



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

**Processo n°** 13005.722696/2013-53  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1302-002.387 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 17 de outubro de 2017  
**Matéria** OPERAÇÕES SOCIETÁRIAS - ÁGIO  
**Recorrente** ALLIANCE ONE BRASIL EXPORTADORA DE TABACOS LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2008

**SIMULAÇÃO.**

Desencontro entre a verdade declarada e a verdade real satisfaz ao conceito de simulação. No caso, a vontade real era a criação de ágio amortizável, ao passo que a vontade declarada era a de aquisição de pessoa jurídica.

**ÁGIO INTERNO. RAZOABILIDADE.**

Não é razoável o argumento de reconhecimento de valor de mercado da empresa ante o benefício - e conseqüente prejuízo a terceiro - decorrente da criação fictícia do ágio.

**ÁGIO INTERNO.**

É rechaçada a criação de ágio por operações societárias dentro do mesmo grupo econômico, em especial quando não há movimentação financeira, apenas havendo alterações na escrituração contábil e notarial.

**JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO (JCP). PATRIMÔNIO LÍQUIDO. CORREÇÃO DO BALANÇO.**

O registro de supostos equívocos na escrita contábil de ano anterior nas notas explicativas às demonstrações financeiras de 2008, feitos por auditoria independente, por si só, não permite a desconsideração do balanço patrimonial do ano de 2007 pela fiscalização, sem o aprofundamento e detalhamento dos motivos da autoridade fiscal.

**JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO (JCP). INEFICÁCIA DE AUMENTO DE PATRIMÔNIO LÍQUIDO.**

Tendo sido considerado no resultado aumento de patrimônio líquido decorrente de operação cuja ineficácia tributária foi reconhecida (ágio inoponível ao Fisco), há que se corrigir os cálculos efetuados.

**MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.**

A simulação de operação societária operada dentro do mesmo grupo econômico com a criação de ágio amortizável caracteriza fraude, por atitude dolosa tendente a reduzir o montante do tributo devido, e justifica a aplicação da multa qualificada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, por maioria de votos em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator, vencidos os Conselheiros Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa e Gustavo Guimarães da Fonseca.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente

(assinado digitalmente)

Carlos Cesar Candal Moreira Filho - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente), Rogerio Aparecido Gil, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Carlos Cesar Candal Moreira Filho, Ester Marques Lins de Sousa, Gustavo Guimaraes da Fonseca. Ausente, justificadamente o Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo.

## **Relatório**

Em julgamento Recurso Voluntário interposto ante o acórdão proferido nestes autos pela 13ª Turma da DRJ de Ribeirão Preto, que considerou improcedente a Impugnação apresentada, mantendo integralmente os lançamentos realizados, conforme ementa abaixo reproduzida:

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Ano-calendário: 2008*

*NULIDADE. INOCORRÊNCIA.*

*São considerados nulos somente atos e termos lavrados por pessoa incompetente e despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos do art. 59, incisos I e II, do Decreto nº 70.235, de 1972 (PAF), não havendo que se falar em nulidade quando observados, nos lançamentos formalizados, os requisitos contidos no art. 142 do CTN bem como o disciplinamento do Processo Administrativo Fiscal (PAF).*

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

*Ano-calendário: 2008*

*OPERAÇÕES DE REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. CRIAÇÃO DE ÁGIO AMORTIZÁVEL. SIMULAÇÃO. GLOSA DAS EXCLUSÕES INDEVIDAS DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL.*

*As operações de reorganização societária, para serem legítimas, devem possuir causa negocial real, inalterável ao arbítrio de quem o pratica, e decorrer de atos efetivamente existentes, e não serem artificiais e apenas formalmente registrados nos contratos sociais e na escrituração contábil. Desse modo, há simulação quando os atos negociais são realizados com finalidade não correspondente exatamente a sua causa legítima. Confirmada a simulação dos atos negociais que possibilitaram o aparecimento do ágio amortizável, é cabível a glosa das exclusões da base de cálculo do IRPJ e da CSLL decorrentes da amortização do ágio.*

*ÁGIO. SIMULAÇÃO. DEDUTIBILIDADE.*

*Constatada a simulação na criação de ágio, é cabível a glosa da sua dedução da base de cálculo do IRPJ e CSLL.*

*JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. LIMITES. CONDIÇÕES DE DEDUTIBILIDADE.*

*Na forma do disposto no artigo 9º, da Lei nº 9.249/1995, a pessoa jurídica poderá deduzir do IRPJ devido no período os juros pagos ou creditados individualizadamente a sócios, a título de remuneração do capital próprio calculados sobre contas do Patrimônio Líquido, calculado de acordo com as normas contábeis vigentes, limitados à variação pro rata dia da TJLP e desde que haja lucros, computados antes da dedução dos mesmos, ou lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados.*

*JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. REGIME TRIBUTÁRIO DE TRANSIÇÃO.*

*Na vigência do Regime Tributário de Transição, quando do cálculo da parcela a deduzir prevista no art. 9º da Lei nº 9.249, de 1995, deverão ser considerados a composição e valor do patrimônio líquido definidos segundo os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007. Não há que se cogitar da produção de efeitos tributários decorrentes da adoção de métodos e critérios destinados a promover a harmonização das normas contábeis brasileiras às normas internacionais, se não vigentes naquela data, inclusive no que diz respeito ao cálculo do montante dedutível a título de Juros sobre Capital Próprio.*

*JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. PATRIMÔNIO LÍQUIDO REDUZIDO.*

*Verificado que o sujeito passivo aumentou indevidamente o patrimônio líquido, mediante a dedução de parcelas glosadas pela fiscalização, é correta a apuração de infração relativa à parcela de juros sobre o capital próprio calculada sobre o montante inexistente de patrimônio líquido.*

*SIMULAÇÃO. DESPESA DE JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO.*

*Constatada a simulação com o propósito de prejudicar a fazenda pública, correto o fisco, em relação aos negócios jurídicos viciados, não aceitar os seus efeitos tributários mediante adição da despesa de juros sobre capital próprio ao Lucro Real do período.*

*MULTA QUALIFICADA.*

*Constatado o dolo na prática de fraude e conluio que resultaram na geração de ágio artificial, criado de forma consciente e deliberada, é cabível qualificação da multa de ofício, aplicada no percentual de 150%.*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL*

*Ano-calendário: 2008*

*LANÇAMENTO REFLEXOS. CSLL.*

*A decisão relativa ao auto de infração do IRPJ deve ser igualmente aplicada no julgamento do auto de infração da CSLL, uma vez que ambos os lançamentos, do IRPJ e da CSLL, estão apoiados nos mesmos elementos de convicção.*

Passo a resumir os fatos que levaram à lavratura do auto de infração:

- trata-se de lançamento que reduz o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa de CSLL, declarados no período;

- Para exata compreensão dos fatos ocorridos nos anos 2004 e 2005 é necessária a apresentação resumida das participantes e dos atos formais societários que serão objeto de análise pela fiscalização. Os fatos descritos revelam as seguintes partícipes e suas coadjuvantes, conforme Relatório de Atividade Fiscal:

DIMON DO BRASIL TABACOS LTDA, CNPJ nº 33.876.145/0001-00, atual ALLIANCE ONE BRASIL EXPORTADORA DE TABACOS LTDA, a contribuinte. Sociedade empresária que estava sediada em Vera Cruz – RS à época dos fatos e mantinha filiais em outros municípios dos estados do Rio Grande do Sul e Santa Catarina. Atua no Brasil desde 10/1971. Sua participação nos atos de criação do ágio é resumida abaixo:

- era subsidiária no Brasil do grupo multinacional DIMON INCORPORATED e controlada pela holding internacional INTABEX NETHERLANDS B.V.;

- em 16/05/2005, com a criação do novo grupo multinacional, alterou sua denominação para ALLIANCE ONE EXPORTADORA DE TABACOS LTDA;

- em 30/08/2005 teve suas quotas “vendidas” pela controladora direta (INTABEX) para a empresa MERIDIONAL TABACOS LTDA, por R\$507.000.000,00, que passou a ser por ela controlada, momento da geração do ágio;

- em 31/08/2005 a INTABEX passou a ser sua controladora indireta, pois ato contínuo à compra da MERIDIONAL deliberou pelo aumento de capital social e pela capitalização da dívida contraída pela MERIDIONAL na “aquisição das quotas da ALLIANCE”, passando a INTABEX controlar diretamente a própria MERIDIONAL;

- em 30/09/2005 incorporou a empresa MERIDIONAL TABACOS LTDA pelo valor do Patrimônio Líquido, e alterou sua denominação para ALLIANCE ONE BRASIL EXPORTADORA DE TABACOS LTDA.

- com a extinção da MERIDIONAL em 30/09/2005, a INTABEX passou a ser novamente a sua controladora direta.

MERIDIONAL DE TABACOS LTDA - CNPJ nº 87.329.074/0001-54, extinta por incorporação pela ALLIANCE, sociedade empresária que estava sediada em Santa Cruz do Sul – RS à época dos fatos, mantinha filiais em outros municípios dos estados do Rio Grande do Sul e Santa Catarina. Atuou desde 11/1974. Sua participação nos atos de criação do ágio é resumida abaixo:

- era subsidiária no Brasil do grupo multinacional STANDART COMMERCIAL CORPORATION e controlada pelas holdings TRANS-CONTINENTAL LEAF TOBACCO CORPORATION LIMITED e STANDART COMMERCIAL TOBACCO CO. INC.

- em 29/06/2005 a nova empresa originada da a incorporação internacional da STANDART pela DIMON, ALLIANCE ONE INTERNATIONAL INC, passou a deter participação em seu capital em substituição à extinta sócia.

- em 30/08/2005 passou a ser detentora das quotas da ALLIANCE ONE EXPORTADORA DE TABACOS LTDA que foram “alienadas a título oneroso” pela controladora INTABEX por R\$507.000.000,00. Transformou-se em controladora direta;

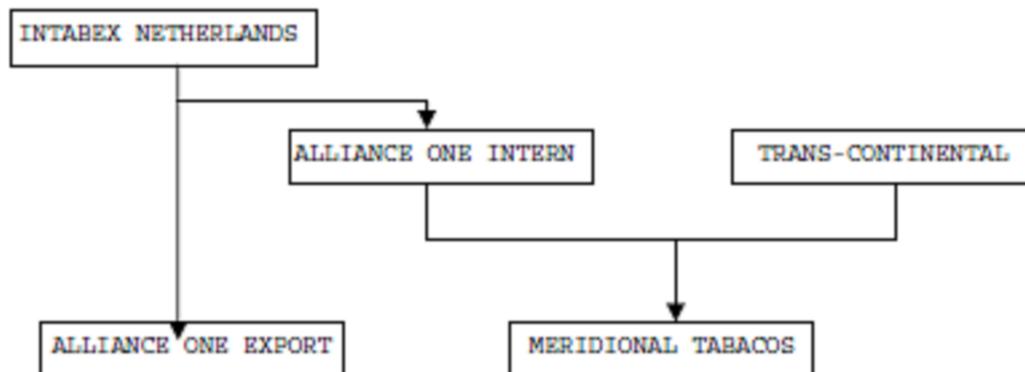
- em 31/08/2005 admitiu como sócia a própria INTABEX que passou a ser sua controladora direta através da conversão da dívida de R\$507.000.000,00 contraída na “aquisição” das quotas da ALLIANCE em capital social;

- em 30/09/2005 foi extinta através de ato de incorporação pela sua controladora ALLIANCE ONE BRASIL EXPORTADORA DE TABACOS LTDA;

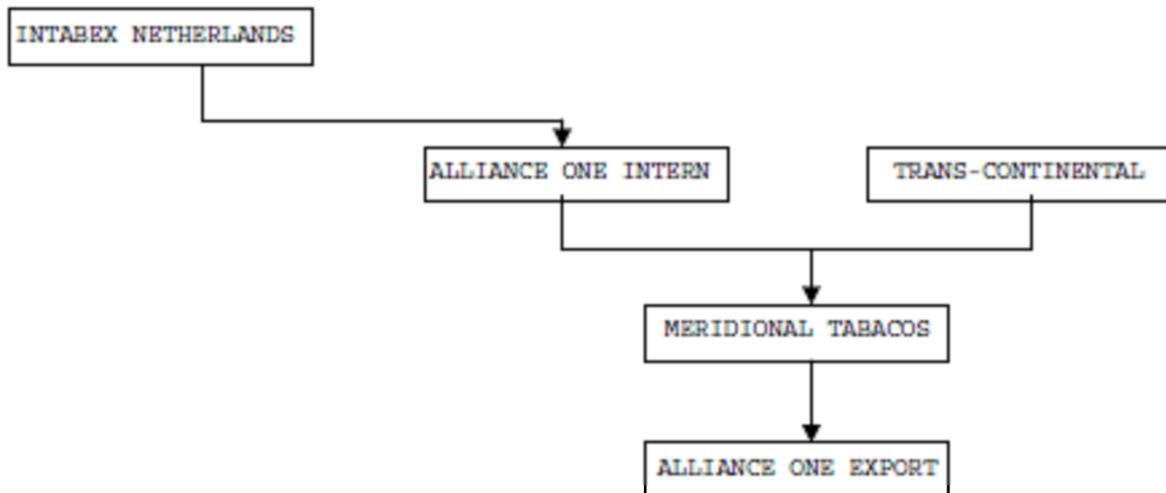
ALLIANCE ONE INTERNATIONAL INCORPORATED - CNPJ nº 07.546.234/0001-88 com data do registro em 22/08/2005, nova empresa resultante da incorporação internacional da Standart Commercial Corporation pela DIMON Incorporated criada em 13/05/2005;

INTABEX NETHERLANDS B.V. – CNPJ nº 05.523.985/000153, holding internacional da DIMON Incorporated e conseqüentemente da ALLIANCE ONE INTERNATIONAL, INC. No Brasil, é a controladora direta da ALLIANCE ONE BRASIL EXPORTADORA DE TABACOS LTDA.

Este era o quadro no dia anterior à operação considerada simulada e que fez nascer o ágio:



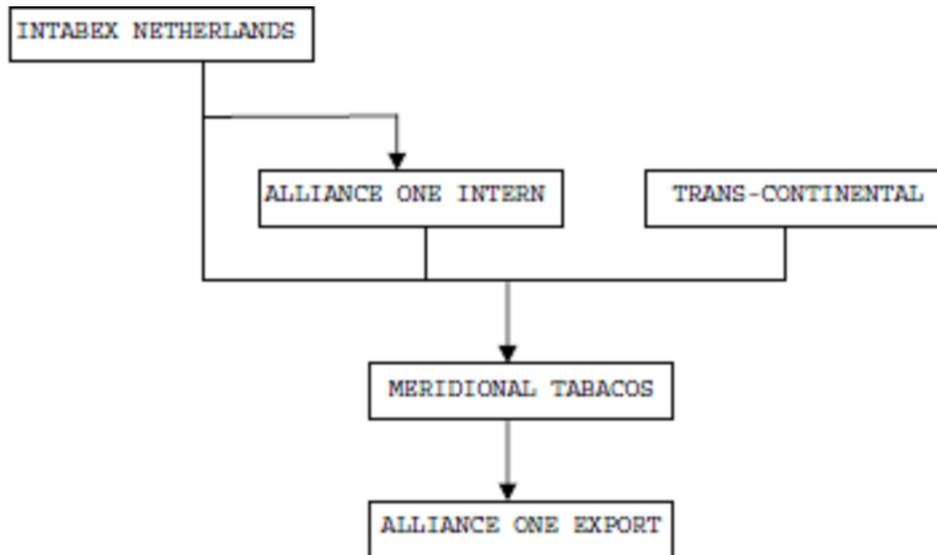
- Em 30/08/2005 é realizado o primeiro ato simulado: a única sócia da Alliance One Exportadora de Tabacos Ltda, Intabex Netherlands B.V., retira-se da sociedade e cede, “a título oneroso”, a totalidade da sua participação naquela sociedade para a empresa Meridional de Tabacos Ltda conforme Alteração do Contrato Social de 30/08/2005;



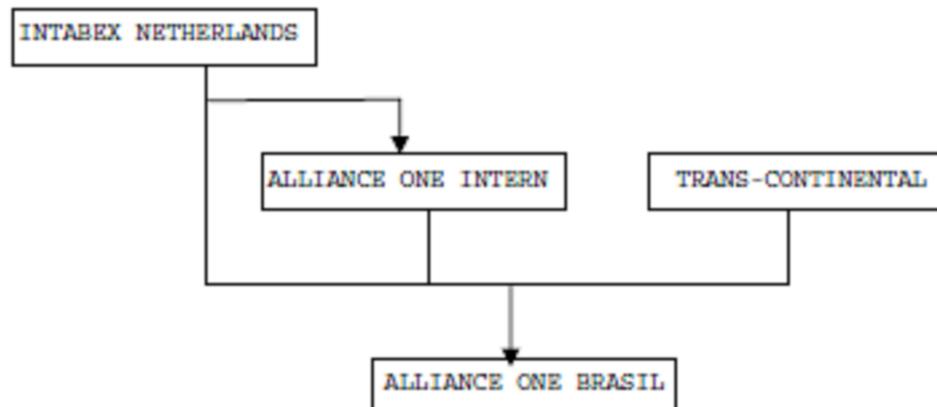
- A Meridional Tabacos, então, passa a ser devedora da Intabex Netherlands no valor de R\$507.000.000,00, desdobrados em R\$268.324.917,57, equivalente ao valor nominal do Patrimônio Líquido registrado na contabilidade de ALLIANCE e R\$238.675.082,43 a título de ágio na aquisição;

- ato contínuo, a Meridional aumenta o capital social em R\$507.000.000,00 e na 40ª alteração do contrato social admite no seu quadro societário a Intabex Netherlands B. V. com participação no capital social de R\$507.000.000,00. O capital fica assim distribuído: Intabex (R\$507.000.000,00), Trans Continental (R\$31.041.621,00) e Alliance One Internacional (R\$11,00);

- o Grupo fica assim configurado:



Finalmente, a Meridional, única sócia e controladora de Alliance, em conjunto com o Intabex, Trans Continental e Alliance One Internacional resolvem pela incorporação da Meridional pela Alliance One Exportadora de Tabacos Ltda. que passa a denominar-se Alliance One Brasil Exportadora de Tabacos Ltda.:



Com essas operações a Alliance One Brasil Exportadora de Tabacos Ltda. passou a amortizar pelo período de cinco anos o ágio de R\$238.675.082,43. A fiscalização, por sua vez, operou a glosa dessas despesas de ágio e, ainda, em função da apuração do patrimônio líquido da empresa sem as operações consideradas fictícias, valor este que foi menor que o apurado com essas operações, deu-se um excesso de despesa com JCP.

As infrações são assim descritas no Auto de Infração - AI:

0001 ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL  
EXCESSO DE JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO - excesso de juros

Valor indedutível de juros pagos ou creditados a título de remuneração do capital próprio não adicionado ao Lucro Líquido do período, para a determinação do Lucro Real, conforme relatório fiscal em anexo.

| Fato Gerador | Valor Apurado (RS) | Multa (%) |
|--------------|--------------------|-----------|
| 31/12/2008   | 17.000.000,00      | 150,00    |

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2008 e 31/12/2008: art.  
3º da Lei nº 9.249/95. Arts. 247, 249, inciso I, e 347, do  
RIR/99

0002 EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL  
EXCLUSÕES INDEVIDAS - valor ágio amortizado fiscalmente

Valor excluído indevidamente do Lucro Líquido do período, na determinação do Lucro Real, conforme relatório fiscal em anexo.

| Fato Gerador | Valor Apurado (RS) | Multa (%) |
|--------------|--------------------|-----------|
| 31/12/2008   | 47.735.016,48      | 150,00    |

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2008 e 31/12/2008: art.

3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247 e 250 do RIR/99

..... Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

Em seu relatório, a Fiscalização destaca os seguintes pontos:

- a presente fiscalização tem como referência o procedimento no qual foi lavrado auto de infração relativo aos períodos de 2005, 2006 e 2007 e controlados no PAF 13005001065/2009-11;

(...)

"41. Rememorando os principais fatos ocorridos até 29/08/2005. sem perder a noção que o foco da fiscalização esta na geração de ágio numa operação societária simulada, temos que:

a) negociações entre os grupos Dimon Incorporated e Standard Commercial Corporation começaram em 2004 e tiveram desfecho no exterior em 13 05 2005. conforme registro na Securities and Exchange Commission - SEC. Estados Unidos da América (cópias traduzidas fls. 119.135 do processo administrativo fiscal nº 13005001065 2009-11);

b) reflexos da fusão internacional com a incorporação da Standard pela Dimon. passando a denominar-se Alliance One. foram formalizados nas subsidiárias brasileiras na mesma data e/ou nos dias seguintes ao ato internacional, através das alterações dos contratos sociais para penhor das quotas de capital;

c) enominação social da Dimon do Brasil Tabacos Ltda foi alterada para Alliance One Exportadora de Tabacos Ltda. e também substituída a sócia da Meridional, de Standard Commercial Tobacco CO. INC. para Alliance One International Inc.;

d) iretor da ALLIANCE designado para América Latina anuncia ao mercado brasileiro que a fusão estava concluída e que até setembro haverá um período de transição. Na data de 17/05/2005 todos os funcionários foram comunicados oficialmente que ocorrera a fusão entre as empresas;

e) fim. em 29/08/2005 os capitais sociais das duas subsidiárias: Alliance One Exportadora de Tabacos Ltda (antiga Dimon do Brasil) e Meridional de Tabacos Ltda. foram aumentados com reservas de capital e lucros acumulados.

42. Depois de todas as formalizações e ajustes aqui mencionados, inclusive a alteração do nme da sociedade Dimon do Brasil Tabacos Ltda ao reconhecer a identidade do novo grupo econômico (Alliance One), um único episódio era necessário para seguir a sequência lógica e sperada: a ALLIANCE iria incorporar a sociedade Meridional de Tabacos Ltda na mesma linha dotada internacionalmente.

(...)

E foi exatamente isso que realmente aconteceu, conforme a previsão divulgada na imprensa em 17/05/2005, atribuída ao executivo da Alliance One para a América do Sul, Sr. Hilton Kappaun. A incorporação formal da Meridional de Tabacos Ltda pela Alliance One Exportadora de Tabacos Ltda concretizou-se em 30/09/2005.

No entanto, aqui reside o ponto crucial deste procedimento fiscal. Ao invés da incorporação ser levada a efeito através dos devidos registros em seus atos societários, as sociedades registraram uma operação de compra e venda de participação societária da ALLIANCE ONE EXPORTADORA DE TABACOS LTDA com ágio na aquisição.

Os elementos mostrados provam que a operação de compra e venda registrada em 30/08/2005 não passou de mera simulação para gerar um ágio interno para aproveitamento fiscal ilícito, já que a incorporada de fato em 13/05/2005 (MERIDIONAL) pela operação internacional, é trazida aos olhos do FISCO como controladora fictícia de sua futura incorporadora de fato (ALLIANCE ONE), para que no segundo ato, ao efetivar a incorporação de direito, benefícios fiscais ilícitos fossem alcançados através do ágio criado."

- a geração do ágio interno é baseada em fatos materialmente inexistentes. Sua criação deriva de ato simulatório de compra e venda de quotas da incorporadora pela incorporada, com posterior incorporação reversa da sociedade controladora. Por força de ato de reorganização empresarial materialmente existente e realizada no exterior que produziu efeitos diretos no Brasil, a fiscalização apurou que a sociedade sucessora no Brasil (ALLIANCE) já se encontrava definida em data anterior ao ato de compra e venda entabulado pela controladora no exterior com a sociedade a ser incorporada no Brasil;

- a reorganização societária apresentada no Brasil antes da incorporação formal definida no exterior foi de encontro com a verdade material apurada e teve como fins: gerar o ágio; implementar uma condição apenas exigida pela Lei Tributária para usufruir sua amortização fiscal; e, por consequência, apenas reduzir os tributos devidos;

- a fiscalização também constatou que a ALLIANCE creditou juros sobre o capital próprio calculados sobre um patrimônio líquido irreal em 01/01/2008. Também não respeitou os limites legais exigidos para sua dedutibilidade na apuração da base de cálculo do IRPJ e CSLL. Os juros sobre capital próprio pagos/creditados em desconformidade com os limites legais estabelecidos não são dedutíveis na determinação do Lucro Real;

- a Meridional, numa operação de aquisição de capital tão relevante, foi representada por sua Diretoria no Brasil, a qual tinha competência apenas para representá-la na administração dos negócios sociais em geral, e a prática dos atos necessários ou convenientes para tanto, nos termos do artigo 11 do Contrato Social, conforme 36º alteração e consolidação de 16/06/2004;

- o destaque realizado que se faz é em razão do Contrato Social da MERIDIONAL não trazer no rol dos objetos sociais a atividade de participação em outras empresas, conforme o disposto no art. 3º do Contrato Social: "A sociedade tem por objetivos: a industrialização e comercialização de fumo em folha; o comércio e importação de fertilizantes, corretivos, inoculantes ou biofertilizantes e defensivos agrícolas; compra e exportação de fumos em folha."

- assim, a diretoria não estaria apta a participar de negócios alheios ao objeto social da sociedade, e esta vedação não estava só restrita à diretoria, mas a qualquer representante da sociedade. Tal vedação estava bem explícita no art. 13 – Vedações do contrato social, o qual reproduzimos abaixo: (...)

- a operação de compra e venda, registrada com total de R\$ 507.000.000,00, não gerou qualquer movimentação financeira, ficando simplesmente adstrita aos registros contábeis e às alterações dos contratos sociais;

- foi realizada diligência para obter informações sobre a operação considerada simulada junto ao Diretor Presidente da Meridional de 06/2003 a 09/2005. Ele informa que em abril de 2005 teria sido realocado para a Trans Continental, embora tenha assinado as operações de agosto e setembro. Isso deixa evidente que o novo grupo econômico já estava no comando da Meridional, que, apesar disso se mostrava como independente;

- descreve os lançamentos contábeis realizados na Meridional de Tabacos Ltda., concluindo que os efeitos contábeis foram nulos;

- a fiscalização realiza os cálculos do resultado do exercício (31/08/2005) sem a operação simulada, excluindo do resultado não-operacional a provisão sobre o ágio e ajustando as provisões da CSLL e IRPJ para retirar os valores diferidos calculados sobre a realização do ágio, chegando a um lucro líquido de R\$17.384.041,84, em contrapartida a um prejuízo líquido de R\$140.141.512,59 apurado pela empresa com a operação simulada;

- sobre o Capital Social assim se manifesta a Fiscalização:

141. A explanação por meio dos demonstrativos de encerramento do exercício ajustados apenas reforça o que já tinha sido evidenciado anteriormente. Assim, com base neste estudo, podemos ainda fazer um comparativo entre o capital social resultante da incorporação da Meridional de Tabacos Ltda pela Alliance One Exportadora de Tabacos Ltda operacionalizado pela fiscalizada com base no seu balanço, e o capital social resultante da incorporação, caso não tivesse ocorrido a operação simulada de compra e venda de quotas.

a) Capital social apurado pela empresa - a fiscalizada adotou os saldos dos primeiros demonstrativos acima, conforme Protocolo de Incorporação e Justificação (fls 168'175) teve a seguinte formatação:

|   |                       |
|---|-----------------------|
| Capital Social Registrado na Incorporadora (Alliance) | 254.311.930.00        |
| Valor Patrimônio Líquido na Incorporada (Meridional)  | <u>.133.659029.00</u> |
| <b>Novo Capital Social coin operação simulada</b>     | <b>387.970.959,00</b> |

142. Chegou-se ao valor de 133.659.029.00 como patrimônio líquido da Meridional, diminuindo o valor da participação que a Incorporada detinha na Incorporadora (268.324.917,57) do patrimônio líquido apurado no balanço (401.983.947,28).

b) Capital Social apurado pela fiscalização - adotado os saldos ajustados dos demonstrativos acima. como se não tivesse sido registrada a operação ficta.

|   |                       |
|---|-----------------------|
| Capital Social Registrado na Incorporadora (Alliance) | 254.311.930.00        |
| Valor Patrimônio Líquido na Incorporada (Meridional)  | <u>52.509.501.71</u>  |
| <b>Novo Capital Social sem operação simulada</b>      | <b>306.821.431.71</b> |

143. A diferença verificada entre o novo capital, pós incorporação, apurado pela empresa levando em consideração a operação simulada (387.970.959,00) e o valor de capital apurado pela fiscalização desconsiderando os efeitos da operação ficta (306.821.431.71), equivale exatamente à soma das provisões do IRPJ e CSLL calculadas sobre a despesa de ágio. Esse total de R\$ 81.149.528,00, como demonstrado anteriormente, é transitório e passará a reduzir o resultado do exercício nos próximos cinco anos.

- a Fiscalização demonstra que o principal efeito da operação dita simulada é o tributário, com a Alliance One Brasil Exportadora de Tabacos Ltda (empresa resultante da incorporação da Meridional pela Alliance One Exportadora) passando a deduzir em cinco anos o suposto ágio gerado pela aquisição da Alliance One Exportadora pela Meridional, ou seja, o último ato é a incorporação da controladora (Meridional) pela controlada Alliance One Exportadora);

- descreve e efetiva a desconsideração para fins tributários da operação de compra e venda de quotas com ágio da Alliance pela Meridional realizada em 30/05/2005;

- além dos reflexos na amortização do ágio, há consequências, também, no cálculo dos juros sobre capital próprio creditados no ano de 2008.

- sobre o pagamento de juros sobre o capital próprio, a fiscalização descreve duas situações: (i) incorreção dos cálculos do PL de R\$ 481.951.000,00 apresentados pela Empresa, primeiro por descumprimento das regras da Lei 6.404/76 que implicou sua redução para R\$265.668.000,00 (como demonstrado pela própria Contribuinte) e, segundo, pelos ajustes contábeis às novas regras societárias da Lei nº 11.638, 2007, que elevou este PL ao patamar de R\$280.138.000,00, o que permitiria uma distribuição de R\$9.702.837,30; e, (ii) não atendimento da condição de existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reserva de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados. Isto porque após os ajustes para adequar as demonstrações financeiras aos dispositivos da Lei nº 6.404/76 é na conta de lucros acumulados que os efeitos de todos os ajustes ficam espelhados. Esta conta, que antes dos ajustes tinha saldo credor (lucro), passa a ter saldo devedor (prejuízo). Quanto ao Lucro do Exercício, verifica-se que o Declarado na Ficha 06A - Demonstração do Resultado da DIPJ 2009 foi um prejuízo de R\$34.041.404,49. Ainda que fossem creditados os juros passíveis de creditamento com base no PL ajustado (R\$9.702.837,30), aos lucros (prejuízos) antes da provisão para o IRPJ, não seriam alcançados valores positivos. Portanto, o valor total dos juros sobre capital próprio creditados (17.000.000,00) não atende aos limites legais permissivos para sua dedutibilidade;

- salienta que já foi demonstrada a existência de dolo por parte do contribuinte que utilizou-se de simulação para alcançar redução de tributos, o que implica incidência do inciso I do artigo 173 do CTN para fins de determinação do termo inicial do cálculo decadencial;

- qualifica a multa de ofício por ter ficado demonstrado que o contribuinte atuou com dolo, reduzindo o tributo devido por meio de ato simulado de compra e venda de participação societária, todavia, como se trata de lançamento para redução de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa de CSLL, salienta que os reflexos da qualificação da multa advirão quando do aproveitamento fictício de prejuízo fiscal ou de base negativa de CSLL em futuras compensações;

- informa que está apresentando Representação Fiscal para Fins Penais por encontrar indício de Crime Contra a Ordem Tributária;
- destaca, finalmente, que o procedimento fiscal continua em execução em relação aos anos-calendário de 2009 e 2010.

Interposta impugnação, a 13ª Turma da DRJ de Ribeirão Preto a julgou improcedente, conforme ementas já reproduzidas, cujos fundamentos serão lembrados no voto, caso necessário.

Inconformada, a Contribuinte apresentou Recurso Voluntário, alegando o seguinte:

- transcreve o artigo 167 do Código Civil (CC), que dispõe sobre simulação, afirmando que nenhum dos fundamentos apresentados na decisão recorrida se subsume à definição nele contida, na medida em que cada uma das operações descritas acima, realizadas no âmbito da reestruturação societária refletiu exatamente a vontade entre as partes envolvidas e foi baseada em documentos válidos e declarações verdadeiras;

- as evidências apontadas pela autoridade fiscal para a ocorrência de simulação são a inexistência de propósito negocial, o resultado econômico-financeiro nulo, a prática de atos entre partes ligadas, a proximidade temporal dos atos e o desfazimento dos efeitos do ato simulado, sendo que nenhuma delas dá sustentação para a alegada simulação e, ao analisar a decisão recorrida verifica-se que as autoridades julgadoras invocam o artigo 167 do CC, sem identificar qual dos incisos do artigo é aplicável ao caso;

- concorda com as conclusões das autoridades fiscais em relação à operação internacional, destacando os seguintes aspectos: 1) foi decidido que a empresa sobrevivente seria a Dimon Incorporated, que passaria a denominar-se Alliance One Internacional Inc. após a incorporação da Standart Commercial Corporation; 2) as razões do negócio foram a formação de empresa mais sólida, redução de custos, combinação de experiências, maior capitalização e liquidez; 3) cada ação da Standart seria trocada por três ações da Dimon, refletindo essencialmente o preço de mercado das ações; 4) no momento da incorporação, os ativos e passivos da Standart seria registrados pela Dimon com base em seu justo valor de mercado, com base em avaliações de auditores independentes; e a conclusão da incorporação dependeria do refinanciamento de dívidas das empresas, que teriam seu vencimento antecipado em função da incorporação ou cujos termos as empresas não poderiam cumprir após a incorporação;

- aponta como propósito negocial da operação de compra da AOB pela Meridional refletir o valor de mercado da Recorrente nas demonstrações financeiras anteriores e posteriores à integração com a Meridional. O valor do Patrimônio Líquido da Recorrente no momento da operação era de R\$268.324.917,57, enquanto os auditores independentes atestaram, com base em estudos de rentabilidade futura, que o valor de mercado das quotas da Recorrente era de R\$507.000.000,00. Assim, havia uma discrepância de R\$238.675.082,43 entre o valor de livros e o valor de mercado, e seu valor de mercado deveria ser reconhecido, de acordo com as diretrizes estabelecidas na integração mundial das empresas;

- o maior objetivo desse procedimento consistiu em refletir nas demonstrações financeiras pós-integração o valor real das empresas do grupo Alliance One Internacional Inc., informação de suma relevância não só para os acionistas da nova companhia, como, também, para outras entidades interessadas no desenvolvimento econômico do grupo, como, por exemplo, os bancos que refinanciaram as dívidas das empresas;

- ante as alternativas possíveis para o reconhecimento do valor de mercado decidiu-se, em estrita observância à legislação comercial e fiscal, que a operação de compra e venda das quotas da REcorrente para a Meridional, com o registro do ágio, seguida de capitalização dos valores a receber, seria a opção mais adequada;

- verifica-se que, não só havia um propósito negocial como, ainda, esse procedimento visava observar um critério adotado globalmente;

- em que pese isso, as autoridades julgadoras deixaram clara a predisposição de rejeitar os esclarecimentos da Recorrente, simplesmente afirmando que a razão apresentada seria periférica e, em seguida, concluir não haver um "sólido propósito negocial", sem sequer justificar as razões pelas quais esse real e válido motivo negocial foi descartado;

- ao contrário do que alegaram as autoridades fiscais, os efeitos dessa compra e venda não foram anulados nas operações subsequentes: o valor do ágio no investimento da Meridional na Recorrente, posteriormente incorporado por esta, foi mantido nos demonstrativos financeiros da empresa pós-incorporação, o que era justamente o objetivo da Recorrente;

- a proposta defendida pelas autoridade fiscais, de incorporação lateral a valor de livros teria resultados econômicos totalmente diferentes: na primeira hipótese, tendo como sobrevivente a AOB, obter-se-ia patrimônio líquido consolidado de R\$285.353.562,00, sendo a participação da Itambex de 89,12% e a participação da Trans-Continental e AOInt de 10,88; na segunda, tendo como sobrevivente a Meridional, o patrimônio líquido consolidado seria de R\$314.188.936,59, sendo a participação da Itambex de 90,12% e da Trans-Continental e AOInt de 9,88%;

- a despeito disso, o aspecto mais importante das projeções consiste na substancial diferença entre os resultados de uma incorporação lateral em relação a alternativa eleita pela Recorrente, em que o patrimônio líquido consolidado ficou em R\$416.806.334,30 e a participação da Intabex em 94,23% da empresa consolidada, como demonstrado abaixo:

| Meridional aumento Capital em 31/08/2005           |                  |                  |                         |
|--|------------------|------------------|-------------------------|
| Capital  | 31.041.632,00    |                  |                         |
| Capitaliz. Ctas a pagar                            | 507.000.000,00   |                  | 94,23% Intabex BV       |
|  | 538.041.632,00   |                  |                         |
| <b>Incorporação após aquisição e capitalização</b> |                  |                  |                         |
| Alliance One Exportadora de Tabacos                |                  |                  |                         |
| Capital  | 254.311.930,00   | 254.311.930,00   |                         |
| Lucros Acumulados                                  | 28.835.374,59    |                  |                         |
| Patrimônio Líquido                                 | 283.147.304,59   |                  |                         |
| Meridional de Tabacos Ltda                         |                  |                  |                         |
| Capital  | 538.041.632,00   |                  |                         |
| Lucros Acumulados                                  | (136.057.684,72) |                  |                         |
| Patrimônio Líquido                                 |                  | 401.983.947,28   |                         |
| Equivalência Alliance One                          |                  | (268.324.917,57) |                         |
| Aumento de Capital                                 |                  | 133.659.029,71   |                         |
| <b>Pos- Incorporação</b>                           |                  |                  |                         |
| Alliance One Exportadora de Tabacos                |                  |                  |                         |
| Capital  |                  | 387.970.959,71   | Quotas                  |
| Lucros Acumulados                                  |                  | 28.835.374,59    | 365.587.465             |
| Patrimônio Líquido                                 |                  | 416.806.334,30   | 22.383.486              |
|  |                  |                  | 8                       |
|  |                  |                  | Partic                  |
|  |                  |                  | 94,23% Intabex BV       |
|  |                  |                  | 5,77% Trans Continental |
|  |                  |                  | 0,00% AO Intl           |

- por outro lado, o fato de a Meridional não ter efetuado o pagamento do preço das quotas em moeda corrente não serve para sustentar eventual simulação. Diferentemente do quanto quer a autoridade fiscal, a Meridional efetivamente pagou a dívida assumida junto a Itambex através da emissão de novas quotas de seu capital social, citando nesse ponto, a previsão em legislação própria, como prevê o artigo 50 do Decreto nº 55.762/65 e o artigo 8º da Circular BACEN nº 2.997/2000;

- ressalte-se que a proposta das autoridades fiscais e julgadoras no sentido de que as operações deveriam ter sido realizadas exatamente da mesma forma como nos Estados Unidos não tem qualquer cabimento, pois a estrutura adotada de troca de ações entre empresas abertas simplesmente não era possível no Brasil por se tratar de duas empresas fechadas;

- a Meridional tinha fortes razões para evitar o desembolso dos R\$507.000.000,00. Caso o valor tivesse sido remetido à Itambex no exterior, essa operação teria gerado enorme descapitalização da Meridional e, posteriormente, para a própria Recorrente, sem falar na incidência de CPMF sobre essa operação de remessa e o custo para a obtenção de recursos para financiar as operações no País; ao mesmo tempo a Itambex tinha interesse em voltar a participar de forma majoritária no quadro societário da empresa consolidada no País;

- as autoridades lançadoras e julgadoras afirmam que foi adotada uma operação mais complexa escolhida em detrimento de uma mais simples. Trata-se de opinião dessas autoridades, sem respaldo legal sobre o que seria uma operação complexa e o que seria uma simples, ou, ainda, sobre a necessidade de se optar pela considerada mais simples (se de fato o fosse), ainda que não se obtivessem os resultados pretendidos;

- afirma que em nenhum momento o Prof. Ricardo Mariz de Oliveira, em seu parecer, afirma que os atos praticados na reorganização seria desnecessários como tentam afirmar as autoridades julgadoras. O trecho transcrito no Acórdão recorrido foi mencionado pelo Professor como uma das justificativas para afastar a acusação de simulação. Transcreve excerto do parecer que conclui pela inexistência de simulação;

- além disso, afirma que, estando o contribuinte em frente a mais de uma espécie de operação inteiramente lícita para a consecução de objetivo empresarial igualmente legítimo, a opção pelo negócio jurídico de que resulte tributação mais branda jamais pode ser afastada ou tachada, só por isso, de simulação;

- a Recorrente não se valeu de qualquer subterfúgio para alcançar economia fiscal, não usou "empresas- veículo", pois ambas eram empresas operacionais e concorrentes diretas, a existência do ágio se baseou em laudo de auditores independentes e a consolidação das atividades consistia em diretriz mundial do grupo;

- ante isto, não é dado à administração pública a faculdade de, através de convicções pessoais de seus agentes, emitir juízo de valor quanto a escolha de determinadas formas de negócio jurídico pelos empresários (cita doutrinador e decisões do CARF);

- dessa forma, fica claro que no caso concreto a livre escolha da estrutura empresarial e societária, com os reflexos tributários próprios, mais ou menos onerosos, é direito do contribuinte, não podendo as dd. autoridades fiscais, sem que seja comprovada a presença de atos praticados ao arrepio da legislação aplicável, interferir nessa escolha livre e autorizada pelo ordenamento jurídico, seja através de sua invalidação, seja, ainda, através da proposição de qual seria, a seu ver, a estrutura "mais adequada" em uma determinada situação;

- com base em todo o exposto, a Recorrente entende estar plenamente demonstrado que (i) não houve simulação em qualquer de suas operações; (ii) o cenário global de integração das operações da Dimon e da Standart consiste na principal razão negocial para a consolidação das atividades da Recorrente e da Meridional; (iii) a estrutura adotada para essa operação também tinha razões negociais claras e lícitas e foi realizada em estrita observância da legislação fiscal; e (iv) a Recorrente e as demais empresas tinham direito de optar pela estrutura que melhor atendesse às suas necessidades e o fato de ela ter menor carga tributária não autoriza o questionamento das autoridades fiscais;

- justificando a inexistência de simulação, cita o parecer do Prof. Ricardo Mariz de Oliveira:

*"Assim, por exemplo, são elementos levados em conta pela jurisprudência e alguns pela doutrina;*

*(...)*

*a motivação para simular, isto é, não se simula se não for necessário, ou, em outras palavras, não há simulação quando o mesmo resultado passa a ser alcançado, por outros meios inequivocamente legais, principalmente (mas não necessariamente) quando estes envolvem o próprio ato que se julga estar dissimulado pelo ato simulado."*

**- passa à análise pontual das acusações fiscais secundárias:**

**(i) operações realizadas entre partes ligadas;**

- é absolutamente irrelevante à validade dos negócios o fato de empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico. O que é determinante é o previsto no artigo 164 do CC, que transcreve, afirmando que os agentes eram capazes, o objeto lícito, possível e determinado e adotou-se uma forma prevista em lei. Está-se, portanto, diante de um negócio jurídico válido;

**(ii) a proximidade dos atos no Brasil;**

- as autoridades indicam a proximidade temporal das operações no Brasil como indício de simulação. Ora, as operações empreendidas foram minuciosamente estudadas pelas diretorias das empresas Dimon e Standart, sendo que já havia um único grupo econômico quando deram início as operações no País. Estava tudo planejado e não havia motivos para se prolongar o processo de unificação no Brasil. Os atos praticados em um curto período de tempo, portanto, não têm o significado pretendido pelo fisco, e apenas demonstram agilidade nas medidas há muito tempo estudadas e decididas, não só em nível local quanto global;

**(iii) O objeto social da Meridional e a sua administração;**

- nos termos do artigo 2º, § 3º da Lei nº 6.404/76, a companhia pode ter por objeto participar de outras sociedades; ainda que não prevista no estatuto, a participação é facultada como meio de realizar o objeto social ou para beneficiar-se de incentivos fiscais". O contrato social da Meridional prevê que, em casos omissos, aplica-se a lei que rege as sociedades anônimas;

**- Da amortização do ágio interno**

- diz da inocorrência do chamado "ágio interno" na operação, pois se tratam de dois grupos empresariais até então não relacionados e concorrentes diretos no Brasil. A, *ad argumentandum*, se o presente caso versasse sobre "ágio interno" é de se notar que este foi vedado pela lei apenas com a edição da Lei nº 12.973, de 2014, em seu artigo 22, o que demonstra que até então não havia proibição à amortização de ágio entre partes relacionadas, caso contrário estaríamos diante de uma lei desnecessária.

Transcreve ementas de julgados do CARF.

#### **- do pagamento dos juros sobre capital próprio (JCP);**

As autoridades fiscais apontam incorreção no pagamento dos JCP, uma vez que (i) o patrimônio líquido e o lucro acumulado adotados como base para o cálculo foram determinados sem a observância das novas normas contábeis e (ii) o ativo diferido decorrente relativo ao benefício de IRPJ e CSLL sobre a amortização do ágio deveria ser excluído do patrimônio líquido da Recorrente, por ser "irreal para fins tributários".

A Recorrente demonstrou (i) o equívoco no enquadramento da suposta infração, (ii) que a Lei nº 11.638/2007 não determinou qualquer alteração no balanço patrimonial de 31/12/2007 e de 1º/01/2008 e que as alterações contábeis nela previstas não devem ter efeitos tributários, e (iii) que não há amparo legal para o recálculo do patrimônio líquido da Recorrente.

As autoridades julgadoras decidiram pela manutenção da acusação fiscal apontando que (i) o enquadramento estava correto, (ii) para o cálculo dos juros deve ser considerado o patrimônio líquido ajustado pelas regras contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007 e (iii) que não há que se considerar no cálculo dos juros e dos limites a ele aplicáveis os efeitos gerados no patrimônio líquido por operações simuladas.

#### **Do enquadramento incorreto da infração:**

As autoridades fiscais enquadraram como adições não computadas na apuração do lucro real, forte no artigo 249 do Regulamento do Imposto de Renda, que transcreve.

Ficou claro que a fiscalização entende que os juros sobre o capital próprio seriam despesas deduzidas na apuração do lucro líquido e que a recorrente teria deixado de adicionar tais valores na apuração do lucro real.

O artigo 9º da Lei nº 9.249/95 dispõe claramente que os juros sobre capital próprio podem ser deduzidos para fins de apuração do lucro real, isto é, tem efeitos essencialmente fiscais, não havendo que se falar em despesas contábeis. A própria Receita Federal confirma esse entendimento na resposta à pergunta 148 do Perguntas e Respostas Pessoa Jurídica - 2014, que transcreve.

Assim, a única acusação possível seria "dedução indevida na apuração do lucro real" e não de adições não computadas na sua apuração. Transcreve ementas do CARF.

#### **Da absoluta regularidade do balanço patrimonial do ano de 2007:**

De acordo com as autoridades fiscais e julgadoras, a Recorrente teria, no ano de 2007, um PL constituído de acordo com as regras do imposto de renda e outro PL apurado de acordo com as regras contábeis previstas na Lei nº 6.404/76. Essa conclusão é tirada em função dos ajustes de exercício anteriores mencionados pela empresa de auditoria nas notas

explicativas das demonstrações financeiras de 2008, que indicavam uma redução do patrimônio líquido de 2007 de R\$481.951.000,00 para R\$265.668.000,00.

Ocorre que:

(i) As demonstrações do exercício de 2008 auditadas não têm o condão de alterar o balanço patrimonial do ano de 2007

Tendo sido elaboradas as demonstrações financeiras do ano de 2008 com base na Lei nº 11.638/2007, a Recorrente contratou auditoria independente da Deloitte para analisar essas demonstrações financeiras, com o objetivo de tornar possível a comparação com as demonstrações financeiras do ano de 2007, realizando os ajustes que considerava necessários no patrimônio líquido deste ano e demonstrando os efeitos que as alterações trazidas pela Lei nº 11.638/07 ocasionariam caso essas alterações fossem adotadas de forma retrospectiva.

As demonstrações financeiras retrospectivas não eram obrigatórias e, dessa forma, não representaram, de nenhuma forma, alteração nas demonstrações financeiras da Recorrente encerradas em 31 de dezembro de 2007, conforme as regras contábeis então vigentes.

(ii) As demonstrações financeiras de 2007 foram corretamente elaboradas pela Recorrente, nos termos das regras contábeis vigentes à época

- o balanço patrimonial de 2007 da Recorrente foi elaborado em obediência às regras contábeis vigentes à época e apresentou um patrimônio líquido de R\$481.951.531,48;

- com base na manifestação da auditoria independente contratada Deloitte nas notas explicativas (abaixo transcrita), a fiscalização considerou que não foram cumpridas as regras contábeis e societárias nessa apuração e que o PL a ser considerado deveria ser de R\$265.557.000,00. Vejamos a manifestação:

*"Até o exercício findo em 2007, as demonstrações financeiras da Sociedade foram elaboradas de acordo com as práticas estabelecidas no Regulamento do Imposto de Renda, onde as práticas contábeis emanadas pela Lei 6.404/76 não foram atendidas em sua totalidade. Os respectivos ajustes decorrentes da adequação das demonstrações financeiras apuradas na data-base de 31 de dezembro de 2007 estão abaixo demonstrados. Para fins de apresentação das demonstrações financeiras findas em 31 de dezembro de 2008, os referidos ajustes foram reconhecidos de forma retrospectiva, conforme previsto na NPC n.º 12 - Práticas Contábeis, Mudanças nas Estimativas Contábeis e Correção de Erros emitido pelo IBRACON - Instituto dos Auditores Independentes do Brasil."*

- os comentários da Deloitte não foram corretamente interpretados. O objetivo da Deloitte em mencionar as regras do Imposto de Renda era de consignar que, antes da vigência da Lei nº 11.638/2007, a Recorrente utilizava práticas contábeis e fiscais à época aplicáveis às empresas limitadas, sem atendimento integral das regras da Lei nº 6.404/76 que, até 2007, eram aplicáveis única e exclusivamente às sociedades anônimas.

- fica evidenciado que a Recorrente não utilizou somente as regras fiscais quando se verifica que foi constituída provisão para contingências no valor de R\$57.621.780,72, provisão esta cuja dedutibilidade não é autorizada pela legislação tributária;

- nesse sentido, também, o esclarecimento prestado pela Recorrente nas notas explicativas das demonstrações financeiras de 2007:

**"2. APRESENTAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS:**

*As demonstrações contábeis estão sendo apresentadas de acordo com os princípios contábeis emanados pela legislação societária brasileira e foram elaboradas seguindo princípios, métodos e critérios uniformes em relação àqueles adotados no encerramento do último exercício social."*

- não resta dúvida de que o balanço de 2007 está em linha com as regras contábeis vigentes à época.

(iii) Os ajustes propostos pela Deloitte na introdução às demonstrações financeiras de 2008 referem-se a provisões de constituição não-obrigatória

- a maior parte dos ajustes propostos pela Deloitte diz respeito a provisões, ou seja, com base em seus critérios e juízo de valor a auditoria contratada considerou que a Recorrente deveria ter registrado outros valores de provisões não originariamente lançados;

- as provisões são expectativas de obrigações ou de perdas de ativos efetuadas com o objetivo de apropriar no resultado de um período de apuração, segundo o regime de competência, custos ou despesas que provável ou certamente ocorrerão no futuro;

- embora não vigente à época dos fatos, apresenta os esclarecimentos do CPC 25, segundo o qual uma provisão deve ser reconhecida quando: (i) a entidade tem uma obrigação presente (legal ou formalizada) como resultado de evento passado; (ii) seja provável que será necessária uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos para liquidar a obrigação; e (iii) possa ser feita uma estimativa confiável do valor da obrigação. Apresenta quadro ilustrativo preparado pelo CPC;

- embora estabelecidas as condições, é certo que existe um grau de subjetividade, uma vez que as provisões são "incertas quanto ao seu prazo e valor" como consta no próprio CPC 25;

- assim, enquanto a Deloitte considerou que as condições para as provisões estavam presentes, a Recorrente não considerava provável ocorrerem determinadas obrigações futuras;

- todavia, essa observação da Deloitte não permite concluir que a Recorrente não observou as regras contábeis nas demonstrações financeiras de 2007 e que as preparou de maneira incorreta;

- assim, fica demonstrado que houve obediência às regras contábeis na elaboração das demonstrações financeiras de 2007;;

**Do patrimônio líquido considerado pela fiscalização para o cálculo dos juros sobre o capital próprio**

- a fiscalização se utilizou do patrimônio líquido apurado de acordo com os ajustes contábeis previstos na Lei nº 11.638/2007 (R\$280.138.000,00) para apurar os JCP que seria supostamente devidos e não o patrimônio líquido ajustado pelas regras da Lei nº 6.404/76 (R\$265.668.000,00);

- sendo optante pelo Regime Tributário de Transição (RTT) para o ano de 2008, os ajustes contábeis decorrentes da Lei nº 11.638/2007 não poderiam produzir efeitos tributários, conforme artigo 16 da Lei nº 11.941/2009 que transcreve;

- esse é também o mandamento da Instrução Normativa RFB nº 1.397/2013:

*Art. 14. A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP).*

*Parágrafo único. No cálculo da parcela a deduzir prevista no caput, deverá ser considerado o valor do patrimônio líquido segundo os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007*

- as dd. autoridades julgadoras também reconhecem tal regra, conforme trecho a seguir reproduzido:

*A partir da Nota e Parecer acima reproduzidos, em especial nas partes em que se referem aos itens 7 e 8 da Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 449, de 2008 (posteriormente convertida na Lei nº 11.941/09), decorre a necessidade legal de expurgo de qualquer efeito tributário eventualmente causados por novos métodos ou critérios contábeis não existentes em 31 de dezembro, aqui inclusa qualquer modificação no montante a ser reconhecido (contabilizado) como despesa financeira, a fim de que se admita sua dedutibilidade para fins tributários quando da contabilização de JCP, na forma prevista pelo artigo 30, parágrafo único da Instrução Normativa SRF n. 11, de 21 de fevereiro de 1996.*

- o equívoco foi observado pelas autoridades julgadoras:

***"Uma vez que a autoridade fiscal afronta (e a própria contribuinte demonstra) que o valor do PL ajustado pelo cumprimento fiel das regras contábeis societárias vigentes em 31/12/2007 (RS 265.668.000,00) seria inferior ao por ela considerado na determinação dos JCP suscetíveis de pagamentos no período (RS 280.138.000,00), posto que considera o PL resultante de segundo ajuste, agora pelas regras contábeis contidas na Lei 11.638 de 2007, nada há que se reparar no tocante a este tópico. A autoridade fiscal agiu de forma mais benéfica à contribuinte, não cabendo reparo à glosa fundamentada no caput do art. 9."***

### **Da desconsideração do ativo diferido relativo ao ágio**

- não há nenhum amparo legal para a exclusão do ativo diferido relativo à provisão para a realização do ágio e conseqüente recálculo do patrimônio líquido da Recorrente;

- a operação de compra das quotas foi descaracterizada para fins tributários e todas as operações descritas são válidas para todos os fins societários e contábeis, não cabendo às dd. autoridades fiscais modificar a situação patrimonial da recorrente;

### **Da impossibilidade de aplicação da multa qualificada de 150%**

- para suportar a aplicação da referida multa qualificada, as dd. autoridades fiscais indicaram o artigo 44, II da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 11,488/2007, bem como os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, (transcreve);

- o fundamento seria a prática de atos simulados com o único intuito de lesar o Fisco Federal, sendo que a contribuinte já comprovou que não houve simulação e é evidente que não foi demonstrado qualquer intuito de fraude a justificar a multa aplicada, cita Marco Aurélio Greco:

***"Se não houve intuito de enganar, esconder, iludir, mas se, pelo contrário, o contribuinte agiu de forma clara, deixando explícitos seus atos e negócios, de modo a permitir a ampla fiscalização pela autoridade fazendária. e se agiu na convicção e certeza de que seus atos tinham determinado perfil legalmente protegido - que levava ao enquadramento em regime ou previsão legal tributariamente mais favorável - não se trata de caso regulado pelo inciso II do artigo 44<sup>4</sup>. mas sim de divergência de qualificação jurídica dos fatos: hipótese completamente distinta da fraude a que se refere o dispositivo.***

- transcreve ementas de julgados administrativos do antigo Conselho de Contribuintes onde se destaca o evidente intuito de fraude, afirmando que é uma obrigação imposta às autoridades fiscais comprovar esta evidente intenção;

- no presente caso, afirma, as operações foram realizadas sob o estrito amparo da legislação tributária e comercial, com claro e evidente intuito negocial e com absoluta transparência perante as autoridades fiscais;

- por fim invoca a interpretação benigna do artigo 112 do CTN, uma vez que não se está diante de uma aplicação inequívoca da qualificação da multa;

### **Do Pedido**

Pede a reforma integral da decisão recorrida, reconhecendo-se a improcedência do lançamento fiscal; o reconhecimento do incorreto enquadramento legal no tocante à glosa de juros sobre capital próprio, determinando o cancelamento imediato do lançamento; caso assim não entendam os Ilustres Julgadores, requer o reconhecimento da regularidade do pagamento e a dedução dos juros sobre capital próprio; adicionalmente, na remota hipótese de manutenção do lançamento fiscal, que seja reconhecida a impossibilidade da multa qualificada de 150%.

A Procuradoria da Fazenda Nacional, em suas contra-razões, alega o seguinte:

- não obstante as ações do contribuinte visarem a reorganização societária imposta pela unificação dos negócios dos grupos econômicos, a realização de uma operação societária com o único objetivo de reduzir a base de cálculo do IRPJ e da CSSL a serem deduzidos pela empresa resultante da reorganização, exorbita esse propósito negocial;

- destaca ser um caso de "ágio em si mesmo", uma vez que as operações se dão dentro do grupo empresarial criado (Alliance One), que simula a aquisição de participação societária entre suas empresas com a única finalidade de gerar uma redução fiscal;

- em que pese haver declaração das partes de que houve uma aquisição de participação societária com pagamento de ágio, afere-se que não houve a participação de terceiros estranhos ao grupo a fim de justificar a existência da operação com base na circulação de riquezas entre partes independentes e na alteração do controle societário do investimento que é negociado;

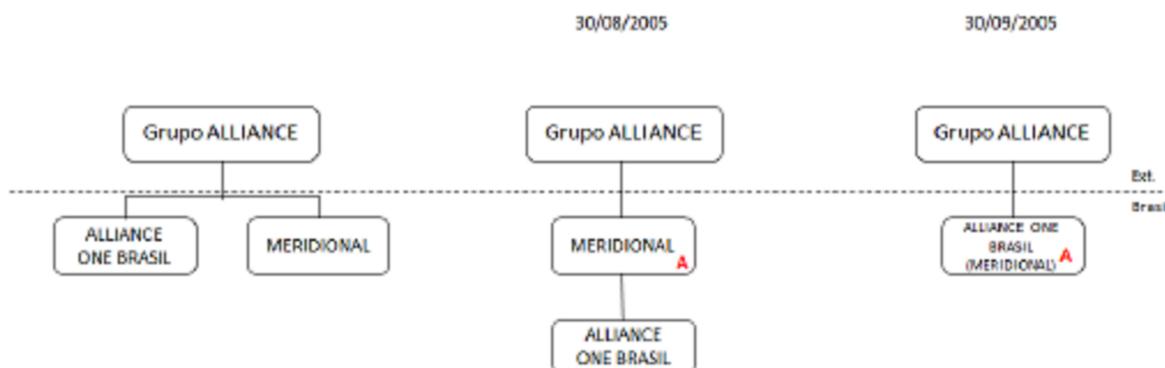
- a própria Comissão de Valores Mobiliários (CVM) repudia o "ágio em si mesmo" como se vê no Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 1/2007 (transcreve);

- registra o item 50 da Orientação Técnica OCPC 02/2008 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis:

***É importante lembrar que só pode ser reconhecido o ativo intangível ágio por expectativa de rentabilidade futura se adquirido de terceiros, nunca o gerado pela própria entidade (ou mesmo conjunto de empresas sob controle comum). E o adquirido de terceiros só pode ser reconhecido, no Brasil, pelo custo, vedada completamente sua reavaliação. (grifo nosso)***

- em face da completa ausência de participação de terceiros na operação que dá ensejo ao "ágio em si mesmo" a única transferência de riqueza é do Estado para o contribuinte, em consequência dos tributos que deixa de recolher;

- apresenta o esquema abaixo para bem demonstrar o "ágio em si mesmo", uma vez que ao invés de promover uma simples reavaliação de suas empresas, aproveitou o intuito de fundir para gerar um ágio dedutível:



- não houve, em nenhum momento, negociação entre partes independentes. No momento em que o ágio foi registrado pela Meridional, as empresas do Grupo Alliance localizadas no exterior detinham tanto o controle da alienante quanto da adquirente;

- o fundamento alegado pela Recorrente para o surgimento do ágio é a reavaliação de seu patrimônio dentro do grupo econômico. Ao firmar que o propósito comercial foi a reorganização societária (consolidação de suas atividades no Brasil), a recorrente assume que não houve nenhuma aquisição de investimento pelo grupo Alliance;

- reproduz várias ementas de acórdãos do CARF que tratam do "ágio interno";

### **Da qualificação da multa**

- segundo o contribuinte, a reorganização societária se deu no contexto da consolidação das atividades do grupo empresarial criado no exterior e na necessidade de refletir o justo valor de mercado da Alliance Brasil no processo de unificação empresarial. Em que pese essas razões, a despesa amortizada por ele foi criada de forma simulada, por meio de sonegação, fraude e conluio;

- quanto a criação do ágio evidencia-se duas vontades do grupo Alliance: uma vontade declarada, que fora a aquisição da integralidade das quotas da Alliance Brasil com ágio pela Meridional com base na previsão de rentabilidade futura daquela empresa; e, uma vontade real, que fora o aumento artificial de capital da Meridional com ágio, para reduzir a tributação a ser paga pela empresa resultante da incorporação;

- essa diferença entre vontades caracteriza a simulação praticada pelo contribuinte com o fim exclusivo de conseguir um indevido benefício fiscal. Nos termos do artigo 167, parágrafo 1º, inciso II, do CC o negócio foi simulado em razão de seu conteúdo não ser verdadeiro. A operação não traduziu a aquisição de um investimento pela Meridional com supedâneo na previsão de rentabilidade futura da Alliance Inc.. Com a incorporação final, a aquisição foi anulada, porém com direito à amortização do ágio mantida.

- note-se que, individualmente, as operações não configuram nenhum ilícito cível ou tributário, todavia, ao serem analisadas em conjunto, vê-se que o aumento de capital da Meridional com as quotas da Alliance Brasil foi realizado sabendo-se que a futura incorporação anularia esse investimento, ou seja, esse investimento tinha condição resolutiva implícita e só ocorreu pela despesa de ágio criada;

- o evidente intuito doloso está claro, pois o contribuinte sabia, desde o início, que a Meridional seria incorporada por ele e que o objetivo era a criação do ágio, que seria mantido;

- o intuito de fraude fica mais evidente quando se observa que o laudo que embasou o valor de mercado das quotas da Alliance Brasil fora utilizado em condições diversas daquela previstas em sua elaboração. Embora o laudo tenha sido produzido com o intuito de calcular, como investimento, o valor da Alliance Brasil com base em sua rentabilidade futura, e esse valor tenha sido previsto para uma negociação de livre iniciativa, em um mercado livre e aberto, onde nenhuma das partes tenha motivos especiais para comprar ou para vender, o aumento de capital da Meridional com as quotas da Alliance Brasil foi realizado, segundo confessado pelo contribuinte, para refletir o valor de mercado da Alliance Brasil. Aliás, ele não foi realizado em um ambiente de livre iniciativa a operação não foi realizada em um mercado livre e aberto e tanto Meridional como Alliance tinham inúmeros interesses especiais na realização do negócio (criação das quotas, manutenção da titularidade das cotas, ausência de desembolso, etc.);

- a Meridional foi utilizada com verdadeira empresa veículo, pois o aumento de capital visou unicamente a criação do ágio. O pequeno lapso temporal (um mês) entre a aquisição das quotas da Alliance pela Meridional e a incorporação da Meridional pela Alliance demonstra que o primeiro negócio não se revestia da natureza de investimento;

- além disso, a Recorrente realizou lançamento contábil com base em documento inexistente, pois em 30/08/2005 efetuou o lançamento contábil da subscrição e integralização do aumento de capital da Meridional e a alteração contratual correspondente só se deu em 31/08/2005;

- com a reorganização societária realizada, o contribuinte em epígrafe tornou certa uma rentabilidade futura e incerta, além de tê-la excluído da tributação da CSLL e do IRPJ. Em outras palavras, considerou como perda o cancelamento de um lucro que ela sequer havia auferido e essa não é a intenção da legislação tributária;

- a fraude pela atitude dolosa em reduzir o montante do imposto devido está mais do que provada, dentre outros fatos, pela utilização de laudo para finalidade diversa e criação de ágio cuja origem seria depois cancelada;

- por fim, quanto ao conluio, isto é inegável, pois a reorganização societária envolveu pessoas jurídicas pertencentes ao mesmo grupo econômico internacional e não fosse o esforço dessas partes envolvidas o fim não seria atingido;

A Procuradoria destaca o julgamento do presente caso com relação aos lançamentos dos anos-calendário de 2005 a 2007, reproduzindo a ementa do acórdão que manteve integralmente a autuação.

### **Do indevido pagamento de JCP**

- defende como correto o enquadramento legal apresentado pela autoridade fiscal; que o questionamento da fiscalização não é quanto ao pagamento de JCP, mas quanto a dedutibilidade conforme normas vigentes; tendo sido o ágio considerado como oriundo de um negócio simulado, a despesa com o pagamento de juros sobre a parcela do capital decorrente da amortização desse ágio também deve ser considerada inexistente;

- fundamenta a possibilidade de desconsideração dos efeitos do negócio jurídico simulado no artigo 167 do CC, e nos artigos 118, 149, VII e 150, § todos do Código Tributário Nacional que reproduz;

Requer que seja negado provimento *in totum* ao recurso voluntário, mantendo-se o lançamento.

Quanto ao PAF 13505.001065/2009-11, relativo à mesma operação societária e lançamentos sobre a amortização do ágio atinentes aos anos-calendário de 2005 a 2007, registre-se que houve o trânsito em julgado administrativo e que ele encontra-se com a exigibilidade suspensa por decisão judicial (ação anulatória de lançamento de ofício com medida antecipativa deferida, Procedimento Comum nº 5006805-77.2016.4.04.7111/RS)

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Carlos Cesar Candal Moreira Filho - Relator

O Recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, assim, dele conheço.

### Análise da Validade das Operações Societárias

A autoridade fiscal informa que houve a união internacional de dois grandes grupos econômicos do setor fumageiro, com a incorporação da Standart Commercial Corporation pela Dimon Incorporated em 13/05/2005, resultando na Alliance One International, Inc..

No Brasil, a consequência desta incorporação seria sentida nas subsidiárias Dimon do Brasil Tabacos Ltda., cujo nome foi alterado para Alliance One Exportadora de Tabacos Ltda. com o objetivo de identificar o novo grupo que se formava, e Meridional de Tabacos Ltda..

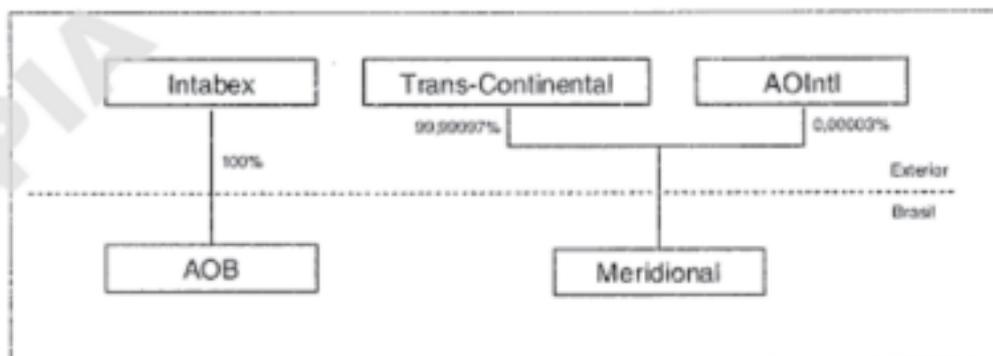
Assim, como decidido internacionalmente, esperava-se que a Dimon do Brasil Tabacos Ltda. incorporasse a Meridional, o que efetivamente ocorreu em 30/09/2005, após operações societárias anteriores do novo grupo, cujo resultado foi o reconhecimento de um ágio passível de amortização pela sociedade resultante.

Portanto, um mês antes da operação acima citada, em 30/08/2005, a holding Intabex (Dimon), única sócia de Alliance One Exportadora de Tabacos Ltda. (antiga Dimon Brasil) cede à Meridional de Tabacos Ltda., a título oneroso, a totalidade de sua participação na empresa, com registro de ágio baseado em previsão de resultados de exercícios futuros atestada em Relatório de Avaliação Econômica elaborado pela auditoria independente PricewaterhouseCoopers.

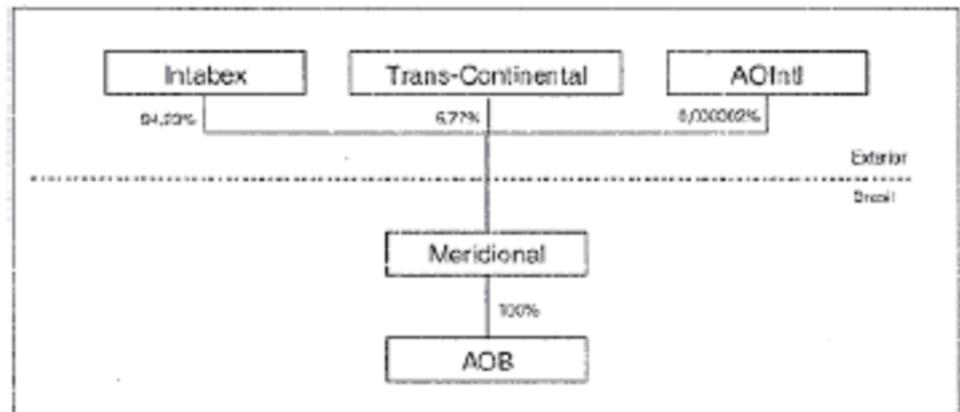
A adquirente, Meridional, nada desembolsa, realizando aumento de seu capital social em idêntico valor da dívida e oferecendo a participação societária ao credor (Intabex), ficando, assim, quites.

Graficamente temos:

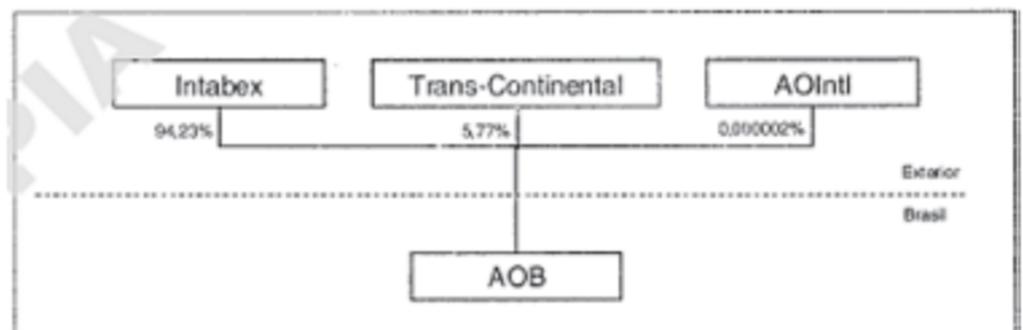
a) situação após a incorporação internacional:



b) aquisição da Alliance One pela Meridional:



**c) incorporação da Meridional pela Alliance One:**



De um lado, a Fiscalização, a 13ª Turma da DRJ de Ribeirão Preto e a Procuradoria da Fazenda Nacional afirmam que a operação "b" acima foi simulada, por divergência entre a vontade real (criação de ágio amortizável e redução da carga tributária) e a vontade externada (aquisição da Alliance pela Meridional), assim, aponta a Procuradoria, como descrito pelo inciso II do § 1º do artigo 167 do Código Civil de 2002:

*Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.*

*§ 1o Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:*

*(...)*

*II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;*

*(...)*

Vários são os fundamentos e indícios que destacam para a referida conclusão, dentre os quais: operações dentro do mesmo grupo econômico; falta de propósito negocial; proximidade temporal dos fatos; nulidade dos efeitos contábeis da operação; operações açodadas a ponto de registros serem feitos sem lastro.

De outro lado, a Recorrente afirma que não houve operação simulada, tendo sido demonstrada às claras toda a atividade do Grupo, coincidência da verdade declarada com a verdade real, e que não teria sido informado o inciso do artigo 167 do CC/2002 que daria fundamento à conclusão de simulação, entendimento corroborado por parecer de ilustre doutrinador. Que o propósito negocial era realizar o reconhecimento do real valor de mercado

das empresas do grupo, para que este, ao final, fosse de conhecimento de interessados, em especial dos bancos, uma vez que seriam renegociadas as dívidas das empresas. Refuta as demais alegações, defendendo que foram operações legítimas inatacáveis pelo Fisco.

Não vejo como esta operação possa ter eficácia tributária.

Empresas integrantes de um mesmo grupo econômico decidem intercalar operação de alienação, sem movimentação financeira alguma, apenas registros escriturais e notariais, cujo resultado é prejuízo para terceiro, no caso, a União, para, um mês depois realizar a operação societária que realmente pretendiam.

Como única justificativa possível afirmam que queriam reconhecer na contabilidade o valor real da empresa para conhecimento dos interessados, em especial bancos credores, pois as obrigações seriam renovadas. Nesse sentido, poderiam ter apresentado o laudo da auditoria independente contratada, pois certamente os bancos e demais interessados reconheceriam e considerariam o valor real das empresas resultantes pela projeção de seus resultados no futuro, sendo desnecessária a criação de um ágio amortizável irreal.

Mas não se pretende indicar o caminho melhor ou pior para qualquer das partes, mesmo porque seria invasivo à esfera privada. Ao contribuinte cabe agir como lhe aprouver e como melhor satisfaça seus interesses, sabedor que a eficácia tributária, por óbvio, não deixará de ser analisada. O que se pretende é apontar que a real vontade do grupo econômico não era a de realizar a aquisição da Alliance One pela Meridional, se não apenas a de criar o ágio para economia tributária, o que justifica a caracterização de ato simulado.

E digo "vontade do grupo econômico" porque não há como entender que haja vontade entre partes, haja vista que a Alliance e Meridional já integravam o grupo resultante da incorporação da Standart pela Dimon, operada meses antes no exterior.

As evidências da real vontade do grupo podem ser vistas na própria avença feita no exterior, quando da união dos dois conglomerados: a Dimon incorporaria a Standart; a Dimon, com o novo nome de Alliance One, representaria o resultado da junção.

A cessão da Alliance One para a Meridional foi circunstancial, açodada e direcionada ao objetivo de reduzir a carga tributária daquela que seria a resultante final, a Alliance One, após a incorporação da Meridional.

A desproporcionalidade entre o objetivo supostamente colimado pela empresa em suas alegações (espelhar o valor real de mercado) e a vantagem obtida com a economia tributária decorrente do ágio criado, a par de prejuízo causado a terceiro, torna absolutamente inverossímil a versão apresentada.

Há mais de duas décadas vem ocorrendo uma transformação na interpretação e aplicação do direito civil, consolidada no novo Código, publicado em 11 de janeiro de 2002 e em vigor um ano após. Nas palavras do Professor Rui Rosado de Aguiar Júnior (AGUIAR JÚNIOR, Ruy Rosado de. O direito das obrigações na contemporaneidade. In: MELGARÉ, Plínio (Org.). O direito das obrigações na contemporaneidade: estudos em homenagem ao Ministro Ruy Rosado de Aguiar Júnior. Porto Alegre: Livr. do Advogado, 2014. p. 11-18):

*A realidade social, política e econômica mudou profundamente desde o tempo em que fora pensado o nosso Direito Civil - no século XIX - ao tempo posterior à Segunda Guerra Mundial. O positivismo mostrou-se insuficiente para resolver os litígios que surgiram. Não era mais aceitável o extremo patrimonialismo da*

*velha ordem, mais preocupada com os bens do que com as pessoas; a liberdade meramente formal e a igualdade apenas jurídica consagravam situações de extrema injustiça; o arcabouço legal não se ajustava às necessidades do dinamismo da vida econômica. A família de duzentos anos atrás não era a família da pós-modernidade.*

(...)

*Aquele impulso à Constituição, a que me referi no início, do qual resultaram trabalhos jurídicos que defendiam o que se chamou de "constitucionalização do direito civil", esse retorno à Constituição arrefeceu de algum modo a partir de 2003, quando entrou em vigor o novo Código Civil. Principalmente no que diz com as relações negociais.*

*É que a nova codificação veio com ares de prestigiar a socialidade e a solidariedade. Tem princípios e cláusulas gerais que atendem às exigências básicas de uma sociedade que queira ser justa e solidária.*

É nesse diapasão que o professor Marco Aurélio Greco questiona a literalidade e a rigidez com que se pretende interpretar os negócios jurídicos com consequências tributárias benéficas ao contribuinte e prejudiciais à União, os chamados planejamentos tributários, com a aplicação de novos institutos de direito civil antes não-codificados: o abuso de direito, a fraude à lei e a simulação como nulidade (Planejamento Tributário, Greco, Marco Aurélio, Dialética).

Desta forma, descabida a análise unitária dos atos societários, em si mesmos muitas vezes formalmente legais, mas a verificação dos atos como um todo, da vontade real subjacente, da boa-fé objetiva. É o que o professor Greco chama de análise do filme e não da foto.

E nesse contexto, a própria origem dos negócios em questão aponta para uma distorção da vontade real, haja vista que a intenção sempre foi a incorporação da Standart pela Dimon.

Aspecto que também se mostra fundamental é a necessidade, para o reconhecimento de ágio, de a operação ser realizada entre partes independentes, tendo como ponto de partida a posição de instituições desinteressadas nos prejuízos decorrentes para terceiros, mas sim na demonstração da real situação patrimonial das empresas.

Senão vejamos como se o que diz o OFÍCIO-CIRCULAR/CVM/SNC/SEP nº 01/2007:

*Rio de Janeiro, 14 de fevereiro de 2007*

*Aos Senhores*

*Diretores de Relações com Investidores e Auditores Independentes*

*ASSUNTO: Orientação sobre Normas Contábeis pelas Companhias Abertas*

(...)

### **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 contínuo, 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 substância econômica e da indispensável independência entre as partes, para que seja passível de registro, mensuração e evidenciação pela contabilidade.*

Já o PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 04 (R1), do COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, informa o seguinte:

*Ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente*

*48. O ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente não deve ser reconhecido como ativo.*

49. *Em alguns casos incorre-se em gastos para gerar benefícios econômicos futuros, mas que não resultam na criação de ativo intangível que se enquadre nos critérios de reconhecimento estabelecidos no presente Pronunciamento. Esses gastos costumam ser descritos como contribuições para o ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente, o qual não é reconhecido como ativo porque não é um recurso identificável (ou seja, não é separável nem advém de direitos contratuais ou outros direitos legais) controlado pela entidade que pode ser mensurado com confiabilidade ao custo.*

Como se vê, nem a Comissão de Valores Mobiliários, nem o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, reconhece o ágio gerado internamente em grupos econômicos, pois não é possível reconhecer uma mais-valia de um investimento quando originado de transação dos sócios com eles mesmos, haja vista a ausência de substância econômica na operação e de não resultar de um processo imparcial de valoração, num ambiente de livre mercado e de independência entre as duas companhias.

Sobre este ponto a Recorrente afirma que a proibição legal só veio com a edição da Lei nº 12.973, de 2014, que prevê:

*Art. 22. A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detinha participação societária adquirida com ágio por rentabilidade futura (goodwill) decorrente da aquisição de participação societária **entre partes não dependentes**, apurado segundo o disposto no inciso III do caput do art. 20 do Decreto-Lei n 1.598, de 26 de dezembro de 1977, poderá excluir para fins de apuração do lucro real dos períodos de apuração subsequentes o saldo do referido ágio existente na contabilidade na data da aquisição da participação societária, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no máximo, para cada mês do período de apuração. (grifei)*

O fato de a proibição legal só advir em 2014 não altera ou proíbe a utilização do argumento como mais um indício da simulação que se demonstra. O que se busca com o argumento é consagrar a interpretação de que o ágio criado entre empresas dependentes não tem substância real, não há confiabilidade em sua geração por não ter substância financeira, tendo em conta a situação particular de meras alterações escriturais.

Assim, com o devido respeito às eminentes opiniões contrárias, não tenho dúvidas de que nesta operação intermediária há o conflito entre a vontade externada e a vontade real do grupo econômico, o que configura declaração não verdadeira suficiente à incidência do artigo 167, § 1º, inciso II.

Apenas para não deixar sem comentários, embora não seja o fundamento da constatação da simulação, fala o acórdão recorrido da simulação sob a perspectiva da causa do negócio jurídico.

Em que pese nem o código de 1916, nem o de 2002, terem feito menção à causa do negócio jurídico, esse anticausalismo é atribuído, por inúmeros autores, muito mais às dificuldades de se fixarem o conceito e o papel jurídico da causa do que a importância da sua noção.

Sobre o tema já se debruçou o mais ilustre dos civilistas pátrios, Pontes de Miranda, que, sobre o anticausalismo citado afirmou que esse comportamento seria equivalente ao de um professor de Obstetrícia que, chegando à unidade onde estivessem internadas parturientes, exigisse que todos os bebês nascessem sem pernas (PONTES DE MIRANDA, Tratado de direito privado, t. 3, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984, 3. ed., p. 100).

A professora da Universidade Federal do Rio de Janeiro (UERJ) Doutora Maria Celina Bodin de Moraes, em acurado artigo sobre o tema, assim se pronuncia: (BODIN DE MORAES, Maria Celina. A causa do contrato. Civilistica.com. Rio de Janeiro, a. 2, n. 4, out.-dez./2013. Disponível em: <http://civilistica.com/wp-content/uploads/2015/02/Bodin-de-Moraes-civilistica-com-a.2.n.1.2013.pdf>. Acessado em 13/09/2017);

*O direito brasileiro ignorou não apenas o exame da causa em concreto, como condição para a validade de um determinado negócio jurídico, mas, principalmente, a análise da causa em abstrato – elemento de qualificação e de diferenciação dos tipos negociais –, da função do negócio em tese, elemento que oferece a sua justificação normativa e desvenda a natureza jurídica propriamente dita do ato.*

*A causa também serve para isto: é através dela que se individualizam os elementos essenciais a um determinado contrato e a partir daí se pode proceder à investigação da presença (ou ausência) de tais elementos no concreto regulamento de interesses estabelecido pelas partes.<sup>14</sup> A causa permite, portanto, que se qualifique o negócio jurídico. Desta forma, ainda que o elemento causal, como requisito do contrato, não esteja expresso no ditado do Código Civil, ele lhe é inerente uma vez que “a causa é a função que o sistema jurídico reconhece a determinado tipo de ato jurídico, função que o situa no mundo jurídico, traçando-lhe e precisando-lhe a eficácia”.*

E arremata em suas conclusões abordando os três papéis inerentes ao conceito de causa, dos quais destaco o de limitador da autonomia privada:

*Já a terceira utilidade do termo causa, agora enfim como elemento de restrição da autonomia dos privados, como a função propriamente social do negócio, esta tende a se consolidar com a mais apurada interpretação de alguns dispositivos do Código de 2002, em particular, a melhor compreensão do teor do art. 421.*

*A este respeito, propõe-se a seguinte interpretação: quando a lei determina que “a liberdade de contratar será exercida em razão e nos limites da função social do contrato”, a expressão “em razão” serve a opor justamente autonomia privada à utilidade social. Assim, a liberdade de contratar não se dará, pois, em razão da vontade privada, como ocorria anteriormente, mas em razão da função social que o negócio está destinado a cumprir. Do mesmo modo, os limites da liberdade de contratar não mais estão, como já se tratou de explicar, na autonomia dos privados, mas são estabelecidos pelo ordenamento, estando a lei encarregada de prescrever, ou recepcionar, justamente a função social dos institutos jurídicos.*

*Quando a causa é típica, é porque foi previamente determinada e aprovada pela lei; quando é atípica, deve obedecer às normas*

*gerais do Código (art. 425, CC) bem como à tipicidade social (tipicità sociale, segundo BETTI), contida na tábua axiológica constitucional.*

No caso em julgamento, a causa da aquisição de um investimento seria obter ganho com sua operação, pela economia de meios que duas empresas do mesmo ramo podem obter com a troca de experiência e redução dos custos, como seria o verificado caso houvesse sido seguido o rumo previamente estabelecido no exterior, com a incorporação da Standart pela Dimon.

Quando a operação visa a criação de ágio, a causa não condiz com o proteção que o sistema jurídico dedica ao contrato. E isto põe em destaque o fator temporal, pois, caso fosse esta a causa real do negócio, efetivamente controlar e administrar a empresa adquirida, ele não seria desfeito 30 dias após a primeira união (a não ser que fosse negócio especulativo, do que não se trata).

E não se fale em negócio indireto, pois, nesse caso, estaríamos diante de um negócio típico, querido pelas partes (independentes) e cujas consequências, todas, são, pelas partes, assumidas, sem o que o professor Marco Aurélio Greco chama de afastamento das cláusulas indesejadas. No caso concreto o desfazimento do negócio em si, no curto intervalo de tempo caracteriza este afastamento, não das cláusulas, mas da totalidade de um negócio não querido pelas partes se não para a criação do ágio.

Mas a causa aqui não é o fundamento, mas apenas mais um argumento. Creio que no futuro próximo, *de lege ferenda*, será apreciada a função social do contrato com este fundamento.

Superada e reconhecida a simulação (167, § 1º, II do CC/2002) devo destacar a natureza de despesa da amortização do ágio, que, como tal, não pode escapar à observância das regras de necessidade, usualidade e normalidade, como destacado no julgamento do processo 13005.001065/2009-11, acórdão de recurso especial que aborda a mesma operação deste processo, da relatoria do Conselheiro André Mendes de Moura, que foi assim ementado:

*DESPESAS. AMORTIZAÇÃO. ÁGIO.*

*A amortização, a qual se submete o ágio para o seu aproveitamento, constitui-se em espécie de gênero despesa, e, naturalmente, encontra-se submetida ao regramento geral das despesas disposto no art. 299 do RIR/99, submetendo-se aos testes de necessidade, usualidade e normalidade.*

*DESPESAS. FATOS ESPONTÂNEOS.*

*Não há norma de despesa que recepcione um situação criada artificialmente. As despesas devem decorrer de operações necessárias, normais, usuais da pessoa jurídica. Não há como estender os atributos de normalidade, ou usualidade, para despesas derivadas de operações atípicas, não consentâneas com uma regular operação econômica e financeira da pessoa jurídica.*

Outro aspecto apontado pelo ilustre Conselheiro foi o fato de não ter havido movimentação financeira que permita determinar a existência de investidora ou investida, na

medida em que a alienante é, ao mesmo tempo, financiadora do investidor, situação só possível em operações dentro do mesmo grupo econômico. Isso ocorreu em função do aumento de capital social da investidora em valor igual ao da aquisição e a quitação por atribuição à alienante da participação societária ao aumento correspondente. Assim se manifesta o relator:

*ALIENAÇÃO FICTÍCIA. INEXISTÊNCIA DE INVESTIDOR OU  
INVESTIDA. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO.*

*Alienação fictícia no qual o alienante é o financiador do adquirente, passa a integrar o quadro societário do adquirente e a gerir indiretamente o investimento que já era de sua propriedade, descaracteriza por completo a operação. A valorização do investimento deu-se especificamente para o registro do ágio, meramente escritural e sem nenhum pagamento. Trata-se de caso em que não há que se falar de investidor ou investida, inexistindo subsunção aos arts. arts. 385 e 386 do RIR/99.*

Com fundamento na simulação e nos demais argumentos, que acolho, mantenho a ineficácia para fins fiscais da operação em julgamento.

**Da glosa de despesas com juros sobre o capital próprio (JCP)**

A Recorrente afirma que houve erro no enquadramento legal, pois o artigo 9º da Lei nº 9.249/95 diz que os juros sobre o capital próprio podem ser deduzidos para fins de apuração do lucro real, ou seja, os JCP têm efeitos essencialmente fiscais, não sendo deduzidos para fins contábeis.

Neste aspecto, a simples verificação de que, na demonstração do resultado do exercício, Ficha 06A da DIPJ, linha 39 é abatido do lucro líquido do exercício o valor de R\$17.000.000,00 a título de JCP, não há como não concluir que a forma de retirar os efeitos desta dedução contábil é adicionar o valor ao lucro real como fez a fiscalização.

Ainda que estivesse incorreto o enquadramento, já se solidificou o entendimento de que a descrição correta dos fatos, com o perfeito entendimento da infração cometida e das consequências fiscais dela decorrentes supera eventuais equívocos relativos ao enquadramento legal.

Só o erro do qual advenha preterição do direito de defesa dá azo à declaração de nulidade, nos termos do artigo 59, inciso II, do Decreto nº 70.235, de 1976.

*Art. 59. São nulos:*

*I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

*§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.*

*§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.*

(...)

Desta forma afastou a preliminar de nulidade por erro no enquadramento legal dos fatos.

Vencida esta preliminar, verifica-se que foram dois os motivos para a glosa de despesas financeiras pelo pagamento de juros sobre capital próprio, segundo o Relatório da Atividade Fiscal:

(a) Patrimônio Líquido superavaliado, sendo que o recalculado pela Fiscalização, considerando os três tópicos abaixo, permitiria a distribuição de R\$9.702.837,30, e não os R\$17.000.000,00 distribuídos:

1) existência de nota explicativa afirmando que havia incorreções na elaboração do balanço patrimonial de 2007, que reduziam de R\$481.951.000,00 para R\$265.668.000,00, em sua maioria por não terem sido constituídas provisões;

2) ajuste às normas da Lei nº 11.638, de 2007, que elevaram de R\$265.668.000,00 para R\$280.138.000,00;

3) IRPJ e CSLL diferidos levados a resultado aumentando o lucro da Empresa e, conseqüentemente, seu patrimônio líquido, em função da desconsideração da operação de aquisição da Alliance One pela Meridional para fins fiscais, o que leva à inexistência do ágio gerado;

(b) não atendimento aos limites exigidos pela lei, ou seja:

*Instrução Normativa 93, de 24/12/1997,*

*Art. 29. O montante dos juros remuneratórios do capital passível de dedução para efeitos de determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social limita-se ao maior dos seguintes valores:*

*I - 50% (cinquenta por cento) do lucro líquido do exercício antes da dedução desses juros; ou*

*II - 50% (cinquenta por cento) do somatório dos lucros acumulados e reserva de lucros.*

***Parágrafo único. Para os efeitos do inciso I, o lucro líquido do exercício será aquele após a dedução da contribuição social sobre o lucro líquido e antes da dedução da provisão para o imposto de renda.***

1) o saldo da conta lucros acumulados que era credor antes dos ajustes implementados de forma retrospectiva por parte do contribuinte para adequação à Lei nº 6.404, de 1976, após estes ajustes, passa a ser devedor. Os efeitos desses ajustes são espelhados na conta de lucros acumulados; não há saldo de lucros acumulados ou reserva de Lucros que ampare o limite exigido pela lei;

2) Na DIPJ Ficha 06A consta um lucro líquido antes do imposto de renda negativo de R\$34.041.404,49, que não atingiria valor positivo pela soma do montante passível de dedução pelos cálculos das autoridades fiscais, R\$9.702.837,30.

Pelo não atendimento aos limites legais de dedutibilidade é operada a glosa do total das despesas.

(a) 1) Notas Explicativas

O primeiro ponto a ser considerado é o valor probante do ajuste às regras da Lei nº 6.404, de 1976, constante das notas explicativas às demonstrações financeiras do ano de 2008, apurado por auditoria independente, contratada pela Recorrente em função da exigência veiculada pelo artigo 3º da Lei nº 11.638/2007, *verbis*:

*Art. 3º Aplicam-se às sociedades de grande porte, ainda que não constituídas sob a forma de sociedades por ações, as disposições da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, sobre escrituração e elaboração de demonstrações financeiras e a obrigatoriedade de auditoria independente por auditor registrado na Comissão de Valores Mobiliários.*

*Parágrafo único. Considera-se de grande porte, para os fins exclusivos desta Lei, a sociedade ou conjunto de sociedades sob controle comum que tiver, no exercício social anterior, ativo total superior a R\$ 240.000.000,00 (duzentos e quarenta milhões de reais) ou receita bruta anual superior a R\$ 300.000.000,00 (trezentos milhões de reais).*

Esses ajustes informam que a Recorrente não teria aplicado integralmente as normas da Lei nº 6.404, de 1976, na elaboração das demonstrações financeiras de 2007. Vejamos:

**ALLIANUR ONE BRASIL EXPORTADORA DE TABACOS LTDA.**

**NOTAS EXPLICATIVAS ÀS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS PARA O EXERCÍCIO FINDO EM 31 DE DEZEMBRO DE 2008**  
(Expressas em milhares de Reais – R\$ mil, exceto quando indicado de outra forma).

**1. CONTEXTO OPERACIONAL.**

A Sociedade tem por objeto a produção, aquisição, industrialização, beneficiamento e expurgo, comércio mercantil, representação, compra, revenda por conta própria ou de terceiros, importação e exportação em geral, de tabaco em folha, além de desenvolver projetos de florestamento e/ou reflorestamento.

**2. APRESENTAÇÕES DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS**

**Ajustes de exercícios anteriores**

Até o exercício findo em 2007, as demonstrações financeiras da Sociedade foram elaboradas de acordo com práticas estabelecidas no Regulamento do Imposto de Renda, onde as práticas contábeis emanadas pela Lei 6.404/76 não foram atendidas em sua totalidade. Os respectivos ajustes decorrentes da adequação das demonstrações financeiras apuradas na data-base de 31 de dezembro de 2007 estão abaixo demonstrados. Para fins de apresentação das demonstrações financeiras findas em 31 de dezembro de 2008, os referidos ajustes foram reconhecidos de forma retrospectiva, conforme previsto na NPC nº. 12 – Práticas Contábeis, Mudanças nas Estimativas Contábeis e Correção de Erros emitido pelo IBRACON - Instituto dos Auditores Independentes do Brasil.

|   | Patrimônio Equilado |
|---|---------------------|
| Saldo antes dos ajustes em 31 de dezembro de 2007   | 481.951             |
| Provisão para perda com adiantamentos a produtores  | (94.250)            |
| Capitalização de custos no estoque da safra de 2008 | (35.219)            |
| Provisão para impostos a recuperar – ICMS           | (17.052)            |
| Provisão para contingências fiscais                 | (659)               |
| Provisão para benefícios devidos a ex-funcionários  | (3.728)             |
| Indenização trabalhista a pagar                     | (290)               |
| Provisão para perda de incentivos fiscais           | (713)               |
| Provisão para desconto na venda de crédito de ICMS  | (2.252)             |
| Reversão de prozatário a receber                    | 995                 |
| Provisão para contingências                         | (63.115)            |
| Saldo final ajustado em 31 de dezembro de 2007      | 265.668             |

A fiscalização, com base unicamente nesse registro, desconsidera o patrimônio líquido apurado em 2007, assumindo o valor após os ajustes para fins de cálculo dos JCP.

A Recorrente afirma que as demonstrações financeiras do exercício de 2008 não tiveram o condão de alterar o balanço patrimonial preparado para o ano de 2007; que as demonstrações financeiras de 2007 foram regularmente elaboradas, nos termos das regras contábeis vigentes à época; e, que os ajustes propostos pela Deloitte nas notas explicativas de 2008 referem-se a provisões de constituição não mandatária.

Diz que antes da vigência do artigo 3º da Lei nº 11.638, de 2007, a Empresa utilizava as práticas fiscais aplicáveis às empresas limitadas, sem atendimento integral das regras da Lei nº 6.404, de 1976.

Em verdade, independentemente de serem ou não sociedades anônimas, as demonstrações financeiras devem seguir as regras contábeis e a apuração do lucro líquido tem que atentar às disposições da Lei nº 6.404, de 1976. Vejamos o que diz o artigo 274 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (RIR/99):

### ***Seção IX***

#### ***Demonstrações Financeiras***

*Art. 274. Ao fim de cada período de incidência do imposto, o contribuinte deverá apurar o lucro líquido mediante a elaboração, com observância das disposições da lei comercial, do balanço patrimonial, da demonstração do resultado do período de apuração e da demonstração de lucros ou prejuízos acumulados (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 7º, § 4º, e Lei nº 7.450, de 1985, art. 18).*

*§ 1º O lucro líquido do período deverá ser apurado com observância das disposições da Lei nº 6.404, de 1976 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 67, inciso XI, Lei nº 7.450, de 1985, art. 18, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 5º).*

Contudo deve-se avaliar a força probante dos ajustes propostos pela Deloitte e transcritos nas notas explicativas. A questão que se coloca é se elas seriam suficientes à comprovação de que a Alliance infringiu regra a ponto de suportar o lançamento de tributo.

O artigo 276 do mesmo RIR/99 nos indica a forma com que a autoridade tributária verificará a correção da determinação do lucro real:

### ***CAPÍTULO IV***

#### ***VERIFICAÇÃO PELA AUTORIDADE TRIBUTÁRIA***

*Art. 276. A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita à verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos de sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova, observado o disposto no art. 922 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º).*

Para a verificação do lucro real a fiscalização deve estar cercada de provas necessárias, como acima apontado. No caso das demonstrações de 2007, em específico do valor do patrimônio líquido, não estamos falando de simples ajustes conforme a lei fiscal. Não estamos tratando de adições ou exclusões ao lucro líquido, tampouco compensações. Falamos da própria contabilidade da empresa.

Quanto à questão da prova, nos instruem os artigos abaixo do RIR/99:

#### *Seção VIII*

##### *Da Prova*

*Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º).*

##### *Ônus da Prova*

*Art. 924. Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no artigo anterior (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 2º).*

Ao que se vê, exceção feita aos casos em que a lei impõe, por disposição especial, a inversão do ônus da prova, cabe à autoridade fiscal provar as irregularidades capazes de dar suporte ao lançamento de crédito tributário. A prova a favor do contribuinte, atribuída à regular escrita contábil, só o é acompanhada das provas documentais.

No caso em pauta existe uma prova, apresentada pela própria empresa em suas notas explicativas, de que havia necessidade de serem constituídas provisões relativas às demonstrações de 2007.

São provisões obrigatórias? Não, não são obrigatórias por disposição legal expressa, mas uma vez comprovado que seguindo os princípios contábeis, como o da prudência, a partir de análise dos compromissos, contratos, ações, etc que justificam a composição de cada provisão, poderiam tornar-se necessárias e obrigatórias.

O registro nas notas explicativas não é prova desprezível, mas entendo ser uma prova indiciária, a partir da qual caberia ao fiscal demonstrar a real necessidade de cada um dos ajustes apontados pelos auditores independentes, sua composição e valor.

No caso atual apenas foi aproveitada a conclusão reproduzida nas notas explicativas, sem sequer se conhecer os motivos ou fundamentos que levaram àquela conclusão qualitativa e quantitativa em relação aos ajustes.

Exaurindo meu entendimento, e tratando de exemplo concreto, é apresentado, nos ajustes das notas explicativas, o valor de R\$94.250.000,00 que deveria ser constituído a título de provisão para perda com adiantamentos a produtores, reduzindo o patrimônio líquido. Para se constituir em prova suficiente para sustentar um lançamento tributário, por reduzir o patrimônio líquido para fins de cálculo do JCP, permitindo a glosa da despesa correspondente, entendo que a autoridade tributária deveria ter aprofundado a atividade fiscalizatória a ponto de apontar os fundamentos que o levaram à conclusão de que a provisão teria que ser constituída e de que o valor deveria ser o apontado, e não simplesmente emprestar as conclusões de terceiro, ainda que absorvidas pelas notas explicativas.

Os reflexos da ausência deste detalhamento são sentidos na limitação do exercício pleno do direito de defesa, pois não há como contraditar motivos que não são conhecidos.

Ante a insuficiência probatória, entendo que deve ser considerado o patrimônio líquido antes dos ajustes apontados como base para o cálculo dos JCP.

(a) 2) Ajustes à Lei nº 11.638, de 2007 (R\$280.138.000,00). Considerando a decisão acima, perde objeto a presente discussão, na medida em que será utilizado o PL sem os referidos ajustes. Anteriormente a esta conclusão, a decisão da DRJ considerou, corretamente, a meu ver, o ajuste benéfico ao contribuinte, uma vez que aumentava o patrimônio líquido, permitindo, assim, a distribuição de JCP em maior valor. Certo é que o ajuste previsto no CPC 13 visa unicamente adequar as demonstrações de 2007 às novas regras, para permitir aos interessados uma comparação com as demonstrações financeiras de 2008, apuradas conforme a Lei nº 11.638/76. Não altera ou aponta incorreções nas demonstrações anteriores, feitas sobre as regras vigentes até 31/12/2007, motivo pelo qual devem ser consideradas neutras para fins tributários.

(a) 3) Reflexos da ineficácia do ato simulado de aquisição da Alliance pela Merdional; IRPJ e CSLL diferidos aumentando o resultado e, conseqüentemente, o patrimônio líquido.

Trata-se de puro reflexo da decisão já anteriormente demonstrada, referente à conclusão de que a cessão da participação da Intabex em Alliance One Brasil para a Meridional; o aumento de capital de Meridional, a admissão de Intabex como sócia na proporção do aumento de capital e a criação de ágio nesta operação foram todas operações simuladas.

Assim, a consequência no cálculo do JCP é a redução do patrimônio líquido em relação ao IRPJ e CSLL levados a resultado como receita, conforme calculado e demonstrado pela autoridade fiscal.

(b) 1) Insuficiência de saldo de lucros acumulados ou reserva de lucros.

Conforme relata a fiscalização, o saldo de lucros acumulados, que era credor, com os ajustes relativos à Lei nº 6.404, de 1976, passou a ser devedor.

Neste caso o valor deve ser recomposto, haja vista que os ajustes da lei citada foram exatamente os constantes das notas explicativas e apurados pelos auditores da Deloitte e que foram considerados sem força probante suficiente, por si só, para sustentar o lançamento de crédito tributário. Assim, a glosa de despesas de JCP devem ser recalculadas em execução do acórdão.

(b) 2) Na DIPJ Ficha 06A consta um lucro líquido antes do imposto de renda negativo de R\$34.041.404,49, que não atingiria valor positivo pela soma do montante passível de dedução pelos cálculos das autoridades fiscais, R\$9.702.837,30.

Este ponto deve ser levado em consideração na execução deste acórdão quando da aplicação do artigo 29 da Instrução Normativa nº 93, de 1997, que é alternativo, todavia, ainda que sejam distribuídos os R\$17.000.000,00 originais de JCP, a consideração

desta despesa não elevará o resultado a saldo credor. Assim, deverá ser levada em consideração para limite de despesa artigo 29, inciso II, reconstituído conforme item anterior.

### **Da multa qualificada**

A recorrente afirma que no caso em julgamento não houve o evidente intuito de fraude, mas, nas palavras de Marco Aurélio Greco, "divergência de qualificação jurídica dos fatos, uma vez que agiu "na convicção e certeza de que seus atos tinham determinado perfil legalmente protegido".

Transcreve várias ementas de acórdãos do antigo Conselho de Contribuintes enfatizando o evidente intuito de fraude, requerendo, por fim e em caso de dúvida, a aplicação do artigo 112 do CTN que impõe a interpretação benigna.

Inicialmente aponto para o fato de que a lei atual não mais fala ou exige o "evidente intuito de fraude" como elemento necessário à qualificação da multa de ofício. Indispensável é que o fato infracional esteja no rol das situações previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, que transcrevo:

*Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:*

*I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;*

*II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.*

*Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.*

*Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.*

Tenho claro que a simulação perpetrada com a operação societária intermediária àquela que seria a realmente querida foi feita com o intuito doloso de reduzir o tributo devido, criando uma despesa de ágio absolutamente irreal e fictícia. Essa atitude se amolda perfeitamente ao conceito de fraude descrito no artigo 72 da Lei nº 4.502/1964.

O ajuste realizado pelo grupo teve a participação de vários atores, caracterizando, também, o conluio descrito o artigo 73 da mesma lei.

Desta forma, mantenho a multa qualificada.

### **Conclusão**

Pelo exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade por erro no enquadramento legal e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário, reconhecendo o valor do patrimônio líquido para fins de cálculo do JCP de R\$481.951.000,00, ajustado pelos reflexos da operação simulada (redução da provisão IRPJ e CSSL sobre ágio e soma dos

Processo nº 13005.722696/2013-53  
Acórdão n.º **1302-002.387**

**S1-C3T2**  
Fl. 1.570

---

valores já revertidos, fl. 925), respeitados os limites legais reconstituídos, nos termos do voto proferido.

(assinado digitalmente)

Carlos Cesar Candal Moreira Filhos - Relator