redução do lucro tributável pelo IRPJ/CSLL, se esse mesmo ágio for obtido, pela incorporadora ou pela incorporada, mediante transferência, para aumento ou integralização de capital, de investimento adquirido por terceiro com mais valia. Vale dizer, de outra forma, que a influência no resultado tributável pelo IRPJ/CSLL só tem amparo legal se houver a confusão patrimonial entre a investidora e a investida.

Destarte, não há como admitir, na apuração da base tributável de pessoas jurídicas optantes pelo lucro real, deduções ou exclusões atribuídas a ágio aproveitado de forma astuciosa entre pessoas jurídicas residentes, direta ou indiretamente ligadas, ou mesmo entre partes não ligadas se revelado que a pessoa jurídica que dele se aproveita o fizera sob circunstâncias e formas que ignoram a essência do instituto ou exorbitam os limites normativos vigentes.

(...)

Portanto, não procede as alegações da impugnante do sacrifício econômico da GMBOne. Também, não há nenhuma irregularidade apontada na integralização do capital, mas como já explicado, tal operação não é aceita pela jurisprudência para poder fazer efeito os artigos 8º e 7º da Lei n.º 9.532/1997.

Também não foi questionado pela fiscalização o efetivo pagamento do custo de aquisição. Da mesma forma, não se duvida da independência das partes.

Em nada influencia nesse julgamento, nem a favor nem contra, o fato da GMNetherlands ter registrado investimento na Yoki ou não. Como já dissemos, a questão da glosa foi pela impossibilidade na norma esculpida nos artigos 8º e 7º da Lei n.º 9.532/1997 alcançar as operações aqui analisadas.

No mais, também não há nenhuma discriminação ao capital estrangeiro as conclusões deste voto ou da jurisprudência.

Não procede que a fiscalização teria glosado a amortização com argumento de que a GENERAL MILLS BRASIL ONE seria empresa veículo. Ademais, esse fato não teve relevância para o presente julgamento.

Quanto a questão da simulação, neste item não é importante saber se teve ou não simulação, mas sim de se a despesa pode ser utilizada para efeitos fiscais ou não. E, como vimos, essa despesa de amortização não pode ser utilizada para efeitos fiscais, pois nem o fisco aceita, tampouco nem a jurisprudência.

Por fim, a glosa deve ser mantida.

Do Laudo de Avaliação

O impugnante tece diversos argumentos sobre o laudo de avaliação. Primeiramente observa-se que a questão do laudo é, de acordo com a fiscalização, subsidiária, ou seja, uma vez mantida a glosa não interfere no resultado do julgamento. Contudo, pelo amor ao bom debate entendemos que a discussão em si tem que ser levada aos fatos, e os fatos apurados pela fiscalização corroborados no laudo é que parte do ágio contabilizado como rentabilidade futura para fins fiscais não poderia ser deduzida na apuração do Imposto de Renda, haja vista que engloba valores que devem ser imputados à reavaliação de alguns ativos e à avaliação de certos intangíveis identificáveis, que por sua natureza ou não são amortizáveis ou depreciáveis ou são contemplados por regime jurídico próprio que regem o momento e quantidade a ser deduzida na base de cálculo do imposto.

Esses são os fatos, assim não há reparos nas observações exaradas pela fiscalização quanto aos valores possíveis de serem amortizados, caso não tivessem sido glosados” (grifou-se; negritou-se).

13. Em síntese, os **eventos societários** se passaram da seguinte forma:

13.1. O grupo GENERAL MILLS atuava no mercado brasileiro com a GENERAL MILLS BRASIL (GMB). Em 2012, era inicialmente controlada pela americana GENERAL MILLS INTERNATIONAL (99,99%), mas seu controle foi transferido para a YOPLAIT (em 18/07/2012) e finalmente para a holandesa GENERAL MILLS NETHERLANDS (em 19/07/2012). Em 20/07/2012, a GMB foi extinta, pois foi incorporada pela GENERAL MILLS ONE (GMBOne).

13.2. A GMBOne, por sua vez, havia sido constituída em 23/04/2012 com capital social de R\$ 10.000,00, tendo como controladora também a GENERAL MILLS NETHERLANDS. Não teve nenhuma atividade operacional até 20/07/2012, quando incorporou a GMB e o seu capital social passou a ser de R\$ 28.607.943,00 (e-fls. 153). Alguns dias depois (26-27/07/2012), recebeu R\$ 1.970.000.000,00 de sua controladora GENERAL MILLS NETHERLANDS a título de integralização de capital e, com parte desses recursos (R\$ 1.750.000.000,00), adquiriu 100% das ações da YOKI em 01/08/2012.

13.3. Enfim, em 31/08/2012, a então controlada YOKI incorporou a sua controladora GMBOne, a demarcar a exígua vida operacional desta empresa (cerca de 40 dias). Após este evento, a YOKI passou a amortizar o ágio.

13.4. Não se pode perder de vista que as condições da compra das ações da YOKI já estavam pactuadas pelas partes (GENERAL MILLS INC e YOKI, cujos direitos de aquisição viriam a ser transferidos daquela para a GMBOne em 27/07/2012) no Contrato de Compra e

Venda de Participação Societária, assinado em 24/05/2012 (e-fls. 769/862 e tradução às e-fls. 882/956), sendo que toda a sequência de atos societários descrita (incluindo a constituição da GMBOne em 24/04/2012) forma um conjunto que tinha como objetivo final a aquisição da YOKI.

14. Portanto, considera-se que, antes de se verificar se os fatos se conformam à hipótese de incidência da Lei nº 9.532, de 1997, é necessário que se tenha claro quem tomou a decisão de pagar um sobrepreço em um investimento, acreditando em sua viabilidade e tendo provisionado os recursos para a aquisição. A conclusão aponta para a investidora originária, a controladora GENERAL MILLS NETHERLANDS, não assistindo razão à Interessada ao alegar que “os recursos empregados no pagamento do preço das ações da Yoki eram de efetiva titularidade da GMBOne, que os recebeu em troca da entrega de quotas do seu capital social”. Nesse passo, entende-se que a reorganização possa ter decorrido de motivos de natureza comercial, logística etc.; o que não se admite é que um ágio proveniente de um aporte de quase 2 bilhões de reais em uma empresa com 3 meses de vida, exibindo um capital social de irrisórios R\$ 10.000,00, seja oponível à Fazenda Nacional sem obediência aos requisitos legais (confusão patrimonial, identidade entre as partes etc.).

15. Ademais, boa parte da jurisprudência aventada pela Interessada quanto à matéria não lhe socorre.

15.1. O Ac. nº 1302-002.793 historia que “[...] não quer dizer que a aquisição em si devesse necessariamente ser feita pela própria Inbev S/A, permitindo expressamente a CVM que tanto a aquisição em dinheiro como a aquisição com ações da Inbev S/A pudessem ser feitas por uma controlada direta ou indireta sua”.

15.2. O Ac. nº 1402-002.373 foi reformado pelo Ac. nº 9101-003.363, cuja ementa é a seguinte:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013

ÁGIO ORIUNDO DE AQUISIÇÃO COM USO DE RECURSOS FINANCEIROS DE OUTREM. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

A hipótese de incidência tributária da possibilidade de dedução das despesas de amortização do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999, requer que participe da "confusão patrimonial" a pessoa jurídica investidora real, ou seja, aquela que efetivamente acreditou na "mais valia" do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura e desembolsou os recursos para a aquisição.

Não é possível o aproveitamento tributário do ágio se as investidoras reais transferiram recursos a "empresas veículos" com a específica finalidade de sua aplicação na aquisição de participação societária em outras empresas e se a "confusão patrimonial" advinda do processo de incorporação não envolve as pessoas jurídicas que efetivamente desembolsaram os valores que propiciaram o surgimento dos ágios, ainda que as operações que os originaram tenham sido celebradas entre terceiros independentes e com efetivo pagamento do preço.

16. Assim, concorda-se com a DRJ e se adotam como razões de decidir aquelas expostas no “voto vencedor” do Ac. 1402-004.099, proferido em sessão realizada em 15/10/2019, que prevaleceram por voto de qualidade, em sede do processo n.º 16561.720021/2017-86, que abordou o mesmo ágio *sub judice*, em que se intentou amortizá-lo nos anos-calendário de 2012 e 2013:

“A glosa da amortização do ágio foi mantida em razão de neste Colegiado ter prevalecido o entendimento de que, no presente caso, não restou configurada a hipótese prevista no art. 7º da Lei n.º 9.532, de 1997.

Embora tenha sido utilizada na aquisição do investimento com ágio, a GMBOne não era a real adquirente, exatamente porque a referida pessoa jurídica não dispunha dos recursos necessários para realizar a aquisição. Conforme restou esclarecido, para que a GMBOne pudesse realizar a aquisição foram necessários vultosos aportes realizados pela sua controladora no exterior, a GENERAL MILLS NETHERLANDS.

Sobre esse ponto, em sua defesa a Recorrente alega ‘a GMNetherlands não precisava comprar a Yoki, não quis comprar a Yoki, e não comprou a Yoki. É simples assim. A GMB (GMBOne) podia ter recebido aumento de capital para comprar a Yoki, como poderia ter levantado dinheiro junto a um banco, ou emitido debêntures, ou vendido ativos de seu imobilizado para fazer caixa’. No entanto, fato é que **a aquisição foi realizada em 01/08/2012 com recursos aportados poucos dias antes pela GENERAL MILLS NETHERLANDS, e trinta dias depois a GMBOne é extinta por incorporação e o investimento na Yoki passa a ser controlado diretamente pela GENERAL MILLS NETHERLANDS**, revestindo, assim, a inegável condição de real adquirente.

Portanto, em não havendo a confusão patrimonial entre o real investidor e o investimento adquirido com ágio, não restou configurada a hipótese prevista no art. 7º da Lei n.º 9.532, de 1997, razão pela qual deve ser mantida a glosa efetuada pela Autoridade Fiscal” (negrito do original).

17. **Subsidiariamente**, a Fiscalização entendeu pela impossibilidade de amortização de ágio pago pela rentabilidade futura de ativos intangíveis identificáveis, ativo imobilizado e reavaliação de estoques, uma vez que passíveis de classificação, respectivamente, no inc. III do § 2º do art. 385 e no art. 307 (que versa sobre depreciação, aos quais estão sujeitos produtos acabados, edifícios, construções, equipamentos, instalações, sendo que terrenos sequer se sujeitam a ela) do RIR/99. Por seu turno, a Interessada, relativamente aos ativos intangíveis, alegou que o “laudo (fls. 1116 e seguintes dos autos) traz o balanço patrimonial da Yoki entre os períodos de 2009 a 2011. Conforme se verifica dos dados ali constantes, neste período, os valores atribuídos a intangíveis eram próximos a zero” e que “[...] realizou uma nova evidenciação quanto à aquisição da Yoki, ocorrida em 2012 [...] para fins exclusivamente contábeis, [e] distinguiu o ágio apurado para fins fiscais [...] do *goodwill* calculado a partir dos critérios introduzidos pelo Pronunciamento Técnico CPC n. 15”, sem repercussão nas bases de cálculo dos tributos.

17.1. Referido desmembramento em subcontas já constava na escrituração fiscal antes da Lei n.º 12.973, de 2014, e da Instrução Normativa RFB n.º 1.515, de 2014: na DIPJ retificadora

do ano-calendário de 2012 da GMBOne, transmitida em 26/12/2013, constava um ágio de R\$ 743.132.000,00 com fundamento em rentabilidade futura no Balanço Patrimonial de 31/08/2012 (“linha 33 - Ágios em Investimentos - Rentabilidade Futura” da “Ficha 36A – Ativo – Balanço Patrimonial”, e-fls. 74).

17.2. O texto original do Dec.-lei nº 1.598, de 1977, ao elencar os três fundamentos econômicos do ágio no § 2º de seu art. 20, não estabelecia nenhum critério de precedência entre eles, tal como o fez posteriormente o legislador ao introduzir as alterações da Lei nº 12.973, de 2014, com que se concorda com a Recorrente. Entretanto, dela se discorda quando afirma que “deve-se ter em mente que uma mesma situação objetiva poderia ter fundamentos diversos, a depender do investidor interessado na aquisição do investimento”: havendo parcelas do ágio atribuíveis a mais de um fundamento, seria cabível seu desmembramento para a correta escrituração, segundo os incisos do mencionado parágrafo.

17.3. A escrituração do ágio efetuada pela GMBOne atesta que apenas o montante de R\$ 743.132.000,00 se refere à expectativa de rentabilidade futura. Outras parcelas foram destinadas a ativos intangíveis (p. ex., marcas “Yoki” e “Kitano”, “Cust. Relationship” e “Outros Intangíveis”), que correspondem ao fundamento previsto na alínea “c”, do § 2º do art. 20 do Dec.-lei em comento. Não há, pois, autorização para a amortização fiscal dessas parcelas.

17.4. Anote-se que estas parcelas de ágio foram escrituradas pela GMBOne em 31/08/2012, 30 dias após a aquisição da participação societária. Não se trata de “avaliação retroativa da operação” nem de atribuição de “[...] consequências tributárias às informações produzidas pelas companhias para fins contábeis”, como quer fazer crer a Interessada: foram, sim, escrituradas como intangíveis no momento da aquisição da participação societária.

17.5. Portanto, não cabe a amortização dessas parcelas do ágio. O Contribuinte não pode considerá-las, para fins fiscais, com fundamento em expectativa de rentabilidade futura e, ao mesmo tempo, escriturá-las como ativos intangíveis (outro fundamento de ágio). A neutralidade tributária por si aventada diz respeito à mudança de critérios contábeis, o que não significa que o ágio possa ser livremente classificado segundo um critério para fins fiscais e outro critério para fins contábeis.

Aplicação da multa isolada

18. Quanto à matéria, assim se manifestou a instância Julgadora de piso:

“(…)

Portanto, como a contribuinte não pagou as estimativas devidas, a fiscalização agiu conforme devia, aplicando-lhe a multa isolada.

(…)

A impugnante, ainda pede subsidiariamente a compensação do 30% dos prejuízos acumulados em períodos anteriores para o cálculo da multa isolada. No entanto, este pedido não pode ser aceito. A referida compensação de 30% é opção do contribuinte, assim, como esta compensação não foi realizada quando do cálculo de seus balanços de suspensão (*sic*)/redução não podem ser de ofício atribuídas.

Portanto, a multa isolada deve ser mantida integralmente”.

19. Quanto à primeira assertiva, concorda-se com a DRJ, à vista de a matéria estar pacificada mediante a edição do enunciado sumular do CARF de n.º 178: “[a] inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário não impede a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996”.

20. Já em relação à segunda assertiva, discorda-se do argumento da DRJ.

20.1. A base de cálculo estimada pode ser determinada das seguintes formas, sendo facultado ao contribuinte a mais vantajosa: com base na receita bruta auferida mensalmente (art. 2º da Lei n.º 9.430, de 1996) ou com base em balancetes mensais de suspensão ou redução (art. 35 da Lei n.º 8.981, de 1995, regulamentado pelo art. 230 do RIR/99).

20.1.1. Na primeira modalidade, a base de cálculo do imposto calculado pelas estimativas é uma presunção de lucro, em uma sistemática simplificada aproximativa da realidade, não se constituindo em realidade contábil. Como tal, incorpora de forma presumida as variáveis (despesas, custos) que compõem a formação do lucro a partir da receita bruta; não havendo autorização para incorporar a compensação de prejuízos fiscais ou bases negativas da CSL, como se vê do *caput* e do § 4º do art. 2º da Lei n.º 9.430, de 1996.

20.1.2. Já na segunda, modalidade escolhida pela Interessada, seria possível a compensação aventada. O § 2º do art. 230 do RIR/99, prescreve que “[e]stão dispensadas do pagamento mensal as pessoas jurídicas que, através de balanços ou balancetes mensais, demonstrem a existência de prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário”. Não pode a Fiscalização desconsiderar o prejuízo ou parte dele sem que haja previsão legal, sob pena de tributar o patrimônio e não a renda

20.2. No caso, uma vez mais a Fiscalização desconsiderou os prejuízos fiscais e apurou as bases de cálculo sem considerar o direito do Contribuinte à sua compensação de 30%, nos termos dos arts. 15 e 16 da Lei n.º 9.065, de 1995, em relação a alguns meses de 2016 e de 2017 (e-fls. 1040 e 1041).

20.3. Assim, neste subtópico, tem razão a Interessada ao afirmar que “[c]onsiderando a opção realizada pelo contribuinte no sentido do levantamento de balancetes de suspensão, caberia à fiscalização, ao apurar a multa isolada supostamente devida em razão do não pagamento de estimativas, compensar o limite de 30% permitido pela legislação. Tal compensação, porém, não foi realizada”, devendo sê-la “[...] conforme apuração da planilha anexada como arquivo não paginável às fls. 1264 dos autos”.

21. Pelo exposto, neste tópico, **assiste razão parcial à Interessada**, para que se reduzam as multas isoladas aplicadas para os valores infra informados:

IRPJ	Abril/2016 (R\$)	Maior/2016 (R\$)	Março/2017 (R\$)
De	1.670.150,22	1.749.062,88	55.095,24
Para	1.167.905,15	1.224.044,02	37.666,68

CSL	Abril/2016 (R\$)	Maior/2016 (R\$)	Março/2017 (R\$)
-----	------------------	------------------	------------------

De	602.694,00	630.023,00	20.914,00
Para	421.885,85	441.015,85	14.640,00

RECURSO DE OFÍCIO

MÉRITO: BASE DE CÁLCULO DOS TRIBUTOS E MULTA DE OFÍCIO

22. Quanto à matéria, assim se manifestou a instância Julgadora de piso:

“CÁLCULOS DOS VALORES DOS PREJUÍZOS FISCAIS/BASES DE CÁLCULO REDUZIDOS em reais.

Então embora mantida a infração valores não amortizáveis os prejuízos/base de cálculo negativa serão considerados nos cálculos.

2016

Valor apurado da infração 148.744.400,04. Prejuízo do período informado na ECF (172.207.833,25). Resultado (23.463.433,21).

2017

Valor apurado da infração 148.744.400,04. Prejuízo do período informado na ECF (250.633.164,68). Resultado (101.888.764,64).

2018

Valor apurado da infração 148.744.400,04. Prejuízo do período informado na ECF (262.146.985,84). Resultado (113.402.585,80).

(...)

DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

A matéria está prejudicada, pois não há base de cálculo para multa. A totalidade da multa será cancelada.”

23. De fato, comparando os valores tributáveis lançados nos AIs com os prejuízos fiscais e bases de cálculo apurados nas ECFs (e-fls. 8, 14 e 23), chega-se a resultado idêntico ao da DRJ.

CONCLUSÃO

24. Por todo o exposto, conheço os Recursos de Ofício e Voluntário. Quanto ao Voluntário, rejeito a preliminar de nulidade e, no mérito, dou-lhe parcial para reduzir as multas

isoladas pelo não recolhimento de estimativas de IRPJ e de CSL conforme tópico pertinente. Quanto ao Recurso de Ofício, nego-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros

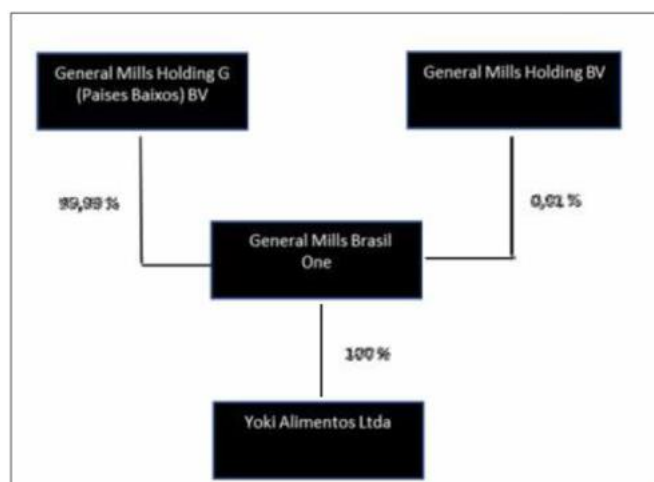
Declaração de Voto

Conselheiro Eduardo Monteiro Cardoso

Apesar do sempre bem fundamentado voto do Ilmo. Relator e Presidente desta Turma, proferi voto divergente na sessão de julgamento, a respeito da glosa das despesas com amortização de ágio. Passo, a seguir, a sintetizar os fundamentos que me levaram a adotar posição diversa daquela que prevaleceu no julgamento, quando referida glosa foi mantida por voto de qualidade.

Como apurado pela Fiscalização, a GENERAL MILLS BRASIL “operava há duas décadas no país” (p. 2 do TVF), tendo como controladora a GENERAL MILLS INTERNATIONAL BUSINESS, INC. Em 23/04/2012, foi constituída a GENERAL MILLS BRASIL ONE, que veio a incorporar a GENERAL MILLS BRASIL em 20/07/2012.

Em 26/07/2012, o capital social da GENERAL MILLS BRASIL ONE foi aumentado para R\$ 1.970.000.000,00, integralizado por sua controladora GENERAL MILLS HOLDING G (NETHERLANDS) B.V, recursos estes que foram utilizados para a aquisição da Yoki Alimentos Ltda. A estrutura societária, após a aquisição, passou a ser a seguinte:



Na referida aquisição, foi apurado um ágio baseado na expectativa de rentabilidade futura de R\$ 1.487.444.000,40. Em 31/08/2012, a YOKI ALIMENTOS LTDA. realizou a incorporação da GENERAL MILLS BRASIL ONE, com a subsequente amortização deste ágio.

A Fiscalização questionou a amortização do ágio, com base em dois fundamentos. Primeiro, os recursos utilizados na aquisição teriam sido fornecidos pela controladora no exterior, razão pela qual não teria havido confusão patrimonial entre a pessoa jurídica que arcou com o sacrifício patrimonial e a pessoa jurídica investida, requisito este que seria essencial para a amortização do ágio, conforme art. 7º da Lei nº 9.532/97. Segundo, a alocação integral do ágio tendo como base a rentabilidade futura seria indevida, pois este fundamento para o pagamento do sobrepreço seria “residual, a ser apurado depois de valorados a mercado os passivos e os ativos identificáveis” (p. 22 do TVF).

A respeito do primeiro fundamento, entendo que as razões apresentadas no TVF não procedem. Isso porque não se deve confundir a origem dos recursos financeiros com o adquirente efetivo da participação societária. O fato de os recursos terem advindo da controladora no exterior é indiferente, uma vez que estes foram transferidos para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil que de fato realizou a aquisição. Se, por hipótese, a Recorrente tivesse optado por obter os recursos via empréstimos contraídos de instituições financeiras, também os recursos não seriam originalmente próprios, mas ninguém discordaria que ela foi a real adquirente da participação societária. Vale destacar manifestação trazida no voto vencedor proferido no Acórdão nº 1301-006.744 (Rel. Cons. Iágaro Jung Martins, Sessão de 20/02/2024), desta Turma Ordinária:

56. Não é atribuição ou competência da Administração Tributária se imiscuir sobre atos legítimos de gestão dos contribuintes. Dessa forma, é absolutamente irrelevante se a origem dos R\$ 12,5 bilhões para aquisições das ações decorre de disponibilidades dentro do grupo econômico, via integralização de capital, ou obtida via empréstimo junto a terceiros, fato que tornaria a operação mais onerosa em razão dos juros necessários para remuneração do capital necessário à operação.

No mesmo sentido, assim me manifestei no Acórdão nº 1301-006.809 (Rel. Cons. Eduardo Monteiro Cardoso, Sessão de 13/03/2024), quando esta Turma reconheceu a legitimidade da amortização do ágio por maioria:

ÁGIO. ART. 7º DA LEI Nº 9.532/97. SUPOSTO REAL ADQUIRENTE DIVERSO DA PESSOA JURÍDICA QUE EFETUOU AS AMORTIZAÇÕES. Não há que se confundir a figura do real adquirente da participação societária com a origem dos recursos utilizados na aquisição. Legitimidade da operação de aumento de capital feito por controladora para a aquisição de participação societária junto a terceiros não vinculados. Aquisição feita pela controlada sem que fosse apontado qualquer vício de simulação. Legitimidade do aproveitamento do ágio gerado.

Nesse sentido, vale destacar que não concordo com eventual distinção entre os precedentes citados e este caso em função da criação da GENERAL MILLS ONE ter ocorrido um pouco antes da operação de aquisição da participação societária por esta realizada. Isso porque a GENERAL MILLS ONE, embora tenha sido constituída pouco antes da aquisição da YOKI ALIMENTOS LTDA., é sucessora por incorporação da GENERAL MILLS BRASIL, reconhecida como operacional pela própria ação fiscal há mais de duas décadas. Tanto que a Fiscalização sequer a qualificou como sendo uma “empresa veículo”, figura tradicionalmente trazida pela ação fiscal nos casos em que se interpõe uma pessoa jurídica sem qualquer atividade prévia no Brasil, criada

com a finalidade de permitir a amortização do ágio gerado. Assim, ficou claro que a GENERAL MILLS ONE, ainda que na condição de sucessora por incorporação, seria pessoa jurídica operacional com histórico de atuação no Brasil, não havendo alegação de que a sua criação teria sido fraudulenta.

Igualmente, é importante reforçar que não houve questionamento a respeito de outros elementos relevantes para a verificação da legitimidade do ágio, como (i) existência de operações entre partes independentes, com indícios do estabelecimento de um preço artificial e arbitrário e (ii) o efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive o ágio.

No que se refere ao segundo fundamento, a Fiscalização sustentou que, mesmo antes da edição da Lei nº 12.973/14, o ágio por expectativa de rentabilidade futura seria *residual*, não sendo possível alocar integralmente o ágio a este fundamento. Novamente, entendo que as razões não procedem. Antes da edição da Lei nº 12.973/14, o art. 20, § 2º, do Decreto-lei nº 1.598/77 fazia referência expressa à necessidade de indicação, “dentre os seguintes”, do fundamento econômico do ágio pago, que poderia ser: (i) valor de mercado de bens do ativo superior ao custo registrado, (ii) valor de rentabilidade com base em previsão de resultados futuros e (iii) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas. Ou seja, não havia qualquer prescrição no sentido de que o ágio pago por rentabilidade futura seria residual, mas sim o contrário: os fundamentos econômicos que deram origem ao ágio eram alternativos e equivalentes.

A esse respeito, destaco que essa conclusão foi adotada recentemente pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, **por maioria** (Acórdão nº 9101-006.845, Rel. Cons. Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Red. Desig. Cons. Edeli Pereira Bessa, Sessão de 05/03/2024). Naquela oportunidade, ficou vencedora a posição pela inexistência de necessidade de alocação residual do ágio por expectativa de rentabilidade futura antes da Lei nº 12.973/14, tendo sido a fundamentação feita a partir do Acórdão nº 1402-002.144 (Rel. Cons. Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Sessão de 05/04/2016), que transcrevo a seguir:

Sendo esses os questionamentos que embasam a exigência, a turma julgadora a quo, em primeiro lugar, afastou a questão apontada em relação aos laudos:

[...] contudo, o critério contábil de que o ágio deve se compor de ágio de avaliação dos ativos a preço de mercado e o restante como expectativa de rentabilidade futura, não era previsto na legislação tributária aplicável aos anos em que ocorreram as apurações dos ágios e nem mesmo ao ano 2007, não se podendo desconsiderar os laudos com base nessa premissa.

Em relação a tal ponto, também crucial em relação ao recurso voluntário, corroboro do entendimento da decisão recorrida, e também aduzido pela Recorrente, de que a necessidade de avaliação a valor de mercado dos bens do ativo somente passou a ser exigido após a edição da Lei nº 12.973/2014. Tratando-se de fatos geradores ocorridos em 2007, sequer vigiam as alterações trazidas pela Lei nº 11.638/2007 que passaram a prever novas regras contábeis a partir de 2008.

Ressalta-se ainda que a Lei nº 11.941/2009, em seus artigos 15 a 24, instituiu o denominado Regime Tributário de Transição – RTT, tratando dos ajustes tributários decorrentes dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei nº 11.638/2007, e pelos arts. 37 e 38 da própria Lei nº 11.941/2009, sendo que o RTT teria início já no ano-calendário de 2008 e vigeria até a entrada em vigor de lei que viesse a disciplinar os efeitos tributários dos novos métodos e critérios contábeis, buscando a neutralidade tributária.

Com o intuito de manter a neutralidade tributária, buscava-se, justamente, que fossem aplicadas as regras tributárias e contábeis vigentes até 31/12/2007 para cálculo dos tributos federais.

E, nesse cenário, não há dúvida: a questão atinente à formação e amortização de ágio deveria se dar de acordo com as normas então vigentes. E, nesse particular, vigia o disposto no art. 20 do Decreto-Lei n.º 1.598/77, base legal do art. 385 do RIR/99, a seguir reproduzido:

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 n.º 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 n.º 1.598, de 1977, art. 20, § 1º).

§ 2º O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico (Decreto-Lei n.º 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.

Em suma, não havia a obrigatoriedade de, em primeiro lugar, fazer a avaliação dos ativos a valor justo para então se quantificar a rentabilidade futura do investimento. A necessidade de avaliação dos ativos a valor justo somente foi criada, para fins contábeis, com a edição da Lei n.º 11.638/2007 (efeitos a partir de 01/01/2008), e, para fins tributários, com o advento da lei n.º 12.973/2014. Tratando-se de fato gerador ocorrido no ano-calendário de 2007, vigiam as normas que, como visto, desdobravam o custo de aquisição com base no patrimônio líquido e ágio/deságio, sendo que tal mais valia, ou menos valia, deveria estar fundamentada em: I – valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade, ou; II - valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros, ou; III - fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

Não é demais relembrar que absolutamente todos os casos analisados por esta turma na vigência do art. 20 do Decreto-Lei n.º 1.598/77 classificaram o ágio em um dos fundamentados permitidos pela lei, jamais em dois ou mais deles, não sendo tal matéria jamais questionada nos procedimentos fiscais em questão.

Por fim, cumpre ressaltar que toda fundamentação teórica contida no Termo de Verificação Fiscal refere-se aos novos contornos contábeis e fiscais advindos a partir da edição da Lei n.º 11.638/2007, a qual, como já esclarecido, não se aplicava ao período de ocorrência do fato gerador no caso concreto.

A própria Receita Federal possui tal entendimento, conforme pode se observar na Solução de Consulta Cosit n.º 3, de 22 de janeiro de 2016:

28. Ainda com relação às novas regras contábeis, introduzidas no ordenamento jurídico pátrio pela Lei n.º 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 da Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, cabe lembrar que tais regras não influenciam a apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL da Consulente, uma vez que essa estava, à época da aquisição da participação societária, obrigada ao Regime Tributário de Transição (RTT). Deste modo, serão consideradas, para fins de apuração do ágio amortizável no caso objeto desta consulta, as regras tributárias vigentes em 31 de dezembro de 2007, sendo os ajustes na escrituração contábil da Consulente efetuados através do Controle Fiscal de Transição – FCONT, instituído pela Instrução Normativa RFB n.º 949, de 16 de junho de 2009.

Na mesma Solução de Consulta Cosit n.º 3/2016, a RFB esclarece que, antes da edição da Medida Provisória n.º 627/2013 (convertida na Lei n.º 12.973/2014), os fundamentos para justificar o ágio não eram sobrepostos, mas sim excludentes entre si. Veja-se:

62. Relativamente aos fundamentos econômicos do ágio apurado na aquisição de participação societária, considerando a legislação fiscal anterior às alterações trazidas pela Medida Provisória n.º 627, de 2013, convertida na Lei n.º 12.973, de 2014, esses estão exaustivamente relacionados no § 2º do art. 20 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, já transcrito acima. Em síntese, o adquirente da participação societária, que paga um preço superior ao valor do patrimônio líquido à época da aquisição deve justificar e comprovar esse ágio com base em três fundamentos, a saber:

- a) diferença entre o valor de mercado de bens do ativo da investida e seu valor contábil;
- b) expectativa de rentabilidade futura;
- c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

63. A legislação não determina uma ordem a ser seguida, mas a interpretação literal do texto legal permite concluir que esses três fundamentos não são sobrepostos entre si, ao contrário, são excludentes entre si. Luis Eduardo Schoueri trata dessa questão, ao analisar os incisos do § 2º do art. 385 do RIR/1999:

Em síntese, enquanto nas hipóteses dos incisos I e III se procura avaliar, exclusivamente, o investimento por conta de seus ativos (contabilizados ou não), o inciso II busca antecipar os lucros a serem gerados pelo empreendimento, remunerando o vendedor. Nos primeiros, o comprador paga o preço por algo que ele recebe, no ato; no último caso, o preço contempla algo que se espera venha a ser concretizado. (Schoueri, Luís Eduardo. Ágio em reorganizações societárias (aspectos tributários). São Paulo, Dialética, 2012. p.27)

64. Desta forma, não cabe o entendimento da Consulente de que a fundamentação do ágio é de livre escolha do contribuinte. Ademais, a “alocação” dependerá do demonstrativo a que se refere o § 3º do art. 20 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, o qual deve apontar as verdadeiras razões que justificam o pagamento do ágio pelo Comprador.

65. Nesse mesmo sentido discorre Heleno Taveira Torres:

Esta eleição do fundamento econômico, como se pode deduzir, não é uma faculdade do investidor, uma liberalidade. Trata-se de uma evidente obrigação imputada ao titular do ágio, pelo § 2º, do art. 20, do Decreto-lei n.º 1.598/77. Não basta, porém, indicar o fundamento econômico que motivou o surgimento do ágio. Imperioso será a sua demonstração por provas cabais da sua verificação. Necessário demonstrar, mediante provas coerentes e adequadas, a justificativa daquele que fora indicado. E a importância desta opção é inequívoca, pois, como bem observa Edmar Oliveira, "determinará o regime contábil e tributário a que aquela parcela (o ágio) será submetida, entre os diversos regimes existentes"(Torres, Heleno Taveira. O ágio fundamentado por

rentabilidade futura e suas repercussões tributárias. Em:
<http://www.fiscosoft.com.br/a/5wy8/oagiofundamentadorrentabilidadefuturAESUASREPERCUSSOESTRIBUTARIASHelenotaveiratorres>. Acesso em: 24/04/2015)
[...]

69. Aplica-se na determinação dos fundamentos econômicos do ágio o princípio da especialidade, o qual determina que a norma especial prefere à norma geral. Se dentre uma série de hipóteses legais existe uma cuja descrição se subsume melhor ao caso específico do contribuinte, é ela que deve ser aplicada.

Portanto, embora para fins contábeis o raciocínio da Fiscalização possa estar correto, o regramento fiscal não prescrevia, antes da Lei nº 12.973/14, a alocação do ágio por expectativa de rentabilidade futura como residual.

Diante do exposto, não concordando com as razões apresentadas pela Fiscalização, concluo pela legitimidade das despesas com amortização de ágio, cuja glosa deve ser revertida. É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Eduardo Monteiro Cardoso

Declaração de Voto

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza

Manifestei intenção de apresentar declaração de voto, com o fim de registrar minhas razões de não ter acompanhado o Relator em sua manifestação sobre a preliminar de nulidade alegada pela Recorrente.

Pelo que se deduz dos autos, a autoridade fiscal, ao lavrar o auto de infração, não realizou a recomposição da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, a fim de realizar a pretendida glosa de despesas com amortização de ágio, mas calculou a exigência fiscal mediante a aplicação direta das alíquotas do IRPJ e CSLL sobre o valor total das despesas glosadas. Como resultado da metodologia, foram lavrados Autos de Infração (AIs) de IRPJ (e-fls. 969/987) e de CSL (e-fls. 988/1005) no valor total original de R\$ 301.967.727,96 e R\$ 108.780.660,25, respectivamente, ou seja, acima de 400 milhões.

Ocorre que o contribuinte não teve lucro nos três anos calendários analisados, pois apurou nos referidos períodos prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL, cuja monta se mostrou, inclusive, superior ao próprio valor das despesas deduzida de ágio, no período analisado. Ou seja, ainda que desconsiderada a referida despesa com amortização fiscal do ágio, nenhum valor seria devido a título de IRPJ e CSLL, o que compromete, a meu ver, integralmente o auto de infração.

A razão é simples: não se exige crédito tributário e multa de ofício decorrente. O auto de infração, na verdade é de redução de prejuízo fiscal/base de cálculo negativa,

diferentemente daquele produzido pela Autoridade lançadora, que se mostrou na exigência de crédito tributário. Logo, não se trata de mero erro de fato, e sim de direito.

De acordo com o artigo 142 do CTN, compete à autoridade administrativa constituir o crédito tributário, devendo nesta oportunidade determinar a **matéria tributável, calcular o montante do tributo devido**, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível. No momento em que lavra o auto de infração, a autoridade fiscal deve adotar o critério jurídico que entende adequado para determinar a matéria tributável, sendo que eventuais equívocos relacionados à tal critério jurídico representam erros de direito, que não podem ser corrigidos no curso do processo administrativo fiscal, por ofensa ao art. 146 do CTN.

Neste sentido é o acórdão a seguir colacionado, da relatoria do então Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, onde se ressaltou, em caso similar ao presente, o desrespeito, justamente, à regra do art. 142 do CTN. Confira-se:

NULIDADE DE LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL. VÍCIO FORMAL. ASPECTOS QUE ULTRAPASSAM O ÂMBITO DO VÍCIO FORMAL.

*Vício formal é aquele verificado de plano no próprio instrumento de formalização do crédito, e que não está relacionado à realidade representada (declarada) por meio do ato administrativo de lançamento. Espécie de vício que não diz respeito aos elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, ao fato gerador, à base de cálculo, ao sujeito passivo, etc. **O procedimento para sanear o erro incorrido na atividade de lançamento implicou na identificação da própria matéria tributável, assim entendida a descrição dos fatos e a base de cálculo, que não constavam do primeiro lançamento. A ausência desses elementos configura vício grave, não só porque dizem respeito à própria essência da relação jurídico-tributária, mas também porque inviabilizam o direito de defesa e do contraditório. Não cabe falar em convalidação do ato de lançamento se está havendo inovação na parte substancial desse ato.** Além disso, o Decreto n.º 70.235/72, em seus artigos 59 e 60, deixa bastante claro que não cabe saneamento de vício (para fins de convalidação do ato) nos casos de nulidade por preterição do direito de defesa. Não há como reconhecer a ocorrência de vício formal. A regra do art. 173, II, do CTN não é aplicável à situação sob exame para fins de alongar o prazo decadencial em favor do Fisco. (Acórdão n.º 9101-002.713, publicado em 03/05/2017).*

Ora, nos casos em que se verifica, no curso do processo, a necessidade de “correção” do lançamento (ato administrativo) devido à adoção de critério jurídico incorreto, adequado, a meu ver, é rechaçar o ajuste ou alteração do lançamento, em linha com o art. 146 do CTN.

Em que pese o I. Relator sustentar que o caso em análise se distingue dos analisados em sede de jurisprudência carreada pela Recorrente (Acs. n.ºs. 9101-005.429, 9101-005.982, 1201-005.378), vez que em sua maioria há redefinição da sistemática de apuração do

IRPJ do lucro real para o arbitrado, não se assemelhando ao caso *sub judice*, mais uma vez discordo de seu entendimento, pois da mesma forma que há naqueles casos alteração de critério jurídico, neste também há. Tanto lá como cá, o procedimento para sanear o erro incorrido na atividade de lançamento implicou na identificação da própria matéria tributável, assim entendida a descrição dos fatos e a base de cálculo, que não constavam do primeiro lançamento.

Assim, o erro de metodologia do levantamento fiscal macula integralmente o lançamento do crédito tributário em questão, e em seu aspecto substancial, ou seja, na essência da relação jurídico-tributária que se apresenta como resultado das atividades inerentes ao lançamento (verificação da ocorrência do fato gerador, determinação da matéria tributável, cálculo do montante do tributo devido, etc – CTN, art. 142). Por conseguinte, trata-se de vício insanável do qual resulta nulidade material do auto de infração em testilha.

Logo, deve-se acolher a preliminar aduzida, para cancelamento integral das exigências formuladas no presente auto.

É como eu voto.

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza