



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

Processo n° 19515.004131/2007-79
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9101-003.607 – 1ª Turma
Sessão de 05 de junho de 2018
Matéria IRPJ
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CAMIL ALIMENTOS S/A

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004

CONHECIMENTO. RECURSO ESPECIAL.

Tendo sido demonstrada a divergência na interpretação da lei tributária, é conhecido o recurso especial.

GLOSA DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTO ECONÔMICO. DESPESA DESNECESSÁRIA.

A falta de comprovação do fundamento econômico capaz de justificar a aquisição de ações por valor muito superior ao normal configura mera liberalidade e autoriza a qualificação das despesas relativas ao ágio como desnecessárias e, por decorrência, indedutíveis na apuração do lucro real.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. DECORRÊNCIA.

Tratando-se de tributação reflexa decorrente de irregularidades apuradas no âmbito do Imposto sobre a Renda, constantes de único processo, aplicam-se à CSLL, por relação de causa e efeito, os mesmos fundamentos do lançamento primário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa (relatora), Luís Flávio Neto, Gerson Macedo Guerra e José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), que lhe negaram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Viviane Vidal Wagner.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa - Relatora

(assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner - Redatora Designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Flávio Franco Corrêa, Cristiane Silva Costa, Viviane Vidal Wagner, Luis Flávio Neto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (suplente convocado), Gerson Macedo Guerra, José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado) e Rafael Vidal de Araújo (Presidente em Exercício). Ausente, justificadamente, o conselheiro André Mendes Moura, substituído pelo conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Relatório

Trata-se de processo originado pela lavratura de Autos de Infração de IRPJ e CSLL quanto ao ano de 2004, com imposição de multa de 75% sobre o crédito tributário, relacionada a amortização de ágio; além de multa isolada sobre estimativas mensais.

Ressalte-se trecho do Termo de Verificação Fiscal (fls. 840, volume 5)

2.1. DA NÃO COMPROVAÇÃO DA NECESSIDADE DAS DESPESAS:

Determina o artigo 13, III da Lei nº 9.249/95 (...)

2. No mesmo sentido, dispõe os, abaixo reproduzidos, artigos 299, 300 e 324 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, que são dedutíveis apenas as despesas necessárias às atividades da empresa (...)

3. Está claro no mencionado "Contrato de Subscrição" que a CAMIL HOLDINGS, a GARIAL e a RICE eram empresas recém-constituídas para participar da operação. O instrumento previa a capitalização da GARIAL pela ARFEI e a capitalização da CAMIL HOLDINGS pela GARIAL, através da transferência das

ações representando metade do capital social da CAMIL ALIMENTOS e dos direitos de preferência na aquisição de outras ações do capital desta, bem como o repasse de tais direitos para a RICE. Também previa a capitalização da CAMIL HOLDINGS pelo Grupo TCW, a capitalização da RICE pela CAMIL HOLDINGS e a capitalização da CAMIL ALIMENTOS pela RICE, todas no montante de US\$ 31 milhões.

4. Também estava previsto no contrato que, logo após a capitalização da CAMIL ALIMENTOS, a RICE iria adquirir a participação societária desta em poder da COOPERATIVA, "dependendo da obtenção dos financiamentos necessários no Brasil" (fl. 243). É claro que a RICE, empresa criada única e exclusivamente para participar da operação, não tinha recursos para a referida aquisição, haja vista que o valor recebido do exterior a título de capitalização foi imediatamente reinvestido na subscrição de novas ações da CAMIL ALIMENTOS com ágio.

5. Para contornar esse "empecilho", foi criado o esquema dos mútuos entre a própria CAMIL ALIMENTOS e a PALMEIRA e entre esta e a RICE, ambos no valor exato da venda da citada participação societária (R\$ 25.305.000,00), com vencimento em 365 dias e sem incidência de juros ou correção monetária.

6. A PALMEIRA foi extinta em setembro de 1999, com sua incorporação à CAMIL ALIMENTOS, sem terem sido registradas alterações contratuais no período. Contudo, no ato de sua incorporação, ficou evidenciado que a empresa era controlada de fato pela RICE, sua única acionista.

7. Os livros e documentos contábeis e fiscais e as DIPJs (fls. 282 a 547) demonstram que a RICE e a PALMEIRA, enquanto existiram, realizaram apenas atos relativos reestruturação societária da CAMIL ALIMENTOS. Não realizaram nenhuma operação com empresas diferentes daquelas envolvidas no processo. Nunca auferiram receitas nem tiveram empregados ou funcionários. Não compraram ou alugaram imóveis para o desempenho de suas atribuições. Nem, ao menos, adquiriram móveis e utensílios para realização de atividades básicas. Também nunca recolheram impostos ou contribuições federais.

8. Praticamente todas as transações executadas no processo de reestruturação societária eram contratualmente previstas, de forma que não houve independência entre as partes nem comutatividade. Trata-se de operações sequenciais totalmente interdependentes, acertadas por entes interligados.

9. A CAMIL HOLDINGS poderia ter efetuado seu investimento diretamente na CAMIL ALIMENTOS. Ou poderia comprar os cinquenta por cento do capital social dela diretamente da COOPERATIVA. Contudo, preferiu realizar tais operações de forma indireta através da recém-constituída RICE.

10. Se executasse as operações diretamente, sem a intermediária RICE, não se formaria o ágio na subscrição de novas ações nem

o ágio gerado na aquisição das ações em poder da COOPERATIVA.

11. Ao ser questionada, a CAMIL ALIMENTOS não soube explicar porque a investidora preferiu agir através da RICE em vez de agir diretamente. Tampouco, conseguiu comprovar que era necessário, para o desempenho de suas atividades, que as operações fossem executadas da forma como foram.

12. A contribuinte também não conseguiu comprovar a necessidade das despesas que a RICE despendeu na subscrição de ações com ágio. Embora tivesse a opção de comprar diretamente da COOPERATIVA as ações da coligada CAMIL ALIMENTOS, a RICE preferiu subscrever e integralizar novas ações de seu capital, pagando valores bem mais elevados por ação integralizada.

13. Da mesma forma, não conseguiu a fiscalizada comprovar a necessidade, para a execução de suas atividades, do empréstimo que fez à PALMEIRA sem cobrar juros ou exigir garantias. Conclui-se, portanto, que a contribuinte assim agiu por mera liberalidade.

14. É óbvio que, se a CAMIL ALIMENTOS não tivesse efetuado esse empréstimo, a RICE não teria recursos para adquirir as ações em poder da COOPERATIVA e a reestruturação societária não poderia ser executada da forma como foi planejada.

15. Foi muita estranha a justificativa apresentada pela fiscalizada quando intimada a comprovar a necessidade das incorporações da RICE e da PALMEIRA. Como poderiam as incorporações de empresas que não possuíam investimentos (exceto o investimento da RICE na própria CAMIL ALIMENTOS), recursos ou bens e não exerciam atividade alguma, promover, como alegou a contribuinte, economia de esforços, investimentos ou recursos financeiros para a incorporadora? Para as atividades da CAMIL a reunido das três empresas em uma só não traria vantagem nenhuma, eis que as incorporadas nada lhe acrescentariam. As incorporações eram, portanto, totalmente desnecessárias para a fiscalizada.

16. Em vez de apresentar documentos e elementos que comprovassem a necessidade dos atos praticados e das elevadas despesas despendidas, a CAMIL informou apenas que as operações realizadas foram comutativas e decorreram de contratos em que efetivamente houve prestação das partes envolvidas.

17. Todos os elementos de prova reunidos no curso da fiscalização demonstram que as despesas com ágio na subscrição e aquisição de ações do capital social da CAMIL ALIMENTOS não eram necessárias para as atividades da RICE nem para a execução das atividades da fiscalizada.

2.2 - DA ADIÇÃO DAS DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS

Os artigos 249 e 251 do RIR199 estabelecem: (...)

2. Por todo o exposto no presente termo, glosamos as despesas referentes A amortização do ágio referente A subscrição e aquisição de ações do capital social da auditada nos períodos em que foram deduzidas na apuração do lucro real — os anos-bases 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 e 2004. (...)

4. Assim sendo, foram adicionados ao lucro real de cada período de apuração os valores seguintes (fls. 6 a 8): (...) 2004

O contribuinte apresentou Impugnação Administrativa, decidindo a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo pela manutenção integral do lançamento, conforme acórdão do qual se destaca ementa (fls. 954, volume 5, pdf 141):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004

GLOSA DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. AUSÊNCIA DA COMPROVAÇÃO DO FUNDAMENTO ECONÔMICO. INDEDUTIBILIDADE.

Em que pese a lei permitir a dedução de amortização de ágio absorvido em incorporação, não restou comprovado pelo contribuinte o fato econômico que justificou a anterior aquisição de suas ações pela empresa incorporada com ágio assaz elevado, o que autoriza considerar tal despesa desnecessária e, por conseguinte, indedutível para fins de apuração do lucro real.

MULTA ISOLADA. ENCERRAMENTO PERÍODO DE APURAÇÃO. CABIMENTO.

A multa isolada legalmente estatuída em face da ausência de recolhimento por estimativa pode ser regularmente exigida após o encerramento do respectivo período de apuração, vez que não se confunde com a multa de ofício incidente sobre a ausência de recolhimento do imposto apurado no ajuste anual.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2004

LANÇAMENTO BASEADO NO MESMO SUPORTE FÁTICO DO IRPJ.

A ocorrência de eventos que impactam, ao mesmo tempo, a apuração 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.

MULTA ISOLADA. ENCERRAMENTO PERÍODO DE APURAÇÃO. CABIMENTO.

A multa isolada legalmente estatuída em face da ausência de recolhimento por estimativa pode ser regularmente exigida após o encerramento do respectivo período de apuração, vez que não se confunde com a multa de , ofício incidente sobre a ausência de recolhimento do imposto apurado n o ajuste anual.

Em recurso voluntário (fls. 980, volume 5, pdf 167), o contribuinte alega: (i) nulidade da decisão da DRJ por modificação do enquadramento legal; (ii) legitimidade da amortização do ágio; (iii) insubsistência da multa isolada, calculada sobre estimativas mensais.

A 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais **deu provimento ao recurso voluntário**, em acórdão cuja ementa se reproduz a seguir:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. DEDUTIBILIDADE.

A pessoa jurídica que, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, absorver patrimônio de outra que dela detenha participação societária adquirida com ágio, poderá amortizar o valor do ágio, cujo fundamento seja o de expectativa de rentabilidade futura, nos balanços correspondentes de 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.(arts. 7º e 8º da Lei 9.532/97). A premissa utilizada pela fiscalização quanto à glosa do ágio como despesa não se sustenta quando aponta o artigo 13, inciso III, da Lei nº 9.430/96, visto a existência de regra específica que tratou a dedutibilidade do ágio. Os laudos não contestados pela Fazenda e a ausência de apontamento de dolo na operação não permite que o ágio apurado sobre rentabilidade futura e deduzido pelo contribuinte para fins de dedução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL seja glosado pela Receita Federal. Deve-se ter em mente que as operações tributárias e societárias (planejamentos tributários) fundadas em negócios jurídicos indiretos não configura simulação, dissimulação ou evasão fiscal, ainda mais quando se tem uma operação aberta, transparente, mesmo com a utilização de empresa veículo.

CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Aplicação reflexa dos fundamentos tratados no IRPJ. Cancelamento da cobrança em razão da legalidade quanto à dedução do ágio.

MULTA ISOLADA. INSUSTENTABILIDADE E CONCOMITÂNCIA.

Insustentabilidade em razão da inexistência de falta de pagamento de IRPJ pelo regime de estimativa, visto que a dedutibilidade da despesa do ágio foi acolhida. Aplicação da

teoria da consunção em razão da concomitância com a multa de ofício.

Os autos foram remetidos à Procuradoria em 26/06/2012 (fls. 1123), que interpôs recurso especial em 07/08/2012 (fls. 1.124), no qual alega divergência na interpretação da lei tributária a respeito dos artigos 7º e 8º, da Lei nº 9.532/1997, constando como paradigma o acórdão **1401-00.584**.

O Presidente da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento deu seguimento ao recurso especial, em decisão da qual se reproduz trecho a seguir:

Em seu recurso especial, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional alega divergência de interpretação da legislação tributária quanto à dedutibilidade de despesa de amortização de ágio

No que toca à admissibilidade do recurso, a PGFN desenvolve os seguintes argumentos:

- há nítida divergência entre o acórdão recorrido e o acórdão ora adotado como paradigma, proferido pela Primeira Turma da Quarta Câmara da Primeira Seção de Julgamento do CARF (Acórdão nº 1401-00.584) (...)

Vê-se que o acórdão recorrido e o paradigma trataram da mesma contribuinte e das mesmas operações societárias que geraram o ágio glosado pela fiscalização.

A única diferença é que o acórdão recorrido trata da glosa da despesa de amortização de ágio no ano-calendário de 2004, enquanto que o acórdão paradigma abrange os anos-calendário de 1999 a 2003.

O acórdão recorrido entendeu que a premissa utilizada pela fiscalização quanto à glosa do ágio como despesa não se sustenta quando aponta o artigo 13, inciso III, da Lei nº 9.430/96; e que se não há simulação e a natureza jurídica do ágio não foi contestada, sendo apenas tomada como despesa indedutível por suposta ausência de fundamento econômico e esse fundamento está no laudo, não há como manter o lançamento fiscal sob essas premissas.

Já o acórdão paradigma entendeu que a ausência de comprovação do fato econômico que justificasse a anterior aquisição das ações, pela pessoa jurídica incorporada, com ágio elevado, autorizava considerar desnecessária a mesma despesa e, por conseguinte, indedutível para fins de apuração do lucro real.

Diante da mesma contribuinte e das mesmas operações societárias, realmente houve decisões divergentes no que toda à dedutibilidade da despesa de amortização de ágio.

Conclui

Atendidos os pressupostos de tempestividade e legitimidade, e tendo sido comprovada a divergência de interpretação da legislação tributária, nos termos acima examinados, DOU SEGUIMENTO ao recurso especial da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Em 04/03/2016 o contribuinte foi intimado quanto ao acórdão do recurso voluntário, recurso especial e sua admissibilidade (fls. 1165), apresentando contrarrazões ao recurso, em 14/03/2016, nas quais alega:

- (i) Equívoco na interpretação da decisão recorrida pela Procuradoria, pois “a decisão recorrida jamais sustentou que a lei autoriza a dedutibilidade de ágio criado e sem fundamento econômico. Ao revés, a decisão sustentou que foi plenamente comprovado o fundamento econômico por meio do laudo juntado pela Recorrida” (trecho das contrarrazões ao recurso, fls. 1180);
- (ii) A legitimidade das operações societárias e da formação do ágio e a necessidade de manutenção do acórdão recorrido;
- (iii) Haveria preclusão quanto à multa isolada sobre estimativas mensais (relacionadas a 2004), por não ter sido apresentado recurso especial a esse respeito.

Em 28/05/2018 o contribuinte apresentou razões complementares, reiterando as razões anteriormente apresentadas, como também apresentado dois documentos, demonstrativo da efetiva rentabilidade alcançada com o negócio jurídico analisado nos autos e Parecer elaborado pela Apsis.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Cristiane Silva Costa, Relatora

Conhecimento

O recurso especial da Procuradoria é tempestivo, tendo sido indicado um acórdão paradigma: **1401-00.584**. O contribuinte não questiona o conhecimento do recurso especial. Adoto, assim, as razões do Presidente de Câmara para **conhecimento do recurso especial**.

Dedutibilidade do ágio

O Termo de Verificação Fiscal, em síntese, entendeu pela necessidade de adição da amortização do ágio, por se tratar de despesa desnecessária, interpretando fundamentalmente o artigo 13, III, da Lei 9249 e artigo 299, do RIR/99 (fls. 840, volume 5).

Lembro, inicialmente, o teor dos principais dispositivos da legislação federal mencionados como fundamento do Auto de Infração:

Lei 9.249/1995:

Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

III - de despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

RIR/1999

Art. 249. Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 2º):

I - os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

II - os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, devam ser computados na determinação do lucro real.

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.

Pondero que o TVF faz menção genérica ao artigo 7º, III, da Lei nº 9.532/1997:

3. Já a Lei nº 9.532/97, artigo 7º, inciso III, assim dispõe:

"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 n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977:

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea 'b' do 5º 2º do art. 20 do Decreto-lei n.º 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes a apuração de lucro real, levantados em até dez anos-calendários subseqüentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no máximo, para cada mês do período de apuração;" 4

Não obstante isso, no tópico “Do direito e da base legal” refere-se apenas aos artigos 13, III, da 9.249/1995 e dispositivos do RIR que tratam da adição de despesa desnecessária (artigos 299, 300, 324), subdividindo o tópico em dois subtópicos “2.1. da não comprovação da necessidade de despesa” e “2.2. da adição das despesas não necessárias”.

Nesse panorama, decidiu a Turma Ordinária em acórdão recorrido, conforme voto do Relator, acompanhado pela maioria do Colegiado:

O certo é que errou também a autoridade autuante, na medida em que deixou de trazer como fundamento do lançamento a questão dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.430/96.

Como o objeto do lançamento fiscal foi a indedutibilidade da despesa do ágio; provando que tal despesa seria dedutível, é certo dar provimento ao apelo do contribuinte quanto ao mérito. (...)

Em meu entender, a despeito da decisão da DRJ ter extrapolado os limites do lançamento, já corrigido nesse acórdão, podemos constatar que não houve em nenhum momento prejuízo à defesa, pelo contrário, reforça a sua tese, pois a empresa apresentou ao Sr. Auditor Fiscal o laudo que demonstra o fundamento econômico do ágio, qual seja o valor da rentabilidade futura da empresa, que não foi questionado e muito menos comentado. (...)

Assim, investigaremos a questão da dedutibilidade do ágio, como despesa e as operações societárias adotadas pela Recorrente para fins de apuração do ágio. O ponto a ser investigado está ligado à reestruturação societária da empresa e seus reflexos e questionamentos.

Pelos argumentos do contribuinte a reestruturação societária foi feita porque a Cooperativa, sócia detentora de 50% da Camil, se encontrava em meio a problemas financeiros que inviabilizava o poder de reestruturação e decisão da empresa.

Assim, num primeiro momento podemos afirmar que as alterações societárias ocorridas visava excluir a Cooperativa do negócio, profissionalizar a empresa e centralizar a administração apenas num grupo econômico é plausível, em razão dos resultados atuais da empresa no mercado, sendo inclusive apurado e cobrado pela fiscalização ganho de capital na transação da venda de ações da cooperativa, o que reforçaria ainda mais a justificativa do ágio apurado na ponta final na empresa Recorrente, pois as operações foram consideradas independentes e possíveis de serem realizadas (...)

Outro ponto está na criação uma empresa utilizada na apuração do ágio para fins de aproveitamento pela empresa autuada e fundada na economia fiscal, que em meu ver, não se trata de ilegalidade dada a inexistência da Lei Complementar nº 104/2001, que necessita ainda de regulamentação.

Verdade é que a Rice foi constituída com a finalidade específica de gerar ágio, pautada em rentabilidade futura, possibilitando inclusive operações financeiras com o exterior. Assim, originaram-se recursos financeiros, além de empréstimos com a empresa Palmeira, valores esses vindos do exterior para fins de investimentos, sendo que ambas as empresas (Rice e Palmeira) foram incorporadas pela Camil. Nesse aspecto, se pagou o ágio com dinheiro vindo do exterior. (...)

Contudo, não vislumbro que tais atos sejam ilícitos e simulados. Vejo que estamos diante de planejamento tributário lícito e fundado em operações indiretas que buscou através do planejamento fiscal economia tributária respaldada em autorização legal em relação a dedutibilidade do ágio.

É notório nos autos que o contribuinte não esconde se tratar de uma empresa com fins específicos. Tal operação societária desde o início teve seus objetivos e impactos fiscais reconhecidos, como o ocorrido no caso da atuação da Cooperativa, permitindo afirmar que estamos diante de uma operação transparente de aproveitamento de ágio, pautada em laudo não contestado com metodologia apropriada e não questionada, atestado por parecer, constituído sob o fundamento do artigo 7º, inciso III, da Lei nº 9.532/97.

No caso em apreço em nenhum momento o laudo sequer foi questionado e a natureza jurídica do ágio, muito menos, e também não há simulação, visto que o próprio relatório fiscal atesta essa inexistência. (...)

A fiscalização agiu de forma equivocada no momento em que adotou as regras genéricas de dedutibilidade para avaliar o ágio como despesa, pois o ágio possui tratamento de dedutibilidade específica, não sendo

inserido no artigo 13, inciso III, da Lei nº 9.249/95 e artigos 249, inciso I, 251, 299, 300 e 324 do RIR/99. Portanto, é incontestável, sob o ponto de vista do direito, que a despesa do ágio fundada em valor da rentabilidade com base em previsão de resultados futuros é dedutível das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, nos termos do artigo 7º, inciso III, da Lei nº 9.532/97. (...)

Portanto, se não há simulação e a natureza jurídica do ágio não foi contestada, sendo apenas tomada como despesa indedutível por suposta ausência de fundamento econômico e esse fundamento está no laudo, não vejo como manter no sistema jurídico o lançamento fiscal sob essas premissas.

A declaração de voto (vencido) do ex-Conselheiro Marcelo Cuba Neto também trata da inadequação do artigo 13, III, da Lei n. 9.249 para justificar o lançamento tributário. Não obstante isso, manifestou entendimento sobre a inexistência de nulidade do lançamento ou da decisão da DRJ, em especial diante da fundamentação pelo artigo 299 e do conhecimento dos fatos pelo contribuinte:

Quanto a isso há que se dizer que embora o enquadramento legal da infração contido tanto no auto (fl. 894) como no TVF (fls. 926/927) faça menção ao citado art. 13, III, da Lei nº 9.249/95, o fato é que em nenhum momento, tanto no auto como no TVF, o fiscal afirma que a glosa tenha se dado em razão de uma suposta falta de relação intrínseca entre a despesa com amortização do ágio e as operações de produção ou comercialização de bens e serviços. Ao contrário, a autoridade insiste ao longo de todo o TVF que a razão da glosa na amortização do ágio advém do fato, incontestável, de que a participação de 50% no capital de Camil poderia ter sido adquirida por um valor inferior àquele decorrente do conjunto de negócios jurídicos levados a efeito pelas partes. (...)

Conforme jurisprudência pacífica deste Conselho, o erro no enquadramento legal da infração não é causa de nulidade do lançamento quando, pela correta descrição dos fatos, seja possível compreender a acusação fiscal. E essa é justamente, a hipótese que se vislumbra nos presentes autos.

Também não deve prosperar a alegação de nulidade da decisão de primeiro grau, uma vez que, ao contrário do alegado pela recorrente, não houve inovação.

Assim, apura-se que o Colegiado entendeu que o artigo 7º, III, da 9.532/1995 efetivamente não fundamentava – expressamente - o Auto de Infração mas que o enfrentamento deste dispositivo legal pela DRJ não configuraria inovação do lançamento. Tanto assim que o voto vencedor, do Relator, avalia o Auto de Infração à luz do artigo 7º, III, da 9.532, para concluir pela dedutibilidade da despesa com amortização do ágio.

Com efeito, o lançamento tributário refere-se à aquisição de participação societária (na Camil Alimentos) com a utilização de empresas recém criadas (Camil Holdings, Garial e Rice):

3. Está claro no mencionado "Contrato de Subscrição" que a CAMIL HOLDINGS, a GARIAL e a RICE eram empresas recém-constituídas para participar da operação. O instrumento previa a capitalização da GARIAL pela ARFEI e a capitalização da CAMIL HOLDINGS pela GARIAL, através da transferência das ações representando metade do capital social da CAMIL ALIMENTOS e dos direitos de preferência na aquisição de outras ações do capital desta, bem como o repasse de tais direitos para a RICE. Também previa a capitalização da CAMIL HOLDINGS pelo Grupo TCW, a capitalização da RICE pela CAMIL HOLDINGS e a capitalização da CAMIL ALIMENTOS pela RICE, todas no montante de US\$ 31 milhões.

4. Também estava previsto no contrato que, logo após a capitalização da CAMIL ALIMENTOS, a RICE iria adquirir a participação societária desta em poder da COOPERATIVA, "dependendo da obtenção dos financiamentos necessários no Brasil" (fl. 243). É claro que a RICE, empresa criada única e exclusivamente para participar da operação, não tinha recursos para a referida aquisição, haja vista que o valor recebido do exterior a título de capitalização foi imediatamente reinvestido na subscrição de novas ações da CAMIL ALIMENTOS com ágio.

Diante disso, tratarei no presente voto da possibilidade de surgimento de ágio com a utilização de holding de investimento, denominada informalmente de "empresa veículo", à luz do citado artigo 7º, da Lei nº 9.532/1997, dispositivo aplicado expressamente pelo acórdão recorrido, como também tratado pela Procuradoria em seu recurso especial.

Lembro o teor do artigo 7º, da Lei nº 9.532/1997:

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: (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) (...)

§ 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.

E a previsão do artigo 8º, da Lei nº 9.532/1997, *verbis*:

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 comentários aos citados dispositivos legais, Marcos Vinicius Neder e Lavínia Moraes de Almeida Nogueira Junqueira tratam da possibilidade de holding e incorporação reversa, sem prejuízo do reconhecimento do ágio dedutível:

A Lei nº 9.532/1997 expressamente veio a permitir a dedução do ágio, no caso da "incorporação reversa", algo que não estava claro na legislação anterior. Ou seja, o ágio passou a ser dedutível também no momento em que a investida incorpora a investidora. Trata-se, claramente, da incorporação da investidora direta. Essa permissão expressa que autoriza deduzir o ágio na "incorporação reversa" teve como objetivo estimular o interesse da iniciativa privada na aquisição de participação societária em empresas públicas em fase de privatização. (...)"

A Lei não proibiu o aproveitamento do ágio no caso de incorporação de empresas holdings, constituídas pelos controladores indiretos com o propósito de adquirir, consolidar e gerir a participação na empresa investida. Não apenas isso não foi proibido como foi expressamente autorizado, na medida em que a Lei permitiu a dedução do ágio no caso da incorporação reversa pela empresa investida na empresa que nela detém a participação acionária e estimulou os processos de privatização (...)

A norma tributária, ao conceder o incentivo tributário de aproveitamento do ágio na Lei 9.532/1997, não fez restrição ao uso de holdings, muito pelo contrário as incentivou, como comentamos anteriormente, inclusive ao permitir a dedução do ágio na incorporação reversa. Assim, a mera existência da Instrução CVM 349/2001, que dispõe sobre o tratamento contábil do ágio na incorporação reversa de holdings em empresas de capital aberto, e a existência dos procedimentos contábeis nela sugeridos não afetam em nada a possibilidade de dedução do ágio na incorporação reversa da holding. (...)

A Lei não restringiu a apuração ou a dedução fiscal de ágio quando a empresa incorporada, adquirente do investimento, fosse empresa pura de holding, ou quando a empresa tivesse recebido recursos de seu sócio ou acionista em aumento de capital, ou ainda quando tivesse recebido a participação acionária em subscrição de ações de sua emissão. Logo, o tratamento de todas essas hipóteses, quando da incorporação reversa da holding Y, é alcançado, de forma equivalente, pela Lei" (Análise do Tratamento Contábil e Fiscal do Ágio em Estrutura de Aquisição ou Titularidade de Sociedades quanto há a Interposição de Holding, in Controvérsias Jurídico-Contábeis, 4ª Volume, São Paulo, Dialética, 2013, fls. 161, 162 e 179).

Adoto as razões do acórdão recorrido, acima colacionado, para confirmar a **legitimidade do ágio** tratado nos autos, sem que se vislumbre artificialidade na criação das empresas acima citadas (Camil Holdings, Garial e Rice), como tampouco na aquisição de participação societária pela RICE, a despeito de esta necessitar de empréstimo mencionado no TVF.

Na origem, **o ágio é legítimo, tendo partes independentes, dispêndio e expectativa de rentabilidade futura**. A forma societária utilizada pelo contribuinte não impede a dedutibilidade assegurada por lei. Pondero, ainda, que é usual que holdings de investimento tenham aportes efetuados por empresas do grupo, ou empréstimos assegurados

pelas empresas operacionais, sem que estes fatos deslegitimem as operações societárias e os efeitos fiscais destas.

Lembro que o artigo 20, do Decreto nº 1.598/1976 tinha a seguinte redação ao tempo dos fatos tratados nestes autos, regulando o desdobramento do custo de aquisição em ágio por rentabilidade futura:

Art. 20 – 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:

I – valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo 21; 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 número I.

§ 1º - O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento.

§ 2º - O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico:

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

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

c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

§ 3º - O lançamento com os fundamentos de que tratam as letras a e b do § 2º deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração.

Consta do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/1999) reprodução da disposição legal em seu artigo 385, *verbis*:

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.

Ao tratar do ágio sobre expectativa de rentabilidade futura, o artigo 20, do Decreto nº 1.598/1976 - como também sua reprodução no RIR/99 - tratam indistintamente das hipóteses de aquisição da participação, sem qualquer restrição.

Ressalto que o artigo 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, ao tratar da confusão patrimonial como condição da amortização do ágio não tem qualquer referência ao "investidor original". A exigência legal é de investimento adquirido com ágio, que poderá ser deduzido quando houver a confusão patrimonial pela empresa que detenha o investimento adquirido, ou mesmo pela própria investida caso ocorra incorporação reversa.

Por fim, entendo que o lançamento tributário não questionou expressamente o laudo apresentado à fiscalização. O voto vencedor do acórdão também é claro sobre não ter sido questionado o laudo do contribuinte pela fiscalização:

Entendo que o contribuinte tem total razão quando alega que a DRJ confirmou o lançamento fiscal sobre outro fundamento, não sendo aquele trazido pelo Auditor Fiscal, inovando nos autos, na medida em que o laudo trazido pela empresa (que se trata do fundamento econômico do ágio) sob rentabilidade futura, em nenhum momento foi questionado pela autoridade lançadora, que teve oportunidade para tanto, conforme se constata às fls. 548 e seguintes dos autos (documento juntado antes do relatório fiscal). (...)

Portanto, o que remanesce nesse processo a ser julgado, após superada a questão da DRJ ter inovado nos autos, são:

a) a dedutibilidade do ágio para fins de apuração do IRPJ e da CSLL pela empresa incorporadora, sem questionar a natureza do ágio, visto que se trata de rentabilidade futura em razão da ausência de questionamentos do laudo pela fiscalização, e se esse ágio é ou não considerado uma despesa dedutível; e (...)

No caso em apreço em nenhum momento o laudo sequer foi questionado, e a natureza jurídica do ágio, muito menos, e também não há simulação, visto que o próprio relatório fiscal atesta essa inexistência.

Diante disso, voto por **negar provimento** ao recurso especial da Procuradoria.

Conclusão

Pelas razões expostas, voto **por conhecer o recurso especial da Procuradoria**. No mérito, voto por **negar provimento ao recurso especial**, mantendo o acórdão recorrido.

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa

Voto Vencedor

Conselheira Viviane Vidal Wagner, Redatora designada

Sem prejuízo dos argumentos apresentados pela ilustre relatora, peço vênia para divergir quanto à sua opinião, pois vislumbro solução jurídica distinta para o caso em tela.

Como visto, trata-se de autuações de IRPJ e CSLL decorrentes da glosa de despesas de amortização de ágio que foram consideradas desnecessárias pela autoridade fiscal.

Por outro lado, durante todo o processo o contribuinte procurou demonstrar que as operações de reorganização societária empreendidas pela Camil Alimentos S/A, em conformidade com o "Contrato de Subscrição" e o "Contrato de Compra e Venda de Ações" representaram negócios jurídicos lícitos, perfeitos e acabados, com propósito negocial econômico e empresarial legítimo.

Destaco que tive a oportunidade de participar e presidir o julgamento da mesma matéria e contribuinte formalizado no processo nº 19515.003259/2004-72, relativo à dedução do ágio efetuado nos anos-calendário entre 1999 e 2003, que ensejou o acórdão 1401-00.584 (1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara), no qual foi negado provimento ao recurso voluntário ante a constatação da desnecessidade das despesas incorridas.

Tendo em vista que o presente processo cuida das despesas amortizadas no ano-calendário subsequente (2004), apresentarei neste voto os fundamentos para a manutenção da autuação fiscal, na esteira do entendimento já esposado naquela oportunidade.

No que se refere à desnecessidade das despesas oriundas das operações realizadas pelo contribuinte, convém destacar que este, já ao tempo da fiscalização, não apresentou argumentos e provas suficientes para a comprovação do caminho trilhado, como evidenciam as respostas aos questionamentos formulados pela autoridade fiscal (fls. 850/851).

A título de exemplo, convém reproduzir a primeira resposta aos esclarecimentos solicitados pela fiscalização:

"Em atenção às indagações formuladas no Termo de Intimação em referência, tempestivamente, vem, a empresa CAMIL

ALIMENTOS SA, tecer as informações requeridas, logo abaixo da transcrição dos quesitos, conforme segue:

I - Informar por que a CAMIL HOLDINGS LLC no ano de 1998, em vez de fazer seu investimento diretamente na CAMIL ALIMENTOS S/A., preferiu fazê-lo indiretamente através da RICE S/A. ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES. Deve ser comprovada a necessidade de a operação ter sido efetuada desta forma:

*Resposta I - Cumpre referenciar que a indagação formulada no Termo de Intimação **não pode ser respondida pela Camil Alimentos S/A, diante da ausência de elementos a precisar a motivação da operação realizada.** A Camil Alimentos S/A possui as informações que estão inscritas nos documentos societários já em poder dessa r. Fiscalização e ali encontram-se os elementos necessários a demonstrar e justificar a operação.*

***Supõe a Camil Alimentos S/A que o investimento na RICE S/A ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES ocorreu por decisão do acionista desta.** (grifou-se)*

Verifica-se que o próprio interessado teve dificuldade em apresentar a motivação e o substrato econômico da operação. Nesse contexto, vale destacar que nas respostas seguintes a empresa apenas afirma que os negócios jurídicos foram "comutativos e independentes".

A ausência de fundamentos para o reconhecimento do ágio, na forma em este foi produzido, levou a autoridade fiscal a concluir, acertadamente, pela sua indedutibilidade, nos seguintes termos (TVF - fls. 853/854):

A CAMIL HOLDINGS poderia ter efetuado seu investimento diretamente na CAMIL ALIMENTOS. Ou poderia comprar os cinquenta por cento do capital social dela diretamente da COOPERATIVA. Contudo, preferiu realizar tais operações de forma indireta através da recém-constituída RICE.

Se executasse as operações diretamente, sem a intermediária RICE, não se formaria o ágio na subscrição de novas ações nem o ágio gerado na aquisição das ações em poder da COOPERATIVA.

Ao ser questionada, a CAMIL ALIMENTOS não soube explicar porque a investidora preferiu agir através da RICE em vez de agir diretamente. Tampouco, conseguiu comprovar que era necessário, para o desempenho de suas atividades, que as operações fossem executadas da forma como foram.

***A contribuinte também não conseguiu comprovar a necessidade das despesas que a RICE despendeu na subscrição de ações com ágio.** Embora tivesse a opção de comprar diretamente da COOPERATIVA as ações da coligada CAMIL ALIMENTOS, a RICE preferiu subscrever e integralizar novas ações de seu capital, pagando valores bem mais elevados por ação integralizada.*

Da mesma forma, não conseguiu a fiscalizada comprovar a necessidade, para a execução de suas atividades, do empréstimo que fez à PALMEIRA sem cobrar juros ou exigir garantias. Conclui-se, portanto, que a contribuinte assim agiu por mera liberalidade.

É óbvio que, se a CAMIL ALIMENTOS não tivesse efetuado esse empréstimo, a RICE não teria recursos para adquirir as ações em poder da COOPERATIVA e a reestruturação societária não poderia ser executada da forma como foi planejada.

Foi muita estranha a justificativa apresentada pela fiscalizada quando intimada a comprovar a necessidade das incorporações da RICE e da PALMEIRA. Como poderiam as incorporações de empresas que não possuíam investimentos (exceto o investimento da RICE na própria CAMIL ALIMENTOS), recursos ou bens e não exerciam atividade alguma, promover, como alegou a contribuinte, economia de esforços, investimentos ou recursos financeiros para a incorporadora? Para as atividades da CAMIL a reunião das três empresas em uma só não traria vantagem nenhuma, eis que as incorporadas nada lhe acrescentariam. As incorporações eram, portanto, totalmente desnecessárias para a fiscalizada.

Em vez de apresentar documentos e elementos que comprovassem a necessidade dos atos praticados e das elevadas despesas despendidas, a CAMIL informou apenas que as operações realizadas foram comutativas e decorreram de contratos em que efetivamente houve prestação das partes envolvidas.

Todos os elementos de prova reunidos no curso da fiscalização demonstram que as despesas com ágio na subscrição e aquisição de ações do capital social da CAMIL ALIMENTOS não eram necessárias para as atividades da RICE nem para a execução das atividades da fiscalizada. (grifou-se)

A análise dos autos nos permite concluir que o resultado desejado pelas partes sempre foi a aquisição, pelo fundo de investimento TCW, da participação de 50% que a Cooperativa detinha no capital da Camil Alimentos S/A.

Constata-se que tal propósito poderia ser obtido pelo fundo TCW com a simples celebração de um negócio jurídico, representado pela compra e venda das ações respectivas, ao valor unitário de R\$ 4,40.

Contudo, em vez de adotarem uma solução única, direta e transparente, as partes realizaram diversos negócios jurídicos que, ao cabo, resultaram na aquisição pelo fundo TCW da mesma participação de 50% desejada no capital da CAMIL, só que pelo valor de R\$ 10,91 por ação.

Como bem destacado pelo ex-conselheiro Marcelo Cuba Neto na declaração de voto anexa ao acórdão recorrido, a desnecessidade das despesas se mostra patente quando se constata que a Rice S/A - empresa que foi criada apenas para a realização das operações

questionadas, com posterior extinção por incorporação - adquiriu ações da CAMIL em duas oportunidades:

a) primeiro, em 22/12/1998, pelo valor de R\$ 10,91 por ação, mediante aumento de capital de Camil, conforme Ata de Assembléia Geral Extraordinária de fls. 104/106;

b) segundo, em 24/12/1998, apenas dois dias depois da aquisição acima mencionada, pelo valor de R\$ 4,40 por ação, quando adquiriu a participação societária que a Cooperativa detinha junto à Camil (fl. 409).

Digno de nota ainda é o fato, também não contestado pela defesa, de que do total do aumento no capital de Camil, no valor de R\$ 46.690.084,00, verificado entre o início e o término dos negócios jurídicos sob exame, apenas R\$ 12.050.000,00 referem-se a dinheiro que efetivamente serviu a esse propósito. Na forma e na sequência em que foram realizadas as transações, parte daquele aumento de capital, no valor de R\$ 25.305.000,00, serviu para que a Camil pagasse a Cooperativa pela compra, por Rice, das ações da própria Camil. Só isso já reduziria o ágio de R\$ 29.610.678,00 para R\$ 4.305.678,00.

Assim, não há como discordar da fiscalização quando esta afirma que a aquisição de 50% do capital da CAMIL pelo valor de R\$ 10,91 por ação constitui mera liberalidade, cuja contrapartida óbvia é a desnecessidade das despesas relativas ao ágio, pois a mesma operação poderia ser feita diretamente com a Cooperativa, pelo valor de R\$ 4,40.

Ademais, inexistente qualquer argumento econômico ou de mercado para a variação observada no preço das ações no intervalo de apenas dois dias.

E disso também decorre o fato de que, independentemente de qualquer apreciação relativa ao laudo apresentado pelo contribuinte, o valor de aquisição poderia ser de R\$ 4,40, razão suficiente para a manutenção dos lançamentos efetuados a título de IRPJ e CSLL, objeto do recurso fazendário, visto que o preço pago a maior caracteriza mera liberalidade, sendo desnecessária a despesa com a amortização desse ágio.

A simples menção, no bojo do racional desenvolvido pela fiscalização, ao art.13, III, da Lei nº 9.249/95, em nada desqualifica os argumentos formulados ou invalida as conclusões adotadas. De se notar que a autoridade fiscal utilizou, além do citado art.13, diversos outros dispositivos do Regulamento do Imposto de Renda, como os arts. 299, 300 e 324 (TVF - fls. 851/852).

Com efeito, a legislação de regência (art. 299 do Decreto nº 3.000/99), indicada pela autoridade fiscal, assim estabelece o conceito de despesas necessárias:

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. (grifamos)

Entendo correta a capitulação legal indicada pela fiscalização, posto que em nenhum momento a autoridade afirma que a glosa tenha ocorrido pela falta de relação entre as despesas com amortização do ágio e as operações de produção ou comercialização de bens e serviços, pois resta evidente que o fundamento da autuação foi a desnecessidade de se adquirir a participação de 50% no capital da CAMIL pelo sobrepreço resultante de todos os negócios jurídicos praticados.

Ademais, é certo que *"a amortização, a qual se submete o ágio para o seu aproveitamento, constitui-se em espécie de 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"* (Acórdão nº 9101.002301, de 06/04/2016).

Descabe, portanto, o argumento de defesa relacionado à suposta ocorrência de nulidade ou inovação de fundamentos no processo, pois na medida em que a aquisição das ações, nos moldes praticados, ensejou ágio calcado em mera liberalidade, as despesas em nada contribuíram para a manutenção das fontes produtoras, como exige a legislação.

Salta aos olhos a ausência de qualquer fundamento econômico capaz de abonar o ágio, circunstância que o próprio contribuinte não conseguiu esclarecer durante os trabalhos de fiscalização, como já demonstrado.

Nada justifica que em apenas dois dias as ações pudessem apresentar uma diferença de valor tão grande, sem qualquer relação com as cotações de mercado ou a expectativa de rentabilidade futura, sendo forçoso concluir pelo acerto das conclusões fiscais, com a glosa das despesas relativas ao ágio, por desnecessárias.

Ante o exposto, voto por conhecer do recurso fazendário e, no mérito, por dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner