MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 11065.725343/2011-11

Processo nº	11065.725343/2011-11
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**1302-005.726 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	14 de setembro de 2021
Recorrente	CONSERVAS ODERICH SA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2010

DECADÊNCIA DA PRETENSÃO FISCAL PARA DESCONSIDERAR A CONSTITUIÇÃO DO ÁGIO. INOCORRÊNCIA.

O prazo decadencial relativo à glosa de despesas de amortização de ágio inicia-se com a dedução de tais despesas pelo contribuinte, sendo irrelevante para seu cômputo o momento em que ocorreram as operações societárias que originaram o ágio.

NULIDADE. IRREGULARIDADE NA CAPITULAÇÃO LEGAL. INEXISTÊNCIA DE PREJUÍZO À DEFESA OU AO EXERCÍCIO DO CONTRADITÓRIO.

Rejeita-se as alegações de nulidade relativas à irregularidade na capitulação legal, quando se constata que a autoridade fiscal descreveu os fatos apurados de forma que a empresa e todos os intervenientes no processo puderam ter nítida compreensão das infrações autuadas. Inexistência de prejuízo à defesa ou ao exercício do contraditório.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO.

Deve ser mantida a glosa da despesa de amortização de ágio que foi gerado internamente ao grupo econômico, sem qualquer dispêndio, e transferido à pessoa jurídica que foi incorporada.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Aplica-se ao lançamento reflexo o mesmo tratamento dispensado ao lançamento matriz, em razão da relação de causa e efeito que os vincula.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade e a prejudicial de decadência, e, no mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto condutor, vencidos os Conselheiros Gustavo Guimarães da Fonseca e Flávio Machado Vilhena Dias, que votaram por dar provimento ao Recurso. O Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca votou pelas conclusões da relatora quanto à preliminar de nulidade por "Descumprimento do Princípio da Legalidade. Ato Jurídico Perfeito". O Conselheiro Marcelo Cuba Netto votou pelas conclusões da relatora quanto à prejudicial de decadência. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 1302-005.725, de 14 de setembro de

2021, prolatado no julgamento do processo 11080.729498/2016-35, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Assinado Digitalmente
Paulo Henrique Silva Figueiredo – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Ricardo Marozzi Gregório, Gustavo Guimarães da Fonseca, Andréia Lúcia Machado Mourão, Flávio Machado Vilhena Dias, Cleucio Santos Nunes, Marcelo Cuba Netto, Fabiana Okchstein Kelbert e Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente).

Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adoto neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de autos de infração lavrados para **reduzir prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL e de IRPJ**, em razão de glosa de amortização de ágio, decorrente de incorporação de pessoa jurídica pertencente ao mesmo grupo econômico (ágio interno).

Deve ser destacado que a infração é de natureza continuada, provocada por reorganização societária realizada no ano-calendário 2005.

Originariamente a amortização de ágio foi objeto do procedimento fiscal encerrado parcialmente em 24/05/2011, que ensejou a lavratura de autos de infração, com constituição de crédito tributário de IRPJ e CSLL, relativos aos anos-calendário de 2006 a 2009 (PAF nº 11065.722.073/2011-89).

Quanto ao PAF nº 11065.722.073/2011-89, já existe decisão definitiva no âmbito deste CARF, tendo sido prolatadas os seguintes acórdãos:

Recurso Voluntário	1301-001.982, de 06/04/2016 (Waldir Veiga Rocha)	ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em NEGAR provimento ao recurso.
Embargos de Declaração	1301-002.234, de 22/03/2017 (Waldir Veiga Rocha)	ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em NEGAR provimento aos embargos.
Recurso Especial do Contribuinte	9101-003.399, de 05/02/2018 (Adriana Gomes Rêgo)	Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, deixando de conhecê-lo quanto à multa qualificada. No mérito, (i) quanto ao ágio interno, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento e (ii) quanto à aplicação da Taxa Selic, por voto de qualidade, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento.

Documento nato-digital

Em sua impugnação a contribuinte apresentou as seguintes razões, resumidas no Acórdão da DRJ:

> *1. A decadência da pretensão fiscal para questionar a constituição do ágio, tendo em vista que os atos societários formalizados no ano-calendário de 2005 culminaram na incorporação da ODERICH IRMÃOS em 31/12/2005, quando decorridos mais de cinco anos da data da ocorrência do fato considerado ilícito, ou seja, da data da constituição do ágio, conforme se extrai do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.*
>
> *2. Também se poderia dizer que o direito de o fisco constituir a fraude para ele extrair a ineficácia do ato objurado está limitado pelo prazo qüinqüenal do artigo 173, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, já que é inaceitável pelo direito brasileiro as demandas constitutivas imprescritíveis. Portanto, a disposição do parágrafo 4º do artigo 150 para averiguação da fraude tem seu prazo limitado pelo parágrafo único do artigo 173 do Código Tributário Nacional.*
>
> *3. A nulidade dos autos de infração em face de a autuação ter se baseado nos artigos 247, 249, inciso I, 251, parágrafo único, 299, 509 e 510 do RIR/99, que tratam da apuração do lucro real, de dedutibilidade das despesas operacionais e amortização em caráter geral, que não servem como suporte à discutida exigência, porque o caso vertente decorre de ágio na incorporação, cuja tributação é diferida pelo artigo 36 da Lei nº 10.637, de 2002, cuja operação não é considerada realizada, por força do seu § 2º.*
>
> *4. Além disso, a autoridade fazendária descumpriu os dispositivos do Procedimento Tributário Administrativo, que no artigo 50 da Lei nº 9.784, de 1999, que trata da obrigatoriedade dos atos administrativos serem devidamente motivados e fundamentados.*
>
> *5. A nulidade dos autos de infração por afronta ao princípio da legalidade, pois lhe é imputada infração não prevista em lei, já que o ágio foi amortizado respeitando os ditames legais previstos para os casos de incorporação societária. Em outras palavras, a autoridade fiscal está desconsiderando um ato jurídico perfeito, sem previsão legal que lhe conceda essa prerrogativa, posto que o artigo 116 do Código Tributário Nacional ainda não foi regulamentado por lei ordinária.*
>
> *6. No mérito. Não incorreu em fraude, pois (i) a reestruturação societária estava amparada por permissivo legal (artigo 36 da Lei nº 10.637, de 2002) que possibilitava o aumento do capital de uma primeira pessoa jurídica, através da subscrição de ações de participação societária de uma segunda pessoa jurídica em uma terceira pessoa jurídica, e com propósito negocial lícito; (ii) não havia vedação legal que estabelece o impedimento da constituição do ágio e da sua utilização dentro do mesmo grupo econômico; (iii) o ágio foi devidamente constituído com base em substrato econômico amparado em laudo de rentabilidade futura da Oderich Irmãos, conforme determina o artigo 20, § 2º, alínea "b" do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, e artigo 385, § 2º, inciso II, do RIR/99, e (iv) a amortização do ágio foi realizada com base no artigo 7º, inciso III, da Lei nº 9.532, de 1997, e artigo 386, inciso III, § 6°, inciso II, do RIR/99.*
>
> *7. A CONSERVAS ODERICH é uma empresa com mais de 100 anos de existência e, desde 1977, vem sendo administrada pela quarta geração da família Oderich. Nos últimos anos realizou importantes investimentos, como em 1995 uma produtora de molhos, derivados de tomates, condimentos e temperos; em 1997, uma moderna processadora de maionese. Por conseguinte, a ODERICH IRMÃOS foi fundada em 1997, em Pelotas, como mais uma fábrica de conservas de frutas, onde produz mais de 20 produtos.*

Documento nato-digital

8. Em 2004, ODERICH IRMÃOS, visando diminuir a dependência de fornecimentos de latas do centro do Brasil e para racionalizar a logística de seus custos de embalagens, adquiriu a fábrica Olvebra S/A, responsável pela produção das embalagens metálicas para a conservação de alimentos das unidades da ODERICH de São Sebastião do Caí (CONSERVAS ODERICH) e de Pelotas (ODERICH IRMÃOS).

9. A ODEPAR, por sua vez, é uma empresa que foi constituída em 08/12/2000, com o objeto social de participação em outras sociedades, possuindo como sócios o Sr. Marcos Oderich e o Sr. Cláudio Oderich.

10. A LUC PAR, constituída em 12/04/2001, é uma empresa que também tem por objeto social a participação em outras sociedades, possuindo como sócios a Sra. Lucia Oderich Moreira e o Sr. Iguatemi Lúcio Moreira.

11. Verifica-se que as empresas não foram constituídas para serem empresas veículo, pois, primeiro, todas foram constituídas anos antes do advento da Lei nº 10.637, de 2002, e, segundo, porque o propósito negocial que norteou a reestruturação societária é lícito e transparente e visava a redução de custos administrativos e operacionais; a otimização dos investimentos, aumento na capacidade de captação de recursos e maior eficiência da estrutura corporativa; além da maximização da eficiência da empresa na esfera organizacional, financeira e administrativa, a operação tornaria possível um maior fortalecimento da posição da CONSERVAS ODERICH S/A. no seu seguimento de mercado; por possuírem o mesmo controle acionário, não há fatores de risco, pois todas as operações praticada por parte da ODERICH IRMÃOS INDÚSTRIA DE ALIMENTO S/A são de conhecimento de CONSERVAS ODERICH.

12. Ao contrário do que foi aduzido pela fiscalização, o ágio registrado nas incorporações ocorridas durante a reestruturação societária tem substrato econômico lastreado em laudo de avaliação de rentabilidade futura, com fulcro no artigo 20, § 2º, alínea "b" do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, e no artigo 385, § 2º, inciso II, do RIR/99, e tributação diferida conforme previsto no artigo 36 da Lei nº 10.637, de 2002.

13. O disposto no artigo 36 da Lei nº 10.637, de 2002, não faz qualquer alusão de que seja vedada a constituição do ágio dentro do grupo econômico.

14. Diante deste cenário, confrontando as operações realizadas com as leis vigentes à época dos fatos, é razoável concluir que nenhum procedimento contrário às normas legislativas poderá ser lhe imputado, o que afasta de forma cabal a caracterização de fraude.

15. A amortização do ágio em um sessenta avos é legitimamente autorizada pelo artigo 7º, inciso III, da Lei nº 9.532, de 1997, e artigo 386, III, § 6º, II, do RIR/99.

16. A reorganização societária implementada pelo Grupo Oderich tinha objetivo lícito de reduzir custos administrativos e operacionais, considerando o alto volume de vendas de produtos existentes entre a ODERICH IRMÃOS para a CONSERVAS ODERICH, otimizando investimentos, aumento na capacidade de captação de recursos e maior eficiência da estrutura corporativa, além da maximização da eficiência na esfera organizacional, financeira e administrativa.

17. *O próprio autuante admitiu que a reorganização societária foi efetuada com base no vigente artigo 36 da Lei nº 10.637, de 2002. Esse fato demonstra que a sua conduta não se subsume ao artigo 72 da Lei nº* 4.502, de 1996, ou seja, não incorreu em dolo.

Documento nato-digital

A DRJ analisou as razões apresentadas na impugnação, rejeitou as preliminares suscitadas e, no mérito, decidiu por julgar improcedente a impugnação do sujeito passivo para manter os autos de infração. Transcrevo conclusão extraída do Acórdão:

> A acusação da autoridade fiscal de que teria ocorrido prática de ato simulado nas operações de reestruturação societária do "Grupo Societário ODERICH" se fundamenta na conjugação de vários fatores, como acima referidos. Os argumentos utilizados pela defesa para justificar a reorganização societária na forma em que foi procedida, na verdade, harmonizasse perfeitamente com a própria simulação.
>
> Não há lei que impeça a realização de reestruturação operacional da pessoa jurídica, na forma como foi procedida pelo de pessoas jurídicas acima referidas; todavia, não se está analisando o caso dentro do plano da validade, mas no plano da eficácia perante o direito tributário. Nada impede que os contribuintes busquem formas de pagar menos tributos, mas o procedimento, além de estar dentro daquilo que é autorizado pelo ordenamento jurídico, não deve conter mascaramento dos atos praticados para o atingimento desses objetivos, como é o caso dos autos.
>
> Assim, diante do exposto voto para que sejam rejeitadas as preliminares de nulidade dos autos de infração e, no mérito, para que seja julgada improcedente a impugnação, mantendo-se os autos de infração.

Cientificado dessa decisão, o sujeito passivo apresentou **Recurso Voluntário.**

Em sua defesa, a recorrente apresenta, inicialmente, um resumo dos fatos e da decisão recorrida e reitera argumentos já apresentados na impugnação, relacionados a seguir:

a) Preliminarmente discute a decadência da pretensão fiscal para desconsiderar a constituição do ágio e defende a nulidade dos autos de infração em função de irregularidade na capitulação legal e pelo descumprimento do princípio da legalidade, por ter sido ignorado ato jurídico perfeito;

b) No mérito, aponta que os autos de infração estariam baseados em premissa equivocada; discorre sobre a ausência de fraude e de simulação; trata do propósito negocial; aborda questões relacionadas à constituição e amortização do ágio; defende a ausência de subsunção dos conceitos de fraude à lei de simulação; e questiona aspectos relativos aos ajustes do IRPJ e da CSLL.

Ao final, requer:

> Diante do exposto, requer digne-se este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais em receber e acolher *in totum* o presente Recurso Voluntário, no sentido de reformar o r. acórdão recorrido para determinar, com base nas preliminares arguidas, o cancelamento integral da exigência fiscal e, via de consequência, o arquivamento o processo administrativo instaurado.
>
> Não sendo esse o entendimento, requer sejam acatadas as razões de mérito, que de igual maneira ensejarão o cancelamento integral do auto de infração ora combatido, de forma a retomar a apuração do prejuízo fiscal e da base de cálculo da CSLL à sua situação inicial, conforme apurado pela ora Recorrente.

É o relatório.

Documento nato-digital

Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

> **Conhecimento.**
>
> O sujeito passivo foi cientificado em **10/10/2017** do Acórdão nº 12-91.791 - 3ª Turma da DRJ/RJ1, de 27 de setembro de 2017, tendo apresentado seu Recurso Voluntário, em **09/11/2017**, dentro, portanto, do prazo de 30 (trinta) dias previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, de modo que o recurso é tempestivo.
>
> O Recurso é assinado por procurador da empresa, em conformidade com procuração constante dos autos.
>
> A matéria objeto do Recurso está contida na competência da 1ª Seção de Julgamento do CARF, conforme art. 2º do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RI/CARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015.
>
> Isto posto, conheço do Recurso Voluntário por ser tempestivo e por preencher os requisitos de admissibilidade.
>
> **Preliminares.**
>
> Preliminarmente a recorrente discute a decadência da pretensão fiscal para desconsiderar a constituição do ágio e defende a nulidade dos autos de infração em função de irregularidade na capitulação legal e pelo descumprimento do princípio da legalidade, por ter sido ignorado ato jurídico perfeito.
>
> **Preliminar de Nulidade. Irregularidade na capitulação legal.**
>
> A recorrente defende que os autos de infração seriam nulos, tendo em vista que a capitulação legal utilizada não serviria de suporte para o caso em concreto.
>
> Aponta que a autuação foi lavrada com base no art. 13, III, da Lei nº 9.245/95; arts. 247, § 1º; 249, I; 251 e parágrafo único; 299; 324, §§ 2º e 4º; 385; 391 do RIR/99; art. 2º e §§, da Lei nº 7.689/88; art. 1º da Lei nº 9.316/96 e art. 28 da Lei nº 9.430/96 e art. 3º da Lei nº 7.689/88. Defende que tais dispositivos tratam da apuração do lucro real, de dedutibilidade das despesas operacionais e amortização em caráter geral e reitera que o tratamento tributário para o caso em concreto seria aquele previsto especificamente no art. 36 da Lei nº 10.637/02 e no art. 386, inciso III, § 6º, inciso II do RIR/99. Também alega que não teriam sido cumpridos os requisitos de que trata o art. 50 da Lei nº 9.784/99.
>
> Estas alegações foram rejeitadas na decisão recorrida com base nos seguintes argumentos:

Documento nato-digital

46 Não há nenhuma irregularidade ou falha na base legal citada pelo autuante. Em várias passagens do Relatório da Ação Fiscal o autuante refere-se que o procedimento do contribuinte não encontra amparo na legislação por ele invocada (artigo 36 da Lei nº 10.637, de 2002).

47 Aliás, o referido Relatório da Ação Fiscal se apresenta preciso, claro, pois relata com nitidez os fatos ocorridos, a base legal e base doutrinária, as provas obtidas e a relação lógica entre eles, de modo a identificar o que está sendo objeto do lançamento. O lançamento nessas condições proporciona ao contribuinte a possibilidade de conhecimento pleno das acusações que lhe estão sendo imputadas, na medida em que expõe a realidade dos fatos e provas que fundamentam o direito de a Fazenda Pública exigir o crédito tributário. Tanto é que a defesa demonstra, por meio de sua substanciosa argumentação, que teve o completo entendimento da infração que lhe é imputada.

No mesmo sentido também foi a abordagem do citado Acórdão nº 1301-001.982 (PAF nº 11065.722.073/2011-89):

> Ainda em preliminares, a recorrente requer a nulidade dos autos de infração em face de a autuação ter se baseado nos artigos 247, 249, inciso I, 251, parágrafo único, 299, 509 e 510 do RIR/99, que tratam da apuração do lucro real, de dedutibilidade das despesas operacionais e amortização em caráter geral, que não servem como suporte à discutida exigência. Sustenta que o tratamento tributário aqui conferido seria aquele previsto especificamente no art. 36 da Lei nº 10.637/2002 e no art. 386, inciso III, § 6º, inciso II, do RIR/99. Ainda neste tópico, a interessada sustenta que a autoridade fazendária teria descumprido o dispositivo do Procedimento Tributário Administrativo (§ 1º do art. 50 da Lei nº 9.784/1999), que trata da obrigatoriedade dos atos administrativos serem devidamente motivados e fundamentados.
>
> 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. Corrobora 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.

Cabe mencionar, ainda, que a Lei nº 9.784/1999, que estabelece normas básicas sobre o processo administrativo na esfera da Administração Federal direta e indireta, não se aplica ao caso em análise. No âmbito do Processo Administrativo Fiscal é declarada a nulidade de atos ou

Documento nato-digital

decisões quando estes tiverem sido lavrados ou proferidos por pessoas incompetentes ou quando tiver sido constatada preterição do direito de defesa, nos termos do art. 59, incisos I e II, do PAF (Decreto 70.235/1972).

No caso dos autos não há dúvidas de que a decisão recorrida foi proferia por agente competente. Além disso, apesar de ter sido utilizada uma capitação legal genérica, esta se adequa ao caso em análise.

Também deve ser mencionado, assim como ocorreu na situação analisada no PAF nº 11065.722073/2011-89, que o Relatório da Ação Fiscal contem item específico sobre a legislação aplicada ao ágio - "*2.3 A Figura do ágio na legislação societária e na legislação fiscal*" (fls. 2.426 a 2.436), sendo que o art. 36 da Lei nº 10.637/2002 é tratado especificamente nas fls. 2.434 a 2.436.

Destaca-se, ainda, que a recorrente não demonstrou dúvidas sobre quais infrações levaram à lavratura dos autos de infração, que retificou o prejuízo fiscal e a base de cálculo da CSLL, apresentando razões de defesa detalhadas e coerentes.

Portanto, não ficou configurada a nulidade alegada.

Preliminar de Nulidade. Descumprimento do Princípio da Legalidade. Ato Jurídico Perfeito.

A recorrente enfatiza que a contabilização da amortização do ágio respeitou os ditames legais e aponta que o aumento de capital com a integralizações da ações de outras empresas do grupo econômico, decorrente das reestruturações societárias, tiveram o IRPJ e a CSLL diferidos pelo art. 36 da Lei nº 10.637/02.

Destaca que tanto a autoridade Fiscal como a decisão recorrida teriam violado o Princípio da Legalidade, ignorando um ato jurídico perfeito, sem previsão legal que lhe concedesse tal prerrogativa, tendo em vista que o art. 116, parágrafo único, do CTN, que prevê que a Autoridade Fiscal poderá desconsiderar ato ou negócio jurídico, quando constatada a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador ou dos elementos que constituem a obrigação tributária, ainda não estava regulamentado.

Sobre esta questão a decisão recorrida posiciona-se da seguinte forma:

> 48 Por outro lado, não há afronta ao princípio da legalidade, pois não há imputação ao contribuinte de infração não prevista em lei. A autuação limita-se a restabelecer o *status quo* das bases de cálculo do IRPJ e CSLL, abstraindo-se o entendimento sobre o alcance da legislação invocada pelo contribuinte para a dedução do ágio incorrido na incorporação de outra pessoa jurídica.

Também cabe destacar a abordagem do Acórdão nº 1301-001.982 (PAF nº 11065.722.073/2011-89):

> Por outra vertente, a recorrente argúi a nulidade dos autos de infração por afronta ao princípio da legalidade. Sustenta que lhe estaria sendo imputada infração não prevista em lei, já que o ágio foi amortizado

Documento nato-digital

> respeitando os ditames legais previstos para os casos de incorporação societária, referindo-se especificamente ao art. 36 da Lei nº 10.637/2002, ao art. 7º da Lei nº 9.532/1997 e a outros dispositivos do Decreto-Lei nº 1.598/1977. Em outras palavras, a autoridade fiscal estaria desconsiderando um ato jurídico perfeito, sem previsão legal que lhe conceda essa prerrogativa, posto que o artigo 116 do Código Tributário Nacional ainda não foi regulamentado por lei ordinária.
>
> 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.

Adoto as razões de decidir tanto da decisão recorrida, como do Acórdão nº 1301-001.982, concluindo que no caso dos autos não houve desconsideração do negócio jurídico ("ato jurídico perfeito" mencionado pela contribuinte), mas a constatação de que os fatos ocorridos não correspondiam às normas legais que permitem a contabilização de amortização de ágio.

Dessa forma, rejeito a preliminar de nulidade.

Preliminar. Decadência da pretensão fiscal para desconsiderar a constituição do ágio.

Em seu recurso, a contribuinte alega a decadência da retificação do prejuízo fiscal e da base de cálculo da CSLL, tendo em vista que a operação societária que originou o ágio em discussão teria ocorrido em **31/10/2005** e a ciência da autuação se deu em **06/12/2016**.

A alegação da contribuinte quanto à decadência foi rejeitada pela Turma Ordinária pelos seguintes fundamentos:

40 No caso dos autos, a decadência pode ser analisada considerando-se vários aspectos e em nenhum deles conclui-se pela sua ocorrência.

41 Primeiro, não houve pagamento dos tributos relativos ao fato gerador ocorrido em 31/12/2005, logo, não havendo pagamento para homologar, a contagem do prazo decadencial se dá pela regra geral do artigo 173, I, do Código Tributário Nacional.

42 Segundo, a alteração do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL refere-se ao ano-calendário de 2011, que indubitavelmente não foi atingido pela decadência. Nesse caso, o direito de o fisco constituir o crédito tributário implica no direito de examinar a legalidade de todos os elementos que compõem a base de cálculo do período, independentemente do tempo transcorrido entre a formação desses elementos e o seu aproveitamento.

43 O exercício de um direito pelo titular pressupõe a prova da legalidade dos fatos constitutivos desse direito, independentemente do tempo transcorrido. O que se exige é que ao tempo em que se exerceu esse direito não tenha ocorrido a decadência do direito de o fisco efetuar o lançamento. O direito

Documento nato-digital

foi exercido no ano-calendário de 2011, período que indubitavelmente não ocorreu a decadência, portanto passível de revisão pelo fisco.

44 Terceiro, no momento em que foi contabilizado o ágio não se fala em ocorrência do fato gerador. O ágio contabilizado na data de 31/12/2005, não foi adicionado ou excluído da base de cálculo do IRPJ e CSLL ocorrido nesta data, portanto não aumentou ou reduziu os prejuízos fiscais e a base de cálculo negativa da CSLL apurados pelo contribuinte naquela data. Isto é: não trouxe nenhuma consequência tributária naquele período de apuração. Somente na dedução da base de cálculo em períodos posteriores é que seus efeitos foram sentidos, por isso nesse momento que sua legalidade pode ser contestada.

Sobre esta questão, deve ser considerado que a decadência começa a ser contada, de maneira geral, do fato gerador (art. 150, § 4º do CTN) ou do primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato gerador (art. 173, I do CTN).

No caso dos autos, a informação de que a operação societária e a contabilização inicial do ágio ocorreram em **31/10/2005** não é relevante para determinar a decadência do direito do Fisco retificar os valores relativos ao prejuízo fiscal e à base de cálculo da CSLL contabilizados no ano-calendário 2011.

Nesta data, **31/10/2005**, a Receita Federal não poderia ter lançado nenhum tributo ou retificado o prejuízo fiscal e a base de cálculo da CSLL relativos ao ano-calendário 2011, tendo em vista que os fatos geradores ainda não haviam ocorrido.

Esta discussão também foi abordada no Acórdão nº 1301-001.982 (PAF nº 11065.722.073/2011-89), que, conforme relatado, trata dos mesmos eventos que originaram a presente autuação. Confira-se:

> 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.

Esta matéria também se encontra pacificada no âmbito do CARF, com a publicação da Súmula CARF nº 116. Confira-se:

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

Assim, na situação em análise, tendo em vista que o prejuízo fiscal e a base de cálculo foram apurados em **31/12/2011**, como a ciência dos autos de infração ocorreu em **06/12/2016**, não se vislumbra transcurso de prazo decadencial quanto aos fatos geradores ocorridos no momento da dedutibilidade da despesa com amortização do ágio.

Documento nato-digital

Destaca-se que tal situação se aplica tanto para o caso em que se considera o prazo decadencial previsto no artigo 150, §4º, como para o do artigo 173, I, ambos do CTN.

Dessa forma, rejeito a preliminar de decadência.

Mérito.

Trata-se de autos de infração lavrados para reduzir prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL do ano-calendário 2011, em razão de glosa de amortização de ágio, decorrente de operações societárias entre pessoas jurídicas pertencentes ao Grupo Oderich realizada no ano-calendário 2005, com reflexos no ano-calendário em análise.

No mérito, a recorrente reitera as razões já apresentadas em sua impugnação, defendendo os seguintes pontos:

a) aponta que os autos de infração estariam baseados em premissas equivocadas:

Dessa forma, não merece prosperar o entendimento fiscal, eis que, primeiro, construído sobre uma falsa premissa de que os doutrinadores Jorge Vieira da Costa Júnior e Eliseu Martins não admitiram os efeitos fiscais do ágio, quando, na verdade, manifestaram-se expressamente sobre os efeitos tributários do ágio gerado internamente na reestruturação societária idêntica à presente que esta sendo analisada neste processo administrativo.

Segundo, na formulação de distinção entre "ágio autêntico" e "ágio interno" que inexiste para fins tributário, não é prevista na legislação e não é defendida pelos autores renomados (Jorge Costa Jr. e Eliseu Martins), como equivocadamente quis mencionar a Autoridade Fiscal de origem.

Terceiro, por não verificar que o **fundamento econômico** das ações adquiridas surgiu da mais-valia advinda do laudo de rentabilidade futura.

E, quarto, por limitar conceito de aquisição de ações ao conceito de compra, quando a legislação vigente ao tempo do fato, ou seja, o art. 36 da Lei nº 10.637/02 permitia que a aquisição ocorresse através da subscrição de ações.

b) discorre sobre a ausência de fraude e de simulação:

Como já foi dito exaustivamente nesta defesa, a conduta da ora Recorrente estava ampara no art. 36 da Lei nº 10.637/02, vigente à época do fato, que possibilitava o aumento de capital de uma primeira pessoa jurídica, através da subscrição de ações da participação societária de uma segunda pessoa jurídica em uma terceira pessoa jurídica, e com propósito negocial lícito; o ágio foi devidamente constituído com base em substrato econômico amparado em laudo de rentabilidade futura, conforme determina o art. 20, § 2º, alínea "b" do Decreto-lei nº 1.598/1977 e art. 385, § 2º, inciso II, do RIR/99 e; a amortização do ágio foi realizada com base no art. 7º, inciso III, da Lei nº 9.532/1997 e art. 386, inciso III, § 6º, inciso II, do RIR/99.

Sendo assim, percebe-se claramente que o ato que visa o r. acórdão recorrido desconsiderar para fins fiscais esta eivado de licitude e regularidade formal, de maneira que Fraude à Lei ou simulação inexiste ao caso!

c) trata do propósito negocial:

Documento nato-digital

Verifica-se que o principal propósito na reestruturação societária do grupo ODERICH consistia no fortalecimento da CONSERVAS ODERICH S.A. no seu segmento de mercado, pois agregou ativos importantes à sua produção, dentre os quais uma fábrica de alimentos na cidade de Pelotas (RS) e uma fábrica de embalagens na cidade de Eldorado do Sul (RS).

Como já foi dito, a ODERICH IRMÃOS tem como atividade a fabricação de conservas de frutas, legumes e picles, e para racionalizar a logística e seus custos de embalagem, adquiriu a fábrica OLVEBRA S/A., responsável pela produção das embalagens metálicas para a conservação de alimentos das unidades da ODERICH IRMÃOS e da CONSERVAS ODERICH (ora Recorrente).

A ora Recorrente, para fortalecer-se no mercado de alimentos em conservas (inclusive obtendo mais recursos para investimentos na produção), e com a finalidade de reduzir os custos de aquisições de embalagens, realizou a reestruturação societária em tela, que culminou na agregação de ativos importantes à ora Recorrente, dentre os quais a fábrica da alimentos na cidade de Pelotas (RS) e a fábrica de embalagens na cidade de Eldorado do Sul (RS).

Dessa forma, resta devidamente evidenciado o propósito negocial almejado pela reestruturação societária, bem como a sua licitude.

d) aborda questões relacionadas à constituição e amortização do ágio:

Portanto, não há outra conclusão que a reestruturação societária, assim como ágio resultante, com substrato econômico em laudo de rentabilidade futura, advém de procedimento lícito e, respectivamente, com fundamento legal no art. 36 da Lei nº 10.637/02 (vigente à época do fato) e no art. 20, § 2º, alínea "b" do Decreto-lei nº 1.598/1977 e no art. 385, § 2º, inciso II, do RIR/99.

(...)

Ora, não se pode admitir que considerações ou interpretações subjetivas da autoridade fiscal, possam descaracterizar operações legítimas e revestidas de licitude praticadas pelos contribuintes com total amparo na lei.

Desta forma, se a operação praticada resultou **na possibilidade de amortizar o ágio fiscalmente**, não cabe a autoridade administrativa ignorar fatos válidos e lícitos que se encontram acobertados e previstos pelas leis fiscais, para glosar despesas com o intuito de aumentar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

e) defende a ausência de subsunção dos conceitos de fraude à lei de simulação;

Portanto, não merece guarida o entendimento exposto no auto de infração ora combatido de que a conduta da ora Recorrente consistiu em simulação, fraude à lei ou abuso de direito, com a finalidade de reduzir tributo, pois, conforme exposto acima, a conduta da ora Recorrente foi permitida pelo art. 36 da Lei nº 10.637/02 e pelo art. 386 do RIR/99.

f) questiona aspectos relativos aos ajustes do IRPJ e da CSLL.

No entanto, restando demonstrando que a operação praticada pela Recorrente é legítima e passível de reconhecimento, os ajustes efetivados não se sustentarão, de forma a retomar a apuração do prejuízo fiscal e da base de cálculo da CSLL à sua situação inicial. Tudo isso por ser medida de justiça.

Registre-se que a presente autuação é uma extensão dos mesmos fatos tratados no PAF nº 11065.722.073/2011-89, que teve por objeto lançamentos referentes aos anos-calendários de 2006 a 2009 (com decisão definitiva no âmbito do CARF) e do PAF nº

Documento nato-digital

11065.725.343/2011-11, que retificou os saldos de prejuízo fiscal e da base negativa da CSLL para o ano-calendário de 2010 (julgado nesta mesma sessão, com base na sistemática de recursos repetitivos).

Segue o resumo da situação, adaptada dos fatos descritos no Relatório de Ação Fiscal, na decisão recorrida e no recurso voluntário:

1) Em **10/10/2005**, os sócios da ODEPAR, Marcos Odorico Oderich e Cláudio Oderich, aumentam seu capital social de R$ 1.000,00 para R$ 102.000,00, mediante a emissão de 101.000 novas ações ordinárias nominativas, sem valor nominal, e por eles mesmos inteiramente subscritas e integralizadas, mediante a transferência de 101.000 ações ordinárias nominativas integrantes do capital social de ODERICH IRMÃOS, pelo valor declarado em suas declarações da Pessoa Física, de R$ 101.000,00. Sobre tais ações recaía reserva de usufruto vitalício, firmado em 10/10/2005, em nome dos usufrutuários Marcos e Cláudio Oderich;

2) Em **31/10/2005**, os sócios da LUCPAR, Sra. Lucia Oderich Moreira, irmã de Marcos Odorico Oderich e de Cláudio Oderich, e Iguatemi Lucio Moreira, divorciado daquela senhora, decidem pelo aumento do capital social de R$ 1.000,00 para R$ 43.124.000,00, mediante a emissão de 43.123.000 novas ações ordinárias nominativas, sem valor nominal, totalmente subscritas pela nova acionista, a ODEPAR, e integralizadas mediante a transferência de 101.000 ações ordinárias nominativas integrantes do capital social de ODERICH IRMÃOS, gravadas com usufruto em nome de Marcos e Cláudio Oderich e avaliadas em R$ 43.123.000,00.

Foi apresentado pela interessada "Laudo de Avaliação" elaborado em 10/05/2005, que contem a informação de que o valor foi apurado utilizando-se o método de fluxo descontado para um período de projeção de cinco anos, tendo como data base 31/12/2004.

A LUCPAR foi constituída em 12/04/2001 e até o ano-calendário de 2004 apresentou as DIPJ como inativa. Segundo informações prestadas pelo contribuinte (em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 03), a LUC PAR não incorreu em custos e despesas (afora as despesas de registro societário) e não auferiu receitas nos anos-calendário de 2001 a 2004.

3) Com essa reestruturação societária, formou-se na LUCPAR um ágio de R$ 31.397.005,27, correspondente à diferença entre o valor da "aquisição" do investimento em ODERICH IRMÃOS (R$ 43.123.00,00) e o valor de patrimônio líquido do investimento "adquirido" (R$ 11.725.994,73).

A Recorrente esclarece que na aquisição do investimento em ODERICH IRMÃOS, a incidência do IRPJ e da CSSLL, sobre a diferença decorrente da subscrição e da integralização das ações, ficou diferida na forma do art. 36, § 1º, II, da Lei nº 10.637/02.

Documento nato-digital

A empresa ODERICH IRMÃOS, cujas ações foram transferidas da empresa ODEPAR para a empresa LUCPAR cm 31/10/2005, gerando o ágio objeto da presente ação fiscal, era administrada, no ano-calendário de 2005, pelos sócios e diretores Marcos e Claudio Oderich, conforme Ata de Transformação de Sociedade Limitada em Sociedade por Ações, datada de 20/01/2004, que conferia aos mesmos poderes de administração pelo prazo de três anos.

4) Em **03/11/2005**, a pessoa jurídica ODERICH IRMÃOS incorpora a LUCPAR ("operação reversa"), passando a registrar em sua contabilidade o ágio que a LUCPAR havia contabilizado na etapa anterior.

A contribuinte apresentou "Proposta, Justificativa e Protocolo de Incorporação" (anexo I da Ata de Assembleia Geral Extraordinária da ODERICH IRMÃOS) e "Laudo de Avaliação", elaborado com base nas demonstrações contábeis da empresa incorporada (LUC PAR) de 31/10/2005.

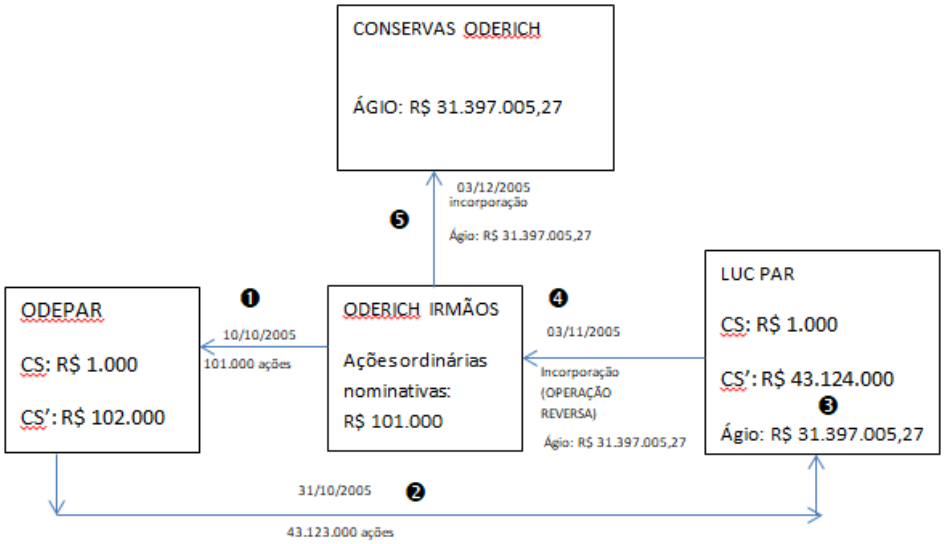
5) Em **31/12/2005**, a ODERICH IRMÃOS foi incorporada pela CONSERVAS ODERICH (autuada). Consequentemente, o ágio foi transferido para a pessoa jurídica remanescente (CONSERVAS ODERICH), que passou a amortiza-lo a partir de 2006.

A recorrente, que incorporou a empresa ODERICH IRMÃOS e que amortiza o ágio à razão de 10% ao ano desde o ano-calendário de 2006, sempre foi administrada pelos acionistas e diretores Marcos Odorico Oderich e Cláudio Oderich. conforme Atas de Assembleia Geral Ordinárias e/ou Extraordinárias apresentadas à fiscalização, e datadas de 01/03/2002, 01/03/2005, 05/03/2008 e 07/03/2011.

A "Ata da Assembleia Geral Extraordinária" da CONSERVAS ODERICH aprovou a incorporação da ODERICH IRMÃOS, em conformidade com a "Proposta, Justificativa e Protocolo de Incorporação" (anexo I da referida Ata) e "Laudo de Avaliação", elaborado com base nas demonstrações contábeis da empresa incorporada em 30/11/2005. Consta no documento que a incorporação teve como justificativa atender ao preceito de reestruturação das atividades operacionais e administrativas, resultando na unificação das rotinas administrativas, principalmente aquelas contábeis e fiscais, com a consequente redução de tempo despendido na execução das tarefas e racionalização de documentos. Menciona, ainda, que a simplificação da estrutura legal e a redução dos custos administrativos e operacionais das duas empresas (incorporada e incorporadora), teria por objetivo maximizar a eficiência nas esferas organizacional, financeira e administrativa, em benefício de seus usuários e consumidores, tornando menos onerosa a distribuição de juros sobre o capital próprio e facilitando a distribuição de lucros.

Documento nato-digital

Para melhor compreensão das operações descritas, elaborei o fluxo a seguir.



De maneira geral, o ágio surge na aquisição de investimento avaliado pelo método de equivalência patrimonial, quando o valor pago pelas cotas/ações é maior do que o valor patrimonial destas. Pode ocorrer tanto na aquisição da participação societária junto a terceiros, como na subscrição/integralização de capital em sociedade já existente ou em fase de constituição.

Para a caracterização do ágio é necessário que haja dispêndio para obter algo de terceiros. A operação surge da vontade das partes independentes, que, no interesse comum, estabelecem um preço que reflita o valor real do investimento, baseado em fundamentos econômicos que demonstrem não estar plenamente representado na contabilidade da investida, o seu valor justo.

No caso dos autos, constatou-se, que o ágio teve origem em uma construção contábil que decorreu da interposição da empresa LUCPAR como intermediária entre ODEPAR e ODERICH IRMÃOS (incorporada pela recorrente), sem que se alterasse, de fato, os verdadeiros controladores desta: Marcos Odorico Oderich e de Cláudio Oderich.

Deve ser destacado, ainda, que a reserva de usufruto em nome dos usufrutuários Marcos e Claudio Oderich, observada desde o início das operações, com a transferência das ações de Oderich Irmãos para integralizar o aumento de capital da Odepar, também aponta para a ausência de independência entre as partes envolvidas.

Dessa forma, as operações societárias mantiveram o direito dos sócios, Marcos e Claudio Oderich, aos rendimentos de qualquer natureza gerados pelas ações da ODERICH IRMÃOS. Não houve alienação ou aquisição do controle da empresa ODERICH IRMÃOS, o que sempre foi de Marcos Odorico Oderich e de Cláudio Oderich.

Documento nato-digital

As questões tratadas acima também foram abordadas pela decisão recorrida, conforme trechos transcritos a seguir:

59 Analisando-se os autos, percebe-se o esmero do "Grupo Societário ODERICH" em não deixar nenhuma lacuna em todo o seu procedimento, na medida em que justifica as operações de incorporação apresentando razões de caráter econômico e administrativo, que se tornariam efetivas com unificação das rotinas, principalmente contábeis e fiscais, com a consequente redução de tempo despendido na execução destas tarefas e racionalização de documentos, além de que a incorporação traria como principal vantagem a simplificação da estrutura legal e a redução dos custos administrativos e operacionais das duas empresas (incorporada e incorporadora), visando a maximização da eficiência nas esferas organizacional, financeira e administrativa, em benefício de seus usuários e consumidores, tornando menos onerosa a distribuição de juros sobre o capital próprio e facilitando a distribuição de lucros.

(...)

61 É reconhecido que o contribuinte tem o direito de estruturar o seu negócio de maneira que melhor lhe convém, com vistas à redução de custos e despesas, inclusive a redução dos tributos, sem que isso implique em qualquer ilegalidade.

62 Entretanto, o que não se admite hoje é que os atos e negócios praticados se baseiem numa aparente legalidade, sem qualquer finalidade empresarial ou negocial, para disfarçar o real objetivo da operação, que é unicamente o de reduzir o pagamento de tributos.

(...)

66 As alterações societárias na forma praticada pelo "Grupo Empresarial ODERICH" também foram praticadas por inúmeros outros grupos econômicos, e o resultado final sempre foi o mesmo, a geração de ágio, com o seu aproveitamento na forma disciplinada pelos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, e artigo 36 da Lei nº 10.637, de 2002, e a permanência do controle social/acionário nas mãos do mesmo grupo econômico, casos esses que estão sendo repelidos pela jurisprudência administrativa e judicial.

67 Ressalta-se, o planejamento tributário não é visto como uma ilicitude. O que é repelido é a forma artificiosa desse planejamento, quando visivelmente de cunho tributário, sem efeito econômico ou negocial, como é o caso dos autos em que, ao final do processo, resultou na mesma composição societária inicial, apenas com um volumoso valor de ágio sendo amortizado na pessoa jurídica Conservas Oderich S/A.

(...)

74 As justificativas apresentadas pelo sujeito passivo, não são convincentes. O processo de incorporação, ao envolver duas pessoas jurídicas inativa (sic), demonstra claramente que o único objetivo foi a criação de ágio passível de amortização futura. Toda a justificativa para a reestruturação societária, como a unificação das rotinas administrativas, contábeis e fiscais, simplificação da estrutura legal e a redução dos custos administrativos e operacionais das duas empresas (incorporada e incorporadora), poderia ter sido feita sem que se lançasse mão de toda a engenharia organizacional, envolvendo pessoas jurídicas até então inativas e com capital social insignificantes.

(...)

Documento nato-digital

76 Na geração do ágio amortizado pelo contribuinte não há partes independentes, mas somente pessoas jurídicas pertencentes ao mesmo grupo econômico, sob controle comum. A operação não redundou em ingresso de novos recursos, porque não tem origem em pagamento algum efetuado pela expectativa de resultado futuro.

Como as questões são comuns às analisadas no PAF nº 11065.722073/2011-89, com decisão definitiva no âmbito do CARF, cujo sujeito passivo também o a empresa conservas Oderich S/A, cabe destacar alguns pontos constantes das decisões proferidas naquele processo, que foram reiteradas nas razões trazidas pela recorrente nos presentes autos, que também adoto como razão de decidir.

O trecho transcrito a seguir trata da análise da aplicação do art. 36 da Lei nº 10.637/2002 e de outros dispositivos que tratam do ágio interno efetuada no Acórdão nº 1301-001.982:

> O ágio aqui discutido, como se viu, surgiu em 31/10/2005, no momento em que LUC PAR aumentou seu capital, aumento esse que foi subscrito por ODEPAR e integralizado mediante a entrega das participações societárias que a subscrevente ODEPAR detinha na sociedade ODERICH IRMÃOS. Parece-me importante ressaltar esse aspecto porque, em diversos pontos de seu recurso voluntário (e desde a peça impugnatória) a recorrente tece argumentos baseados no art. 36 da Lei nº 10.637/2002. Sustenta que seria aplicável à situação sob análise o regime ali estatuído, e que teria cumprido suas determinações.
>
> (...)
>
> Esse dispositivo legal regeu (durante sua vigência, de 31/12/2002 a 31/12/2005) o tratamento tributário a ser dispensado à diferença entre o valor da integralização de capital e o valor de determinada participação societária, na situação em que tal participação societária fosse empregada para integralizar capital subscrito em outra sociedade. Melhor explicando, e já introduzindo valores hipotéticos, para facilitar o entendimento: (a) uma sociedade X aumenta seu capital em $1000; (b) outra sociedade Y subscreve o aumento de capital de 1000 em X; (c) a sociedade Y possui, em seu ativo, participação societária em uma terceira sociedade Z, pelo valor de $300; (d) A sociedade Y integraliza o aumento de capital em X mediante a entrega, a X, da participação societária em Z.
>
> Nessa hipotética situação, Y possuía um investimento registrado por $300, entregou esse investimento a X e passou a ter um novo investimento no valor de $1000. É essa diferença de $700, esse ganho auferido por Y na negociação, que o art. 36 pretende regular. É essa diferença que recebe a benesse fiscal do diferimento de tributação.
>
> Trazendo para o caso concreto sob análise, a sociedade que promoveu o aumento de capital (X) foi a LUC PAR; a sociedade que o subscreveu (Y) foi a ODEPAR; e a sociedade investida, o investimento que mudou de mãos (Z, que antes pertencia a Y e passou a pertencer a X) é a IRMÃOS ODERICH.
>
> 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

Documento nato-digital

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 aufere um ganho com tributação diferida, enquanto que a parte que recebe essa participação registra um ágio amortizável. Todos ganham, e só o Fisco perde.

Prosseguindo na análise, o que se busca tributar nestes autos é a amortização (nos anos-calendário 2006 e seguintes) do ágio formado em 31/10/2005. E esse ágio se formou em LUC PAR, conforme visto. Esse ágio não se confunde, em absoluto, com a diferença ou ganho eventualmente verificado na ODEPAR.

Registre-se, a esta altura, que tenho por incontroverso que a reorganização societária na qual se formou e transferiu o ágio aqui discutido se deu internamente ao grupo econômico Oderich. Não bastasse a minuciosa descrição do Fisco quanto aos quadros societários e dirigentes de cada uma das pessoas jurídicas envolvidas (fls. 2237/2238), a própria recorrente o admite, ao se referir à "reorganização societária realizada no grupo ODERICH" (fl. 2689).

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.

Já me manifestei, em outras oportunidades, acerca da unicidade das legislações tributária e societária no que toca às definições pertinentes ao ágio. O art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77 define o ágio (ou deságio) como a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor do patrimônio líquido na época da aquisição. A controvérsia surge quanto ao que seria o custo de aquisição aqui referido, em especial quando se cuida de operações societárias realizadas internamente a um grupo econômico.

O Conselho Federal de Contabilidade, por meio da resolução 750/932 , que dispõe sobre os princípios fundamentais da contabilidade, ao tratar do registro dos componentes patrimoniais assim estabelecia no seu art. 7º (grifos não constam do original):

Art. 7º Os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores originais das **transações com o mundo exterior**, expressos a valor presente na moeda do País, que serão mantidos na avaliação das variações patrimoniais posteriores, inclusive quando configurarem agregações ou decomposições no interior da ENTIDADE.

Parágrafo único – Do Princípio do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL resulta:

Documento nato-digital

I – a avaliação dos componentes patrimoniais deve ser feita com base nos valores de entrada, considerando-se como tais os resultantes **do consenso com os agentes externos ou da imposição destes**;

[...]

Com base nesses princípios a Comissão de Valores Mobiliários, por meio do Ofício Circular CVM/SNC/SEP no 01/2007 condenou o reconhecimento do chamado ágio interno, ou seja, gerado dentro do mesmo grupo de empresas sob controle comum, *in verbis*:

"20.1.7 "Ágio" gerado em operações internas

A CVM tem observado que determinadas operações de reestruturação societária de grupos econômicos (incorporação de empresas ou incorporação de ações) resultam na geração artificial de "ágio".

Uma das formas que essas operações vêm sendo realizadas, inicia-se com a avaliação econômica dos investimentos em controladas ou coligadas e, ato continuo, utilizar-se do resultado constante do laudo oriundo desse processo como referência para subscrever o capital numa nova empresa. Essas operações podem, ainda, serem seguidas de uma incorporação.

Outra forma observada de realizar tal operação é a incorporação de ações a valor de mercado de empresa pertencente ao mesmo grupo econômico.

Em nosso entendimento ainda que essas operações atendam integralmente os requisitos societários do ponto de vista econômico-contábil é preciso esclarecer que o ágio surge única e exclusivamente, quando **o preço (custo) pago** pela aquisição ou subscrição de um investimento a ser avaliado pelo método da equivalência patrimonial supera o valor patrimonial desse investimento. E mais preço ou custo de aquisição somente surge quando há o dispêndio para se obter algo de terceiros. Assim não há do ponto de vista econômico geração de riqueza decorrente de transação consigo mesmo. Qualquer argumento que não se fundamente nessas assertivas econômicas configura sofisma formal e, portanto, inadmissível.

Não é concebível, econômica e contabilmente o reconhecimento de acréscimo de riqueza em decorrência de uma transação dos acionistas com eles próprios. Ainda que, do ponto de vista formal, os atos societários tenham atendido à legislação aplicável (não se questiona aqui esse aspecto), do ponto de vista econômico, o registro de ágio, em transações como essas, somente seria concebível se realizada entre partes independentes, conhecedoras do negócio, livres de pressões ou outros interesses que não a essência da transação, condições essas denominadas na literatura internacional como "*arm's length*". Portanto é nosso entendimento que essas transações não se revestem de substancia econômica e da indispensável independência entre as partes para que seja passível de registro. mensuração e evidenciação pela contabilidade." (Os grifos 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 patrimo-nial), em operação de mercado, em negócio realizado entre partes independentes.

Documento nato-digital

> 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 *status 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.
>
> 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 autuada 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.

Também cabe transcrever alguns trechos do Acórdão nº 9101-003.399:

> Dito isso, tem-se que a Recorrente procura justificar as operações levadas a cabo afirmando que o propósito negocial que norteou a reestruturação societária levada a cabo, de fortalecimento da CONSERVAS ODERICH S.A. no seu segmento de mercado, era lícito e hialino, pois agregou ativos importantes à sua produção, dentre os quais uma fábrica de alimentos na cidade de Pelotas (RS) e uma fábrica de embalagens na cidade de Eldorado do Sul (RS). E aduz que o fato de as empresas LUC PAR e ODEPAR, cujo objeto social é de participação em outras sociedades, não terem auferido receita e terem apresentado as DIPJ, dos anos-calendário de 2001 a 2004, como inativas, não significa que tenham sido utilizadas como empresa "veículo" para gerir o ágio, haja vista que o objeto social das mesmas era a participação em outras empresas. Refere também que o ágio registrado tinha substrato econômico lastreado em laudo de

Documento nato-digital

avaliação de rentabilidade futura, com fulcro no art. 20, § 2º, alínea "b" do Decreto-lei nº 1.598/1977 e no art. 385, § 2º, inciso II, do RIR/99.

Ocorre que a impossibilidade de se admitir a formação de ágio sem que tenha havido qualquer dispêndio é argumento maior e anterior ao propósito negocial que possa ter havido nas operações societárias e ao próprio laudo, de forma que nem o laudo, nem o registro contábil do ágio fazem prova dos fatos escriturados pela Contribuinte. Ora, se a autuada (ora Recorrente, CONSERVAS ODERICH S.A.) buscava se fortalecer no mercado vindo a incorporar a ODERICH IRMÃOS poderia fazê-lo sem que um ágio artificial, a que não corresponde qualquer dispêndio, fosse criado e amortizado e a despesa com amortização correspondente, inexistente, fosse deduzida. Cumpre lembrar que as operações se deram no âmbito de grupo econômico, sendo de se assinalar que, conforme registra o Relatório Fiscal, quando das operações societárias levadas a cabo, as empresas ODERICH IRMÃOS e ODEPAR tinham como sócios os Senhores Marcos Odorico Oderich e Cláudio Oderich, os quais eram sócios diretores da autuada CONSERVAS ODERICH S.A.

(...)

Documento nato-digital

> No que se refere ao fato de haver laudo de avaliação de rentabilidade futura que dava substrato ao ágio, tem-se que representa tão somente uma reavaliação de ativos e nenhum registro contábil faz prova a favor de quem o escritura, sem a documentação comprobatória que o lastreia, nos termos do art. 923 do RIR/99 (art. 9º, §1º, do DecretoLei nº 1.598, de 1977). E, ainda assim, é preciso observar a já citada Resolução nº CFC nº 750, de 1993, que as essências das transações devem prevalecer sobre a forma. Ora, qual o valor de um laudo que reflete uma rentabilidade futura, sem que haja um terceiro que reconheça essa projeção e arque com o ônus de pagar um valor maior? Como se pode defender isso entre partes pertencentes a um mesmo grupo? Em essência, o que não se pode aceitar e validar nos autos ora em análise é que um grupo econômico, por meio de um laudo de reavaliação de ativos com base em rentabilidade futura, aumente o valor de seus ativos, crie o ágio, transfira esse ágio, e depois deduza a amortização desse ágio da base de cálculo do IRPJ e da CSLL sem ter, sequer, efetuado qualquer dispêndio sobre esse ágio. É inimaginável aceitar isso como uma mens legis!

Portanto, verifica-se que, no caso dos autos, a glosa da amortização de ágio decorreu de aferição por parte da RFB da validade fiscal dos atos e negócios jurídicos praticados dentro do Grupo Oderich (ágio interno) para fins preponderantemente tributários.

O conjunto probatório, com destaque para (a) configuração de operações estruturadas em sequência entre partes relacionadas num curto espaço de tempo, (b) operações reversas e (c) ausência de fluxo financeiro, levou à caracterização da falta de propósito negocial na reestruturação societária e à conclusão de que seu objetivo seria exclusiva ou eminentemente fiscal.

Dessa forma, deve ser mantida em sua integralidade a presente autuação, que reduziu o prejuízo fiscal e a base de cálculo da CSLL em decorrência da glosa da amortização do ágio no ano-calendário 2011.

Diante do exposto, VOTO por rejeitar as preliminares de nulidade e de decadência e, no mérito, por **negar provimento** ao Recurso de Voluntário.

Documento nato-digital

CONCLUSÃO

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de tal sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduzo o decidido no acórdão paradigma, no sentido de rejeitar as preliminares de nulidade e a prejudicial de decadência, e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Paulo Henrique Silva Figueiredo – Prsediente Redator

Documento nato-digital