



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

Processo nº 10865.721613/2011-29
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1401-001.206 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de junho de 2014
Matéria IRPJ
Recorrente ABENGOA BIOENERGIA AGROINDÚSTRIA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

CESSÃO DE CRÉDITOS. COLIGADAS. CAPITALIZAÇÃO SEGUIDA DE CISÃO PARCIAL.

A sucessiva cessão de créditos entre coligadas visando ao aumento dos respectivos patrimônios líquidos para suportar posterior cisão parcial caracteriza realização da superveniência ativa dos direitos reavaliados e enseja tributação.

IRPJ. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL.

Não demonstrado o acréscimo patrimonial em algumas operações relatadas pela Autoridade Fiscal, o lançamento referente a tais operações não merece prosperar.

MULTA. RESPONSABILIDADE.

Em se tratando de incorporação entre pessoas jurídicas de um mesmo grupo econômico, a responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas. Estas exações, por representarem dívida de valor, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir da base tributável o valor de R\$ 45.133.349,17, conforme voto do redator. Vencidos parcialmente os Conselheiros Alexandre Antonio Alkmim Teixeira (Relator), Maurício Pereira Faro e Karem Jureidini Dias que davam provimento

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 01/09/2015 por FERNANDO LUIZ GOMES DE MATTOS, Assinado digitalmente em 04/09/2015 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 01/09/2015 por FERNANDO LUIZ GOMES DE MATTOS

Impresso em 04/09/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

integral, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Fernando Luiz Gomes de Mattos.

(assinado digitalmente)

Acórdão André Mendes de Moura - Presidente e Redator para Formalização do

(assinado digitalmente)

Fernando Luiz Gomes de Mattos - Redator Designado

Considerando que o Presidente à época do Julgamento não compõe o quadro de Conselheiros do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) na data da formalização da decisão, e as atribuições dos Presidentes de Câmara previstas no Anexo II do RICARF (Regimento Interno do CARF), a presente decisão é assinada pelo Presidente da 4ª Câmara/1ª Seção André Mendes de Moura em 04/09/2015. Da mesma maneira, tendo em vista que, na data da formalização da decisão, o relator ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIRA não integra o quadro de Conselheiros do CARF, o Presidente André Mendes de Moura será o responsável pela formalização do voto vencido.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Jorge Celso Freire da Silva (Presidente), Alexandre Antonio Alkmim Teixeira, Mauricio Pereira Faro, Antonio Bezerra Neto, Fernando Luiz Gomes de Mattos e Karem Jureidini Dias.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o acórdão nº 14-39.250, proferido pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Ribeirão Preto/SP, que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação e manteve integralmente a exigência, nos termos do relatório e voto do Relator.

Por descrever os fatos com a riqueza de detalhes necessária para a compreensão da controvérsia, adoto e transcrevo o relatório elaborado pela DRJ:

A autoridade fiscal relacionou as operações encadeadas cujo objetivo foi preparar a venda do Grupo Dedini Agro e que tiveram interesse tributário, a seguir descritas.

- cessão de créditos da DAA/ABSJ para a AOP/ABBr

Em 31/7/2007 a DAA/ABSJ possuía créditos contra a DIC/ABSL e contra a SAD/ABAG nos valores de R\$ 130.306.366,79 e R\$ 45.133.349,17, respectivamente. Tais créditos, que se originaram de pagamentos efetuados diretamente pela DAA/ABSJ e relativos a dívidas com fornecedores, folha de pagamento e financiamentos, dentre outros, foram cedidos para a AOP/ABBr.

A partir da análise dos fatos antes relatados e dos lançamentos contábeis respectivos (fls. 1970/1) a autoridade fiscal concluiu que a DAA/ABSJ passou a ser credora da AOP/ABBr; a DIC/ABSL e a SAD/ABAG passaram a ser devedoras da AOP/ABBr.

- integralização de capital com os créditos

Em janeiro de 2007, antes da operação de integralização de capital com os créditos antes referidos, objeto da ação fiscal, a DAA/ABSJ era controlada pela DIC/ABSL; por sua vez, a AOP/ABBr controlava a DIC/ABSL. A AOP/ABBr, que controlava indiretamente a DAA/ABSJ por meio da DIC/ABSL, era controlada pela ADRIA HOLDING S.A., empresa baseada na Suíça da qual o senhor Adriano Giannetti Dedini Ometto era proprietário da totalidade das ações.

A devedora SAD/ABAG, que não controlava tampouco era controlada por qualquer das sociedades empresárias antes referidas, tinha como principais acionistas o senhor Márcio Milan de Oliveira, com 77% de participação, e o senhor Mário Dedini Ometto, com 12%.

Em 31/7/2007, com o valor dos créditos recebidos da DAA/ABSJ a AOP/ABBr subscreveu e integralizou capital na sua controlada indireta DIC/ABSL, mantendo o passivo com a DAA/ABSJ. A

SAD/ABAG procedeu alteração nos registros contábeis para excluir a responsabilidade mantida com a AOP/ABBr e reconhecer a obrigação com a DIC/ABSL.

Em face dos eventos antes referidos e considerando que a AOP/ABBr transformou seu crédito em participação no capital da DIC/ABSL, tal circunstância deveria ter tratamento contábil no sentido de baixar o passivo e aumentar o capital, a fiscalização lavrou o Termo de Intimação Fiscal (TIF) n. 4, fls. 1808/9, endereçado à AOP/ABBr, para que esta esclarecesse

...por escrito, o Ato “3” relatado em sua correspondência de 2 de março de 2011, quanto à entrega pela AOP à DIC dos créditos por ela detidos junto à SAD e à própria DIC, detalhando a forma utilizada na baixa do passivo da DIC, no tocante ao débito que esta tinha para com a AOP, considerando que os créditos entregues pela AOP foram depois entregues pela DIC à credora original (DAA), em conferência de capital.

Em resposta a AOP/ABBr justificou que a baixa não foi providenciada pois o ativo recebido em integralização do capital foi transferido para a DAA/ABSJ em subscrição de capital.

Dos registros contábeis relacionados com a cessão de créditos antes referida, efetuados na DIC/ABSL, o que lançou em conta do ativo o recebimento dos créditos junto à SAD/ABAG que foram repassados pela AOP/ABBr em integralização do capital, suscitou a oposição da autoridade fiscal, pois estaria criando um ativo novo, inexistente. Segundo consta do TIF (fls. 1973/4)

...a substância econômica de parte do aumento de capital já se encontrava no patrimônio da DIC/ABSL, em contrapartida da dívida que a mesma tinha, originalmente, para com a DAA/ABSJ e, depois, para com a AOP/ABBr, subscritora do aumento de capital, no montante de R\$ 130.306.366,79.

Em outro giro, o ativo criado pela DIC/ABSL (originalmente gerado na DAA/ABSJ) foi tratado como se fosse um “Ativo Autônomo” isto é não foi dada relevância à ocorrência da confusão entre credor e devedor (a DIC/ABSL). A obrigação da DIC/ABSL para com a AOP/ABBr deveria ser extinta nos termos do art. 381 do Código Civil, eis que a DIC/ABSL pagou a AOP/ABBr pela via da emissão de instrumentos patrimoniais (emissão e entrega de participações societárias). Neste momento deveria desaparecer o ativo DIC/ABSL contra o passivo circulante da própria DIC/ABSL, que foi suprida de recursos pela DAA/ABSJ que cedeu o crédito para a AOP/ABBr.

-integralização de capital da DIC/ABSL na DAA/ABSJ, com os créditos

Segundo o TVF, em 31/7/2007, após a DIC/ABSL ter recebido a subscrição de capital proveniente da AOP/ABBr, ela utilizou os recursos para efetivar a subscrição e integralização do capital da DAA/ABSJ, sendo que o valor de R\$ 130.306.366,79 tinha como credora a própria DIC/ABSL.

Os registros contábeis entre as envolvidas, descritos no TVF (fl. 1974), ocorreram da seguinte forma: a) a SAD/ABAG baixou o passivo que tinha com a DIC/ABSL, pois passou a ser devedora da DAA/ABSJ, uma vez que a DIC/ABSL entregou os créditos em subscrição de capital na DAA/ABSJ, e, b) a DIC/ABSL baixou débito de R\$ 130.306.366,79;

baixou o ativo de R\$ 45.133.349,17 representado pelo crédito que detinha junto à SAD/ABAG; baixou o ativo representado pelo crédito que ela passou a ter contra si, de R\$ 130.306.366,79; criou um passivo de R\$ 130.306.366,79 com a DAA/ABSJ, e, substituiu os ativos correspondentes aos créditos contra SAD/ABAG, de R\$ 45.133.349,17 e contra ela própria, recebidos da credora AOP/ABBr, de R\$ 130.306.366,79.

Registra o TVF que após a integralização de capital que a AOP/ABBr efetuou na DIC/ABSL e a integralização que a DIC/ABSL efetuou na DAA/ABSJ o patrimônio líquido da DIC/ABSL foi aumentado em R\$ 175.384.204,83 (R\$ 252.026.343,50 – R\$ 76.642.138,67, demonstrativos “a” e “b”, fls. 1975/6) sem redução significativa do passivo.

Considerando-se que o único ativo novo que ingressou foi o crédito que a DIC/ABSL passou a deter junto à SAD/ABAG, posteriormente repassado à DAA/ABSJ em integralização, de R\$ 45.133.349,17, a fiscalização inferiu que a integralização de capital da DIC/ABSL na DAA/ABSJ, a rigor, não foi de R\$ 175.439.715,96 em vista de que o passivo que a DIC/ABSL tinha em face da AOP/ABBr, de R\$ 130.306.366,79, havia sido transformado em capital da AOP/ABBr na DIC/ABSL.

Diante disso houve intimação para: a) esclarecer se o capital integralizado pela DIC/ABSL na DAA/ABSJ foi de R\$ 175.439.715,96, pois o passivo que a DIC/ABSL tinha em face da AOP/ABBr, de R\$ 130.306.366,79 já havia desaparecido, transformado em capital da AOP/ABBr na DIC/ABSL, e, b) se a indagação anterior fosse positiva esclarecer se considerou que a DIC/ABSL teve ganho na eliminação de um passivo ou se reconheceu no resultado o acréscimo decorrente de ativo novo no montante de R\$ 130.306.366,79.

Respondeu a intimada que o valor do aumento de capital da DAA/ABSJ integralizado pela DIC/ABSL foi de R\$ 175.439.715,96, conforme atos societários e registros contábeis, anteriormente detalhados para a fiscalização. Aduziu que os mesmos créditos recebidos pela DIC/ABSL em integralização de seu capital foram utilizados por esta para integralizar aumento de capital da DAA/ABSJ.

Com relação ao crédito de R\$ 130.306.366,79, cuja devedora era a DIC/ABSL, esclareceu que não foi extinto por confusão quando do seu recebimento pela própria DIC/ABSL, em integralização de seu capital. Os efeitos da extinção da dívida por confusão foram afastados pelas partes na cláusula terceira do Contrato de Confissão de Dívida e Outras Avenças, celebrado

entre a devedora DIC/ABSL e a credora DAA/ABSJ, conforme cópia apresentada à fiscalização.

-integralização de capital pela DAA/ABSJ na AOP/ABBr

Em vista de que a DAA/ABSJ detinha créditos no montante de R\$ 175.439.715,96 junto à AOP/ABBr em contrapartida à cessão de créditos que ela originalmente tinha em face da SAD/ABAG e DIC/ABSL, a DAA/ABSJ subscreveu ações da AOP/ABBr como contrapartida à referida cessão de créditos, baixando os ativos que representavam créditos junto à AOP/ABBr e substituindo-os por participação societária.

Nos registros contábeis a AOP/ABBr baixou os passivos que tinha em face da DAA/ABSJ, registrando em contrapartida o da DAA/ABSJ como Reserva de Ágio na subscrição de capital, no valor de R\$ 175.439.715,96.

A autoridade fiscal elaborou o demonstrativo da evolução do patrimônio líquido das empresas do grupo, que espelharia os verdadeiros objetivos da reorganização societária das entidades, em que ocorreu versão de parcelas do patrimônio para empresas constituídas pelo vendedor Adriano Gianetti Dedini Ometto (fl. 1978).

-liquidação das dívidas e créditos recíprocos por confusão patrimonial

A fiscalização relatou que após os atos anteriormente descritos, no âmbito da reorganização societária, resultou o seguinte: a) a DAA/ABSJ era proprietária dos créditos em face da DIC/ABSL e SAD/ABAG, e, b) em junho/2010 DIC/ABSL e DAA/ABSJ foram incorporadas pela SAD/ABAG, oportunidade em que todas as dívidas e créditos entre DAA/ABSJ, DIC/ABSL e SAD/ABAG foram liquidados por confusão patrimonial mediante reunião dos créditos e correspondentes débitos em uma mesma sociedade, SAD/ABAG, atual Abengoa Bioenergia Agrícola Agroindústria.

Ao final, à luz do que fora apurado, a fiscalização concluiu que:

-em face das respostas fornecidas, ficou claro que a DIC/ABSL fez aflorar um ativo novo de R\$ 130.306.366,79 representado pela eliminação de fato de um passivo, ao mesmo tempo em que fora utilizado para subscrever capital na DAA/ABSJ; em vista de que inexistiu efetiva baixa do passivo com a AOP/ABBr, ocorreu reavaliação autônoma do investimento da DIC/ABSL na DAA/ABSJ;

-ao receber a integralização de capital da DIC/ABSL a DAA/ABSJ recebeu ativos que já lhe pertenciam, representados que estavam pelo ativo detido junto à AOP/ABBr, em decorrência da cessão dos mesmos créditos;

-no período de quatro dias os dois créditos, de R\$ 45.133.349,17 e R\$ 130.306.366,79, que originalmente eram direito da DAA/ABSJ perante a SAD/ABAG e a DIC/ABSL, retornaram

íntegros ao patrimônio da DAA/ABSJ, com os mesmos devedores, após transitarem pela AOP/ABBr e pela DIC/ABSL;

-esse procedimento permitiu a majoração do capital da DIC/ABSL, da DAA/ABSJ e, dias depois, da AOP/ABBr em R\$ 175.437.525,96, o que propiciou a cisão parcial das sociedades empresárias AOP/ABBr, DIC/ABSL e DAA/ABSJ e permitiu que o então controlador Grupo Dedini Agro levasse consigo, os ativos não incluídos no negócio, a valores contábeis, para constituição das sociedades empresárias Adriano Ometto Agrícola e Adriano Ometto Holding Agrícola.

-sob qualquer ângulo de análise houve efetiva disponibilidade jurídica representada por acréscimo patrimonial ocorrido no âmbito do Grupo Dedini Agro, seja pelo reconhecimento de mais valia oculta, seja pela geração de reavaliação espontânea;

-há que se considerar que, tributando-se a contrapartida da mais valia no momento em que é utilizada, cria-se reserva livre que legitima operações posteriores, inclusive a aplicação do patrimônio vertido nas cisões, o que é fator determinante da mais valia;

-desse modo, na DIC/ABSL considerou-se acréscimo patrimonial de R\$ 130.306.366,79, empregado na subscrição de capital na DAA/ABSJ; nesta, considerou-se acréscimo patrimonial de R\$ 45.133.349,17, cuja efetiva utilização deu-se pela capitalização das sociedades e, mais diretamente, pelas cisões, quando o vendedor do Grupo Dedini deixou as participações que tinha levando os ativos não incluídos no negócio;

-os acréscimos patrimoniais, no total de R\$ 175.439.715,96 justificam a integralização de capital, no mesmo montante, na DAA/ABSJ e na AOP/ABBr, levada a efeito na sequência, além da utilização futura do patrimônio levado pelo vendedor do grupo nas cisões parciais.

A fiscalização considerou que a mais valia em operação de triangulação de créditos equivale a reavaliação espontânea de ativos e não se enquadra no conceito de reavaliação que o art. 434 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999) estatui.

Considera-se tal norma como excludente de tributação se referir-se à mais valia atribuída a bens do permanente e enquanto for mantida como reserva no patrimônio líquido, sem utilização, tampouco capitalização.

Tendo havido a efetiva realização dos direitos reavaliados, materializada na capitalização das empresas do grupo, seguida de cisões parciais, impõe-se tributar os resultados advindos das respectivas operações.

Segundo a autoridade fiscal, ainda que não fosse possível enquadrar os acréscimos patrimoniais verificados nas integrantes do Grupo Dedini Agro como reavaliação espontânea de ativos seguida de efetiva realização, a questão seria vista

como superveniências ativas. Tal ocorrência ocasiona aumento da situação líquida, derivada de conta de receita, que apresenta natureza credora.

Independentemente da natureza jurídica que se atribua aos acréscimos patrimoniais verificados, eles se enquadram no conceito constitucional de renda, capitulado no inciso II do art. 43 do RIR/1999.

Conquanto o crédito tributário tivesse sido lançado em desfavor da contribuinte Abengoa Bioenergia Agroindústria Ltda., sucessora das pessoas jurídicas nas quais ocorreram as infrações apontadas, sobre as exigências incidiu multa de ofício pois à época dos fatos os atuais controladores do Grupo Abengoa tinham conhecimento dos negócios jurídicos envolvidos nas reorganizações societárias.

Notificada da imposição tributária, ingressou a contribuinte com a impugnação de fls. 2059/2118. Teceu argumentos sobre a origem dos direitos creditórios e formalização da confissão de dívida, descritos em etapas, conforme segue:

- devido ao interesse de o Grupo Dedini Agro vender a parte operacional de integrantes e em face do estágio adiantado das negociações entre comprador e vendedor, era necessário que o grupo se reestruturasse, do ponto de vista societário, sem qualquer mais valia em seu patrimônio, com vistas a facilitar e viabilizar a futura venda de parte de suas operações;*
- conforme acordado a impugnante apenas tinha interesse no negócio indústria de açúcar e álcool do vendedor mantendo-se os demais ativos com o Grupo Dedini Agro;*
- para a realização do negócio era imprescindível a cisão das sociedades pertencentes ao referido Grupo para que fossem retirados das empresas do setor sucroalcooleiro os ativos que não fariam parte da compra e venda (ativos excluídos), permitindo que as participações societárias detidas, direta e indiretamente, por Adriano Giannetti Dedini Ometto fossem vendidas para o Grupo Abengoa;*
- excetuando-se a SFE/ABSF as demais integrantes do Grupo Dedini detinham patrimônio líquido que impossibilitava as operações de cisão para complemento do negócio jurídico;*
- sem o conhecimento da impugnante, foram feitas diversas operações societárias com o objetivo de aumentar o patrimônio por intermédio do aumento da conta de capital das empresas do Grupo, objetivando a posterior cisão de parte de seus ativos (ativos excluídos) e a transferência da parte operacional para a impugnante;*
- consta dos autos que em vista de operações de conta corrente a DAA era credora da DIC e a SAD e que esta última quitaria suas diversas Confissões de Dívida Ativa com a entrega de parte de suas futuras safras de cana-de-açúcar e a DIC quitaria sua*

única Confissão de Dívida Ativa por meio de entrega de numerário, vencendo a obrigação em 1º de abril de 2009;

- de acordo com o art. 286 e seguintes do Código Civil e não havendo qualquer impeditivo legal, a DAA cedeu os créditos contra a DIC (130 milhões) e contra a SAD (45 milhões) para a AOP; a DAA e AOP, no momento em que julgaram oportuno, decidiram converter essa cessão em participação acionária;

- para a DAA houve apenas uma alteração da natureza do ativo, de circulante ou realizável a longo prazo, para investimento, enquanto que a AOP baixou um passivo convertendo-o em capital social de titularidade da DAA, não se observando acréscimo patrimonial;

- a deliberação da AOP, então beneficiária dos direitos creditórios representados pelas confissões de dívida ativa, pela subscrição e integralização de capital deste ativo de 175 milhões na DIC, implicou apenas a alteração da natureza do ativo na antiga parte credora (AOP) e a integralização do capital social com aumento do Patrimônio Líquido, sem qualquer “criação de ativo novo” ou “reconhecimento de mais valia oculta” como argumenta a fiscalização;

- no que diz respeito à SAD, ela realiza mera troca de credores na sua conta de passivo, uma vez que o débito de 45 milhões tem como credor, agora, a DIC;

- a DIC era controladora da DAA e, na terceira etapa da reorganização societária, aumentou sua participação societária naquela sociedade empresária subscrevendo e integralizando o crédito de 175 milhões, relativo aos direitos creditórios;

- dessa forma, a DIC transferiu os ativos referentes aos créditos de R\$ 175 milhões para investimentos em pessoas jurídicas ligadas, ao mesmo tempo em que a DAA registrou em seus ativos os créditos recebidos da DIC e elevou a participação societária desta em R\$ 175 milhões, como nas etapas anteriores;

- a DIC poderia ter feito essa integralização de qualquer modo que não fosse desembolso de numerário, como a assunção de um passivo (emissão de um nota promissória pro soluto a vencer), mesmo que tivesse baixado seu passivo na etapa anterior, com a quitação antecipada do direito creditório, por meio de reconhecimento formal da confusão;

- a SAD, a seu turno, realiza mera troca de credores na sua conta de passivo, já que o débito de R\$ 45 milhões tem como credor, agora, a DAA;

- após essas operações as empresas ficaram aptas a passar pelo processo de venda e segregação da parte operacional, da não operacional de seu patrimônio, por meio das cisões posteriores, cabendo registrar que o Fisco não questionou a validade das operações societárias que levaram à reestruturação do Grupo

Dedini Agro, não havendo que se falar em operações simuladas ou ilegais;

- tampouco há dúvida quanto à existência do crédito, devidamente chancelada pela fiscalização, o que implica dizer que as operações societárias não foram desconsideradas pelo auto de infração, conforme se conclui pelo fato de que a autuação central recaiu sobre a DIC e não sobre a AOP, empresa que inicia o processo de reestruturação;

- o fato que parece ter atraído a atenção da fiscalização foi a possível extinção de parte do direito creditório pela ocorrência da confusão quando esses créditos transitaram pela DIC o que inviabilizaria, sob a ótica fiscal, a operação seguinte, salvo se houvesse acréscimo patrimonial de origem não definida para suportar o aumento de capital social da DAA, o que não procede;

- as operações efetuadas tiveram como única finalidade viabilizar a compra e venda da empresa, sem qualquer interesse na redução da carga tributária, o que é corroborado pelo fato de a SFE, integrante do grupo, não ter sido envolvida na reorganização societária pela razão de que seu patrimônio registrado era suficiente para suportar a cisão, nos moldes avançados no negócio jurídico de compra e venda;

- outro aspecto merecedor de destaque é que o valor de R\$ 175 milhões, embora circulasse nas três etapas da reorganização societária possibilitando o aumento das participações de uma sociedade na outra, constitui, ao final, um único valor de crédito, ou seja, ele não se elevou, até porque para que haja aumento de capital social, não há necessidade de aporte em dinheiro, mas sim de quaisquer direitos;

- não há no auto de infração qualquer referência quanto ao motivo da tributação do montante de R\$ 45 milhões, além do fato de que o Agente Fiscal não demonstra com clareza qual a origem e o efetivo momento da disponibilidade econômica ou jurídica de renda que pudesse embasar o lançamento.

Em preliminar, arguiu:

- nulidade do auto de infração por ausência de fundamentação clara e inequívoca

- a autoridade fiscal pretende demonstrar que a eventual ocorrência de uma confusão (as posições de credor e devedor encontram-se na mesma pessoa) na empresa DIC fez com que o ativo de R\$ 130 milhões desaparecesse, remanescendo o de R\$ 45 milhões, fazendo com que na operação seguinte perante a DAA ter-se-ia que gerar um novo ativo que suportasse a integralização de capital nela e esse novo ativo representaria um acréscimo patrimonial realizado e tributável;

- o agente fiscal não consegue identificar qual é o ganho patrimonial, uma vez que a mera circulação de créditos não

implica geração de novos ativos, apenas trânsito do mesmo ativo, com a mesma substância econômica;

- não há identificação da origem da renda que a fiscalização alega ter ocorrido, tampouco da natureza jurídica do suposto aumento patrimonial para enquadrá-lo como renda, nem indicação concreta e inequívoca do momento em que teria ocorrido o fato gerador;

- embora no corpo do Auto de Infração conste imputação do valor de R\$ 45 milhões à base de cálculo, inexistente justificativa para o lançamento ter incluído o direito de crédito respectivo.

- nulidade da presunção fiscal por ausência de liame fático probatório

- ainda que se considere o raciocínio da fiscalização, baseado no fato de que o crédito e o débito contra e a favor da DIC se auto-excluiriam, um valor acrescido ao patrimônio líquido, a título de capital social, não necessariamente constitui riqueza tributável, pois o aporte constitui um passivo com os sócios;

- é função do agente fiscal demonstrar, com provas ou indícios, o nexos causal entre a ausência de origem do valor relativo ao aumento de capital e a natureza de renda ou aquisição de sua disponibilidade econômica ou jurídica.

No mérito, alegou:

- da inexistência de confusão

- inexistente a confusão patrimonial relativamente ao direito creditório correspondente à importância de R\$ 45 milhões, pois a fiscalização não se manifestou quanto a sua existência;

- no que diz respeito à operação de R\$ 130 milhões, sobre a qual a fiscalização entendeu ter havido confusão, quando a AOP/ABBr transferiu direito creditório para a DIC/ABSL, que era devedora originária deste crédito, de antiga titularidade da DAA/ABSJ, os efeitos da confusão foram afastados pelas partes interessadas, tanto na disposição da Assembleia Geral Ordinária da DIC, realizada em 31/7/2007, quanto nos instrumentos de cessão de crédito, que registram cláusula específica;

- em consonância com as regras do art. 384 do Código Civil, se a confusão pode deixar de existir, com o restabelecimento da obrigação, significa dizer que a obrigação não é extinta automaticamente pela confusão;

- respeitadas as balizas legais, não se pode obrigar uma pessoa a compensar um crédito seu com outro débito seu, pois trata-se de liberalidade tal procedimento, mormente se os instrumentos de confissão de dívida estão por vencer, circunstância que impede o cumprimento da obrigação antes de seu termo, pois dizer que um crédito ainda inexigível se extingue automaticamente por confusão é o mesmo que suprimir direito

do particular de manifestar sua vontade de efetuar futura transação;

- a autoridade fiscal preocupou-se apenas com a confusão e não com a operação em si, uma vez que se ela fosse objeto do procedimento fiscal a autuação teria sido contra a AOP/ABBr e não contra a DIC/ABSL;

- na operação de reestruturação do Grupo Dedini Agro não ocorreu acréscimo patrimonial tampouco disponibilidade econômica ou jurídica de renda uma vez que as operações foram realizadas com a mesma substância econômica, a saber, direitos de crédito no total de R\$ 175 milhões.

- dos lançamentos contábeis das operações de reestruturação - a impugnante explicitou cada um dos lançamentos contábeis decorrentes das operações de reorganização e cessão dos direitos de crédito para ao final asseverar que em nenhum momento houve acréscimo de renda tributável nas operações.

- da ausência de acréscimo patrimonial tributável - não houve entrada de capital em forma de numerário, tampouco alteração patrimonial das sociedades, que apenas foram reorganizadas em sua forma, de modo a permitir a cisão dos ativos objeto da compra e venda daqueles que permaneceriam na propriedade do vendedor;

- alegou que as operações societárias de transferência de crédito, integralização e aumento de capital social não podem configurar acréscimo de renda tributável pelo fato de que o suposto ingresso de capital representa, na outra ponta, uma dívida para com a pessoa que realiza o aporte ou, no caso da primeira etapa da operação, a cessão de crédito.

Arguiu que

...ao presente caso é inaplicável esta espécie de autuação, uma vez que, como visto alhures, os valores que foram capitalizados são notoriamente conhecidos, inclusive o próprio Agente Fiscal relata se tratar de créditos seguramente pautados em confissões de dívida e, diga-se de passagem, contra os quais não foi levantada nenhuma dívida ou questionamento, seja no que toca a sua legitimidade, seja no que diz respeito à sua formalização ou qualquer outro aspecto.

Ora, se a origem do valor (substância econômica utilizada) é demonstrada, não há o que se falar em receita de origem não conhecida, “mais valia oculta” ou qualquer sorte de “acrécimo patrimonial” para validar um lançamento fiscal, como já foi decidido no órgão máximo do contencioso fiscal administrativo federal:

(...)

Nesse ponto, o Agente Fiscal não conseguiu demonstrar, durante toda a autuação, que houve um aumento efetivo ou de substância

econômica do patrimônio das empresas no valor dos créditos transitados que pudesse ensejar a tributação, nem mesmo quando este suposto acréscimo ocorreu.

Na verdade, o acréscimo patrimonial surge no momento da efetivação da operação de compra e venda, ou seja, após todo o rearranjo societário nas empresas do Grupo Dedini Agro, oportunidade em que Adriano Gianneti Dedini Ometto, reconhecendo o ganho de capital, recolheu o valor efetivamente devido (doc. 12), em substancial importância, diga-se de passagem.

Conclui-se, portanto, que o mero trânsito do direito creditório contra o qual a Fiscalização se insurge, não representa qualquer acréscimo patrimonial ou mais valia que transite pela conta de Resultados que pudesse corresponder ao conceito de renda e, deste modo, ensejar a tributação por parte do IRPJ e da CSSL.

- ainda que se considerasse ter ocorrido confusão e a extinção do direito creditório de R\$ 130 milhões, quando transitou na DIC/ABSL, não haveria efeito tributário na integralização do capital da DAA/ABSJ uma vez que ela poderia ter ocorrido com a assunção de um passivo de igual monta (como uma nota promissória pro soluto a vencer) sem o aporte de numerário;

- considerando que a contabilidade da DIC/ABSL registra passivo de R\$ 130 milhões, seria inviável à fiscalização desconsiderá-lo sem levar em conta a contrapartida no passivo ocorrida no patrimônio da DIC/ABSL, pois o ativo integralizado por ela na DAA/ABSJ tem origem em um passivo que permanece na contabilidade da DIC/ABSL;

- o que importa ressaltar é que mesmo que houvesse a extinção do crédito da DIC/ABSL quando da suposta confusão, não poderia se afirmar que o valor transferido para integralização do capital da DAA/ABSJ teria necessariamente origem na percepção de renda ou provento de qualquer natureza, pois a integralização não necessitaria de aporte em espécie (fl. 2101);

- segundo a impugnante (fls. 2102/3),

O que se pretende demonstrar de forma cabal é que, em qualquer uma das hipóteses, quer seja, na ótica do fiscal (ocorrência de confusão, com extinção do ativo e do passivo relativos à Confissão de Dívida de R\$ 130 milhões), quer seja naquela realizada pela empresa (manutenção do passivo, face à sua não liquidação antecipada), a integralização da DAA não representa necessária ou inexoravelmente a geração de um ativo novo ou acréscimo de renda tributável para a DIC, podendo ser oriunda da assunção de um passivo novo ou da manutenção de um passivo “antigo”, o que, pelos registros contábeis, ocorreu.

Não é lícito ao d. Agente Fiscal considerar apenas o efeito (aumento de capital na DAA), presumindo a causa desse efeito, sem outros indícios, ao arripio das demonstrações financeiras e das operações realmente efetuadas.

- da inexistência de qualquer fato que suporte a tributação pelo IRPJ e CSLL

- a autoridade fiscal atribui possíveis características ao valor considerado sem origem quando o objetivo das operações de reorganização era a posterior cisão dos ativos de modo a permitir uma venda do que era objeto de interesse da impugnante;

- a mera existência de reserva de reavaliação não é hipótese de incidência tributária sem que haja efetiva realização do valor da mais valia obtida, o que apenas ocorre quando o ativo é realizado; - não há demonstração de que os valores supostamente revestidos de reavaliação de ativos foram realizados, considerando-se que em relação à parte cindida que permaneceu no patrimônio do vendedor a realização apenas ocorre quando esta parte for vendida e em relação à parte que permaneceu nas empresas e foi vendida à impugnante, este momento ocorreu na venda e foi devidamente tributado;

- para existir acréscimo patrimonial há que se constatar a redução de um passivo ou a realização de um ativo, descabendo falar-se em acréscimo patrimonial se ocorreu mera alteração de contas patrimoniais, sem trânsito pela conta de resultado.

- a fiscalização abordou apenas a etapa em que as empresas estavam sendo reorganizadas com vistas a viabilizar a cisão posterior e desconsiderou as outras fases do conjunto de operações;

- na etapa em que as empresas estavam sendo reorganizadas seria inviável ocorrer ganho com mero trânsito pelo patrimônio e não pelo resultado, de um direito que não se alterou, haja vista que o trânsito ocorreu no âmbito da esfera patrimonial de Adriano Ometto, admitindo falar-se em realização ou ganho no momento em que esses bens foram transferidos à impugnante, relativamente aos ativos operacionais ou, ainda, a terceiros, quando e se fossem comercializados os ativos excluídos da negociação com a impugnante.

- da inviabilidade da fiscalização desconsiderar as operações realizadas

- as operações de reorganização societária praticadas no Grupo Dedini Agro não foram desconsideradas ou contestadas pela fiscalização, isto é, não houve juízo de valor que apontasse para a ocorrência de simulação de atos com vistas à redução da carga tributária, tendo as sucessivas operações propósito negocial no sentido de atender aos anseios de um negócio jurídico de compra e venda, dentro da legalidade.

- trata-se de operações lícitas, regularmente registradas nos órgãos competentes, em que não houve intenção de reduzir a carga tributária, tendo havido recolhimento dos tributos nas transações de venda dos ativos do Grupo Dedini, quando houve

incidência, fatos corroborados pela fiscalização, que não imputou multa qualificada;

- da insubsistência da multa de ofício por ausência de elementos que ensejam a sua fixação

- a imposição da multa de ofício não encontra respaldo por ausência de previsão legal, em vista de que o Código Tributário Nacional previu a incidência de responsabilidade tributária apenas para os tributos e não para multas, uma vez que estas assumem caráter pessoal, pois visam apenar ato ilícito.

Ao final, além de requerer que as intimações fossem feitas exclusivamente em nome do Dr. Décio Frignani Júnior a impugnante pleiteou:

- o cancelamento do auto de infração, em face das demonstradas nulidades e inconsistências formais do lançamento tributário, notadamente pela tortuosa descrição dos fatos e impossibilidade de ser mensurada qual a natureza do suposto acréscimo patrimonial que ensejaria a tributação e qual o momento de concretização do fato gerador, além da inexistência de plausível explicação para consideração do valor de R\$ 45.133.349,17 no montante tributável;

- caso assim não se entenda, a improcedência do lançamento fiscal em função das cabais demonstrações de inexistência de renda tributável, seja em face da não operação automática da alegada confusão; da regularidade dos lançamentos contábeis; da inocorrência de ato capaz de desencadear a tributação e pela total regularidade das operações societárias, com fim comercial específico e válido, bem como ausência de redução de carga tributária;

- subsidiariamente, caso não sejam atendidos os pedidos acima transcritos, o que se admite apenas para argumentar, é o caso então de se reduzir sensivelmente o valor do lançamento fiscal, expurgando o montante referente à multa de ofício, tendo em vista que tal espécie punitiva não comporta responsabilidade por sucessão, por não se tratar efetivamente de tributo.

Submetida a Impugnação à apreciação da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Ribeirão Preto/SP, esta proferiu o acórdão nº 14-39.250 (fls. 2.384/2.410), assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2007

CESSÃO DE CRÉDITOS. COLIGADAS. CAPITALIZAÇÃO. POSTERIOR CISÃO PARCIAL.

A sucessiva cessão de créditos entre coligadas visando ao aumento dos respectivos patrimônios líquidos para suportar posterior cisão parcial caracteriza realização da superveniência ativa dos direitos reavaliados e enseja tributação.

DIREITO DE DEFESA. CERCEAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Não se configura cerceamento do direito de defesa se o conhecimento dos atos processuais pelo contribuinte e o seu direito de resposta ou de reação encontram-se plenamente assegurados, aliado à circunstância de a contribuinte demonstrar pleno conhecimento dos fatos imputados, assentado em peça impugnatória que demonstra pleno conhecimento, abrangendo questões preliminares e de mérito.

MULTA. RESPONSABILIDADE.

Em se tratando de incorporação entre pessoas jurídicas de um mesmo grupo econômico, o vocábulo “tributos” contido no art. 132 do CTN deve ser interpretado extensivamente, para alcançar o crédito tributário como um todo, inclusive multas punitivas, por representarem dívida de valor, que acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL Ano-calendário: 2007 LANÇAMENTO REFLEXO.

Inexistindo fatos novos a serem apreciados, estende-se ao lançamento reflexo os efeitos da decisão prolatada no lançamento matriz.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.

Inconformada com o acórdão proferido pela DRJ, a Recorrente interpôs o Recurso Voluntário com os mesmos fundamentos apresentados na impugnação, que, neste momento, passa a ser analisado por esta Turma Julgadora.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro André Mendes de Moura - Redator para Formalização do Voto

Em face da necessidade de formalização da decisão proferida nos presentes autos, e tendo em vista que o relator originário do processo não mais integra o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, encontro-me na posição de Redator, nos termos dos arts. 17 e 18, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015 (RICARF).

Informo que, na condição de Redator, transcrevo literalmente a minuta que foi apresentada pelo Conselheiro durante a sessão de julgamento. Portanto, a análise do caso concreto reflete a convicção do relator do voto na valoração dos fatos. Ou seja, não me encontro vinculado: (1) ao relato dos fatos apresentado; (2) a nenhum dos fundamentos adotados para a apreciação das matérias em discussão; e (3) a nenhuma das conclusões da decisão incluindo-se a parte dispositiva e a ementa.

A seguir, a transcrição do voto. O recurso preenche as condições de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Inicialmente, faz-se necessário compreender o fato tributado.

Constata-se do Termo de Verificação Fiscal que a DAA/ABSJ possuía créditos cujos devedores eram a DIC/ABSL e a SAD/ABAG, nos valores de R\$130.306.366,79 e R\$45.133.349,17, respectivamente. Tais créditos não tiveram sua origem negada pela Autoridade Fiscal. Ao contrário, a própria Autoridade Fiscal descreveu e confirmou a origem dos referidos créditos (fl. 1.970):

Os créditos da DAA/ABSJ em face da DIC/ABSL tinham origem em pagamentos feitos diretamente pela DAA/ABSJ para credores da DIC/ABSL. Tais pagamentos referiam-se, por exemplo, a dívidas com fornecedores, folha de pagamento e financiamentos, dentre outras obrigações. Em contrapartida a tais pagamentos, a DAA/ABSJ constituía crédito no mesmo valor em face da DIC/ABSL. Esse crédito totalizava, na data-base de 31 de julho de 2007, o montante de R\$130.306.366,79 (cento e trinta milhões, trezentos e seis mil, trezentos e sessenta e seis reais e setenta e nove centavos), conforme demonstrado na documentação obtida na diligência fiscal.

Os créditos da DAA/ABSJ em face da SAD/ABAG decorriam de adiantamentos concedidos pela DAA/ABSJ para a SAD/ABAG a título de pagamento pelo fornecimento de cana-de-açúcar. Na data-base de 31 de julho de 2007, esses créditos totalizavam o montante de R\$45.133.349,17 (quarenta e cinco milhões, cento e três mil, trezentos e quarenta e nove reais e dezessete centavos), conforme documentação obtida na Diligência Fiscal.

O primeiro movimento descrito pela Autoridade Fiscal em relação a tais créditos foi a cessão da sua totalidade ($R\$130.306.366,79 + R\$45.133.349,17 = R\$175.439.715,96$) para a AOP/ABBR.

Naquele momento, a credora original (DAA/ABSJ) simplesmente contabiliza a alteração de devedor (trocando a DIC/ABSL e a SAD/ABAG para a AOP/ABBR), enquanto a AOP/ABBR contabiliza em seu ativo os créditos que por ela foram adquiridos (tendo como devedoras a DIC/ABSL e a SAD/ABAG) e, em contrapartida, contabiliza o passivo com a DAA/ABSJ no valor dos créditos adquiridos.

Veja-se:

1º Movimento

DAA

Crédito DIC
130.306.336,79

Crédito SAD
45.133.349,17



Crédito AOP
130.306.336,79

Crédito AOP
45.133.349,17

AOP

Crédito DIC 130.306.336,79	A Pagar DAA 175.439.715,96
-------------------------------	-------------------------------

Crédito SAD
45.133.349,17

O segundo movimento descrito no TVF refere-se à integralização de capital com os créditos recebidos pela AOP, por meio de aumento de capital na DIC. Segundo o TVF, “em 31 de julho de 2007, com os créditos recebidos da DAA/ABSJ, sua controladora indireta, no montante de R\$175.439.715,96, a AOP/ABBR subscreveu e integralizou capital na sua controlada direta DIC/ABSL” (fls. 1972).

Os créditos, que naquele momento estavam sob titularidade da AOP/ABBR, foram por ela integralizados na DIC/ABSL.

Contabilmente, a AOP/ABBR trocou apenas a qualidade de seu ativo (de crédito com as referidas empresas para participação societária na DIC/ABSL).

Já a DIC/ABSL registrou o aumento do capital social (PL) em contrapartida de contas ativas. Ocorre que parte desse ativo era, na verdade, um crédito cujo devedor era a própria empresa (R\$130.306.336,79).

Veja-se:

2º Movimento

AOP

Crédito DIC	A Pagar DAA
130.306.336,79	175.439.715,96
Crédito SAD	
45.133.349,17	



Investimento DIC	A Pagar DAA
130.306.336,79	175.439.715,96
Investimento DIC	
45.133.349,17	

DIC

A Pagar AOP
130.306.336,79

Capital Social
x



Crédito DIC	A Pagar DIC
130.306.336,79	130.306.336,79
Crédito SAD	Capital Social
45.133.349,17	x + 175.439.715,96

No terceiro movimento, a DIC/ABSL promove o aumento de capital na DAA, integralizando-o por meio da cessão dos créditos recebidos da AOP/ABBr. Assim, não reconhecendo a confusão (entre crédito e débito na mesma pessoa) objeto de questionamento pela Autoridade Fiscal – será tratado mais à frente, a DIC/ABSL entrega os créditos de R\$130.306.336,79 (devedora DIC) e R\$45.133.349,17 (devedora SAD) como pagamento de integralização de capital na DAA. Assim, a DAA, que possui um crédito perante a AOP no valor de R\$175.439.715,96 (decorrente da cessão de crédito descrita no movimento 01, de R\$130.306.336,79 - devedora DIC e R\$45.133.349,17 - devedora SAD), passa a ser também credora de DIC (R\$130.306.336,79) e SAD (R\$45.133.349,17), tendo em vista que referidos créditos foram utilizados por DIC para integralização de seu capital social. Veja-se:

3º Movimento

DIC

Crédito DIC	A Pagar DIC
130.306.336,79	130.306.336,79

Crédito SAD	Capital Social
45.133.349,17	x + 175.439,715,96



A Pagar DAA
130.306.336,79

Investimento DAA Capital Social
175.439,715,96 x + 175.439,715,96

DAA

Crédito AOP
130.306.336,79

Crédito AOP	Capital Social
45.133.349,17	x



Crédito AOP
175.439,715,96

Crédito DIC
130.306.336,79

Crédito SAD	Capital Social
45.133.349,17	x + 175.439,715,96

No quarto movimento, “como a DAA/ABSL ainda detinha créditos para com a AOP/ABBr no montante de R\$175.439.715,96, em contrapartida à cessão de créditos que ela (DAA/ABSL) originalmente tinha para com a SAD/ABAG e DIC/ABSL (objeto de descrição no 1º movimento supra), (a DAA) subscrive ações da AOP/ABBR, como contrapartida à referida cessão de créditos originais”. Assim, a DAA passa de credora da AOP à condição de investidora no montante de R\$175.439.715,96.

4º Movimento

DAA

Crédito AOP	
175.439,715,96	
Crédito DIC	
130.306.336,79	
Crédito SAD	Capital Social
45.133.349,17	x +175.439,715,96

AOP

Investimento DIC	A Pagar DAA
130.306.336,79	175.439.715,96

Investimento DIC
45.133.349,17

Investimento AOP	
175.439,715,96	
Crédito DIC	
130.306.336,79	
Crédito SAD	Capital Social
45.133.349,17	x +175.439,715,96

Investimento DIC	
130.306.336,79	
Investimento DIC	Reserva de Ágio
45.133.349,17	175.439.715,96

Por fim, SAD incorporou DIC e DAA “ocasião em que todas as dívidas e créditos entre DAA/ABSJ, DIC/ABSL e SAD/ABAG foram liquidados por confusão patrimonial (isto é, mediante reunião dos créditos e respectivos débitos em uma mesma sociedade SAD/ABAG, atual ABENGOA Bioenergia Agrícola Agroindústria”

PONTOS CONTROVERTIDOS

O primeiro ponto controvertido questionado pela Autoridade Fiscal reside na existência de confusão patrimonial quando DIC tem o seu capital social aumentado por AOP, mediante o recebimento de créditos com ela própria. É que, no entendimento da autoridade fiscal, a partir do momento em que a DIC/ABSL passou a registrar o valor de R\$130.306.336,79 tanto no seu ativo (recebido de AOP em integralização de capital) quanto em seu passivo (como obrigação outrora devida à DAA, e posteriormente à AOP), deveria ter reconhecido a existência de *confusão*, com a baixa de referido crédito contra o respectivo débito. Veja-se o entendimento da Autoridade Fiscal (fl.1.973):

2.1 – Tratamento contábil dado pela DIC/ABSL à operação de integralização do aumento de seu capital pela AOP/ABBR

É certo que no montante de R\$175.439.715,96 que a AOP/ABBR entregou à DIC/ABSL em integralização do aumento de capital estava incluído o crédito possuído pela AOP/ABBR junto à própria DIC/ABSL, no valor de R\$130.306.366,79. Referido débito da receptora de capital (DIC/ABSL) estava contabilizado na Conta Passiva 220020020006 – Exigível a Longo Prazo – Contas Correntes AOP.

Assim, a DIC/ABSL deveria ter baixado esse passivo para com a AOP/ABBR, transferindo o valor para a conta Capital, uma vez que o crédito (AOP/ABBR) transformou o seu crédito na DIC/ABSL em capital da própria devedora.

Pelo fato de a contribuinte ter feito o lançamento contábil creditando o Patrimônio Líquido e debitando o Ativo (em relação ao crédito em que ela mesma era a devedora, no montante de R\$130.306.366,79), ao invés de ter debitado o próprio passivo (extinguindo a obrigação, já que a empresa passou a ser credora e devedora daquele valor), a Autoridade Fiscal entendeu que houve a “criação de um ativo”. Confira-se o Termo de Verificação Fiscal (fls. 1.973 e 1.974):

Assim, o lançamento contábil “a” está criando um Ativo novo, inexistente, pois a substância econômica de parte do aumento de capital já se encontrava no patrimônio da DIC/ABSL. Em contrapartida da dívida que a mesma tinha, originalmente, para com a DAA/ABSJ e, depois, para com a AOP/ABBR, subscritora do aumento de Capital, no montante de R\$130.306.366,79.

Em outro giro, o ativo criado pela DIC/ABSL (originalmente gerado na DAA/ABSJ) foi tratado como se fosse um “Ativo Autônomo isto é não foi dada a relevância à ocorrência da confusão entre credor e devedor (a DIC/ABSL). A obrigação da DIC/ABSL para com a AOP/ABBR deveria ser extinta nos termos do art. 381 do Código Civil, eis que DIC/ABSL pagou a AOP/ABBR pela via da emissão de instrumentos patrimoniais (emissão e entrega de participações societárias). Neste momento deveria desaparecer o ativo DIC/ABSL contra o passivo circulante da própria DIC/ABSL que foi suprida de recursos pela DAA/ABSK que cedeu o crédito para a AOP/ABBR.

Em suma, os efeitos jurídicos dos contratos decorrem dos próprios contratos sendo a contabilidade apenas o depositário dos registros dos eventos de relevância jurídica. Por isso, há de prevalecer a essência sobre a forma.

Não entendo dessa forma.

Não houve a criação de um ativo e nenhum acréscimo patrimonial com a operação descrita acima. Patrimonialmente tem-se o mesmo resultado da forma que foi registrada a integralização pela contribuinte e da forma como a Autoridade Fiscal entendeu ser mais adequada.

Isso porque, patrimonialmente, tem-se o mesmo efeito. A contabilização do ativo em contrapartida ao aumento de capital sem a baixa do passivo (que já estava contabilizado) simplesmente não “cria” nenhum ativo. Aqui, a contabilidade está relatando que a empresa possui um direito e um dever no mesmo valor.

Repita-se: a DIC/ABSL tinha registrado um passivo a favor da AOP/ABBR (em função da cessão de crédito entre DAA/ABSJ e AOP/ABBR, lembrando que a origem desse crédito foi atestada pela própria Autoridade Fiscal). Como a AOP/ABBR aumentou o capital da DIC/ABSL com os créditos que ela detinha em favor da própria DIC/ABSL a operação poderia ser registrada das duas formas na DIC/ABSL:

- crédito na conta Capital Social X débito na conta de passivo (extinguindo o passivo); ou

- crédito na conta Capital Social X débito na conta de ativo (que posteriormente poderia ser baixado contra o passivo que continuava registrado).

Tem-se, das duas formas acima, o mesmo efeito patrimonial.

Ocorre que, se o contribuinte optou pela segunda forma, como foi o caso: ele ficará com um ativo e um passivo que se anulam (sem qualquer efeito patrimonial). Ou seja, tem registrado um crédito contra ele mesmo e um passivo a ser cobrado dele mesmo.

A DIC/ABSL poderia ter feito, em seguida, o lançamento contábil eliminando as duas contas (creditando o ativo e debitando o passivo). Ocorre que, no momento seguinte, a DIC/ABSL utilizou tais créditos que recebeu da AOP/ABBR para integralizar ao capital da DAA/ABSJ.

Assim, contabilmente, a DIC/ABSL transformou o ativo que tinha registrado (crédito contra ela mesma) em participação societária na DAA/ABSJ, sem qualquer efeito patrimonial, já que manteve o passivo devidamente registrado, mas, agora, em favor da DAA/ABSJ.

Ressalte-se que a, ainda que se considerasse a extinção do crédito no valor de R\$ 130.306.349,17 – como pretende a Autoridade Fiscal –, duas questões devem ser levadas em consideração:

1ª) em nada a *confusão* afetaria o crédito de R\$45.133.349,17 devido com SAD/ABAG, que não teria sido afetado pela reunião de débito e crédito na DIC/ABSJ;

2º) se ocorrida a *confusão*, poderia a DIC ter promovido o mesmo aumento de capital na DAA por meio da emissão de um novo instrumento de crédito para integralização do capital subscrito, sem qualquer diferença patrimonial do que foi registrado (i) na sua contabilidade ou (ii) no seu capital social. Veja-se:

Confusão

DIC

Crédito DIC 130.306.336,79	A Pagar DIC 130.306.336,79
Crédito SAD 45.133.349,17	Capital Social x + 175.439,715,96



A Pagar DAA 130.306.336,79	
Investimento DAA Capital Social 175.439,715,96	x + 175.439,715,96

DAA

Crédito AOP 130.306.336,79	
Crédito AOP 45.133.349,17	Capital Social x



Crédito AOP 175.439,715,96	Capital Social x + 175.439,715,96
Crédito DIC 130.306.336,79	
Crédito SAD 45.133.349,17	

Entretanto, a Autoridade Fiscal por ter considerado o ativo registrado na DIC/ABSL como inexistente, considerou também que o passivo registrado na DIC/ABSL, agora em favor da AOP/ABBR, era também inexistente, conforme se depreende da citação abaixo (Fl. 1.975):

O passivo baixado com o lançamento “a” era inexistente, como visto antes, pois já havia sido pago à AOP/ABBR com a emissão de participações societárias. Em consequência, também o novo passivo, no mesmo valor de R\$130.306.366,79, agora para com a DAA/ABSJ, criado pelo lançamento “b” é inexistente.

Em suma, a Autoridade Fiscal desconsidera o ativo que foi registrado na DIC/ABSL, já que o crédito era com ela mesma, e desconsidera o passivo que lá estava registrado, já que a dívida era contra ela mesma.

No entanto, como demonstrado, ainda que se supusesse a procedência da pretensão extraída do auto de infração, ainda assim não existiria o efeito patrimonial ou fiscal pretendido.

O segundo ponto controvertido refere-se a que, após o terceiro movimento supra descrito, DAA voltou a ser credora dos créditos contra a DIC/ABSL e a SAD/ABAG, nos valores de R\$130.306.366,79 e R\$45.133.349,17 e, simultaneamente, estava como seu capital social aumentado no mesmo valor. Veja-se:

1º Movimento

DAA

Crédito DIC	130.306.336,79
Crédito SAD	45.133.349,17



Crédito AOP	130.306.336,79
Crédito AOP	45.133.349,17

AOP

Crédito DIC	130.306.336,79	A Pagar DAA	175.439.715,96
Crédito SAD	45.133.349,17		

4º Movimento

DAA

Crédito AOP	175.439.715,96
Crédito DIC	130.306.336,79
Crédito SAD	45.133.349,17
	Capital Social x +175.439.715,96

Investimento AOP	175.439.715,96
Crédito DIC	130.306.336,79
Crédito SAD	45.133.349,17
	Capital Social x +175.439.715,96

AOP

Investimento DIC	130.306.336,79	A Pagar DAA	175.439.715,96
Investimento DIC	45.133.349,17		

Investimento DIC	130.306.336,79
Investimento DIC	45.133.349,17
	Reserva de Ágio 175.439.715,96

Ressalta-se que a situação neste momento equivale exatamente à situação inicial: a DAA/ABSJ detém créditos contra a DIC/ABSL e a SAD/ABAG, nos valores de R\$130.306.366,79 e R\$45.133.349,17, respectivamente.

Em sequência, a DAA/ABSJ, pelo fato de possuir créditos contra a AOP/ABBR (em função da primeira cessão de créditos) os utiliza para integralizar capital na AOP/ABBR. Contabilmente (fl. 1.977), a DAA/ABSJ transforma seu ativo em participação societária e a AOP/ABBR transforma seu passivo em reserva de capital.

A situação, portanto, ficou da seguinte forma:

- DAA/ABSJ credora da DIC/ABSL e da SAD/ABAG e sem o crédito contra a AOP/ABBR, que foi transformado em participação societária;

E, finalmente, em 10 de junho de 2010, a DIC/ABSL e a DAA/ABSJ foram incorporadas pela SAD/ABAG, quando as dívidas foram liquidadas por confusão patrimonial.

Em função dos fatos relatados, a Autoridade Fiscal conclui que:

Diante das respostas da Diligenciada, resta claro que a DIC/ABSL fez aflorar um ativo novo no valor R\$130.306.366,79, representado pela eliminação, de fato, de um passivo, e o utilizou para subscrever capital na DAA/ABSJ. Como não houve, contabilmente, efetiva baixa do passivo para com a AOP/ABBR, pode-se asseverar que ocorreu verdadeira e “autônoma” reavaliação espontânea do investimento da DIC/ABSL na DAA/ABSJ no montante de R\$130.306.366,79.

Da mesma forma, ao receber integralização de capital da DIC/ABSL, a DAA/ABSJ recebeu ativos financeiros que já lhes pertenciam, representados que estavam pelo ativo detido junto à AOP/ABBR pela cessão dos mesmos créditos.

Em outras palavras, no curso espaço de 4 (quatro) dias, os dois créditos, nos valores, respectivamente, de R\$45.133.349,17 e R\$130.306.336,79, que originalmente eram direitos da DAA/ABSJ, perante a SAD/ABAG e a DIC/ABSL, retornarem íntegros ao patrimônio da DAA/ABSJ, com os mesmos devedores, após transitarem pela AOP/ABBR e pela DIC/ABSL.

Essa engenharia financeira, que provocou indevida alavancagem com os mesmos papéis, permitiu a majoração do capital da DIC/ABSL, da DAA/ABSJ e, dias depois,

da AOP/ABBR em R\$175.439.715,96, o que propiciou a cisão parcial das três empresas (AOP/ABBR, DIC/ABSL, e DAA/ABSJ) permitindo que o então controlador do Grupo Dedini Agro (vendedor), levasse consigo, para constituição de outras duas empresas, a Adriano Ometto Agrícola (AOA) e a Adriano Ometto Holding Agrícola (AOHA), os ativos não incluídos no negócio, a valores contábeis.

Sob qualquer ângulo que se analise houve efetiva disponibilidade jurídica representada por acréscimo patrimonial ocorrido no âmbito do Grupo Dedini Agro, seja pelo reconhecimento de mais valia oculta, seja pela geração de reavaliação espontânea.

É bem verdade que, tributando-se a contrapartida da mais valia no momento em que utilizada, cria-se reserva livre que valida as operações posteriores, inclusive a aplicação do patrimônio vertido nas cisões, fator determinante da realização da mais valia.

De fato, reconheço a estranheza vivida pela Autoridade Fiscal: ao final de 4 dias, após sucessivas operações aparentemente sem qualquer substância comercial, o crédito saiu de DAA, passou por AOP, por DIC, retornou a DAA e acabou refletindo novamente em AOP. A estranheza, no caso, é total!

E, a partir desse desconforto com a movimentação societária e comercial realizada pelo grupo econômico, promoveu-se a tributação dos seguintes valores

Assim, na DIC/ABSL, consideramos acréscimo patrimonial, no ano-calendário de 2007, de R\$130.306.336,79 (cento e trinta milhões, trezentos e seis mil, trezentos e sessenta e seis reais e setenta e nove centavos), acréscimo esse devidamente empregado na subscrição de capital na DAA/ABSJ. Na DAA/ABSJ, consideramos acréscimo patrimonial, no ano calendário de 2007, de R\$45.133.349,17 (quarenta e cinco milhões, cento e trinta e três mil, trezentos e quarenta e nove reais e dezessete centavos).

A efetiva utilização dos acréscimos patrimoniais gerados deram-se pela capitalização das sociedades e, mais diretamente, pelas cisões das mesmas, quando o vendedor do Grupo Dedini deixou as participações que tinha levando os ativos não incluídos no negócio.

Esses acréscimos patrimoniais, totalizando R\$175.439.715,96 (cento e setenta e cinco milhões, quatrocentos e trinta e nove mil setecentos e quinze reais e noventa e seis centavos) tributados de ofício passam a justificar a integralização de capital, no mesmo montante, da DAA/ABSJ na AOP/ABBR levada a efeito na sequência, bem assim a utilização futura do patrimônio levado pelo vendedor do grupo nas cisões parciais.

Permissa venia, não entendo como as referidas operações, por mais estranhas e anormais que possam parecer, sustentem a conclusão a que chegou o auto de infração.

Não há dúvidas, de fato, de que a chamada *engenharia financeira* realizada pelas sucedidas da Recorrente fogem a normalidade. O crédito transita entre as pessoas jurídicas ligadas, por meio de cessões e integralizações de capital, culminando numa fusão em que todos os débitos e créditos se anulam por *confusão*.

No entanto, não acredito que a Autoridade Fiscal tenha chegado ao final do trabalho de forma a permitir a identificação do fato tributável – se é que referida engenharia financeira teve objetivo fiscal.

Vejamos. Segundo o TVF, “na DIC/ABSL, consideramos acréscimo patrimonial, no ano-calendário de 2007, de R\$130.306.336,79 (cento e trinta milhões, trezentos e seis mil, trezentos e sessenta e seis reais e setenta e nove centavos), acréscimo esse devidamente empregado na subscrição de capital na DAA/ABSJ”.

Não vejo como referido acréscimo patrimonial possa ser identificado. Isso porque o fato de DIC ter integralizado capital de DAA com os créditos (originariamente reconhecidos como existentes) detidos contra si própria não cria patrimônio novo passível de tributação. Mesmo porque, caso tivesse dado baixa em referido passivo contra o ativo (recebido de AOP), deveria registrar um novo passivo como crédito de integralização no capital social de DAA.

DIC

A Pagar AOP 130.306.336,79 Capital Social x		A Pagar AOP 130.306.336,79 Capital Social x
Crédito DIC 130.306.336,79 Crédito SAD 45.133.349,17	A Pagar DIC 130.306.336,79 Capital Social x + 175.439,715,96	Crédito DIC 130.306.336,79 A Pagar DIC 130.306.336,79 Crédito SAD 45.133.349,17 Capital Social x + 175.439,715,96
A Pagar DAA 130.306.336,79 Investimento DAA Capital Social 175.439.715,96 x + 175.439,715,96		A Pagar DAA (novo) 130.306.336,79 Investimento DAA Capital Social 175.439.715,96 x + 175.439,715,96

Pela confusa conclusão da Autoridade Fiscal, que dificulta depreender, inclusive, o fundamento da autuação fiscal, verifica-se que o seu inconformismo está na integralização do capital da DIC/ABSL pela AOP/ABBR com créditos dos quais a própria DIC/ABSL era devedora.

Entretanto, na operação descrita não houve “*verdadeira e autônoma reavaliação espontânea do investimento da DIC/ABSL*”. O fato de a empresa não ter baixado o ativo (crédito contra ela mesma) em contrapartida a seu passivo (débito com ela mesma) não caracteriza nenhum acréscimo patrimonial.

Posteriormente, o fato de a DIC/ABSL integralizar tais créditos como capital na DAA/ABSJ também não cria nenhum acréscimo patrimonial, já que o passivo continuou registrado na DIC/ABSL.

Ainda segundo o TVF, “Na DAA/ABSJ, consideramos acréscimo patrimonial, no ano calendário de 2007, de R\$45.133.349,17 (quarenta e cinco milhões, cento e trinta e três mil, trezentos e quarenta e nove reais e dezessete centavos)”.

O Termo de Verificação Fiscal não diz a razão. E, por mais que eu buscasse entender, também não cheguei a conclusão alguma que pudesse afirmar ser, referido valor, acréscimo patrimonial tributável.

Por fim, diz a Autoridade Fiscal que “A efetiva utilização dos acréscimos patrimoniais gerados deram-se pela capitalização das sociedades e, mais diretamente, pelas cisões das mesmas, quando o vendedor do Grupo Dedini deixou as participações que tinha levando os ativos não incluídos no negócio”.

Não há dúvidas que essa “engenharia financeira” causou um desconforto na Autoridade Fiscal. No entanto, não se chegou, ao menos no presente auto de infração, a um fato tributável. Seria necessário que se tivesse aprofundado a investigação a partir do aumento de capital da DAA/ABSJ na AOP/ABBR, já que este aumento foi registrado em conta de reserva de capital e que, eventualmente, poderia gerar uma redução de algum tributo em momento futuro (eventualmente questionável).

A partir dessa evolução da fiscalização é que poderia chegar-se a um evento oculto da tributação, de forma a identificá-lo como fato tributável passível de autuação fiscal, principalmente diante das estranhas operações realizadas pelo grupo empresarial. Entretanto, tais fatos não foram analisados e não constam do presente Auto de Infração.

Fato é que, na ordem jurídica brasileira, não se tributa por estranheza.

Assim, em conclusão, os fatos descritos pela Autoridade Fiscal não levam a nenhum acréscimo patrimonial e, por isso, voto no sentido de cancelar o presente auto de infração.

É como voto.

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Redator para Formalização do Voto

Voto Vencedor

Conselheiro Fernando Luiz Gomes de Mattos - Redator Designado

O ilustre Conselheiro Relator apresentou respeitável voto, onde analisou todos os eventos societários objeto do presente processo para, ao final, concluir pela total improcedência do lançamento.

Após prolongados debates, foram colhidos os votos dos demais conselheiros integrantes desse colegiado, tendo o ilustre Relator restado parcialmente vencido, pelo voto de qualidade.

Assim, acordou este colegiado por dar provimento parcial ao recurso, para excluir da base tributável apenas o valor de R\$ 45.133.349,17, correspondente ao montante do crédito que a **DAA/ABSJ** originalmente detinha em face da **SAD/ABAG**, na data-base de 31 de julho de 2007, decorrentes de adiantamentos concedidos pela DAA/ABSJ para a SAD/ABAG a título de pagamento pelo fornecimento de cana-de-açúcar.

Fui designado pelo conselheiro Presidente para redigir o voto vencedor, demonstrando os motivos pelos quais este colegiado considerou correta a tributação incidente sobre a parcela de **R\$130.306.366,79** (cento e trinta milhões, trezentos e seis mil, trezentos e sessenta e seis reais e setenta e nove centavos), referidos à data-base de 31 de julho de 2007, que originalmente correspondiam a crédito da **DAA/ABSJ** em face da **DIC/ABSL**.

É o que passo a fazer, com a devida vênia do ilustre Conselheiro Relator.

Preliminares

Posto que o voto vencido dava provimento integral ao recurso, com base na análise do mérito, o ilustre Relator corretamente optou por não apreciar as arguições preliminares apresentadas pela contribuinte em sua peça recursal.

No entanto, uma vez que o colegiado decidiu por dar provimento apenas parcial, a boa técnica exige que as questões preliminares sejam apreciadas, em homenagem aos princípios da ampla defesa e do contraditório.

A recorrente arguiu a nulidade do lançamento por alegada ausência de demonstração da ocorrência do fato gerador, alegada ausência de clara fundamentação e alegada ausência de liame fático probatório. Alegou, outrossim, que não restou claramente demonstrada a data de ocorrência do suposto fato gerador.

A primeira destas arguições não merece prosperar, pois ela contém em si mesma um insuperável conflito lógico, que foi corretamente apontado pela decisão de piso, fls. 2399:

A alegação de nulidade decorrente da ineficaz demonstração da ocorrência de renda ou acréscimo patrimonial não merece prosperar, pois em si ela encerra um paradoxo. De fato, se a

hipótese de inexistência de acréscimo patrimonial for desconsiderada não haveria como a contribuinte justificar a elevação do patrimônio que suportou a transferência dos ativos operacionais.

Ademais, conforme explicitado no TVF e em consonância com o art. 43, inciso II, do CTN, o IRPJ incide sobre acréscimo patrimonial, bastando apenas que ocorra a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, independentemente de provir do produto do capital ou do trabalho.

Pelas razões expostas, a presente argüição de nulidade merece ser rejeitada.

Melhor sorte não merecem as demais argüições de nulidade apresentadas pela recorrente. Por concordar com as razões contidas no voto condutor da decisão de piso, em relação a tais temas adoto e transcrevo as suas razões de decidir, fls. 2400:

Não há como negar, tanto sob o ângulo de mais valia oculta, quanto sob a óptica de reavaliação espontânea, que todo esse processo resultou em acréscimo patrimonial, posteriormente utilizado na capitalização das duas sociedades empresárias[...].

Tais acréscimos, independentemente da natureza jurídica ou da classificação, devem ser enquadrados como provento de qualquer natureza, passível de incidência tributária, a teor do que preceituam o art. 43 e seu inciso II, do CTN.

Quanto ao momento da ocorrência do fato gerador, o auto de infração, que espelha o contido no TVF, registra 4/8/2007, data em que ocorreu a cisão parcial na Dedini S.A. Indústria e Comércio e Dedini Açúcar e Alcool Ltda. (fls. 1983/4).

Segundo a melhor doutrina processualística, em atenção ao princípio da instrumentalidade das formas, não cabe declarar nulidade sem que a parte demonstre o efetivo prejuízo sofrido (pas de nullité sans grief). Verifica-se que a peça impugnatória foi realizada com grande desenvoltura, atacando todos os aspectos do lançamento, o que demonstra que a impugnante tem pleno conhecimento dos fatos ocorridos e acaba por contrariar a própria tese, que alega falta de clareza.

Sobre a inexistência de liame fático probatório, conforme explicitado anteriormente, a incidência tributária decorreu de acréscimo patrimonial, cujo vínculo foi devidamente evidenciado pela fiscalização, descabendo falar-se em ausência de demonstração entre o fato jurídico e a hipótese legal.

Descabe o argumento de que a multa de ofício deveria situar-se no patamar de 150% em vista de que ela ocorre, a princípio, nas situações em que fique caracterizada uma das hipóteses previstas na Lei nº 4.502/1964, arts. 71, 72 e 73, a saber, fraude, sonegação ou conluio.

Forte nestes argumentos, rejeitos as preliminares de nulidade formuladas pela

interessada.

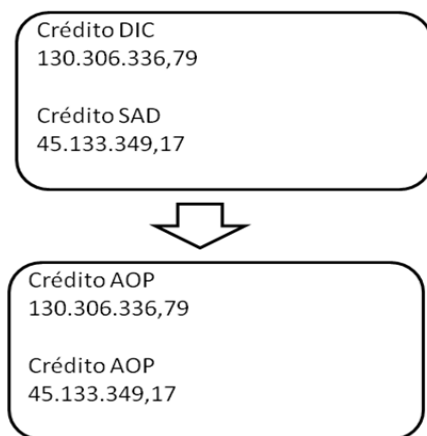
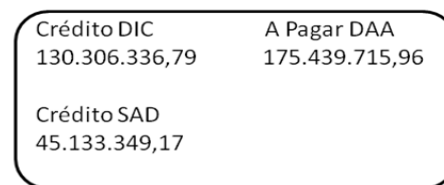
Mérito**Dos fatos**

Conforme relatado, o crédito de **R\$130.306.366,79** teve origem em pagamentos feitos diretamente pela DAA/ABSJ para credores da DIC/ABSL (pagamentos referentes a dívidas com fornecedores, folha de pagamento e financiamentos, dentre outras obrigações). Em contrapartida a tais pagamentos, a DAA/ABSJ constituiu crédito no mesmo valor em face da DIC/ABSL.

O bem elaborado voto do Conselheiro Relator esclarece que, no primeiro movimento, estes créditos foram cedidos para a AOP/ABBR. A credora original (DAA/ABSJ) simplesmente contabilizou a alteração de devedor (trocando a DIC/ABSL pela AOP/ABBR).

Por sua vez, a AOP/ABBR contabilizou em seu ativo os créditos que por ela foram adquiridos (tendo como devedora a DIC/ABSL) e, em contrapartida, contabilizou o passivo com a DAA/ABSJ no valor dos créditos adquiridos.

A ilustração abaixo demonstra esta operação (deve ser ignorada a referência feita ao crédito no valor de R\$ 45.133.349,17):

1º Movimento**DAA****AOP**

O segundo movimento descrito no TVF refere-se à integralização de capital com os créditos recebidos pela AOP, por meio de aumento de capital na DIC. Em 31 de julho de 2007, com os créditos recebidos da DAA/ABSJ (sua controladora indireta), a AOP/ABBR subscreveu e integralizou capital na sua controlada direta DIC/ABSL.

Os créditos, que naquele momento estavam sob titularidade da AOP/ABBR, foram por ela integralizados na DIC/ABSL.

Contabilmente, a AOP/ABBR trocou apenas a qualidade de seu ativo (de crédito com as referidas empresas para participação societária na DIC/ABSL).

Já a DIC/ABSL registrou o aumento do capital social (PL) em contrapartida de contas ativas. Ocorre que parte desse ativo era, na verdade, um crédito cujo devedor era a própria empresa (R\$130.306.366,79). É esse, exatamente, o crédito de que estamos tratando no presente voto.

Veja-se no quadro a seguir o resumo do segundo movimento (novamente deve-se ignorar a referência feita ao crédito no valor de R\$ 45.133.349,17):

2º Movimento

AOP

Crédito DIC	A Pagar DAA
130.306.336,79	175.439.715,96
Crédito SAD	
45.133.349,17	



Investimento DIC	A Pagar DAA
130.306.336,79	175.439.715,96
Investimento DIC	
45.133.349,17	

DIC

A Pagar AOP
130.306.336,79
Capital Social
x



Crédito DIC	A Pagar DIC
130.306.336,79	130.306.336,79
Crédito SAD	Capital Social
45.133.349,17	x + 175.439.715,96

Exatamente neste ponto reside a discordância do colegiado em relação ao voto vencido, apresentado pelo ilustre Relator.

Na visão deste colegiado, claramente ocorreu uma confusão patrimonial, no instante em que DIC teve o seu capital social aumentado por AOP, mediante o recebimento de créditos contra ela própria (DIC).

Indiscutivelmente, a partir do momento em que a DIC/ABSL passou a registrar o valor de R\$130.306.336,79 tanto no seu ativo (recebido de AOP em integralização de capital) quanto em seu passivo (como obrigação outrora devida à DAA, e posteriormente à AOP), deveria ter reconhecido a existência de confusão, com a baixa de referido crédito contra o respectivo débito.

Sobre o tema, assim se manifestou a autoridade autuante, fl.1973 (grifado):

2.1 – Tratamento contábil dado pela DIC/ABSL à operação de integralização do aumento de seu capital pela AOP/ABBR.

É certo que no montante de R\$175.439.715,96 que a AOP/ABBR entregou à DIC/ABSL em integralização do aumento de capital estava incluído o crédito possuído pela AOP/ABBR junto à própria DIC/ABSL, no valor de R\$130.306.366,79. Referido

débito da receptora de capital (DIC/ABSL) estava contabilizado na Conta Passiva 220020020006 – Exigível a Longo Prazo – Contas Correntes AOP.

Assim, a DIC/ABSL deveria ter baixado esse passivo para com a AOP/ABBR, transferindo o valor para a conta Capital, uma vez que o crédito (AOP/ABBR) transformou o seu crédito na DIC/ABSL em capital da própria devedora.

Assim, prevalece neste colegiado o entendimento de que, pelo fato de a contribuinte ter feito o lançamento contábil creditando o Patrimônio Líquido e debitando o Ativo (em relação ao crédito em que ela mesma era a devedora, no montante de R\$130.306.366,79), ao invés de ter debitado o próprio passivo (extinguindo a obrigação, já que a empresa passou a ser credora e devedora daquele valor), houve a criação de um ativo “artificial” (e portanto ilegítimo).

Sobre o tema, foi suficientemente esclarecedor o Termo de Verificação Fiscal, fls. 1.973 e 1.974:

Assim, o lançamento contábil “a” está criando um Ativo novo, inexistente, pois a substância econômica de parte do aumento de capital já se encontrava no patrimônio da DIC/ABSL. Em contrapartida da dívida que a mesma tinha, originalmente, para com a DAA/ABSJ e, depois, para com a AOP/ABBR, subscritora do aumento de Capital, no montante de R\$130.306.366,79.

Em outro giro, o ativo criado pela DIC/ABSL (originalmente gerado na DAA/ABSJ) foi tratado como se fosse um “Ativo Autônomo isto é não foi dada a relevância à ocorrência da confusão entre credor e devedor (a DIC/ABSL). A obrigação da DIC/ABSL para com a AOP/ABBR deveria ser extinta nos termos do art. 381 do Código Civil, eis que DIC/ABSL pagou a AOP/ABBR pela via da emissão de instrumentos patrimoniais (emissão e entrega de participações societárias). Neste momento deveria desaparecer o ativo DIC/ABSL contra o passivo circulante da própria DIC/ABSL que foi suprida de recursos pela DAA/ABSJ que cedeu o crédito para a AOP/ABBR.

Em suma, os efeitos jurídicos dos contratos decorrem dos próprios contratos sendo a contabilidade apenas o depositário dos registros dos eventos de relevância jurídica. Por isso, há de prevalecer a essência sobre a forma.

Para maior clareza transcrevo o art. 381 do Código Civil, expressamente referido pela autoridade fiscal, *verbis*:

Art. 381 Extingue-se a obrigação, desde que na mesma pessoa se confundam as qualidades de credor e devedor.

Como facilmente se percebe, o instituto da confusão designa o concurso, na mesma pessoa, das qualidades de credor e devedor de uma obrigação.

Trata-se de uma forma de extinção de obrigação, e consiste em confundir-se, na mesma pessoa, as qualidades de credor e devedor. Ocorre quando o crédito e o débito se unem em uma só pessoa, extinguindo a obrigação.

Sobre este instituto assim ensina a festejada Maria Helena Diniz:

*Confusão é a aglutinação, em uma única pessoa e relativamente à mesma relação jurídica, das qualidades de credor e devedor, por ato inter vivos ou causa mortis, operando a extinção do crédito. Em razão do impedimentum prestandi, ou seja, da impossibilidade do exercício simultâneo da prestação e da ação creditória, ter-se-á a extinção da obrigação.” (DINIZ, Maria Helena. In Curso de direito civil brasileiro: **teoria geral das obrigações**. 22. ed. rev. e atual, de acordo com a Reforma do CPC - São Paulo: Saraiva, , 2007, p. 350)*

Em síntese: qualquer vínculo obrigacional é formado por dois pólos, credor e devedor. Havendo a confusão entre ambos, caracterizar-se-á confusão, de tal forma, que não há como a dívida vir a ser cobrada. Por isso a confusão é tida como uma forma extintiva da obrigação.

Correta, portanto, a autoridade fiscal ao considerar que eram inexistentes tanto o ativo registrado na DIC/ABSL quanto o passivo registrado na DIC/ABSL (agora em favor da AOP/ABBR).

Sobre o tema, assim se manifestou a autoridade autuante, fls. 1975:

O passivo baixado com o lançamento “a” era inexistente, como visto antes, pois já havia sido pago à AOP/ABBR com a emissão de participações societárias. Em consequência, também o novo passivo, no mesmo valor de R\$130.306.366,79, agora para com a DAA/ABSJ, criado pelo lançamento “b” é inexistente.

Em face da confusão patrimonial ocorrida, efetivamente deve ser desconsiderado o ativo que foi registrado na DIC/ABSL (posto que o crédito era com ela mesma), e também deve ser desconsiderado o passivo que lá estava registrado (posto que a dívida era contra ela mesma).

A inobservância desta confusão patrimonial fez aflorar um ativo novo no valor R\$130.306.366,79, representado pela eliminação, de fato, de um passivo. Este ativo novo foi utilizado para subscrever capital na DAA/ABSJ. Como não houve, contabilmente, efetiva baixa do passivo para com a AOP/ABBR, é correto considerar que ocorreu uma verdadeira e “autônoma” reavaliação espontânea do investimento da DIC/ABSL na DAA/ABSJ, no montante de R\$130.306.366,79.

Da mesma forma, ao receber integralização de capital da DIC/ABSL, a DAA/ABSJ recebeu ativos financeiros que já lhes pertenciam, representados que estavam pelo ativo detido junto à AOP/ABBR pela cessão dos mesmos créditos.

Absolutamente correta, ao meu ver, a interpretação dada pela autoridade autuante aos fatos ora em análise, *verbis*:

Sob qualquer ângulo que se analise houve efetiva disponibilidade jurídica representada por acréscimo patrimonial ocorrido no âmbito do Grupo Dedini Agro, seja pelo reconhecimento de mais valia oculta, seja pela geração de reavaliação espontânea.

É bem verdade que, tributando-se a contrapartida da mais valia no momento em que utilizada, cria-se reserva livre que valida as operações posteriores, inclusive a aplicação do patrimônio vertido nas cisões, fator determinante da realização da mais valia.

Correta, também, a forma de tributação do acréscimo patrimonial identificado, e que foi assim descrita pela autoridade fiscal:

Assim, na DIC/ABSL, consideramos acréscimo patrimonial, no ano-calendário de 2007, de R\$130.306.336,79 (cento e trinta milhões, trezentos e seis mil, trezentos e sessenta e seis reais e setenta e nove centavos), acréscimo esse devidamente empregado na subscrição de capital na DAA/ABSJ. [...].

A efetiva utilização dos acréscimos patrimoniais gerados deram-se pela capitalização das sociedades e, mais diretamente, pelas cisões das mesmas, quando o vendedor do Grupo Dedini deixou as participações que tinha levando os ativos não incluídos no negócio.

Esses acréscimos patrimoniais, [...] tributados de ofício passam a justificar a integralização de capital, no mesmo montante, da DAA/ABSJ na AOP/ABBR levada a efeito na sequência, bem assim a utilização futura do patrimônio levado pelo vendedor do grupo nas cisões parciais.

Registro, por oportuno, que o acórdão de piso fez uma profunda e interessante análise sobre os institutos do abuso de direito e da inoponibilidade ao Fisco de certos atos. Para evitar desnecessárias repetições, limito-me a adotar e transcrever algumas de suas conclusões, fls. 2407-2409:

Esta é a síntese do que se entende por abuso de direito. O direito de auto-organização não é absoluto; o direito de liberdade de escolha e de liberdade de contratar previsto constitucionalmente não é ilimitado. Em outras palavras: no abuso de direito não se nega a existência do direito, mas o seu uso e o modo de seu exercício é que sofrem restrições.

[...]

O próprio Código Civil de 2002, em vigor a partir de 11/01/2003, assim dispõe em seu artigo 421:

Art. 421. A liberdade de contratar será exercida em razão e nos limites da função social do contrato.

Assim, o exercício da liberdade que é a base da construção de planejamentos tributários supõe o atendimento a requisitos e a limites contemplados no próprio ordenamento positivo.

Em suma, não há dúvida de que a impugnante tem o direito assentado constitucionalmente de organizar sua vida da maneira que melhor julgar. Porém, o exercício deste direito supõe a existência de causas reais que levem a tal atitude. A auto-organização com a finalidade predominante de pagar menos imposto configura abuso de direito. Como tal, uma vez provado tratar-se de operação com esta razão principal, como restou evidenciado nos autos, pode o Fisco recusar-se a aceitar seus efeitos no âmbito tributário de modo a neutralizar os efeitos fiscais do excesso abusivo.

Ele pode existir independentemente de tipificação legal prévia, por corresponder a distorção instaurada a partir de conduta realizada, cuja verificação se dá em função de realidades concretas, de algo efetivamente ocorrido no plano dos fatos.

De acordo com o Prof. Greco, o exame dos fatos e a busca da sua interpretação para fins de enquadramento nas normas jurídicas, integra a experiência jurídica como um todo, tanto quanto a análise e interpretação das leis. Transitar no plano dos fatos é tão relevante quanto analisar as previsões abstratas do Direito. A realidade jurídica não é feita apenas de leis; compõe-se também de fatos aos quais as leis devem se aplicar.

Desta óptica, abuso de direito é uma figura voltada às características que cercam determinados fatos, atos ou condutas realizadas, que lhes dão certa conformação à vista da previsão legal. Afirmar que houve abuso não significa ampliar ou modificar o sentido e alcance da lei tributária. Significa, apenas, identificar nos fatos ocorridos a hipótese legal neutralizando o excesso praticado para escapar da incidência da lei.

Em outras palavras, a aplicação da figura do abuso de direito no ordenamento positivo brasileiro, pode ocorrer independentemente de lei expressa que o autorize, pois é decorrente da legalidade e da imperatividade do ordenamento.

Nestes termos, é aplicável ao Direito Tributário sem interferir com a legalidade e a tipicidade, posto que situado no plano dos fatos e não da norma. Modernamente já se afastou a visão individualista de que um direito comporta qualquer tipo de uso, inclusive o excessivo ou que distorça seu perfil objetivo. Basta lembrar o artigo 5º da Lei de Introdução ao Código Civil (Decreto-lei nº 4.657, de 04 de setembro de 1942):

Art. 5º. Na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum.

Além disso, não se pode distanciar do sentido ético que permeia a aplicação de medidas visando neutralizar a figura do abuso de direito. Assim como se exige da Administração Pública a moralidade da sua ação, também se exige do cidadão lisura de conduta. Moralidade e lisura de conduta são princípios que se aplicam a todas as pessoas e não apenas à Administração Pública. Não é apenas uma questão de imperatividade e eficácia

do ordenamento positivo, mas um aspecto de ordem moral e ética.

O Código Civil de 2002, traz também importante alteração no âmbito do abuso de direito, quanto aos fatos geradores ocorridos a partir de sua edição, ao dispor no artigo 187, nos seguintes termos:

Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.

Vê-se, assim, ainda sobre o tema das limitações, que o próprio Código Civil impõe como limites à conduta do titular de um direito a observância do princípio da função social do contrato e o princípio da boa-fé objetiva e dos bons costumes.

Além disso, tratando-se de abuso de direito, o Código Civil assumiu neste dispositivo postura clara e inequívoca no sentido de prever que a sua prática configura ato ilícito.

Da leitura do art. 187, vê-se que não existe critério objetivo para se determinar previamente o que é abuso. Isso dependerá de uma avaliação subjetiva, implicando na demonstração do excesso manifesto e desencadeando o debate sobre o fim social daquele direito; vale dizer, sobre o fim econômico e social do direito à reorganização societária.

Em resumo, o abuso de direito é um caso de ineficácia parcial de ato praticado, cuja figura tem como características uma norma, um direito e um excesso cometido no seu exercício.

A ilicitude, que contamina a operação, está no excesso, não sendo caso de desconsiderá-la e sim de identificar o ilícito cometido, tal como identificado nestes autos, conforme já comentado.

Nestas condições, o Fisco não fica submetido aos procedimentos do artigo 116, parágrafo único, do CTN, pois o preceito legal aplicável ao caso em foco é a norma do artigo 149 do CTN c/c o

artigo 249 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/1999).

Assim, as disposições do parágrafo único do art. 116 do CTN não impedem o Fisco de agir com vistas à aplicação da legislação tributária e fiscal ao caso impugnado, uma vez constatado o excesso praticado.

Transplantado tais conclusões para o caso sob análise, é fácil constatar a abusividade dos atos praticados pela contribuinte. Ao promover a circulação meramente escritural dos mesmos créditos entre diversas sociedades empresárias ligadas entre si, a contribuinte promoveu elevação do patrimônio sem substrato econômico que justificasse a majoração. Assim sendo, revela-se correta a atitude da autoridade fiscal, que tributou o acréscimo patrimonial identificado no âmbito do Grupo Dedini Agro.

Pelas razões expostas, nego provimento ao recurso voluntário no que tange à tributação incidente sobre a parcela de **R\$130.306.366,79** (cento e trinta milhões, trezentos e seis mil, trezentos e sessenta e seis reais e setenta e nove centavos), referidos à data-base de 31 de julho de 2007, que originalmente correspondiam a crédito da **DAA/ABSJ** em face da **DIC/ABSL**.

Multa de ofício e juros de mora

Posto que o voto vencido dava provimento integral ao recurso, com base na análise do mérito, o ilustre Relator corretamente optou por não apreciar as arguições relativas à multa de ofício.

No entanto, uma vez que o colegiado decidiu por dar provimento apenas parcial, é necessário apreciar tais argumentos, em homenagem aos princípios da ampla defesa e do contraditório.

Neste particular, a recorrente questionou a exigência da multa de ofício, sob a alegação de que a responsabilidade tributária legalmente imposta alcança apenas os tributos devidos, consoante art. 132 do CTN. Acrescentou que, se o legislador tivesse por objetivo estender a responsabilidade tributária às multas punitivas, elas teriam enquadramento em expressões de maior amplitude, tal como obrigação tributária, como fazem os arts. 134 e 135 do CTN.

Pleiteou a exclusão da multa e dos juros moratórios, tendo em vista que as infrações foram cometidas pela administração anterior. Em outras palavras, não haveria má-fé por parte da atual administração. Neste sentido, invocou o art. 132 do CTN e fez referência a precedentes judiciais e administrativos.

Não merecem prosperar as alegações da recorrente.

Todas as suas alegações foram devidamente refutadas pela decisão de piso, fls. 2410. Por concordar com os argumentos expostos, limito-me a adotá-los e transcrevê-los:

O termo “tributos” contido na norma em comento, na maioria das vezes será interpretado literalmente. A intenção do art. 132 é não punir a sucessora que, em tese, desconhecia a infração tributária cometida pela sucedida. Da sucessora serão exigidos apenas os tributos, acrescidos, é claro, dos juros moratórios. A multa é afastada.

Ocorre que pesa em desfavor da impugnante a circunstância de que tinha conhecimento dos fatos ocorridos, pois, conforme consta do Contrato de Compra e Venda de Quotas ela firmou em 28/3/2007 acordo de sigilo que lhe assegurou “acesso aos documentos e informações inseridos no Data Room de caráter econômico, financeiro, comercial, administrativo, contábil, fiscal, trabalhista, previdenciário, jurídico regulatório e ambiental referentes às SOCIEDADES”.

Assim, quando a sucessora tinha conhecimento das infrações cometidas pela sucedida, o vocábulo “tributos” deve ser interpretado de forma extensiva, abrangendo o crédito tributário como um todo. A interpretação literal, aqui, estaria a serviço de

contribuintes que desejassem “manobrar” indevidamente a lei para escapar da punição a ilícitos tributários.

Veja por exemplo o caso de uma pessoa jurídica que tenha cometido diversas infrações à legislação tributária em um determinado período. Receosos de que a empresa seja multada em uma possível auditoria fiscal, os sócios decidem constituir uma nova empresa que, logo em seguida, incorpora a primeira. Como a incorporação se deu entre empresas ligadas, a interpretação literal estaria a serviço de fraudadores.

Vale dizer que o entendimento de que a responsabilidade tributária dos sucessores também alcança as multas impostas ao sucedido (sejam de natureza moratória ou punitiva), já foi consagrado pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento de recurso representativo de controvérsia (Resp 923.012MG), com lastro no art. 543-C, do Código de Processo Civil, verbis:

1. A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, que, por representarem dívida de valor, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão. (Precedentes: Resp 1085071/SP, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/05/2009, DJe 08/06/2009; REsp 959.389/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/05/2009, DJe 21/05/2009; AgRg no REsp 1056302/SC, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/04/2009, DJe 13/05/2009; REsp 3.097/RS, Rel. Ministro GARCIA VIEIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/10/1990, DJ 19/11/1990)

Pelas razões expostas, no que tange à multa de ofício e aos juros de mora, também nego provimento ao recurso voluntário.

Conclusão

Diante de todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário, no que tange à tributação incidente sobre a parcela de R\$ 130.306.366,79.

Conseqüentemente, dou provimento parcial ao recurso, apenas para excluir da base tributável o valor de R\$ 45.133.349,17 (conforme razões expostas no voto vencido).

(assinado digitalmente)

Fernando Luiz Gomes de Mattos