



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 11065.722073/2011-89  
**Recurso n°** Embargos  
**Acórdão n°** 1301-002.234 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 22 de março de 2017  
**Matéria** IRPJ e CSLL - Ágio  
**Embargante** CONSERVAS ODERICH S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Exercício: 2007, 2008, 2009, 2010

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. CONTRADIÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Ao se constatar que inexistiram quaisquer das omissões e contradições alegadas pela embargante, os embargos declaratórios devem ser rejeitados. Os embargos declaratórios não se prestam a rediscutir matéria já decidida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Preliminarmente, nos termos dos arts. 42 e 44 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, foi apreciada arguição de impedimento dos Conselheiros representantes da Fazenda Nacional, feita pela embargante, em documento juntado aos autos. Consultados, os Conselheiros cujo impedimento foi arguido não o reconheceram e farão juntar aos autos pronunciamento escrito como parte integrante do acórdão. Submetida a questão à deliberação do Colegiado, a arguição de impedimento foi REJEITADA por unanimidade de votos. Superada essa questão, ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em NEGAR provimento aos embargos.

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Flávio Franco Corrêa, José Eduardo Dornelas Souza, Roberto Silva Júnior, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Waldir Veiga Rocha.

## Relatório

Trata o presente de embargos de declaração (fls. 2851/2872) opostos pelo Contribuinte acima identificado, em face do acórdão nº 1301-001.982 (fls. 2825/2847), prolatado por esta 1ª Turma na sessão de julgamento de 06 de abril de 2016.

No referido julgado, o Colegiado pronunciou-se à unanimidade no sentido de rejeitar as preliminares e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário. A decisão foi assim ementada:

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

*Exercício: 2007, 2008, 2009, 2010*

*ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. GLOSA. LANÇAMENTO PROCEDENTE.*

*Correta a glosa de despesas de amortização de ágio, na situação em que referido ágio decorre de reorganizações societárias levadas a efeito dentro de um mesmo grupo empresarial, sem qualquer propósito negocial ou efeito societário a não ser a redução da carga tributária, e sem que se tenha verificado qualquer pagamento ou outro sacrifício patrimonial capaz de validar a alegada mais-valia.*

*ÁGIO. COMPLEMENTARIDADE DAS LEGISLAÇÕES COMERCIAIS E FISCAIS. EFEITOS.*

*Os resultados tributáveis das pessoas jurídicas, apurados com base no Lucro Real, têm como ponto de partida o resultado líquido apurado na escrituração comercial, regida pela Lei nº 6.404/1976, conforme estabelecido pelo DL. 1.598/1977. O ágio é fato econômico, cujos efeitos fiscais foram regulados pela lei tributária com substrato nos princípios contábeis geralmente aceitos. Assim, os princípios contábeis geralmente aceitos e as normas emanadas dos órgãos fiscalizadores e reguladores, como Conselho Federal de Contabilidade e Comissão de Valores Mobiliários, têm pertinência e devem ser observadas na apuração dos resultados contábeis e fiscais.*

*ÁGIO INTERNO. MODIFICAÇÃO DAS CARACTERÍSTICAS ESSENCIAIS DO FATO GERADOR. CONDUTA INTENCIONAL. MULTA QUALIFICADA. PROCEDÊNCIA.*

*O conjunto de operações praticadas para constituição e transferência de ágio interno, por intentar conferir aparência de legalidade à redução de tributos devidos, modificando as características essenciais do fato gerador tributário constitui ação dolosa determinante da imposição da multa de ofício qualificada.*

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Exercício: 2007, 2008, 2009, 2010*

*DECADÊNCIA. ALCANCE. INOCORRÊNCIA.*

*A decadência incide sobre o direito da Fazenda Nacional de constituir créditos tributários ocorridos em determinado período, e não sobre o direito de examinar fatos econômicos (não se trata aqui de fatos geradores tributários), quando quer que tenham ocorrido. Com isso, o que se pretende é permitir a validação, ou não, de sua influência (dos fatos econômicos pretéritos) sobre fatos geradores tributários ocorridos em períodos não alcançados pela decadência. Não se verifica, pois, a decadência, no caso concreto sob exame.*

*ENQUADRAMENTO LEGAL INADEQUADO. FALTA DE MOTIVAÇÃO E FUNDAMENTAÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.*

*Deve ser rejeitada a arguição de nulidade do lançamento, ao se constatar que o enquadramento legal é adequado à infração imputada ao contribuinte, e que o ato administrativo foi devidamente motivado e fundamentado.*

*JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC.*

*A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.*

Alega a embargante que o aresto combatido padeceria de omissões e contradições várias, que especifica, tanto no que tange às preliminares quanto no que se refere ao mérito. Seus argumentos podem ser sintetizados como segue.

**1. Omissão - Da preliminar de decadência da pretensão fiscal para questionar a constituição do ágio.**

*Sustenta a embargante que "o objeto da decadência no presente caso não é o lançamento de ofício da autoridade fiscal e, sim, a atividade do contribuinte e o prazo para o Fisco verificar sua regularidade ou a suposta fraude. Passados cinco anos da realização da atividade do contribuinte (da constituição e contabilização do ágio), extingue-se o direito de revisão do fisco dos reflexos decorrente da operação, nos termos do art. 150, § 4º do CTN".*

Por sua ótica, esse argumento não teria sido devidamente apreciado pelo acórdão embargado. Haveria, ainda, contradição e obscuridade na afirmação de que "o prazo decadencial para homologação do Fisco na suposta infração em apreço se iniciaria dia 31/12/2006, quando em verdade a data para verificação da suposta fraude e do suposto computo indevido das despesas dedutíveis nos exercícios posteriores se iniciou no dia 31/12/2005, quando da ocorrência do fato gerador da reestruturação societária da Embargante".

## **2. Omissão/contradição - Da preliminar sobre a capitulação legal.**

A embargante sustenta que o acórdão embargado não teria percebido que o auto de infração, ao não indicar a capitulação legal que fundamentaria a infração combatida, teria descumprido requisito indispensável de validade.

Haveria, ainda, contradição quando a decisão refere que, embora genéricos, os dispositivos legais seriam adequados. Por sua ótica, caso correto o fato tributado, o enquadramento deveria ser de exclusão indevida das bases de cálculo do imposto de renda e da contribuição social, e não no âmbito de despesas indedutíveis.

Outra contradição residiria na afirmação de que "*o combatido auto de infração demonstra de forma clara e adequada a infração constada, com base nos dispositivos legais pertinentes, pois, como se viu, este se baseou tão somente em legislação genérica, deixando de aplicar a legislação específica que trata sobre a matéria em apreço*".

Haveria, finalmente, omissão quanto ao suposto descumprimento do art. 50 da Lei nº 9.784/1999, o qual "*estabelece de maneira explícita a tipologia dos atos que devem obrigatoriamente, ser motivados*".

## **3. Omissão - Da preliminar sobre o princípio da legalidade.**

A alegada omissão residiria na afirmação do acórdão embargado de que este ponto seria analisado no mérito. Autoridade Fiscal teria desconsiderado um ato jurídico perfeito, sem previsão legal que lhe conceda essa prerrogativa, ponto que não teria sido enfrentado pela decisão embargada.

## **4. Omissão/contradição - Da ausência de fraude.**

Nas palavras da embargante:

[...] o r. acórdão recorrido incorreu em omissão/contradição, visto que deixou de se manifestar acerca das alegações da Embargante no tocante a ausência de fraude, em decorrência do permissivo legal contido nos artigos art. 20, § 2º, "b", do Decreto-Lei nº 1.598/1977 e art. 385, § 2º, II, do RIR/99 e, em relação a amortização do ágio, que foi realizada com base no art. 7º, III, da Lei nº 9.532/1997 e art. 386, III, § 6º, II, do RIR/99.

Ademais, conforme já destacado, a reestruturação societária praticada pela Embargante estava amparada em na legislação vigente à época do fato (art. 36 da Lei nº 10.637/02), conforme já mencionado, no entanto, de forma contraditória, o r. acórdão embargado aduz que a Embargante teria buscado vantagens fiscais por mais de uma vertente, o que, em verdade não ocorreu, haja vista que essa agiu conforme determinava a legislação vigente à época do fato, acima destacada.

## **5. Omissão/contradição - Do propósito negocial e da ausência de fraude.**

Sustenta a embargante que, a decisão embargada afirma que as operações societárias não revelaram qualquer propósito negocial. Haveria omissão, diante do fato de que o ágio teria substrato econômico lastreado em laudo de avaliação de rentabilidade futura, não questionado pelo auto de infração nem pelo acórdão embargado.

Haveria, ainda, contradição no acórdão embargado "*ao admitir, o propósito negocial na incorporação realizada pelas Irmão Oderich, mas não admitir o objeto fim da incorporação pela Embargante que além de centralizar a estrutura administrativa financeira passou a contar com duas novas fábricas*".

#### **6. Omissão - Da desclassificação da multa qualificada de 150%.**

A alegada omissão residiria no fato de que "*a Autoridade Fiscal não possui autorização para desconsiderar um ato ou negócio jurídico perfeito, sob pena de ofender a segurança jurídica e o princípio da legalidade tributária, argumento trazido pela Embargante em sede de Recurso Voluntário que não foi apreciado pela r. decisão embargada*".

#### **7. Omissão - Do afastamento da SELIC sobre a multa.**

Alega a embargante que não teriam sido apreciados seus argumentos contrários à incidência de juros, calculados à taxa SELIC, sobre outra espécie tributária que não tributos e contribuições, referindo-se, especificamente, à incidência de juros sobre a multa de ofício.

Às fls. 2881/2890 encontro documento datado de 18/01/2017 e protocolado no CARF em 23/01/2017. Trata-se de requerimento da interessada, no qual é arguido o impedimento dos Conselheiros indicados pela Fazenda Nacional.

Entende a requerente que, com a instituição do Programa de Produtividade da Receita Federal e o Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira, instituídos pela Medida Provisória nº 765/2016, haveria nítido interesse dos Conselheiros representantes da Fazenda Nacional no deslinde das causas por eles julgadas. Isso porque a base de cálculo do bônus que perceberão esses Conselheiros, Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, dependerá diretamente do valor de tributos e multas arrecadados por aquele órgão. Considera, desta forma, configurado o impedimento de que trata o art. 43, inciso II, do Anexo II do RICARF e prejudicada a imparcialidade indispensável ao julgamento.

A requerente se manifesta, ainda, no sentido da ilegalidade da interpretação dada ao art. 42 do RICARF pela Portaria CARF nº 01/2017. Por sua ótica, tal ato teria sido editado em desconformidade com a Lei nº 9.784/1999, e seu conteúdo afrontaria os princípios da moralidade e da impessoalidade. Por esses motivos, a Portaria CARF nº 01/2017 não poderia ser aplicada no âmbito administrativo sob pena de nulidade dos atos decorrentes de sua observância.

Ao final, em razão da ausência de quorum mínimo previsto no RICARF, a requerente solicita a suspensão do presente julgamento até que sejam sanados os vícios de impedimento apontados.

É o relatório.

#### **Voto**

Conselheiro Waldir Veiga Rocha, Relator

Preliminarmente, a arguição de impedimento dos Conselheiros indicados pela Fazenda Nacional deve ser apreciada com a observância das disposições dos arts. 42 e 44 do Anexo II do RICARF vigente, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 e alterações supervenientes.

Os Conselheiros deste Colegiado indicados pela Fazenda Nacional, inclusive este Relator, não reconheceram o impedimento arguido, e se pronunciaram por escrito, em declaração que será juntada aos autos, como parte integrante deste acórdão.

Submetida a questão à deliberação do Colegiado, foi rejeitada a preliminar de impedimento dos Conselheiros Fazendários.

Passo, então, à apreciação dos embargos declaratórios.

A ciência do acórdão ora embargado se deu em 20/04/2016, quarta-feira (AR à fl. 2874). Considerando que o dia seguinte (21/04) foi feriado nacional, o prazo para oposição de embargos teve início no dia 22/04/2016, sexta-feira. Tendo sido os embargos apresentados em 26/04/2016, terça-feira (fl. 2850), tenho que são tempestivos, à luz do prazo de cinco dias estabelecido pelo § 1º do art. 65 do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 e alterações supervenientes.

Ademais, a embargante apontou objetivamente as omissões e contradições que pretende ver sanadas, atendendo, desta forma, o requisito regimental.

Atendidos os demais requisitos processuais, conheço dos embargos e passo a analisá-los, na sequência em que formulados os questionamentos.

#### **1. Omissão - Da preliminar de decadência da pretensão fiscal para questionar a constituição do ágio.**

Sustenta a embargante que *"o objeto da decadência no presente caso não é o lançamento de ofício da autoridade fiscal e, sim, a atividade do contribuinte e o prazo para o Fisco verificar sua regularidade ou a suposta fraude. Passados cinco anos da realização da atividade do contribuinte (da constituição e contabilização do ágio), extingue-se o direito de revisão do fisco dos reflexos decorrente da operação, nos termos do art. 150, § 4º do CTN"*.

Por sua ótica, esse argumento não teria sido devidamente apreciado pelo acórdão embargado. Haveria, ainda, contradição e obscuridade na afirmação de que *"o prazo decadencial para homologação do Fisco na suposta infração em apreço se iniciaria dia 31/12/2006, quando em verdade a data para verificação da suposta fraude e do suposto computo indevido das despesas dedutíveis nos exercícios posteriores se iniciou no dia 31/12/2005, quando da ocorrência do fato gerador da reestruturação societária da Embargante"*.

Equivoca-se a embargante. Restou claro o entendimento do Colegiado de que a decadência deve ser verificada em relação à data de constituição de créditos tributários, sendo irrelevante, para tais fins, a ocorrência de fatos econômicos em períodos pretéritos. Confira-se à fl. 2837 (grifos não constam do original):

O que se discute, nos presentes autos, são fatos geradores ocorridos nos anos-calendário 2006, 2007, 2008 e 2009, tendo sido o lançamento efetuado em 24/05/2011. Claramente não ocorreu a decadência do direito da Fazenda Nacional de

constituir esses créditos tributários. Para o fato gerador mais antigo, completado em 31/12/2006, e considerando-se a hipótese mais favorável ao contribuinte (aplicação da regra do art. 150, § 4º, do CTN), o prazo decadencial se iniciaria em 31/12/2006 e se extingiria em 31/12/2011.

A redução das bases de cálculo, em 2006 a 2009, se deu porque a fiscalizada apropriou ao resultado desses anos a amortização de ágio formado anteriormente, em 2005. Ora, se fatos ocorridos em anos pretéritos vieram a influenciar os períodos posteriores sob exame, tenho por certo o direito do Fisco de examiná-los, e igualmente certo o dever da fiscalizada de manter sob boa guarda os documentos comprobatórios, exibindo-os quando solicitada, à vista do art. 37 da Lei nº 9.430/1996.

**A decadência incide sobre o direito de constituir créditos tributários ocorridos em determinado período, e não sobre o direito de examinar fatos econômicos (não se trata aqui de fatos geradores tributários), quando quer que tenham ocorrido.** Com isso, o que se pretende é permitir a validação, ou não, de sua influência (dos fatos econômicos pretéritos) sobre fatos geradores tributários ocorridos em períodos não alcançados pela decadência.

Não há, pois, omissão, contradição nem obscuridade. Evidencia-se a intenção da embargante de rediscutir matéria já decidida, pelo que os embargos devem ser rejeitados, quanto a este ponto.

## **2. Omissão/contradição - Da preliminar sobre a capitulação legal.**

A embargante sustenta que o acórdão embargado não teria percebido que o auto de infração, ao não indicar a capitulação legal que fundamentaria a infração combatida, teria descumprido requisito indispensável de validade.

Haveria, ainda, contradição quando a decisão refere que, embora genéricos, os dispositivos legais seriam adequados. Por sua ótica, caso correto o fato tributado, o enquadramento deveria ser de exclusão indevida das bases de cálculo do imposto de renda e da contribuição social, e não no âmbito de despesas indedutíveis.

Outra contradição residiria na afirmação de que "*o combatido auto de infração demonstra de forma clara e adequada a infração constada, com base nos dispositivos legais pertinentes, pois, como se viu, este se baseou tão somente em legislação genérica, deixando de aplicar a legislação específica que trata sobre a matéria em apreço*".

Haveria, finalmente, omissão quanto ao suposto descumprimento do art. 50 da Lei nº 9.784/1999, o qual "*estabelece de maneira explícita a tipologia dos atos que devem obrigatoriamente, ser motivados*".

Mais uma vez, a embargante busca a rediscussão de matéria já decidida. Os seguintes excertos do acórdão embargado mostram com clareza o entendimento do Colegiado sobre a matéria (fl. 2837, grifos não constam do original):

Também aqui os reclamos da recorrente não merecem acolhida. Tratando o lançamento de glosa de despesas com amortização de ágio, tidas pelo Fisco como indedutíveis, **os dispositivos legais que constam no auto de infração à fl. 2211, não obstante genéricos, são adequados. Além disso, dispositivos específicos atinentes à formação, registro e amortização de ágio são não apenas**

**mencionados mas também transcritos no Relatório da Ação Fiscal** (parte integrante do auto de infração, vide fl. 2211), confira-se às fls. 2250/2260, no bojo da minuciosa descrição da infração, conforme compreendida pelo Fisco. **Corroborar a conclusão pela inexistência de qualquer nulidade o fato de que a autuada se defende com desenvoltura e em detalhes, revelando perfeita compreensão da infração que lhe foi imputada.**

Quanto à alegação de que teria sido descumprido o dispositivo da Lei nº 9.784/1999 que obriga a motivação e a fundamentação dos atos administrativos, melhor sorte não assiste à recorrente. A motivação de um auto de infração é, no caso concreto, a constituição de créditos tributários, diante da constatação de infração à legislação tributária que implicou redução dos tributos devidos. A fundamentação do auto de infração consiste em descrever de forma clara e adequada a infração constatada, sempre com base nos dispositivos legais pertinentes (os motivos de fato e de direito), o que, conforme visto no parágrafo anterior, ocorreu no caso sob exame.

Observe-se: a capitulação legal deve ser considerada como um todo, aquela que consta no auto de infração (fl. 2211) integrada e complementada pelo Relatório de Ação Fiscal (fls. 2250/2260), parte integrante e inseparável do Auto de Infração. Assim considerado, o enquadramento legal parte dos dispositivos genéricos para os específicos, os quais chegam a ser mesmo transcritos no Relatório. Ainda que assim não fosse, a infração foi minuciosamente descrita, sendo certo que o contribuinte se defende de fatos e não de dispositivos legais. O Colegiado considerou correto o conjunto de enquadramento legal mais descrição dos fatos, diante da infração autuada, descabendo cogitar, em sede de embargos, de hipotético erro no enquadramento. A corroborar o exposto, a constatação de que a defesa foi igualmente minuciosa e feita com desenvoltura, confirmando que a autuada compreendeu perfeitamente a infração que lhe foi imputada e seus fundamentos, afastando qualquer hipotética nulidade.

Da mesma forma, inexistente qualquer omissão no acórdão embargado quanto à motivação da autuação (art. 50 da Lei nº 9.784/1999). Embora alguma discussão exista sobre esses conceitos, a melhor doutrina entende que motivo são os fatos e fundamentos jurídicos de um ato e motivação é a explicitação desses fatos e fundamentos jurídicos, indispensável para que se possa permitir a ampla defesa. Essa explicitação (motivação) se encontra nos autos, como visto.

Por todo o exposto, também este ponto dos embargos deve ser rejeitado.

### **3. Omissão - Da preliminar sobre o princípio da legalidade.**

A alegada omissão residiria na afirmação do acórdão embargado de que este ponto seria analisado no mérito. A Autoridade Fiscal teria desconsiderado um ato jurídico perfeito, sem previsão legal que lhe conceda essa prerrogativa, ponto que não teria sido enfrentado pela decisão embargada.

Também aqui não assiste razão à embargante.

Em primeiro lugar, a alegação acerca de desconsideração pela autoridade fiscal de um ato jurídico perfeito, sem previsão legal que assim autorize, foi prontamente afastada pelo acórdão embargado (fl. 2838):

A esse respeito, diga-se que em parte alguma do auto de infração ou do Relatório da Ação Fiscal se encontra qualquer referência à desconsideração de atos



ou negócios jurídicos feita com base no § único do art. 116 do CTN. Quanto ao alegado cumprimento das disposições legais pertinentes à situação analisada e a estar sofrendo imposição de infração não prevista em lei, é o que se há de analisar no mérito, posto que a afirmação do Fisco é em sentido diametralmente oposto.

Em seguida, de se constatar que o acórdão embargado não deixou de apreciar as razões da recorrente. Ao contrário, a discussão do mérito foi exatamente esta, ou seja, a verificação da afirmação do Fisco sobre o descumprimento das disposições legais atinentes à formação de ágio em operações societárias e seu aproveitamento fiscal, em face da defesa da interessada em sentido oposto, a saber, a regularidade das operações e do aproveitamento do ágio. Os seguintes excertos dão conta do entendimento do Colegiado e da conclusão a que chegou (fls. 2840 e 2842, grifos não constam do original):

Em tais circunstâncias, tenho que **o cerne da questão não é a possibilidade, ou não de aproveitamento do ágio, autorizado pelos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, mas sim a própria formação dessa mais-valia, desvinculada de qualquer fundamento econômico e originada de atos meramente aparentes, sem substância ou existência real, ainda que formalmente regulares.**

[...]

No caso concreto, como visto, as operações societárias foram integralmente realizadas dentro do grupo econômico (mesmas pessoas físicas e jurídicas), em curto espaço de tempo, sem qualquer desembolso, sendo que, ao final das operações, tudo retornou ao *statu quo ante*, no que toca às participações societárias, mas com a apropriação de “*ágio*”. As operações não revelaram qualquer propósito negocial ou necessidade societária, nem modificaram algum aspecto da organização empresarial do grupo econômico. Em 10/10/2005 os irmãos Srs. Marcos e Cláudio Oderich eram os únicos sócios da ODEPAR e esta controlava diretamente a IRMÃOS ODERICH. Em 03/11/2005 a LUC PAR já havia entrado e saído do panorama, e novamente os irmãos Srs. Marcos e Cláudio Oderich eram os únicos sócios da ODEPAR e esta controlava diretamente a IRMÃOS ODERICH. Mas agora havia um ágio, supostamente amortizável, registrado na IRMÃOS ODERICH. Nenhuma riqueza nova foi gerada, nenhum pagamento foi feito para a aquisição de uma riqueza inédita, externa ao grupo econômico.

**O “*ágio*” assim criado, registrado e amortizado é artificial, não corresponde a uma mais-valia surgida em operações de mercado entre partes livres e independentes e confirmada mediante seu pagamento. Trata-se, de fato, de uma reavaliação espontânea de participação societária, à qual não se pode atribuir o condão de reduzir o resultado tributável. Não se trata do ágio apurado nos termos do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/1977, que por sua vez deve ser reconhecido contabilmente conforme com as normas da escrituração comercial estabelecidas pela Lei nº 6.404, de 1976.**

Como se vê, descabida a alegação de omissão do acórdão embargado sobre esse ponto. Não houve desconsideração de ato jurídico perfeito, mas a constatação, pelo Fisco, de que os fatos ocorridos não correspondiam às normas legais que permitem o aproveitamento fiscal de ágio. Nesse sentido foi a conclusão do Colegiado.

Pelo exposto, nego provimento aos embargos também quanto a este ponto.

#### **4. Omissão/contradição - Da ausência de fraude.**

Nas palavras da embargante:

[...] o r. acórdão recorrido incorreu em omissão/contradição, visto que deixou de se manifestar acerca das alegações da Embargante no tocante a ausência de fraude, em decorrência do permissivo legal contido nos artigos art. 20, § 2º, “b”, do Decreto-Lei nº 1.598/1977 e art. 385, § 2º, II, do RIR/99 e, em relação a amortização do ágio, que foi realizada com base no art. 7º, III, da Lei nº 9.532/1997 e art. 386, III, § 6º, II, do RIR/99.

Ademais, conforme já destacado, a reestruturação societária praticada pela Embargante estava amparada em na legislação vigente à época do fato (art. 36 da Lei nº 10.637/02), conforme já mencionado, no entanto, de forma contraditória, o r. acórdão embargado aduz que a Embargante teria buscado vantagens fiscais por mais de uma vertente, o que, em verdade não ocorreu, haja vista que essa agiu conforme determinava a legislação vigente à época do fato, acima destacada.

Mais uma vez, os argumentos da embargante evidenciam seu propósito de rediscutir matéria julgada. Apesar de alegar a ocorrência de “*omissão/contradição*”, em momento algum torna explícita qualquer contradição entre a decisão e seus fundamentos, hipótese capaz de ensejar a oposição de embargos declaratórios<sup>1</sup>.

Quanto à alegação de omissão, seu argumento de que estaria amparada no art. 36 da Lei nº 10.637/2002 foi rejeitada pelo acórdão embargado, por não ter sido esse o fundamento da atuação, confira-se (fl. 2840):

[...]

Fica bem claro, agora, que o mencionado art. 36 seria aplicável ao ganho eventualmente auferido por ODEPAR na operação em questão. Mas o presente auto de infração não pretende tributar essa diferença. E apenas uma razão já é suficiente para que isso fique compreendido (embora seja possível demonstrar isso por outros caminhos): é que a ODEPAR não é o sujeito passivo da atuação, nem mesmo de forma indireta, visto que não há notícia de que tenha sido incorporada por outra sociedade.

A menção ao art. 36 da Lei nº 10.637/2002, tanto no Relatório da Ação Fiscal quanto no acórdão recorrido, se faz no contexto de buscar esclarecer que reestruturações societárias semelhantes à analisada podem ser (e de fato foram) usadas como planejamento tributário na busca de vantagens fiscais por mais de uma vertente. Hipoteticamente, a parte que entrega a participação societária auferir um ganho com tributação diferida, enquanto que a parte que recebe essa participação registra um ágio amortizável. Todos ganham, e só o Fisco perde.

[...]

No que toca ao permissivo legal para apuração de ágio (DL nº 1.598/1977) e sua amortização para fins fiscais (Lei nº 9.532/1997), o acórdão recorrido deixou claro que os fatos descritos pelo Fisco e comprovados nos autos conduziam à conclusão de que as operações societárias mais se assemelhavam a uma reavaliação espontânea de ativos, não se tratando do ágio apurado nos termos do art. 20 do DL nº 1.598/1977 (fl. 1842):

---

<sup>1</sup> RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 345/2015, Anexo II:

Art. 65. Cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a turma.

O “*ágio*” assim criado, registrado e amortizado é artificial, não corresponde a uma mais-valia surgida em operações de mercado entre partes livres e independentes e confirmada mediante seu pagamento. Trata-se, de fato, de uma reavaliação espontânea de participação societária, à qual não se pode atribuir o condão de reduzir o resultado tributável. Não se trata do *ágio* apurado nos termos do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/1977, que por sua vez deve ser reconhecido contabilmente conforme com as normas da escrituração comercial estabelecidas pela Lei nº 6.404, de 1976.

Como se vê, omissão não houve. O que aconteceu é que a análise e as conclusões às quais chegou o Colegiado não coincidiram com as expectativas da então recorrente. A irresignação com a decisão não consiste em motivo para a oposição de embargos de declaração, os quais devem, assim, ser rejeitados.

### **5. Omissão/contradição - Do propósito negocial e da ausência de fraude.**

Sustenta a embargante que a decisão embargada afirma que as operações societárias não revelaram qualquer propósito negocial. Haveria omissão, diante do fato de que o *ágio* teria substrato econômico lastreado em laudo de avaliação de rentabilidade futura, não questionado pelo auto de infração nem pelo acórdão embargado.

Haveria, ainda, contradição no acórdão embargado "*ao admitir, o propósito negocial na incorporação realizada pelas Irmão Oderich (sic), mas não admitir o objeto fim da incorporação pela Embargante que além de centralizar a estrutura administrativa financeira passou a contar com duas novas fábricas*".

De fato, não houve na autuação nem no acórdão embargado qualquer questionamento acerca de um laudo de avaliação de rentabilidade futura. Isso porque não foi esse o ponto central da autuação, mas sim o entendimento do Fisco (ratificado pelas instâncias administrativas) de que o “*ágio*” apurado nas operações societárias não era de fato o *ágio* a que se refere o DL nº 1.598/1977 e, por consequência, era indedutível para fins tributários. Confira-se (fl. 2842, grifos não constam do original):

A legislação tributária se integra e busca conceitos, portanto, na ciência contábil, pelo que não se pode aceitar que haja conceitos e efeitos distintos de *ágio* e de custo de aquisição para a contabilidade e para fins tributários. O custo de aquisição deve ser aquele resultante de efetivo desembolso (sacrifício patrimonial), em operação de mercado, em negócio realizado entre partes independentes.

No caso concreto, como visto, as operações societárias foram integralmente realizadas dentro do grupo econômico (mesmas pessoas físicas e jurídicas), em curto espaço de tempo, sem qualquer desembolso, sendo que, ao final das operações, tudo retornou ao *statu quo ante*, no que toca às participações societárias, mas com a apropriação de “*ágio*”. As operações não revelaram qualquer propósito negocial ou necessidade societária, nem modificaram algum aspecto da organização empresarial do grupo econômico. Em 10/10/2005 os irmãos Srs. Marcos e Cláudio Oderich eram os únicos sócios da ODEPAR e esta controlava diretamente a IRMÃOS ODERICH. Em 03/11/2005 a LUC PAR já havia entrado e saído do panorama, e novamente os irmãos Srs. Marcos e Cláudio Oderich eram os únicos sócios da ODEPAR e esta controlava diretamente a IRMÃOS ODERICH. Mas agora havia um *ágio*, supostamente amortizável, registrado na IRMÃOS ODERICH. Nenhuma riqueza nova foi gerada, nenhum pagamento foi feito para a aquisição de uma riqueza inédita, externa ao grupo econômico.

Comprovada a inexistência de efetivo desembolso (sacrifício patrimonial) e que as operações se deram internamente a um mesmo grupo empresarial, em curto espaço tempo e com retorno à configuração empresarial inicial, a conclusão foi de inexistência de propósito negocial e artificialidade das operações societárias.

Quanto à alegada contradição, estaria no parágrafo a seguir transcrito (fls. 2842/2843, grifos não constam do original):

Observe-se que, a partir de 03/11/2005, o ágio estava registrado na IRMÃOS ODERICH e, se dedutível fosse, já poderia ser amortizado ali. Afinal, aquela empresa era operacional. Nesse sentido, o evento societário de 31/12/2005, a saber, a incorporação de IRMÃOS ODERICH pela atuada CONSERVAS ODERICH nada introduziu de novo. Até se poderia admitir que essa última incorporação guardasse algum propósito negocial relevante para o grupo econômico, visto que ambas eram empresas operacionais que atuavam em áreas por vezes sobrepostas, por vezes complementares. Mas o vício que macula o ágio se deu na etapa anterior, sendo certo que sua transferência não serve para tornar dedutível o que já antes era indedutível.

Como se vê, trata-se da última etapa da sequência de operações societárias, realizada em 31/12/2005. A afirmação é de que essa última etapa poderia se revestir de algum propósito negocial relevante, mas que isso não seria capaz de validar a artificialidade do ágio, formado na etapa anterior. O que já era antes indedutível assim permanece. Não há nessa conclusão qualquer contradição com o raciocínio desenvolvido.

Por todo o exposto, nego provimento aos embargos, também quanto a este ponto.

## **6. Omissão - Da desclassificação da multa qualificada de 150%.**

A alegada omissão residiria no fato de que *"a Autoridade Fiscal não possui autorização para desconsiderar um ato ou negócio jurídico perfeito, sob pena de ofender a segurança jurídica e o princípio da legalidade tributária, argumento trazido pela Embargante em sede de Recurso Voluntário que não foi apreciado pela r. decisão embargada"*.

O argumento da então recorrente, acerca da *"desconsideração de negócio jurídico"* e do *"princípio da legalidade"* mereceram menção do acórdão embargado à fl. 2844:

Os argumentos do recurso voluntário, em apertada síntese, reiteram a legalidade e correção da reorganização societária levada a efeito, com a consequente dedutibilidade do ágio, o que já foi afastado, neste voto. O mesmo ocorre com a alegação de que teria ocorrido a desconsideração de um negócio jurídico com base em dispositivo legal não regulamentado (§ único do art. 116 do CTN).

Vê-se com clareza a insistência da embargante em que teria havido desconsideração de atos ou negócios jurídicos perfeitos, o que já se demonstrou à exaustão, tanto no acórdão embargado quanto neste voto, que não ocorreu. E, ainda, que sua conduta, no que se refere à apuração do ágio e aproveitamento para fins tributários estaria amparada em lei, o que, de igual modo, se demonstrou que não ocorreu. Isso restou evidenciado nos tópicos anteriores, neste voto, pelo que se rejeita a alegação de omissão.

Também aqui, a intenção de rediscutir matéria julgada não pode ter acolhida pela estreita via dos embargos.

## 7. Omissão - Do afastamento da SELIC sobre a multa.

Alega a embargante que não teriam sido apreciados seus argumentos contrários à incidência de juros, calculados à taxa SELIC, sobre outra espécie tributária que não tributos e contribuições, referindo-se, especificamente, à incidência de juros sobre a multa de ofício.

O acórdão embargado tratou da matéria às fls. 2844/2847 com clareza e objetividade, cabendo destacar o seguinte excerto (grifos não constam do original):

A incidência de juros sobre a multa proporcional, aplicada no lançamento de ofício, conforme procedimento das Autoridades Administrativas, encontra seu fundamento no artigo 61 da Lei nº 9.430/1996 e, ainda, no art. 161 c/c art. 139, ambos da Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional – CTN), [...].

[...]

A polêmica gira em torno da abrangência que se há de atribuir à expressão “débitos para com a União, decorrentes de tributos”, presente no caput do art. 61 da Lei nº 9.430/1996. **Tenho que os débitos decorrentes de tributos não podem se restringir ao principal, mas igualmente devem abranger os débitos pelo descumprimento do dever de pagar, ou seja, as multas proporcionais aplicadas de ofício ao lançamento. Nesse sentido, a abrangência dos débitos para com a União deve ser a mesma atribuída ao crédito tributário de que trata o CTN.** O débito do contribuinte para com a União, visto pela ótica do sujeito passivo da obrigação tributária, é o crédito tributário em favor da União, visto pela ótica do sujeito ativo da mesma obrigação.

Foram ainda expressamente adotados os fundamentos e razões de decidir empregados no Acórdão CSRF/04-00.651, de 18/09/2007, do qual foram transcritos trechos que bem esclarecem sobre os motivos que levaram este Colegiado à decisão que afinal proferiu, rejeitando os argumentos da então recorrente.

Demonstrada a inocorrência da alegada omissão, transparece o intuito da embargante de reabrir discussão sobre matéria já decidida, para o que não se prestam os embargos declaratórios. Rejeito os embargos, quanto a este ponto.

### **Conclusão**

Em conclusão, por todo o exposto, voto por rejeitar os embargos declaratórios, ratificando integralmente o quanto decidido no acórdão nº 1301-001.982, de 06/04/2016.

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha

Processo nº 11065.722073/2011-89  
Acórdão n.º **1301-002.234**

**S1-C3T1**  
Fl. 2.906

---