MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 16561.720002/2021-36

Processo nº	16561.720002/2021-36
Recurso	De Ofício
Acórdão nº	**1401-006.900 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	14 de março de 2024
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	SODEXO DO BRASIL COMERCIAL S.A.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)
Ano-calendário: 2016, 2017

JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA E JUDICIAL. EFEITOS.
Os julgados administrativos e judiciais mesmo que proferidos pelos órgãos colegiados e ainda que consignados em súmula, mas sem um dispositivo normativo que lhes atribua eficácia vinculante, não constituem normas complementares de direito tributário.

PROVA. JUNTADA POSTERIOR. PRECLUSÃO. Em regra, a prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, por referir-se a fato ou a direito superveniente, ou por destinar-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

ÁGIO. INCORPORAÇÃO. DEDUTIBILIDADE. O ágio efetivamente pago em aquisição de participação societária perpetrada por partes independentes, pode, atendidos os requisitos formais, ser deduzido do lucro real, acaso haja posterior incorporação da sociedade adquirida fundada em legítimo propósito negocial. A origem dos recursos utilizados em tal aquisição - se próprios ou capitados junto a terceiros, parte relacionada ou não - em nada obsta a dedutibilidade, se nada houver que comprometa a higidez do negócio jurídico realizado.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. DOLO. Não sendo possível colher dos autos elementos inequívocos da necessária conduta dolosa para a qualificação da penalidade imposta de ofício, deve-se reduzir a multa para o seu patamar base de 75%.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. ART. 124, I, CTN. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. POR INTERESSE COMUM. AUSÊNCIA DE DOLO. A responsabilidade tributária prevista no artigo 124, inciso I do CTN pressupõe a partilha dolosa entre o sujeito passivo e o solidariamente responsável da conduta tendente a omitir o fato gerador, não sendo bastante para a definição de tal liame jurídico obrigacional a existência de proveito econômico mútuo.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135, III, CTN. ATOS PRATICADOS COM EXCESSO OU INFRAÇÃO. ADMINISTRADOR. SÓCIO INTERPOSTO.

A responsabilidade tributária dos administradores prevista no art. 135, do CTN depende da confirmação dos seus poderes de gestão e da individualização dos atos praticados com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatuto

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

André Luis Ulrich Pinto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Claudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Fernando Augusto Carvalho de Souza, Andre Severo Chaves, Andre Luis Ulrich Pinto, Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente).

Relatório

Por retratar bem os fatos que permeiam o presente processo, reproduzo o relatório elaborado pela a 9ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil 07 proferiu o acórdão de nº 107-011.258 – 9ª Turma da DRJ07 RPO para, a seguir, complementá-lo com a descrição dos atos processuais praticados a partir do julgamento de primeira instância.

> Trata-se de de autos de infração, (...), através dos quais foram consubstanciadas exigências de imposto sobre a renda da pessoa jurídica (IRPJ) e contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), respectivamente, (...), inclusos multa de ofício qualificada em 150%, multa isolada de 50% e juros de mora, calculados com emprego da taxa Selic, até a data do lançamento. Os responsáveis solidários estão relacionados no auto de infração.
>
> (...)
>
> No período, a interessada foi tributada pelo lucro real anual.
>
> Responsáveis solidários relacionados nos autos de infração.
>
> A imposição de multa isolada deveu-se a suposto não recolhimento de estimativas.
>
> A fiscalização informou que haverá formalização de representação fiscal para fins penais e intimou a interessada a retificar a parte B do Lalur.
>
> A infração foi descrita, no auto de infração de IRPJ, como: "VALORES NÃO AMORTIZÁVEIS". Em termos equivalentes, foi consignada no auto de infração de CSLL.
>
> Do que consta do termo de verificação fiscal, destaca-se o seguinte:
>
> Há histórico de reorganizações societárias, no curso das quais a interessada, referida no TVF como SODEXO, adquiriu com ágio a sociedade lá referida como PURAS.
>
> Oportuno conhecer as pessoas jurídicas relacionadas ao caso, na forma em que qualificadas pela autoridade fiscal:

Original

a) "Sodexo do Brasil Comercial S/A." (SODEXO), CNPJ: 49.930.514/0001-35, empresa ora fiscalizada.

b) "Sodexo S/A." (SODEXO SA), CNPJ: 05.720.544/0001-41, matriz francesa, controladora da fiscalizada

c) "Sodexo Pass do Brasil Serviços e Comércio S/A." (SPDB), CNPJ: 69.034.668/0001-56, empresa brasileira do grupo Sodexo, investidora de capitalização da fiscalizada.

d) "Puras do Brasil S/A" (PURAS), CNPJ: 87.001.335/0001-02, empresa adquirida pela fiscalizada, com ágio.

e) "Sodexo Pass International SAS" (SPI SAS), CNPJ: 05.678.801/0001-24, empresa francesa do grupo Sodexo, controladora da SPDB.

f) "Sodexo Pass do Brasil Serviços de Inovação Ltda" (SPDBI), CNPJ: 10.744.404/0001- 43. empresa brasileira do grupo Sodexo, sócia da SPDB.

2.2. DO RELATÓRIO FISCAL

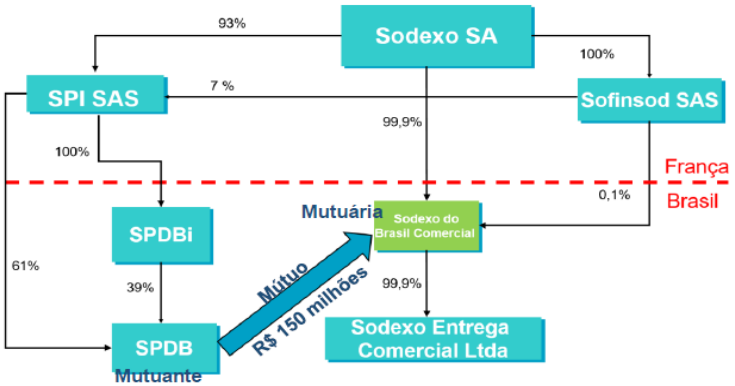
Inicialmente, esta Fiscalização baseou-se em Relatório de Análise Fiscal para verificação do ágio surgido na aquisição do grupo PURAS.

Mediante informações fornecidas pela própria fiscalizada, logramos reconstituir o processo, nos moldes a seguir (organogramas encaminhados pela empresa, às fls. 620 a 629 do processo):

2.3. DA RECONSTITUIÇÃO DOS FATOS.

I. Inicialmente, em 5 de setembro de 2011, foi efetuado mútuo entre a fiscalizada e a SPDB:

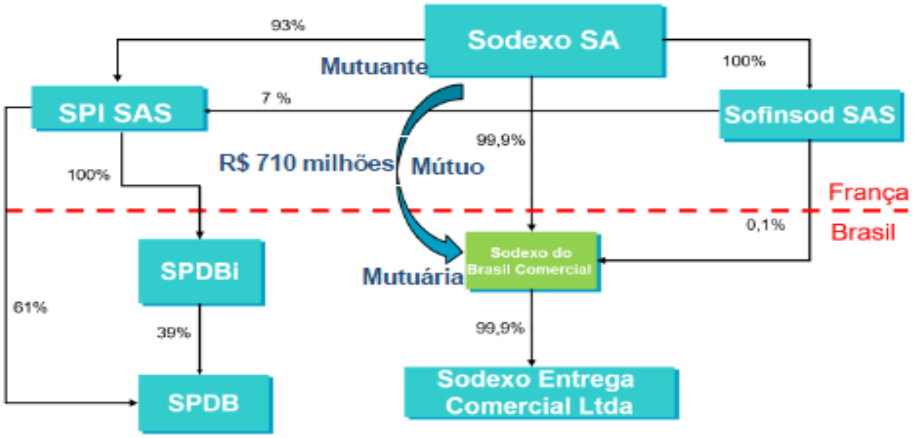
(a) Mútuo de R$ 150.000.000,00 entre a Requerente e a SPDB (Setembro de 2011)



Original

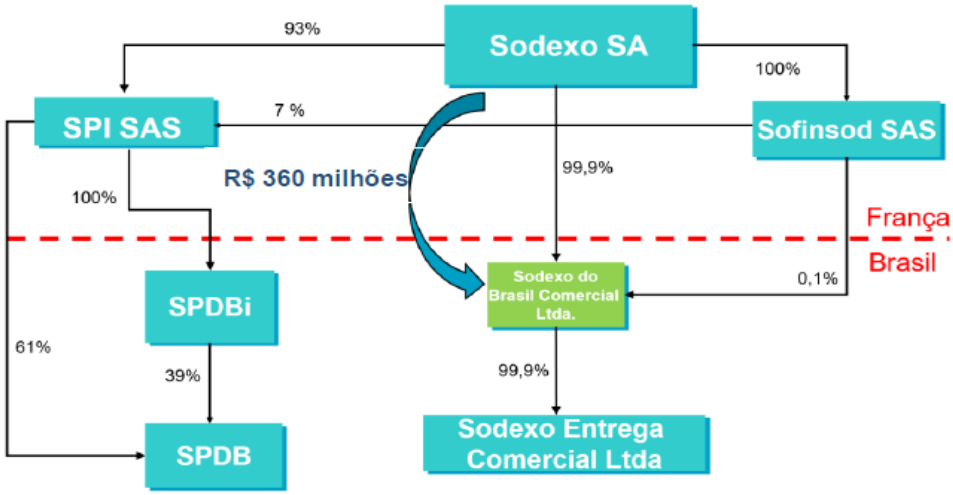
II. Em 06/09/2011, a celebração de 3 contratos de mútuo entre a fiscalizada e a controladora francesa SODEXO SA:

(b) Mútuos no valor de R$ 710.000.000,00 entre a Requerente e a Sodexo S.A. (Setembro de 2011)



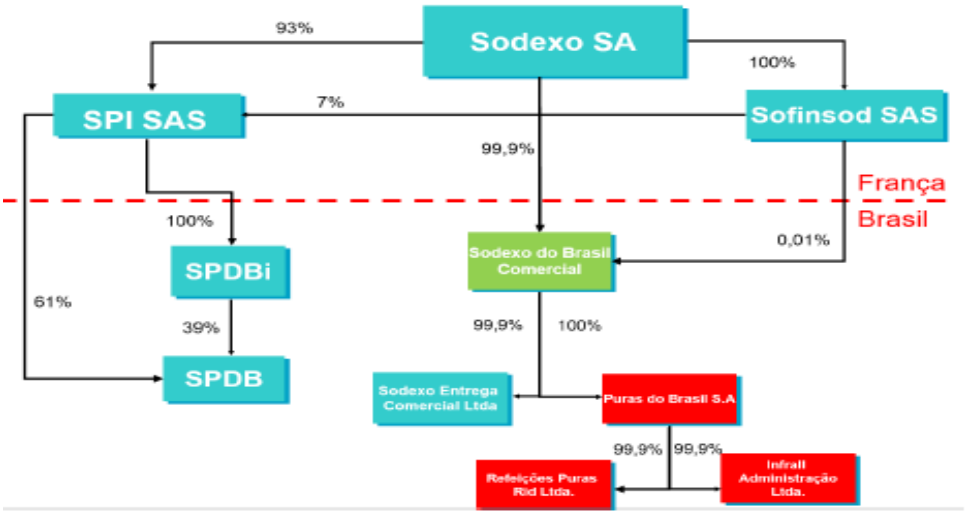
III. Na mesma data, em 06/09/2011, subscrição de R$ 360.000.000,00 pela SODEXO SA na fiscalizada:

(c) Remessa de R$ 360.000.000,00 pela Sodexo S.A. para aumento de capital da Sodexo Comercial (6.9.2011)

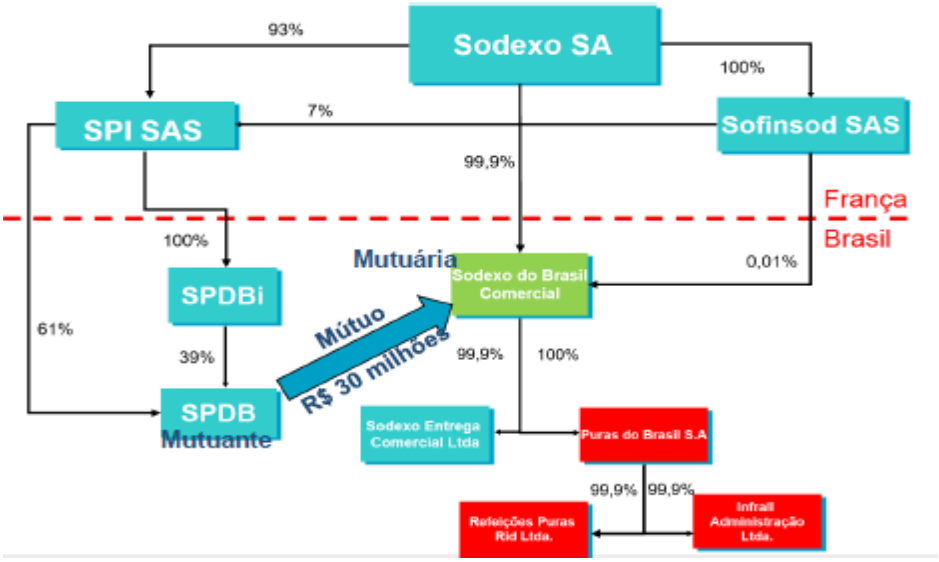


Original

IV. Na mesma data, em 06/09/2011, houve a aquisição do grupo PURAS pela fiscalizada com o registro do ágio gerado nesta operação pela adquirente:

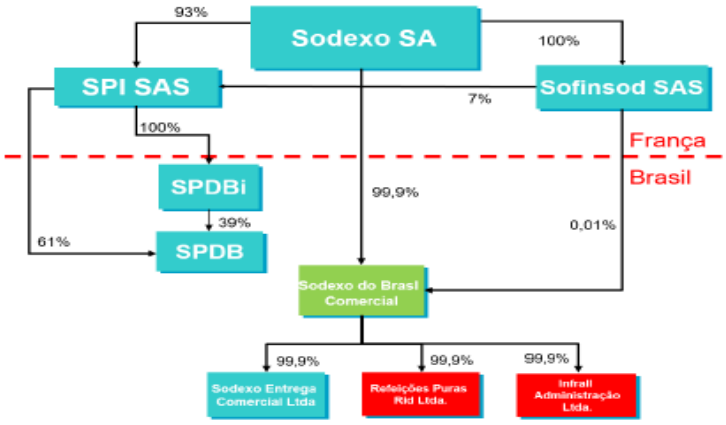


V. Em 28/09/2011, ocorreu novo mútuo entre a fiscalizada e a SPDB.

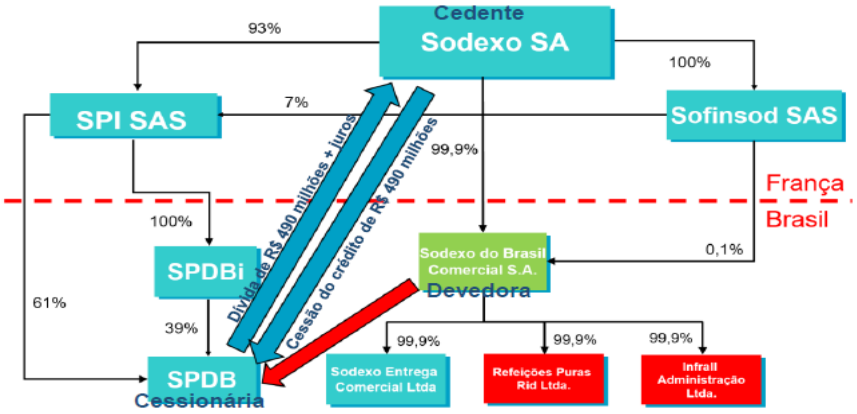


Original

VI. Incorporação da empresa PURAS pela fiscalizada em 31/12/2011:



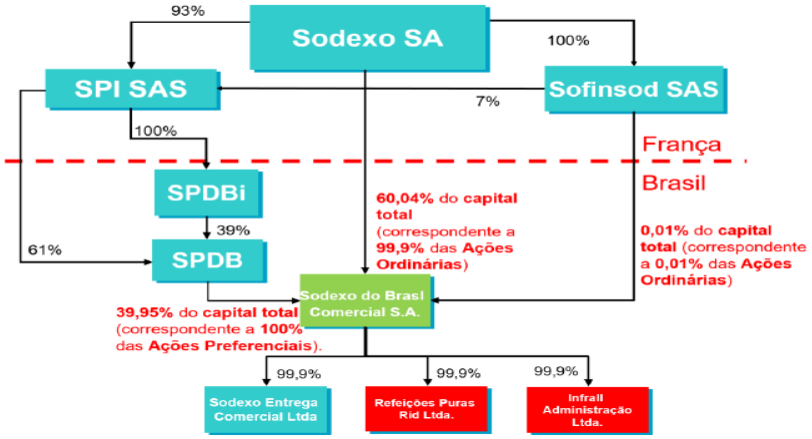
VII. Em 06/09/2013, ocorre cessão de crédito entre as empresas SODEXO (cedente do crédito) e SPDB (cessionária do crédito):



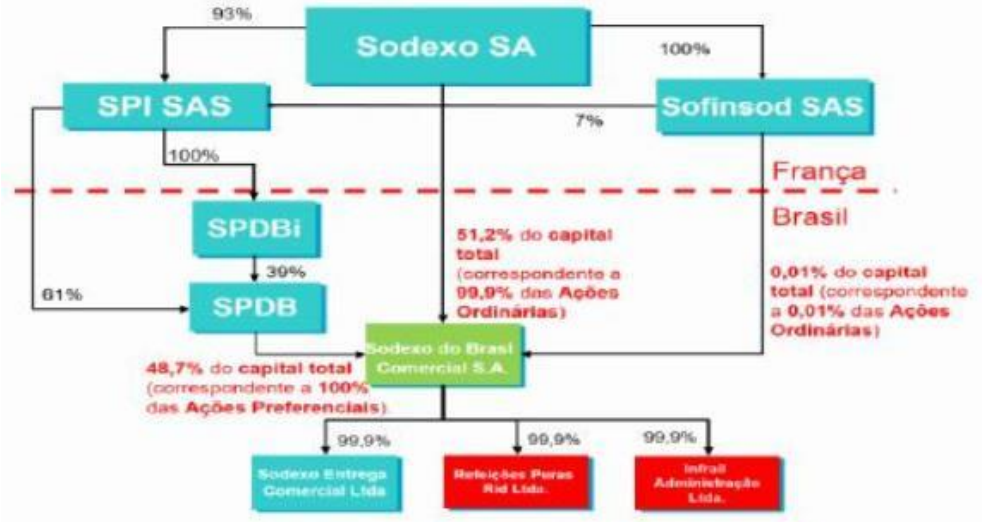
VIII. Em seguida ocorre a capitalização dos créditos de R$ 840.000.000,00 que a SPDB possuía na fiscalizada, com emissão de ações preferenciais:

Original

(h) Capitalização dos créditos de R$ 840.000.000,00 pela SPDB (6.9.2013) em contrapartida à emissão de ações preferenciais da Sodexo Comercial



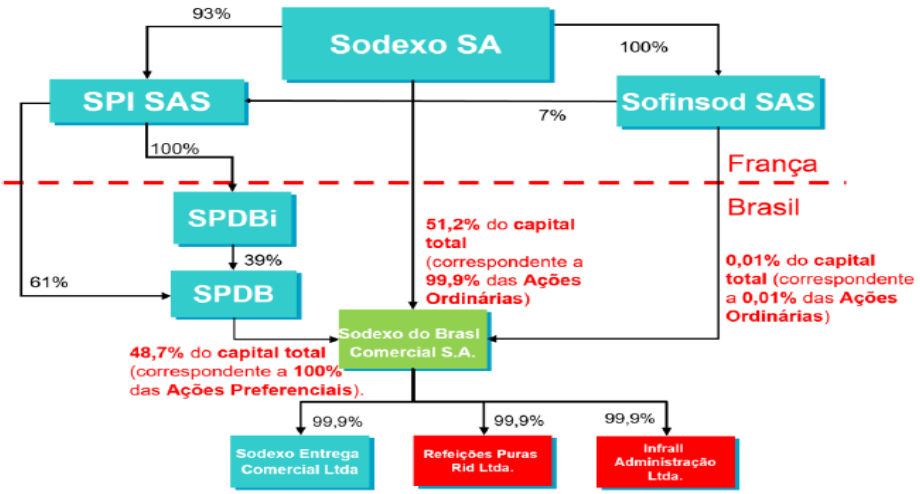
IX. Em 24/01/2014, nova subscrição na forma de emissão de ações preferenciais pela SPDB no valor de R$ 360.000.000,00:



X. Em 04/02/2014, pagamento de mútuo à SODEXO SA, no valor de R$ 220.000.000,00:

Original

(i) Subscrição de novas ações preferenciais pela SPDB no valor de emissão de R$ 360.000,000,00



Reconstituídos os negócios jurídicos intragrupos que julgou de interesse para o caso, a fiscalização passou a assim dizer:

Em Breve relato, o ágio analisado nestes trabalhos surgiu quando da aquisição do grupo PURAS pela fiscalizada. Este ágio que ficou registrado na SODEXO passou a ser amortizado pela mesma a partir de 2012. Conforme já mencionado anteriormente, as amortizações de ágio referentes aos ACs 2015, 2016 e 2017 são objeto de verificação do presente TDPF. A seguir, portanto, procederemos à análise da legitimidade de tais amortizações.

(...)

O grupo PURAS possuía como sócio, em sua origem, o sr. Hermes Gazzola (conforme o contrato de compra e venda às fls. 147 a 271). Em 06 de setembro de 2011, houve a venda da empresa para a SODEXO, por uma quantia aproximada de R$ 1,2 bilhão. No entanto, de acordo com o relatório fiscal que deu origem ao procedimento em epígrafe, o capital social da SODEXO era inferior a R$ 3 milhões. Então era de se indagar como a empresa com este capital conseguiria obter R$ 1,2 bilhão para pagar ao sr. Hermes Gazzola?

Com base neste questionamento e nos dados apontados no relatório, esta Fiscalização buscou verificar a origem do dinheiro utilizado para o pagamento acima. Foram identificados vários contratos de mútuo firmados entre a fiscalizada e outras empresas. Um deles datado de 05/09/2011, véspera da compra do grupo PURAS, possuía o valor de 150 milhões de reais, tendo como mutuante outra empresa do grupo Sodexo, a SPDB (organograma I no tópico 2.3 “Reconstituição dos Fatos”, contrato de mútuo às fls. 396 e 397, contabilização à fl. 402). Outros três contratos de mútuo foram firmados entre a fiscalizada e a mutuante francesa SODEXO

Original

SA, sua sócia controladora no exterior, em 06/09/2011 (data da compra do grupo PURAS), nos valores de R$ 340 milhões, R$ 150 milhões e R$ 220 milhões, totalizando R$ 710 milhões (organograma II no tópico 2.3 "Reconstituição dos Fatos", contratos de mútuo às fls. 385 a 390, contabilizações à fl. 394). Ainda na mesma data, houve também a subscrição de R$ 360 milhões na fiscalizada, efetuada pela mesma francesa SODEXO SA (organograma III no tópico 2.3 "Reconstituição dos Fatos", atas das AGEs às fls. 335 a 355, contabilização à fl. 357). Em 28/09/2011, houve um outro contrato de mútuo entre a fiscalizada e a SPDB no valor de R$ 30 milhões (organograma V no tópico 2.3 "Reconstituição dos Fatos", contrato de mútuo às fls. 399 e 400, contabilizações à fl. 402).

O total de todas estas operações resultou num montante aproximado de R$ 1,25 bilhão.

Desta forma, a empresa SODEXO passou a ter o capital necessário para a aquisição do grupo PURAS (organograma IV no tópico 2.3 "Reconstituição dos Fatos", atas das AGEs às fls., contabilizações às fls. 305 a 309). O valor total pago resultou em R$ 1.161.002.590,00, conforme resposta da empresa ao Termo de Intimação no 02 às fls., tendo sido R$ 931.002.590,00 mediante TED ao sr. Hermes Gazzola (docs. 2 e 3 às fls. 311 a 313) e R$ 230.000.000,00 através de TED para o Itaú – Escrow Account no 945449 (doc. 4 às fls. 315 a 356), ambas devidamente especificadas no Contrato de Compra e Venda de Ações e Outras Avenças (doc. às fls. 147 a 271).

A operação teria sido feita com ágio. A fiscalizada apresentou cópia do "Laudo de Avaliação Econômico Financeiro da Puras do Brasil S/A" elaborado pela Ernst & Young Terco, que teria sido utilizado para determinar o valor do PL da empresa adquirida (item 4 da resposta ao Termo de Intimação no 01 às fls. 73 a 146), bem como o cálculo do valor do ágio (doc. à fl. 628):

	31/08/2011 Aquisição 06/09/2011	30/11/2011 Protocolo Incorporação	31/12/2011 Momento Incorporação	
Valor de aquisição	1.161.002.590,00	1.161.002.590,00	1.161.002.590,00	
Patrimônio Líquido	35.684.854,69	48.519.838,19	48.712.015,52	
Ágio	**1.125.317.735,31**	**1.112.482.751,81**	**1.112.290.574,48**	
			Planilha Amortização	
			1.112.248.329,42	
			Diferença (Investimento Infrall e RID)	42.245,06

Pode-se observar que a empresa fez vários cálculos de ágio, mas o valor que consta do laudo é o do PL de 06/09/2011, no montante de R$ 35.684.854,69:

Original

(...)

No entanto, não foi este o valor utilizado para o cálculo do ágio, mas sim o PL no momento da incorporação da empresa: R$ 48.712.015,52, também distinto do valor que aparece no protocolo de incorporação da empresa (R$ 48.519.838,19) às fls. 407 a 414:

(...)

Questionada sobre estas discrepâncias, a fiscalizada esclareceu em sua Resposta ao Termo de Intimação no 06 (à fl. 627):

> 3. Frise-se, desde já, que o valor do Patrimônio Líquido da Puras do Brasil S.A. à época da aquisição era de R$ 35.684.854,59 (**doc. nº 1**), enquanto que o Patrimônio Líquido de referida sociedade em 31.12.2011, data de incorporação da Puras Brasil pela Sodexo Comercial, era de R$ 48.712.015,52. Muito embora a legislação fiscal preveja que o ágio amortizável para fins fiscais deva ser apurado de acordo o Patrimônio Líquido da sociedade adquirida na data de aquisição[1], a Sodexo Comercial efetuou o cômputo do ágio de acordo com o Patrimônio Líquido da Puras na data de sua posterior incorporação (31.12.2011), descontada a parcela referente

Assim, de acordo com os cálculos da fiscalizada, o valor do ágio fiscal resultou em R$ 1.112.248.329,42, porque teria utilizado o PL da empresa PURAS na data da incorporação e descontado ainda os valores das empresas "Infrall Administração Ltda." e "Refeições Puras Rid Ltda." que não teriam sido incorporadas. Por conseguinte, não foi utilizado pela SODEXO, o PL do laudo oficial, tampouco o valor do PL que consta do laudo do protocolo de incorporação.

(...)

O ágio contabilizado na fiscalizada passou a ser amortizado fiscalmente nos ACs seguintes (2012 a 2019) (planilha de amortização do ágio às fls. 272 e 273, contabilizações às fls.).

(...)

Cumpre observar, portanto, que uma parte da dívida da fiscalizada com a SODEXO SA tornou-se subscrição de capital da SPDB e o restante foi quitado com mais investimento da mesma SPDB, ou seja, ao final, as reais adquirentes do grupo PURAS foram desveladas como sendo as empresas SODEXO SA e SPDB.

De todo o exposto, fica patente que a empresa SODEXO não possuía o capital necessário para adquirir o grupo PURAS e, em função dos contratos de mútuo realizados e dos aportes de capital na fiscalizada, que os reais investidores e adquirentes foram as empresas SODEXO SA e SPDB. Este fato se faz bastante relevante na análise conduzida a seguir.

Original

(...)

O ágio registrado pela SODEXO não pode ser considerado dedutível para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL nos termos dos artigos 385 e 386 do RIR/99. O ágio amortizado não observa os requisitos e condições para a dedutibilidade, impostos pela legislação.

No início do procedimento fiscal, a empresa foi intimada a apresentar o laudo que embasou o cálculo do ágio PURAS (Termo no 01 às fls. 2 a 5 do processo). O encaminhado pela empresa foi um laudo da Ernst & Young Terco elaborado em 22/12/2011 (às fls. 73 a 146), **Embora a data-base estivesse relacionada com a data em que o grupo PURAS foi adquirido (06/09/2011), pode-se verificar que o laudo foi elaborado tão somente três meses após a data em que o evento ocorreu**.

Em face do texto do artigo 385 do RIR/99, tem-se, então, a necessidade da vontade econômica que levou ao pagamento de um ágio ser comprovada mediante um documento elaborado antes do efetivo desembolso de recursos.

Por certo, tendo o citado artigo 385 do RIR/99 determinado que o lançamento do ágio deve registrar o fundamento econômico e que esta justificativa deve estar arquivada juntamente com a contabilidade da empresa, não há como imaginar que o documento que supostamente ateste a razão econômica de um ágio seja elaborado após o seu efetivo pagamento.

(...)

Se a lei exige que o lançamento de ágio se alinhe com sua correta justificativa econômica, a qual deve ser demonstrada por documento arquivado juntamente com os demais documentos que deram suporte à escrituração contábil da empresa, é evidente que tal documento precisa ser elaborado antes do pagamento do ágio.

(...)

Reputa-se inadmissível o início da amortização fiscal do ágio sem que se tenha claramente determinado qual o correto fundamento econômico deste. Caso contrário, estar- se-ia admitindo a amortização de algo que não se sabe efetivamente do que se trata (qual o seu fundamento econômico).

(...)

Mais ainda, ante a falta de comprovação contemporânea, resta apenas a alternativa de considerar que o ágio teve por fundamento "outras razões econômicas", posto ser a única alternativa existente a não exigir o

Original

arquivamento da referida "demonstração", e, por conseguinte, a impossibilidade de aproveitamento da dedutibilidade fiscal desse ágio.

Tudo o que foi até aqui exposto demonstra, portanto, que, para o reconhecimento da dedutibilidade fiscal de um ágio, nos termos dos artigos 385 e 386 do RIR/99, este ágio deve ter se pautado na rentabilidade futura da participação societária adquirida. E, para a aferição desta razão econômica, deve o documento que a atesta ter sido elaborado antes do efetivo pagamento do ágio a que se refere, consoante determinação expressa contida no § 3o do artigo 385 do RIR/99.

(...)

Ademais, é de se notar que, segundo as verificações efetuadas, a empresa não utilizou o PL do laudo para o cálculo do ágio (R$ 35.684.854,69), como teria justificado inicialmente, mas apresentou um segundo PL no protocolo de incorporação (data base 30/11/2011 – valor R$ 48.519.838,19) e utilizou um terceiro valor que correspondia ao PL na data da incorporação (data base 31/12/2011 – valor R$ 48.712.015,52), que, subtraído dos PLs das empresas "Refeições Ruas Rid Ltda." e "Intrall Administração Ltda.", resultaram no valor do ágio.

(...)

Por conseguinte, ficou evidente a série de irregularidades cometidas pela empresa na comprovação do cálculo do ágio, que culminaram no completo descumprimento das normas previstas no art. 385 do RIR/99.

(...)

Ademais, dentre os aspectos que impedem o ágio registrado pela SODEXO de ser dedutível, não se poderia deixar de relatar a ausência do encontro num mesmo patrimônio do ágio com o respectivo investimento que lhe deu origem.

Por certo, tal como fora ressaltado nas premissas teóricas apresentadas anteriormente, a dedução autorizada pelo artigo 386 do RIR/99 decorre do encontro num mesmo patrimônio da participação societária adquirida com o ágio com esse mesmo ágio. Em face dessa "confusão patrimonial", a legislação admite que o contribuinte considere perdido o seu capital investido com o ágio e, assim, deduza a despesa que teve com a "mais valia".

Todavia, para que haja esse encontro num mesmo patrimônio, do ágio com o investimento que lhe deu origem, é imprescindível que a "mais valia" contabilizada tenha sido efetivamente suportada por alguma das pessoas que participa da "confusão patrimonial". O investidor deve se confundir com o seu investimento.

Original

Assim, em outras palavras, no caso de uma incorporação, para que o ágio registrado seja dedutível nos termos do artigo 386 do RIR/99, deve a pessoa jurídica que efetivamente suportou o ágio pago na aquisição de um investimento incorporar esse investimento. O ágio deve ser de fato pago por alguma das pessoas jurídicas que participam da incorporação, fusão ou cisão societária. Se assim não for, será impossível o ágio ir ao encontro do investimento que lhe deu causa.

De acordo com a previsão legal, qualquer situação diferente da hipótese aqui ventilada não admite a dedução da despesa com amortização do ágio. Uma incorporação, fusão ou cisão societária que envolva um ágio que não foi de fato arcado por nenhuma das pessoas participantes da operação societária não satisfaz as condições de dedutibilidade previstas no artigo 386 do RIR/99. O ágio pode até existir contabilmente, mas não será dedutível na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Retornando ao caso ora em análise, destaca-se que o ágio em tela não cumpre o requisito aqui definido como necessário para serem dedutíveis, nos moldes do artigo 386 do RIR/99. Com a incorporação da empresa PURAS pela SODEXO, não houve o encontro num mesmo patrimônio, do ágio pago pela SODEXO SA com a própria empresa SODEXO SA, ou do ágio pago pela SPDB com a SPDB. Quem efetivamente adquiriu o grupo PURAS, não o incorporou.

Na situação estudada, nenhuma das empresas participantes da operação societária arcou de fato com os ágios pagos na aquisição das referidas quotas. Não houve "confusão patrimonial" da "mais valia" com os investimentos que lhes deram causa.

A fim de demonstrar a ausência de "confusão patrimonial", temos que quem de fato arcou com o pagamento do ágio da participação societária do grupo PURAS foram as empresas SODEXO SA e SPDB; mesmo com a transferência do referido ágio para a SODEXO, essa "mais valia" nunca saiu do patrimônio de seus adquirentes originários, as empresas SODEXO SA e SPDB. Foram estas últimas que o suportaram, ele não foi pago pela empresa incorporada (PURAS), nem pela incorporadora (SODEXO).

Corroboram estas conclusões, as informações obtidas em diligência junto à SPDB, uma das empresas realmente adquirentes do grupo PURAS, que de 2011 a 2013 aparece como mutuante da fiscalizada e que a partir de 2013 aparece como investidora, a partir da conversão dos mútuos (inicialmente em "Créditos de Pessoas Ligadas" – montante: R$ 180.000.000,00) em investimentos ("Ativo circulante - realizável a longo prazo – Outros" – montante: R$ 840.000.000,00, contendo o crédito transferido da empresa SODEXO SA), conforme exposto anteriormente, informações das DIPJs e ECFs da diligenciada nos ACs 2011 a 2017, às fls. 1429 a 1678 e 1680:

(...)

Original

O montante de R$ 180.000.000,00 de créditos com pessoas ligadas é zerado, enquanto que aparece o montante de R$ 840.000.000,00 em Ativo não circulante – Realizável a longo prazo – Outras Contas (esclarecimentos da própria diligenciada às fls. 790 e 791):

(...)

Este montante de R$ 840.000.000,00 é acrescido de R$ 360.000.000,00 quando ocorre a subscrição do valor em 24/01/2014:

(...)

Em 2014, ainda há nova subscrição no valor de R$ 44.933.000,00, no último trimestre e em 2015 não há alteração de valores:

(...)

Em 2016, no último trimestre ocorreu uma diminuição no valor em R$ 644.933.000,00, resultando um saldo de R$ 600.000.000,00:

(...)

A diligenciada foi intimada a esclarecer a diminuição ocorrida (intimação às fls. 797 a 799, resposta às fls. 805 e 806):

(...)

Desta forma, restou comprovado que não houve qualquer extinção do investimento em 2011, com a incorporação da PURAS, no tocante à SPDB. Este se iniciou na forma de mútuo que foi convertido em ativo realizável a longo prazo, na forma de ações preferenciais, a partir das subscrições dos créditos, sendo que o resgate das ações veio a ocorrer somente a partir do AC 2016.

Com relação à SODEXO SA, a fiscalizada foi intimada a apresentar os balanços dos ACs 2011 a 2017 de sua controladora francesa. Do mesmo modo que na SPDB, realizou-se uma verificação dos saldos de seus investimentos no que tange às empresas controladas brasileiras (os documentos fiscais de um determinado ano correspondem ao período de 1º de setembro do ano anterior até 31 de agosto do ano considerado, um documento fiscal por página, docs às fls. 3195 a 5622):

(...)

O valor do capital que aparece no documento 2012 (160.360 k Euros, correspondente ao período de setembro de 2011 a agosto de 2012), se refere à aplicação dos R$ 360 milhões subscritos pela francesa em 06/09/2011. No documento 2013 (correspondente ao período de setembro

Original

de 2012 a agosto de 2013) há uma redução de capital de R$ 167.128.000,00, que ocorreu em 26/08/2013, quando da transformação da "Sodexo Comercial do Brasil Ltda" para S/A (conforme ata da 9a Alteração do Contrato Social às fls. 697 a 712) em que houve redução do capital social de R$ 362.272.540,00 para R$ 195.144.127,00 com fins de absorção de prejuízos acumulados.

Observe-se que nos documentos fiscais de 2013 a 2016, o valor do capital social permaneceu inalterado, somente aumentando no doc fiscal de 2017, devido a novo aumento de capital.

Isto somente vem a corroborar o fato de que não houve alteração dos investimentos na controladora SODEXO SA durante o processo de aquisição da PURAS e incorporação da mesma, no AC 2011 (permaneceu o tempo todo como R$ 360 milhões). Somente houve diminuição do capital em agosto de 2013, quando da transformação da empresa de Ltda. para S/A.

As operações de aquisição do grupo PURAS pelo grupo SODEXO, mais precisamente pela SODEXO SA e SPDB, ocorreram ao longo do AC 2011, conforme os organogramas inicialmente apresentados. Mas podemos concluir que os valores dos investimentos permaneceram praticamente incólumes nas investidoras SODEXO SA e SPDB.

E não se poderia deixar de relatar que há pontos determinantes que eliminam quaisquer margens de dúvidas quanto à ausência da confusão patrimonial e da extinção do investimento para o ágio analisado. **A empresa iniciou a amortização do ágio sem ter incorporado todas as empresas do grupo**, como verificado dos organogramas. Alíás, somente foi incorporada a empresa PURAS, tendo permanecido, sem terem sido extintas, as demais empresas do grupo "Refeições Ruas Rid Ltda." e "Intrall Administração Ltda.", sendo estas transformadas em empresas do grupo SODEXO (vide Organogramas VI, no tópico 2.3. "Reconstituição dos Fatos, organogramas às fls. 620 a 629). O início da amortização se deu em janeiro/2012, conforme o "doc - Planilha de amortização do ágio.xlsx" às fls. 272 e 273. Se o investimento foi realmente extinto, com a empresa PURAS incorporada pelo grupo SODEXO, onde se encaixariam então as empresas do grupo PURAS que não foram incorporadas? Este fato contrapõe qualquer argumento na direção de que teria ocorrido extinção do investimento.

Deste modo, patenteia-se, de modo indubitável, a não extinção do investimento aqui tratado, nos conformes das informações apresentadas.

4.4. DA IMPOSSIBILIDADE DE TRANSFERÊNCIA DOS ÁGIOS

Quanto ao propósito negocial que deu origem ao ágio, a aquisição da participação societária do grupo PURAS decorreu do intuito do grupo

Original

SODEXO de ampliar sua participação, no ramo da gestão de facilidades na alimentação.

Deste modo, com base nas informações prestadas pelo contribuinte, tem-se que o propósito negocial do ágio decorrente da compra da participação societária do grupo se constituiu no grande interesse da SODEXO de expandir suas atividades no Brasil por meio da aquisição de empresas em seu ramo de atuação. O interesse no patrimônio tangível e intangível destas empresas teria justificado, assim, o pagamento da "mais valia" pelo grupo PURAS. Estas informações podem ser confirmadas também mediante os atos de concentração postados junto ao CADE referentes à citada empresa (às fls. 168), e no laudo da Ernst & Young Terco (às fls. 73 a 146), que, apesar de intempestivo, traz a quantificação do valor real do grupo e aquele referente à expectativa de rentabilidade futura do mesmo.

Acerca do substrato econômico do ágio, esse aspecto é ainda mais inegável. A transferência de riquezas que deu origem ao ágio relacionado à participação sobre as empresas do ramo ocorreu de fato entre as empresas da SODEXO SA, SPDB e o antigo sócio do grupo PURAS.

Com isso, mostra-se que o ágio registrado pela SODEXO com a aquisição do grupo PURAS apresenta seus fundamentos de existência, validade e eficácia relacionados intrinsecamente à operação societária realizada pelas empresas SODEXO SA e SPDB. Foram estas últimas que tiveram propósito negocial ao pagamento do ágio, e quem de fato despenderam riquezas para a sua aquisição.

Da criação desse ágio não participaram em nenhum momento, nenhuma das empresas envolvidas nas operações societárias que deram ensejo às deduções de suas amortizações.

Seja a SODEXO ou a empresa incorporada (PURAS), nenhuma delas arcou de fato com o pagamento da "mais valia" registrada, assim como sequer possuía propósito negocial ao seu registro.

Desta feita, ante os pontos aqui expostos, demonstra-se que o ágio registrado na SODEXO com a incorporação da empresa PURAS não satisfaz as condições de dedutibilidade fiscal previstas no artigo 386 do RIR/99, pois, em face dessa incorporação, não há a "confusão patrimonial" entre o ágio pago na aquisição dos investimentos e seus respectivos investimentos, elemento essencial para o aproveitamento da dedutibilidade tributária.

Nesse diapasão, destaca-se que a única possibilidade de o ágio decorrente da aquisição da participação societária do grupo PURAS ser dedutível ocorreria caso essa "mais valia" encontrasse o próprio grupo PURAS. E como poderia ocorrer essa possibilidade? Caso as empresas SODEXO SA ou SPDB tivessem incorporado o grupo PURAS, ou ainda, "vice versa".

Original

Caso os ágios pagos tivessem encontrado efetivamente os respectivos investimentos que lhe deram origem, as suas amortizações seriam dedutíveis nos termos do artigo 386 do RIR/99. Na presente lide, como não o foram, para nenhum dos dois casos, não há situação de dedutibilidade fiscal a ser reconhecida.

O encontro patrimonial proporcionado pela incorporação da empresa PURAS pela SODEXO ocorreu apenas entre algumas quotas da PURAS e o "reflexo contábil" do ágio pago sobre essa participação societária pelas empresas SODEXO SA e SPDB. A participação societária que a SODEXO possuía em face do ágio (pago originalmente pelas SODEXO SA e SPDB) decorrente do grupo PURAS foi "parcialmente" extinta com a incorporação realizada (parcialmente porque somente houve incorporação da empresa PURAS). Contudo, lá no patrimônio das empresas SODEXO SA e SPDB, esse mesmo ágio permaneceu intocável, travestido na participação societária da SODEXO. Ora, não havendo a extinção do investimento, não há que se falar em dedução da despesa da amortização do ágio pago na sua aquisição!!

Vê-se, assim, que há uma verdadeira tentativa de se transformar o ágio pago pelas empresas SODEXO SA e SPDB, quando da aquisição da participação societária do grupo PURAS, em uma verdadeira "moeda de dedução", a qual poderia ser transmitida por elas a quem elas quisessem ("autonomização" do ágio). Sem maiores delongas, é evidente que esse não foi o intuito do legislador ao editar os artigos 7o e 8o da Lei no 9.532/1997.

Portanto, tendo em vista que o ágio registrado pela SODEXO não foi efetivamente suportado pela própria SODEXO e tampouco pela empresa incorporada, ele não é dedutível nos termos do artigo 386 do RIR/99.

Compulsando os documentos apresentados pela empresa, observa-se que o ágio registrado inicialmente na SODEXO fora originalmente pago pelas empresas SODEXO SA e SPDB, a qual, com a finalidade precípua de forçar a condição de dedutibilidade fiscal que poderia ser originado com essa "mais valia", o transferiu contabilmente a outra empresa.

A intenção do legislador ao permitir a dedução da despesa com amortização do ágio oriundo da aquisição de uma participação societária foi beneficiar o real adquirente de uma participação societária, não transformar o potencial direito à dedução dessa despesa em uma "moeda" que pudesse ser transferida a quem o seu detentor quisesse.

Assim, o disposto no inciso III do art. 386 do RIR/99 (abaixo reproduzido) não pode ser interpretado de forma dissociada da norma estampada no caput do art. 385 do referido ato regulamentar, ou seja, o dever de segregar o custo de aquisição, no caso de avaliação de investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido, obviamente é de

Original

quem incorreu em tal custo, e a faculdade de amortizar o ágio antes segregado não é deferida a outro senão àquele que adquiriu a participação societária com sobrepreço:

"Art. 386. A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no artigo anterior (Lei no 9.532, de 1997, art. 7o, e Lei no 9.718, de 1998, art. 10):

III – poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do § 2o do artigo anterior, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração;"

Somente a título de ilustração, caso fosse admitida a possibilidade da transferência do ágio pago pelas empresas SODEXO SA para a SODEXO, ter-se-á que se admitir também a existência de uma situação, no mínimo, curiosa (para não qualificar de outra forma).

Tem-se que a transferência do ágio permite que a "mais valia" possa ser aproveitada de forma fiscal por mais de uma empresa, mesmo tendo ele sido efetivamente pago somente uma única vez.

Como demonstrado anteriormente, a transferência do ágio a outra empresa não cancela o pagamento dessa "mais valia" no patrimônio de quem o efetivamente pagou. Assim, tanto o "ágio real" como o seu "reflexo contábil" poderiam ser amortizados a qualquer tempo, a depender, lógico, do cumprimento dos requisitos formais estipulados pela legislação.

No caso concreto, como o ágio pago sobre as quotas do grupo PURAS nunca saiu do patrimônio da empresa SODEXO SA e SPDB (ágio real), mesmo após a amortização do "reflexo contábil" desse ágio pela SODEXO após a incorporação de todas as empresas do grupo PURAS, nada impediria que esse "ágio real" fosse posteriormente novamente amortizado pela SODEXO SA ou SPDB, por exemplo, com a eventual incorporação da SODEXO pelas mesmas. Haveria um inadmissível duplo aproveitamento.

Destarte, mostra-se quão inviável é a transferência do ágio. Além de não ser previsto legalmente, a sua admissão implica efeitos infactíveis e manifestamente indesejáveis.

E ainda que houvesse uma mínima possibilidade da amortização do ágio "PURAS", cumpre observar que uma parcela teria que ter sido deduzida do total: aquela referente às empresas que não foram incorporadas, conforme descrito anteriormente. Este fato somente vem a corroborar o todo já exposto de forma exaustiva, no tocante à inocorrência de confusão

Original

patrimonial e consequente inaplicabilidade da dedutibilidade fiscal do ágio a este caso concreto.

4.5. DAS OPERAÇÕES ESTRUTURADAS EM SEQUÊNCIA

Ademais, o caso em foco é composto de operações estruturadas em sequência, vale dizer, de uma sequência de etapas em que cada uma corresponde a um tipo de ato ou deliberação societária ou negocial, encadeado com o subsequente para obter determinado efeito fiscal mais vantajoso. Neste caso, cada etapa só tem sentido se existir a que lhe antecede e se for deflagrada a que lhe sucede.

Operações estruturadas como as que ora estão sendo examinadas indicam a existência de objetivos únicos, predeterminados à realização do conjunto, indicando, também, causas jurídicas únicas. Nestas hipóteses, cumpre examinar se há motivos autônomos ou não, pois se estes inexistirem, o fato a ser enquadrado é o conjunto e não cada uma das etapas.

No caso em epígrafe, pudemos identificar uma fase de ações, nos quais existia um motivo autônomo que viesse a justificar a realização das operações como um todo. Relacionamos, a seguir, as diversas etapas com as suas respectivas datas:

1. Contrato de mútuo de R$ 150.000.000,00 entre a SPDB (mutuante) e a fiscalizada (mutuária), em 05/09/2011.
2. Contratos de mútuo no valor total de R$ 710.000.000,00 entre a SODEXO SA (mutuante) e a fiscalizada (mutuária), em 06/09/2011.
3. Subscrição de R$ 360.000.000,00 pela SODEXO SA na SODEXO, em 06/09/2011.
4. Aquisição do grupo PURAS, em 06/09/2011.
5. Contrato de mútuo de R$ 30.000.000,00 entre a SPDB (mutuante) e a fiscalizada (mutuária), em 28/09/2011.
6. Confecção do Laudo extemporâneo em 22/12/2011;
7. Incorporação da empresa PURAS pela SODEXO, em 31/12/2011.
8. Cessão de crédito de R$ 490.000.000,00 da SODEXO SA à SPDB, em 06/09/2013.
9. Capitalização dos créditos de R$ 840.000.000,00 pela SPDB na SODEXO, com emissão de ações preferenciais, em 06/09/2013.
10. Subscrição de capitalização de R$ 360.000.000,00 pela SPDB na SODEXO, com nova emissão de ações preferenciais, em 24/01/2014.
11. Pagamento de mútuo de R$ 220.000.000,00 com a SODEXO SA, em 04/02/2014.

Analisando-se as etapas individualmente, algumas delas permaneciam sem sentido como vários contratos de mútuo ocorrendo simultaneamente.

Original

Mas suas finalidades aparecem quando se analisa o contexto das operações do início ao fim. Este objetivo oculto somente seria alcançado ao término de todas as etapas. Tais circunstâncias nos levam, assim, a apreciar a operação como um todo, sem que se percam de vista, no entanto, as peculiaridades de cada etapa de que a operação se compõe.

Na medida em que o conjunto dessas etapas realizadas correspondem a apenas uma pluralidade de meios para atingir um objetivo, é preciso indagar também, nas operações em sequência, qual a situação existente antes da deflagração da sequência de etapas e qual a situação final resultante da última das etapas. Desse modo, só assim será assegurado um exame abrangente de uma operação planejada, subdividida em etapas que são meros segmentos de uma operação maior, de modo a verificar, na realidade, qual a operação que se está pretendendo opor ao Fisco.

Outro elemento importante nestas operações em etapas diz respeito ao tempo decorrido entre cada uma delas.

Na situação examinada, nenhum evento externo ocorreu que justificasse a sequência de operações em espaço de tempo tão exíguo. É de se verificar que as ações ocorreram em intervalos de tempo curtos entre elas. E que várias ações se passaram todas no mesmo dia. Se verificarmos o intervalo de tempo entre o início e o término das fases que, teríamos um período de dois anos e meio, no total.

Assim, qual teria sido o motivo que justificou tais operações? A resposta não estava patente no início do processo fiscalizatório, mas foi se aclarando no seu decorrer. Pudemos verificar a criação de uma montagem artificial, para forçar a condição da dedutibilidade de ágio disposta no art. 386, ao utilizar nesta construção, uma empresa "veículo", neste caso, a fiscalizada SODEXO, na qual ficou contabilizado um reflexo do "ágio real", de modo que este pudesse, em caráter "aparente", ser amortizado nesta, a partir da elaboração de todo um caminho engendrado e complexo (diversos contratos de mútuo, transferência de dívida, incorporação de empresa, capitalização e subscrição de valores, quitação de mútuo, etc). Note- se que todo este processo teve por objetivo fazer com que o ágio ficasse contabilizado na fiscalizada, de maneira que, mediante operação de incorporação, a fiscalizada incorporasse sua controlada (PURAS) e passasse a amortizar o ágio que trazia em seu bojo.

No entanto, cumpre observar que o ágio da operação ficou registrado todo o tempo nas empresas SPDB e SODEXO SA e que na SODEXO apenas o seu reflexo foi contabilizado. Quando houve a incorporação da empresa PURAS e demais eventos subsequentes, não ocorreu a confusão patrimonial, mas tão somente o encontro do investimento com o reflexo do ágio, ou melhor, com uma parte deste reflexo.

Original

A premência com que as operações foram realizadas já denotava que elas faziam parte de uma sequência de etapas, encadeadas com as anteriores e a depender das posteriores, visando à busca de um fim determinado, pois nenhum evento externo a coagir ou exercer pressão sobre a interessada ocorreu que justificasse a velocidade com que as operações foram realizadas.

Fixando-se na natureza do método por meio do qual os fatos efetivamente ocorreram, o que encontramos?

Uma megaoperação que tinha por fim, declaradamente, adquirir novas empresas ao grupo SODEXO, mas que visava atingir determinados resultados ocultos. Um mero mecanismo pelo qual se aproveitou de operações de reestruturação societária, como disfarce para se encobrir um objetivo real, objeto do qual fora a realização de um plano preconcebido, e não simplesmente a reorganização de um grupo.

Sustentar-se de outro modo seria uma exaltação ao artifício em desfavor da realidade.

(...)

6. DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA

A fundamentação legal da multa qualificada encontra-se no art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que menciona intuito de fraude em sua redação original e que, na atual, limita-se a remeter aos arts. 71, 72 e 73 da Lei n° 4.502, de 30 de novembro de 1964, e que têm a seguinte redação:

(...)

Nesses termos, o que qualifica o agir do sujeito passivo como sonegação ou fraude é o dolo. Significa, portanto, que basta evidenciar o dolo para que se justifique a qualificação da multa de oficio.

Essa figura também é tratada no art. 145 do Código Civil, como um dos defeitos do negócio jurídico.

(...)

Pode-se concluir, portanto, que as definições de sonegação e fraude que dão suporte à qualificação da multa implicam ações tendentes a provocar a emissão de um juízo errôneo por parte da autoridade fiscal quando diante da amortização do ágio.

Em princípio, ao se deparar com amortizações de ágio, a Fiscalização está diante de valores dedutíveis por força da previsão legal, já que, tanto o

Original

surgimento do ágio quanto a reestruturação societária são aceitos pelo ordenamento.

No entanto, existem circunstâncias que, como visto, permitem a glosa da amortização.

Nesse sentido, o contribuinte, ao formalizar seus registros contábeis e societários de forma a dar uma aparência de correção a amortizações de ágios em que estejam presentes certas reestruturações, pretende induzir a fiscalização a avalizar operações que, nessas circunstâncias, seriam inoponíveis à Fazenda.

Age, portanto, com dolo, justificando a qualificação da multa nos termos da própria Lei n° 9.430, de 1996.

Não cabe invocar desconhecimento ou prática de erro escusável, quando os ágios começaram a ser amortizados. Nem em qualquer outro momento anterior ou posterior.

É oportuno consignar que o Conselho Federal de Contabilidade, por intermédio da NBC T11, aprovada pela Resolução n° 820/97, definiu o que seriam fraude e erro em sua área de atuação:

(...)

Desse modo, também do ponto de vista contábil não é possível atribuir aos atos aqui narrados um outro adjetivo diferente de fraude, pois intencionalmente foram manipuladas as informações inseridas nos documentos elaborados, almejando com isso evadir-se da obrigação de pagar tributos.

Ademais, o fato dos atos societários terem sido formalmente praticados, com registro nos órgãos competentes, escrituração contábil, etc. não retira a possibilidade das operações em causa se enquadrarem como simulação, isso porque faz parte da natureza da simulação o envolvimento de atos jurídicos lícitos. Afinal, simulação é a desconformidade, consciente e pactuada entre as partes que realizam determinado negócio jurídico, entre o negócio efetivamente praticado e os atos formais (lícitos) de declaração de vontade. Não é razoável esperar que alguém tente dissimular um negócio jurídico dando-lhe a aparência de um outro ilícito.

(...)

A utilização de empresa veículo, quando da aquisição do grupo PURAS e transferência do ágio geraram o entendimento e a convicção de que, no caso analisado, teria havido simulação.

Original

> O objetivo da reorganização societária em si era a aquisição do grupo PURAS. Mas sob esse manto, repousava uma operação engendrada que não apresentava propósito negocial e que somente tinha alguma justificativa, se observarmos que a mesma conduziria a um caminho para poder, de modo artificial, criar condições para a dedutibilidade de despesas de amortização de ágio.
>
> No caso concreto, dos elementos juntados aos autos se constatam sequências de negócios com aparência de regulares que visavam efeitos diversos dos demonstrados. Nestes casos, os vícios nas causas dos negócios complexos levam ao reconhecimento de simulação de todos os conjuntos de atos e negócios parciais.
>
> O grupo SODEXO estava consciente de todas as etapas de seus planejamentos tributários na forma de "reestruturações societárias", visando maquiar sua verdadeira intenção, justificando-se plenamente a aplicação da multa qualificada.

Sobre a responsabilidade solidária que imputou, assim se pronunciou a autoridade fiscal:

> É aplicável ao caso, o artigo 135, III, do CTN em face dos diretores das empresas sucedidas (do grupo SODEXO) serem responsáveis por atos praticados com infração de lei ou excesso de poderes, porquanto criaram condições artificiais para justificar as amortizações indevidas pelo grupo, de ágios que não poderiam ser amortizados.
>
> Acrescente-se que os administradores respondem solidariamente, perante a sociedade e terceiros prejudicados (Fazenda Pública, inclusive), por culpa no desempenho de suas funções, ou seja, pelos fatos decorrentes de sua má gestão, consoante disposto no artigo 1.016 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil):
>
> (...)
>
> O Parecer PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009 também concluiu que o terceiro que for administrador e cometer o ato ilícito no exercício da gerência da empresa responde solidariamente com a pessoa jurídica pelo pagamento do crédito tributário, sendo sua responsabilidade autônoma da obrigação da empresa quanto ao nascimento, à natureza e à cobrança, mas subordinada quanto à existência, validade e eficácia:
>
> (...)
>
> O ato ilícito ensejador da responsabilidade tributária do administrador pode ser tantoculposo quanto doloso, mas tanto um quanto outro satisfaz a hipótese do artigo 135 do CTN.Sobre o assunto, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, no Parecer PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009 assim se manifestou
>
> (...)

Original

Assim, sem prejuízo das consequências atinentes à esfera penal, impõe-se a responsabilização de diretores que participaram das transações, à época dos fatos **geradores**. Em decorrência dos cargos que ocupavam, essas pessoas possuíam relevantes poderes administrativos (e decisórios) sobre atos praticados em nome da empresa, incluído o artifício doloso, demonstrado por esta fiscalização, para redução dos tributos devidos através da amortização de despesas com ágio.

Pelo exposto, foram lavrados os Termos de Sujeição Passiva Solidária para os seguintes contribuintes, com base no art. 135, II e III do CTN:

a. Didier Bruno Dumont, francês, administrador de empresas, com domicílio à Rua Heron Domingues, 115, casa B – Jardim Cordeiro – São Paulo - SP, portador do RNE nº V45207I-V, inscrito no CPF/MF sob o nº 060.085.977-02, eleito Diretor Geral da SODEXO, conforme Ata da 6ª Alteração de Contrato Social, de 06/09/2011, registrada na Jucesp, sob o nº 2.010.500/11-8 (doc. 6 às fls. 361 a 381).

b. Vincent Roland Maurice Bouvet, francês, administrador, com domicílio à Rua Hermano Ribeiro da Silva, 55, Vila Mariana – São Paulo - SP, portador do RNE nº V318021-A, inscrito no CPF/MF sob o nº 233.515.908-90, eleito Diretor Financeiro da SODEXO, conforme Ata da 6ª Alteração de Contrato Social, de 06/09/2011, registrada na Jucesp, sob o nº 2.010.500/11-8 (doc. 6 às fls. 361 a 381) e Diretor Presidente da PURAS, conforme Ata de Reunião do Conselho de Administração, de 06/09/2011, registrada na Jucesp, sob o nº 2.102.632/11-8 (doc. 03 às fls. 5638 a 5640).

c. Geraldo França Sobreira, brasileiro, administrador de empresas, com domicílio à Rua Theo Dutra, 75, bloco 8, ap. 182 – Jardim Colombo - São Paulo - SP, portador do RG nº 36.593.012-X SSP/SP, inscrito no CPF/MF sob o nº 705.598.997-34, eleito Diretor Presidente da SODEXO PASS, conforme cópia da ata de transformação do tipo jurídico da sociedade, de 01/03/2009, registrada na Jucesp sob o nº 0337.309/09-7 (doc. às fls. 829 a 846).

d. Juan Pablo Urruticochea Moreno, espanhol, administrador de empresas, com domicílio à Rua do Carreiro de Pedra, 111, apto. 111 D – Jardim Caravelas – São Paulo – SP, portador do RNE nº V843969-T-CGPI/DIREX/DPF, inscrito no CPF nº 235.608.308-18, foi eleito Diretor Geral da SODEXO, conforme ata da AGE de 05/09/2013, registrada na Jucesp sob o nº 361.512/13-2 (doc. às fls. 729 e 730).

e. Mauro de Marchi, brasileiro, contador, com domicílio à Rua Barão do Triunfo, 156, 51, Brooklin, São Paulo - SP, portador do RG nº 18.016.817-4, inscrito no CPF nº 152.025.458-00, foi eleito Diretor Geral da SODEXO, conforme ata da Reunião do Conselho de Administração de 20/10/2016, registrada na Jucesp sob o nº 2.242.906/16-1 (doc. às fls. 736 a 738).

f. Andreia Lacerda Dutra, brasileira, nutricionista, com domicílio à Alameda dos Arapanés, 982, apto. 101, Moema, São Paulo - SP, portadora do RG nº 40.570.946-68, inscrita no CPF nº 935.825.600-15,

Original

foi eleita Diretora Geral da SODEXO, conforme ata da Reunião do Conselho de Administração de 07/07/2017, registrada na Jucesp sob o nº 2.033.044/17-8 (doc. às fls. 739 a 741).

(...)

Na subscrição do montante dos R$ 360 milhões em 2011 na SODEXO pela SODEXOSA, os responsáveis foram os srs. Didier Bruno Dumont, como Diretor Geral da SODEXO e Vincent Roland Maurice Bouvet, como Diretor Financeiro da SODEXO (fls. 335 a 355).

Na subscrição do montante dos R$ 360 milhões em 2014 na SODEXO pela SODEXO PASS, o responsável por esta última foi o sr. Geraldo França Sobreira (fls. 482 a 484).

Cumpre complementar que foram apontadas acima as responsabilidades pelas operações atinentes à utilização de empresa veículo nas reorganizações societárias, sem prejuízo daquelas pertinentes aos correspondentes lançamentos contábeis derivados destas operações, que suscitaram as amortizações indevidas do ágio aqui tratado.

(...)

No caso em questão, as razões determinantes para a atribuição da sujeição passiva dos diretores relacionados anteriormente, se basearam particularmente na comprovação de sua participação direta, nos negócios societários adstritos ao ágio transacionado.

De acordo com a análise da documentação anexada ao presente processo, verifica-se que os administradores identificados acima participaram efetivamente na reorganização societária aqui analisada.

Sob esta perspectiva, na qualidade de gestores executivos, igualmente, compartilhavam do pleno domínio funcional dos fatos adstritos aos negócios societários, bem assim dos efeitos tributários que seriam decorrentes da execução dos ilícitos derivados de atos praticados com simulação.

Outrossim, atuando na qualidade de Diretores Gerais da empresa autuada, os srs. Didier Bruno Dumont, Vincent Roland Maurice Bouvet, Juan Pablo Urruticochea Moreno, Mauro de Marchi e Andreia Lacerda Dutra permitiram a dedutibilidade indevida da amortização dos ágios aqui tratados, em relação aos períodos-base fiscalizados, pormenor que revela a conivência do órgão executivo da entidade em relação ao exercício da ilicitude praticada no curso dos períodos fiscalizados.

(...)

Por esta forma, resta evidenciado o nexo de causalidade da participação dos diretores e representantes da sucedida, mediante atuação concorrente dos mesmos para a prática dos injustos tributários que deram causa aos prejuízos adstritos ao erário federal. Assim sendo, impõe-se a qualificação destes diretores na condição de responsáveis solidários da obrigação principal, nos termos do art. 135, incisos II e III do CTN.

Original

> Por fim, conforme todo o exposto, evidenciou-se também o conluio entre a fiscalizada SODEXO e as empresas SODEXO SA e SPDB, tendo em vista que toda a reestruturação societária, incluindo os contratos de mútuo, transferência de dívidas, subscrições, capitalizações, etc, ter sido engendrada por estas empresas nacionais, com o respaldo das respectivas controladoras no exterior. Nestes termos, entende esta Fiscalização que ambas respondem também solidariamente pelo crédito tributário constituído no presente processo, nos termos do art. 124, inciso I, transcrito a seguir:
>
> (...)
>
> É solidária a pessoa que realiza conjuntamente com outra, ou outras pessoas, a situação que constitui fato gerador, ou que, e comum com outras, esteja em relação econômica com o ato, fato ou negócio que dá origem à tributação. Esta é exatamente a situação em que se enquadram as empresas SODEXO SA e SPDB que, juntamente com a fiscalizada SODEXO, colaboraram na esquematização da reestruturação societária, nos moldes em que foi engendrada, mediante as diversas operações de mútuo, utilização de veículo e subsequente aquisição e incorporação da PURAS, visando a utilização indevida de amortizações de ágio pelo grupo.

Devidamente notificado sobre o lançamento, a ora Recorrente apresentou impugnação (fls. 5.888) alegando, em síntese, sobre o mérito da imputação fiscal:

> 43. Percebe-se que as concorrentes diretas da Requerente passaram a se mobilizar, desde 2009, para expandir a sua atuação, seja no setor de alimentação on-site ou até mesmo de benefícios, havendo inclusive aqueles que almejavam a expansão no setor mediante a inclusão de novos serviços (vide a estratégia adotada pela GRSA).
>
> (...)
>
> 44. Nesse contexto de consolidação do mercado, a Requerente identificou a oportunidade de consolidar a sua atuação, mediante a aquisição da Puras, notoriamente a vice-líder do setor à época. Além de ter atuação expressiva em boa parte do território nacional, a Puras era muito forte na região Sul do país (em que a Requerente tinha apenas modesta atuação à época) e também já atuava no promissor segmento de petróleo e gás, suprindo 26 plataformas com "restaurantes flutuantes".
>
> 45. A consolidação das atividades da Requerente com a Puras lhe permitiria alçar o posto de líder do mercado de refeições no Brasil, haja vista o crescimento substancial do número de refeições diariamente servidas, permitindo capturar um incremento da sua margem bruta mediante (i) a otimização dos gastos/custos operacionais com o crescimento das vendas (tanto dos custos fixos quanto dos variáveis); e (ii) redução de custos com pessoal. Vale ressaltar que, à época da aquisição, a

Original

margem bruta da Puras era inclusive superior à da Requerente, conforme se observa da tabela abaixo:

(...)

46. Frise-se, desde já –e ao contrário do que foi defendido pela D. Fiscalização no TVF – não faria qualquer sentido econômico a aquisição ser realizada pela SPDB, na medida em que essa sociedade não desenvolve a atividade de refeições coletivas, que sempre foi o foco de atuação da Puras! A Requerente, por atuar no mesmo setor e ser competidora direta da Puras, era, por razões óbvias, a única entidade do grupo Sodexo que poderia cogitar adquirir e integrar a Puras, dando cumprimento à sua estratégia de consolidadora e líder do setor de refeições coletivas!!

(...)

59. Por uma legítima opção empresarial da Requerente – e não por qualquer insuficiência operacional, como quer fazer crer a D. Fiscalização, ao se utilizar de um pretenso e equivocado valor de capital social da Requerente de R$ 3 milhões para sustentar a suposta ilegitimidade da aquisição da Puras por essa sociedade – a Requerente optou por obter a maior parte dos recursos necessários para a aquisição da Puras com a sua controladora no exterior (R$ 1.070.000.000,00), mediante aumento de capital e empréstimos da Sodexo S.A. para a Requerente (Sodexo do Brasil Comercial S/A).

60. Ademais, uma parte residual do total de recursos necessários para a aquisição foi obtida mediante a celebração de contrato de empréstimo com a SPDB (R$ 150.000.000,00).

61. Frise-se, desde já, que tanto o aumento de capital realizado pela Sodexo SA quanto os mútuos celebrados com essa entidade, foram devidamente formalizados e registrados perante o Banco Central, com geração do respectivo Registro Declaratório Eletrônico – Investimento Estrangeiro Direto ("RDE-IED") e Registro de Operações Financeiras ("ROF") conforme toda a documentação apresentada no curso da fiscalização (docs. nos 14 a 16).

62. A mesma situação se verifica com relação ao empréstimo realizado pela SPDB, o qual foi devidamente formalizado (doc. no 17), não havendo qualquer dúvida quanto a validade e legitimidade jurídica desses documentos, condição que foi inclusive ratificada pela própria D. Fiscalização.

(...)

65. Como se percebe da análise do TVF, ao invés de se limitar a averiguar a origem legítima dos recursos utilizados para promover a aquisição da

Original

Puras – o que é mais do que suficiente para se constatar a legitimidade do aproveitamento do ágio gerado na transação - a D. Fiscalização entendeu por necessário verificar as operações que ocorreram entre as sociedades do Grupo Sodexo após a conclusão da aquisição da Puras.

(...)

80. Ante todo o exposto, o que se percebe é que, pela descrição confusa e repetitiva dos fatos que nortearam a aquisição da Puras pela Requerente, a D. Fiscalização tenta defender que tudo não se passou de uma "megaoperação fraudulenta", pensada pela Requerente, pela Sodexo S.A. e pela SPDB para viabilizar a amortização do ágio gerado na aquisição da Puras.

81. Todavia, resta claramente comprovada a total legalidade e legitimidade de todas as operações realizadas pela Requerente (inclusive aquelas que sequer influenciaram na formação do ágio e não deveriam ser objeto de análise pela D. Fiscalização), uma vez que:

(i) por uma opção legítima de gerenciamento de fluxo de caixa e de estrutura de capital, a Requerente celebrou empréstimos com a sua controladora (Sodexo S.A.) e com a outra sociedade do grupo no Brasil (SPDB), e recebeu um aumento de capital da sua controladora, todas operações legítimas e devidamente registradas perante o Banco Central, tendo utilizado os recursos para adquirir a integralidade do capital da Puras em 6.9.2011;

(ii) em 31.11.2011, foi aprovada a incorporação da Puras pela Requerente e, uma vez cumpridos todos os requisitos legais para tanto, foi dado início à amortização do ágio gerado na transação.

(iii) em 6.9.2013, no âmbito de uma reestruturação da estrutura de capital das sociedades do Grupo Sodexo no Brasil, houve a cessão onerosa pela Sodexo S.A. de parte dos créditos detidos contra a Requerente em razão do mútuos celebrados em 2011 (R$ 490 milhões) para a SPDB, que, ato contínuo, (a) capitalizou esses créditos, (b) os que já tinha contra a Requerente em razão de mútuo próprios e (c) realizou inclusive um AFAC, recebendo, em contrapartida, ações preferenciais classe "A" de emissão da Requerente. Frise-que referida reestruturação da estrutura de capital da Requerente em nada se relaciona com a aquisição da Puras e o pagamento do ágio na transação, uma vez que ocorreu 2 após a sua consumação!!

(iv) como parte da estratégia do Grupo Sodexo de reforçar a estrutura de capital da Requerente, em 24.1.2014, foi realizado novo aumento de capital, em dinheiro (R$ 360 milhões), que resultou na emissão de novas ações preferenciais classe "A" da Requerente;

Original

(v) em 4.2.2014, foi feita a quitação dos valores em aberto com a Sodexo S.A., mediante o pagamento de R$ 220.000.000,00 e dos respectivos juros;

(vi) o investimento da SPDB na Requerente foi praticamente repago em sua integralidade mediante resgates parciais de ações setembro de 2016, abril de 2017 e novembro de.2017, mais de 2,5 anos após as subscrições e 5 anos após a aquisição da Puras pela Requerente.

(...)

83. Os fatos acima apresentados, de forma inequívoca, comprovam que o ágio registrado pela Requerente é válido e legítimo, uma vez que:

(i) decorre de uma aquisição direta de uma sociedade operacional brasileira (Puras), por uma outra sociedade operacional brasileira (Requerente), atuantes no mesmo segmento econômico e ambas líderes de mercado;

(ii) resultou de negócios entre partes não-relacionadas (a Requerente e o Sr. Hermes Gazzola);

(iii) envolveu o pagamento efetivo de preço, com transferência de R$ 1.161.002.590,00 em dinheiro diretamente da Requerente ao vendedor;

(iv) levou à apuração de ganho de capital tributável pelo vendedor (Sr. Hermes Gazzola);

(v) a sua fundamentação econômica estava devidamente consubstanciada por laudo de avaliação preparado por empresa independente e especializada (E&Y), bem como por estudos internos anteriores e contemporâneos à aquisição (o que será demonstrado em detalhes a seguir);

(vi) teve a sua origem em razão da consecução de negócio revestido de efetivos e incontestáveis propósitos negociais não tributários (a expansão das atividades da Requerente no setor de refeições, o que lhe permitiu sair do 4o para o 1o lugar no ranking nacional); e

(vii) a sua amortização fiscal encontra-se devidamente validada pela efetiva integração de duas empresas, mediante a incorporação da Puras pela Requerente (doc. no 26).

84. O atendimento aos requisitos legais, previstos nos artigos 7o e 8o da Lei no 9.532/97 e consolidados nos artigos 385 e 386 do Regulamento do Imposto de Renda (“RIR/99”) vigente à época dos fatos, para que o ágio registrado pela Requerente na aquisição da Puras pudesse ser considerado como amortizável e dedutível para fins fiscais pode ser assim sumarizado:

Original

REQUISITO	PURAS
1. **Aquisição** de investimento com pagamento de ágio	**Sim**. A Requerente adquiriu a Puras 6.9.2011
2. Investimento adquirido deve ser **avaliado conforme o MEP**	**Sim**.
3. Ágio deve estar fundamentado na **expectativa de rentabilidade futura** da sociedade adquirida	**Sim** (*docs. nºs 6 a 9, acima*).
4. Evento de **incorporação, fusão ou cisão** entre sociedade adquirente e sociedade adquirida (ou vice-versa)	**Sim**, em 31.11.2011 (*doc. nº 26, acima*).

(...)

87. Ainda assim, essa E. DRJ deve levar em consideração os seguintes argumentos que demonstram a improcedência da glosa dessas despesas de amortização de ágio pretendida pela D. Fiscalização:

(i) ao contrário do que supõe a D. Fiscalização, a Requerente foi a "real adquirente" da Puras, tendo efetivamente negociado com o vendedor a compra da participação societária, celebrou o contrato de compra e venda, efetuou diretamente o pagamento de preço com recursos de sua própria titularidade, incorporou a Puras, não havendo nenhum tipo de "interposição de empresa efêmera", "transferência de participação societária" ou "megaoperação fraudulenta". A Requerente, aliás, era notoriamente uma entidade operacional, uma das líderes de mercado, e atuava no mesmo ramo da sociedade que adquiriu.

(ii) A opção legítima da Requerente obter recursos (via emissão de ações e de operações de empréstimo) necessários para financiar a aquisição não é capaz de desqualificá-la como a "real adquirente da participação societária na Puras", tanto sob a ótica jurídica quanto contábil. Não há qualquer impedimento para referidos recursos serem financiados por terceiros (bancos, mercado de capitais) ou empresas do mesmo grupo econômico. Ademais, não há dúvidas de que todas as operações societárias realizadas são plenamente legítimas e têm verdadeiros propósitos econômicos, não havendo qualquer tipo de fraude ou conluio;

(iii) A D. Fiscalização também se vale de ficções contábeis para tentar deslegitimar a possibilidade da amortização fiscal do ágio por parte da Requerente, usando-se de conceitos inexistentes seja na legislação fiscal ou até mesmo na contabilidade ("ágio real", "reflexo contábil do ágio"), o que não pode em nenhuma hipótese ser acatado. Afinal, como seria possível alegar que a "mais valia" de um investimento jurídica e contabilmente realizado para todos os fins pela Requerente nunca saiu do patrimônio da Sodexo S.A. e da SPDB?? A forma de contabilização do investimento na Requerente pela a sua controladora francesa e pela SPDB não é capaz de fornecer qualquer indício de que essas entidades foram as

Original

"reais adquirentes" da participação na Puras e sequer deve ser objeto de discussão nos presentes autos;

(iv) Embora alegue de forma expressa no TVF que "ao indeferir as deduções ora em análise, não está esta autoridade fiscal desconsiderando a personalidade jurídica da fiscalizada (art. 116, parágrafo único do CTN), tampouco interferindo na gestão dos negócios de empresa privada para obrigar o investidor a adquirir a empresa alvo diretamente", a alegação de que a Requerente não seria a "real adquirente" da participação societária na Puras nada mais é do que uma indevida tentativa de aplicação do disposto no artigo 116, parágrafo único, do CTN, ao presente caso. Ocorre que, além de carecer de regulamentação, essa regra não pode ser aplicada a este caso, pois a opção empresarialmente mais apropriada para se adquirir essa empresa seria, naturalmente, pela própria Requerente – uma sociedade operacional brasileira, atuante no mesmo segmento econômico de outra concorrente direta do setor;

(v) As alegações feitas ao longo do TVF quanto à extemporaneidade do Laudo de Avaliação preparado pela E&Y (3 meses após a conclusão do processo de aquisição) e da consequente ausência de justificativa econômica do ágio são igualmente infundadas. Isso porque, não bastasse o fato de a legislação fiscal então vigente não dispor sobre a data em quem o demonstrativo de fundamentação econômica do ágio teria que ser elaborado, a D. Fiscalização, sem qualquer fundamento, presumiu que o Laudo de Avaliação seria o único e exclusivo documento que embasou a precificação da participação societária da Puras. No entendimento da D. Fiscalização, portanto, o grupo multinacional Sodexo teria aceitado pagar 1.161.002.590,00 bilhão de reais por uma sociedade cujo patrimônio líquido à época da aquisição era de R$ 35.684.854,59 sem nenhuma forma de avaliação prévia;

(vi) Com a devida vênia, tamanho é o equívoco do argumento que a própria D. Fiscalização admite que a preparação de um laudo não era um requisito exigido pela legislação à época vigente, mas sequer solicitou os documentos que embasaram a decisão de aquisição, presumindo que somente esse laudo teria fundamentado o cálculo do ágio. É incontestável que, à época dos fatos ora sob discussão, o artigo 20, § 3o, do DL 1.598/77 dispunha somente que o contribuinte deveria manter uma "demonstração" que justificasse os valores escriturados – inexistindo quaisquer condições a respeito da metodologia ou quanto à data de elaboração do demonstrativo;

(vii) Ademais, a D. Fiscalização insiste em dizer que o ágio não poderia ter sido amortizado apenas com a incorporação da Puras, uma vez que as demais sociedades (Infrall e Refeições Rid, então subsidiárias da Puras) teriam de ser igualmente incorporadas para tanto. Ocorre que a incorporação da Puras (na condição de empresa operacional e sociedade detentora do investimento na Infrall e Refeições Rid) seria suficiente para caracterizar a confusão patrimonial exigida pela legislação para dar início

Original

à amortização do ágio gerado na transação, entendimento que já foi confirmado pelo E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ("CARF") em sucessivas oportunidades;

(viii) Ainda que assim não fosse, a análise dos documentos apresentados não deixa dúvidas de que a integralidade do ágio diz respeito à expectativa de rentabilidade futura da Puras, razão pela qual a incorporação dessa sociedade é plenamente suficiente para se dar início à amortização fiscal do ágio.

(ix) A D. Fiscalização insiste em alegar que o cálculo do ágio estaria

"equivocado", uma vez que a Requerente teria utilizado o valor do patrimônio líquido

da Puras da data da incorporação (31.12.2011) e teria indevidamente subtraído o patrimônio líquido da Infrall Administração Ltda. ("Infrall") e da Refeições Ruas Rid Ltda. ("Refeições Rid"). Ocorre que o patrimônio líquido da Puras na data de sua incorporação era SUPERIOR ao Patrimônio líquido na data da aquisição, de modo que não houve qualquer prejuízo ao Erário.

(x) Assim sendo, a Requerente amortizou um valor menor de ágio do que efetivamente faria jus! Ademais, é nítido por todo o exposto que a Infrall e a Refeições Rid sequer foram consideradas no cálculo do ágio gerado na transação, tendo sido adquiridas por valor de patrimônio líquido, sem qualquer expectativa de rentabilidade futura. Nesse contexto, a fim de se propriamente computar o ágio gerado na aquisição da Puras, era necessário excluir do preço tanto o patrimônio líquido da Puras quanto da Infrall e Refeições Rid;

(xi) paralelamente a todos os argumentos acima, tratando-se de valor de ágio reconhecido a partir de operação que levou à correspondente tributação do ganho de capital auferido pelo vendedor, tanto a jurisprudência quanto a doutrina reconhecem a sua validade e a possibilidade de amortização e dedução para fins fiscais.

(...)

89. Como visto, foi a Requerente – uma empresa operacional atuante há décadas no segmento de refeições corporativas - que efetivamente negociou a aquisição da Puras; celebrou o contrato de compra e venda com o vendedor; realizou o pagamento do preço e que tinha legítimas razões empresariais para adquirir a Puras (vice-líder do mercado de refeições à época) e se consolidar como a líder do setor no Brasil. Esses fatos são todos incontroversos, não sendo questionados pelo Fisco.

Original

90. Sob o ponto de vista jurídico, essa aquisição ocorreu por meio de um Contrato de Compra e Venda. Segundo os artigos 481 e 482 do Código Civil, referido contrato é caracterizado por uma parte que se dispõe a transferir o domínio de uma coisa (vendedor) para outra parte que se dispõe a pagar certo preço em dinheiro (comprador). Uma vez definido o objeto de compra e o preço, tem-se obrigatório e perfeito o negócio jurídico. Confira-se:

(...)

95. No presente caso, muito embora a Requerente, por uma decisão empresarial, tenha optado por financiar a maior parte dos recursos para a aquisição de sua sócia (por empréstimos e aumento de capital) e uma parte menor junto à SPDB (igualmente via empréstimo), tal fato não descaracteriza a titularidade dos recursos como sendo da própria Requerente.

(...)

97. Tendo efetivamente adquirido a propriedade sobre os recursos financeiros aportados/mutuados, a Requerente adquiriu a titularidade jurídica sobre os recursos e poderia utilizá-los como bem entendesse – desde que, claro, no que diz respeito aos mútuos, posteriormente honrasse com a sua quitação.

(...)

99. O curioso é que, se tal cenário tivesse se materializado, a D. Fiscalização não tentaria alçar a instituição financeira ao posto de "real adquirente" da Puras e admitiria o financiamento do preço de aquisição como medida negocial legitima.

100. Ora, em termos legais, considerando que os mútuos foram celebrados em base comutativas com a Sodexo e com a SPDB e que TODOS os valores foram incontestavelmente quitados, qual seria a diferença entre as fontes de financiamento? A primeira seria "mais legítima" que a segunda apenas por envolver uma instituição financeira?

101. Ao contrário do que alega o Fisco, não há nada de ilegal, estranho, incomum ou de qualquer forma suspeito com um simples aporte de capital e a celebração de mútuos entre sociedades pertencentes ao mesmo grupo econômico.

(...)

109. Ocorre que esses questionamentos somente se aplicam em casos envolvendo empresas sem histórico, sem operações, constituídas na véspera das aquisições, recebendo recursos e, logo em seguida à aquisição,

Original

sendo incorporadas de modo reverso, visando exclusivamente reconhecer ágio e gerar despesas dedutíveis. Todavia, claramente esse não é o caso da Requerente.

110. No caso em análise, verifica-se a existência de uma empresa real, com atividade própria (a mesma atividade da sociedade adquirida, inclusive, sendo essa a razão empresarial para a aquisição), receitas, custos, despesas, milhares de empregados e toda uma atividade exercida e estruturada décadas antes da aquisição em análise, mantendo-se nos mesmos termos até hoje. A Requerente incorporou a Puras, inexistindo, tampouco, uma incorporação reversa, evidenciando o real propósito econômico da consolidação das atividades empresariais das companhias.

(...)

113. Reitera-se que sequer seria necessário tratar sobre as operações societárias subsequentes à aquisição e incorporação da Puras, na medida em que a legitimidade da formação e aproveitamento do ágio está atrelada única e exclusivamente às legítimas operações realizadas pela Requerente em momento anterior e contemporâneo à aquisição.

114. No entanto, a fim de evitar que as alegações trazidas pela D. Fiscalização maculem, em qualquer extensão o adequado entendimento da operação por V.Sas., a Requerente demonstrará em detalhes que todas as operações realizadas são juridicamente válidas, foram aprovadas pelas autoridades competentes (quando necessário) e têm legítimos propósitos negociais.

(...)

120. Em 6.9.2013, 2 anos após a aquisição da Puras e em razão de uma reestruturação da estrutura de capital das sociedades do Grupo Sodexo no Brasil, a Sodexo S.A. cedeu onerosamente parte dos créditos detidos contra a Requerente (R$ 490 milhões) para a SPDB que, ato contínuo, converteu em capital da Requerente (i) os créditos adquiridos da Sodexo S.A.; (ii) os créditos decorrentes dos mútuos celebrados com a Requerente previamente à aquisição da Puras (R$ 180 milhões), assim como realizou (iii) um AFAC em dinheiro no valor de R$ 170 milhões, recebendo em contrapartida 129.822.179 ações preferencias classe “A” de emissão da Requerente.

121. Percebe-se que, do total de obtido a título de mútuo com a Sodexo S.A. e com a SPDB, R$ 670.000.000,00 foram quitados mediante a entrega de ações da Requerente, opção legítima de pagamento e que se encontra devidamente regulamentada pelo direito brasileiro. A SPDB, portanto, em contrapartida à quitação da dívida adquiriu ações preferenciais da Requerente.

Original

122. Como parte da estratégia do Grupo Sodexo de reforçar o capital da Requerente, em 24.1.2014, foi realizado novo aumento de capital, em dinheiro (R$ 360 milhões), que resultou na emissão de 55.638.077 novas ações preferenciais classe "A" da Requerente, o que igualmente ratifica a efetiva intenção da SPDB de reforçar o capital da Requerente, tornando-se sua sócia. Caso contrário, por que razão plausível seria feito um aumento de capital em dinheiro dessa magnitude?

123. Por fim, em 4.2.2014, foi feita a quitação integral pela Requerente dos valores em aberto com a Sodexo S.A., mediante o pagamento de R$ 220.000.000,00 e dos respectivos juros (vide doc. no 20 acima).

124. Em razão do dinamismo de suas atividades empresariais e de sua sólida estrutura de capital, a Requerente houve por bem promover o resgate das ações preferenciais de sua emissão detidas pela SPDB em setembro de 2016, abril de 2017 e novembro de.2017 (nos valores de R$ 600.000.000,00, R$ 183.000.000,00 e R$ 384.000.000,00, respectivamente).

125. Ora, com a devida vênia, de modo que as operações acima possuem caráter fraudulento? De que forma a coordenação dessa suposta "megaoperação" viabilizou o aproveitamento do ágio se todas as condições para a sua plena fruição pela Requerente já haviam sido observadas em 31.11.2011?

126. Tendo havido a quitação integral dos mútuos com juros, bem como dos recursos posteriormente aportados em capital da Requerente pela SPDB, é possível se alegar que a Sodexo S.A. e a SPDB foram as "reais adquirentes" do investimento na Puras? Caso essa premissa prevaleça, toda e qualquer aquisição, local ou internacional, em que houve a captação de recursos para financiar aquisições pelas compradoras gerariam ágios ilegítimos, haja vista que os "reais adquirentes seriam as próprias instituições financeiras ou terceiros que proveram os recursos ao comprador.

(...)

129. O fato de apenas uma parte dos recursos (R$ 220 milhões, acrescido de juros) ter sido, em um primeiro momento, quitada em dinheiro, não autoriza que a D. Fiscalização assuma que a Requerente não teria incorrido em ônus financeiro na aquisição da Puras, conclusão essa simplista e desvirtuada da realidade.

(...)

133. A subscrição de capital em uma sociedade (seja em dinheiro ou em bens – incluídos os créditos detidos contra a pessoa jurídica) também é forma legítima de aquisição de participação societária, na medida em que o

Original

credor opta por receber ações do devedor ao invés do pagamento em dinheiro

(...)

136. Referido racional também se confirma pelo fato de que tanto o pagamento em dinheiro quanto a capitalização dos créditos implicam a incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte ("IRF") sobre a parcela correspondente aos juros vencidos, o que de fato ocorreu no presente caso!

(...)

142. O primeiro argumento utilizado pela D. Fiscalização para deslegitimar o aproveitamento do ágio é que a "mais valia" nunca teria saído do patrimônio da Sodexo S.A. e da SPDB, na medida em que essas sociedades teriam suportado o ágio que "não foi pago pela empresa incorporada (PURAS), nem pela incorporadora (SODEXO)". Ora, como é possível se alegar que a "mais valia" de um investimento jurídica e contabilmente realizado para todos os fins pela Requerente nunca saiu do patrimônio da Sodexo S.A. e da SPDB?

(...)

144. Como um segundo argumento, a D. Fiscalização alega que, em 2011, não teria havido a extinção do investimento na Puras pela SPDB (sua real adquirente). O propósito da D. Fiscalização com essa afirmação é tão confuso, com a devida vênia, que sequer é possível se compreender com clareza seu racional. A SPDB nunca foi (e nunca será) a real adquirente da Puras.

145. O terceiro argumento contábil trazido pela D. Fiscalização é que, de 2013 a 2016, (a) o valor do capital social da Sodexo permaneceu inalterado, o que demonstra que não houve alteração dos investimentos na Requerente durante o processo de aquisição e incorporação da Puras; e (b) que o custo do investimento na Requerente pela SPDB não teria sido atualizado ao longo do tempo, o que pretensamente demonstraria que essa sociedade seria a real adquirente.

146. A forma de contabilização do investimento na Requerente pela sua controladora francesa, todavia, não é capaz de fornecer qualquer indício de que a Sodexo S.A. foi a real adquirente da participação na Puras e sequer deve ser objeto de discussão em uma lide que se propõe a avaliar a legitimidade jurídica do aproveitamento fiscal de ágio para fins da legislação tributária brasileira. O mesmo se aplica à contabilização das ações preferenciais pela SPDB, a qual observou plenamente as normas contábeis vigentes, bem como foi efetivado anos após a aquisição e incorporação da Puras pela Requerente, sendo totalmente desvinculada de tal transação.

Original

147. Como quarto argumento, a D. Fiscalização afirma que o ágio gerado na transação "permaneceu intocável" no patrimônio da Sodexo SA e da SPDB e que a sua contabilização pela Requerente seria apenas um "reflexo contábil" desse ágio, em duplicidade, o que poderia inclusive culminar no seu duplo aproveitamento.

148. Com a devida vênia, a Requerente gostaria de entender (i) de onde a D. Fiscalização cunhou o conceito de ágio real (que não existe nas normas contábeis e na legislação tributária); e (ii) de que forma estaria contabilizado esse ágio denominado "real" nos livros da Sodexo S.A. e da SPDB se, juridicamente, a aquisição da participação na Puras foi realizada pela Requerente? É nítido que se trata de um argumento retórico, sem qualquer subsídio, e que corrobora a completa ilegalidade que acomete o lançamento fiscal.

149. Por fim, a outra alegação equivocada trazida pelo TVF é a de que, ao se permitir o aproveitamento fiscal do ágio pela Requerente, na prática, estaria se autorizando o aproveitamento do ágio em "duplicidade", na medida em que esse mesmo ágio poderia ser utilizado tanto pela SPDB quanto pela Sodexo S.A.

150. No que concerne à Sodexo S.A., trata-se de uma sociedade francesa, não brasileira, de modo que não haveria qualquer cenário possível para sociedade aproveitar o ágio gerado na aquisição da Puras. A SPDB, por sua vez, era e é detentora de ações preferenciais da Requerente, adquiridas posteriormente à aquisição da Puras e ao registro do ágio pela Requerente. Ora, de que modo seria possível que a SPDB aproveitasse o ágio gerado na aquisição da Puras pela Requerente, sendo que, naquele momento, nem acionista da Requerente a SPDB era?

(...)

152. Apesar de as novas normas contábeis no padrão IRFS (i.e. CPC 15 e CPC 36), não serem efetivamente aplicáveis ao presente caso, já que incorporados à legislação fiscal somente com a entrada em vigor da Lei no 12.973, de 13.5.2014 ("Lei 12.973/14"), mesmo sob a sua ótica não se alcança outra conclusão: a Requerente é a "real adquirente" da Puras.

153. Como deixa claro o texto do próprio CPC 15 (itens 6 e 7), o "real adquirente" em uma combinação de negócios deve ser identificado dentre as partes envolvidas na operação, e para essa identificação deve-se necessariamente levar em consideração qual grupo econômico obteve o controle, nos termos do Pronunciamento Técnico no 36, isto é, quem passou a deter (i) o poder de decisão e (ii) os retornos do investimento realizado.

154. Em outras palavras, a função da terminologia do "real adquirente" no contexto das novas normas contábeis sobre combinação de negócios não é

Original

a de desconsiderar a própria existência e/ou autonomia de uma sociedade para, em seu lugar, considerar a de seus sócios, mas sim a de se identificar, necessariamente dentre as duas empresas (adquirente e adquirida) envolvidas em uma combinação de negócios específica, qual teria resultado como controladora da outra.

(...)

160. No presente caso, o que a D. Fiscalização pretende, em última análise, é desconsiderar os efeitos jurídicos de um negócio jurídico legítimo de compra e venda de participação societária por uma sociedade existente e operacional, entre partes independentes e não-relacionadas, e que envolveu propósitos negociais verdadeiros.

161. Trata-se, contudo, de uma tentativa equivocada de aplicação da chamada "teoria da substância econômica", encampada especialmente pelo disposto no artigo 116, parágrafo único do CTN. Entretanto, essa tentativa não pode ser acolhida por essa C. DRJ e deve ser prontamente afastada por uma série de razões.

162. Primeiro, porque não só a forma jurídica adotada era a mais apropriada para se consumar tais negócios jurídicos (conforme acima demonstrado em detalhes), como a própria substância econômica também reflete a intenção das partes – uma das líderes do mercado de refeições adquirindo a outra, visando expandir a sua atuação no território nacional.

163. Em segundo lugar, porque o próprio texto do artigo 116, parágrafo único, deixa claro que ele não é auto-aplicável por depender de regulamentação por lei ordinária que até o momento não foi editada.

(...)

165. No entendimento da D. Fiscalização, não há qualquer dúvida quanto à dispensa de produção de laudo especializado – haja vista que essa obrigação foi apenas incluída pela Lei 12.973/14, mas que, até o ano-calendário de 2014, haveria a "necessidade de contemporaneidade da demonstração que permita a identificação do seu fundamento econômico", o que supostamente não teria ocorrido no presente caso.

166. No entanto, é óbvio que o valor da expectativa de rentabilidade futura da Puras, que deu base à formação do preço final acordado para o negócio, foi primeiramente calculado em estudos conduzidos internamente pela própria Requerente. Afinal, não faria qualquer sentido lógico-econômico aceitar pagar R$ 1.161.002.590,00 por uma companhia cujo patrimônio líquido era de apenas R$ 35.684.854,69.

167. Para que não reste qualquer dúvida a esse respeito, a Requerente pede vênia para colacionar a esta Impugnação cópia do material elaborado

Original

internamente, em 31.5.2011, com a avaliação econômico-financeira da Puras (vide doc. no 9 acima).

(...)

172. Vale ressaltar que a legislação em vigor à época dos fatos não exigia qualquer forma, critério ou metodologia específica para elaboração desse estudo, tampouco a identificação individualizada de cada um dos ativos, passivos, marcas ou intangíveis da sociedade adquirida.

173. Ademais, SEQUER HAVIA MENÇÃO A PRAZO OU DATA LIMITE na legislação fiscal então em vigor (o que somente veio a ocorrer com o advento da Lei 12.973/14) para elaboração dos estudos que comprovassem a fundamentação econômica do ágio. Nesse sentido, resta demonstrada, por si só, a validade do laudo da E&Y, não obstante a existência de estudos internos detidos pela Requerente produzidos anteriormente à aquisição da Puras.

(...)

178. Posteriormente à aquisição, apenas para que não restasse qualquer dúvida a respeito da qualidade e idoneidade desse cálculo feito pela própria Requerente com o auxílio de seus assessores financeiros, solicitou-se à E&Y, empresa especializada nesse tipo de avaliação, uma revisão das projeções de resultados futuros da Requerente, com o fim de obter a sua inquestionável validação.

179. Nesse contexto, a E&Y emitiu o Relatório de Avaliação Econômico Financeira da Puras, datado de 22.12.2011 (vide doc. no 6), que ratifica e valida a avaliação financeira da Requerente, bem como a fundamentação econômica do ágio pago pela Puras. Até mesmo porque, seria, no mínimo, improvável que a Requerente aceitaria pagar mais de R$ 1,1 bilhão a um terceiro sem que houvesse embasamento econômico financeiro para tanto.

(...)

183. Não satisfeita com todas as alegações acima, a D. Fiscalização ainda defende que a Requerente não poderia ter procedido com a amortização do ágio gerado na aquisição da Puras, uma vez que não teria havido a incorporação de "todas as empresas do grupo", colocando a seguinte pergunta: "Se o investimento foi realmente extinto, com a empresa PURAS incorporada pelo grupo SODEXO, onde se encaixariam então as empresas do grupo PURAS que não foram incorporadas?".

184. Ocorre que é incontestável que a incorporação da Puras (na condição de sociedade operacional e detentora do investimento nessas sociedades) é suficiente para caracterizar a "confusão patrimonial" exigida pela

Original

legislação que autoriza o início da amortização do ágio gerado na transação.

185. Isso porque, na condição de subsidiárias integrais da Puras, o investimento nessas sociedades sempre esteve avaliado pelo método de equivalência patrimonial, de modo que os resultados positivos dessas entidades eram periodicamente refletidos no resultado da Puras. Por consequência, essas entidades compunham a rentabilidade e a expectativa de rentabilidade futura da Puras (ainda que em proporção quase insignificativa).

186. A legislação tributária, quando estabelece como fundamento econômico do ágio o valor rentabilidade futura, não faz qualquer distinção quanto à origem dos resultados, de forma que não há qualquer vedação em se considerar no cálculo do ágio o resultado de sociedade controladas ou coligadas, reconhecidos por equivalência patrimonial.

(...)

195. Além de não ter averiguado se o ágio apurado pela Requerente era de fato respaldado por estudos elaborados à época da aquisição da Puras, a D. Fiscalização insiste em alegar que a Requerente teria calculado o ágio de forma "equivocada", pelas seguintes razões: (i) o patrimônio líquido da Puras considerado na apuração do ágio foi o da época da incorporação dessa sociedade pela Requerente; (ii) sem qualquer justificativa teria havido a exclusão do patrimônio líquido da Infrall e da Refeições Rid.

196. Conforme esclarecido ao longo da fiscalização, muito embora a legislação fiscal preveja que o ágio amortizável para fins fiscais deve ser apurado de acordo com o patrimônio líquido da sociedade adquirida à época da aquisição (6.9.2011), a Requerente efetuou o cômputo do ágio de acordo como a Patrimônio Líquido da Puras na data da sua incorporação (31.12.2011), sem que isso tenha gerado qualquer prejuízo ao Fisco.

197. Isso porque, o patrimônio líquido da Puras à época da aquisição era de R$ 35.684.854,59, enquanto o Patrimônio Líquido à época da incorporação era de R$ 48.712.015,52. Em outras palavras, a Requerente calculou um valor MENOR de ágio correspondente a R$ 13.027.160,93!

(...)

200. No que concerne à exclusão do patrimônio líquido da Infrall e da Refeições Rid do cálculo do ágio, a Requerente reitera que o ágio foi pago ao vendedor exclusivamente em razão da expectativa de rentabilidade futura da Puras, de modo que tendo essas sociedades sido adquiridas pelo seu valor de Patrimônio Líquido, nada mais natural do que excluir do preço de aquisição tanto (a) o patrimônio líquido dessas sociedades quanto

Original

> (b) o patrimônio líquido da Puras, para alcançar o valor exato do ágio gerado na transação.
>
> 201. Além disso, a exclusão do Patrimônio Líquido das subsidiárias (Infrall e Refeições Rid), no valor de R$ 42.245,06, não resultou no reconhecimento a maior de ágio pela Requerente, uma vez que essa sociedade amortizou R$ R$ 13.027.160,93 a menor de ágio que teria direito na transação.
>
> (...)
>
> 202. Além de todos os argumentos acima, deve-se pontuar que, no contexto da alienação das ações da Puras, o vendedor (Sr. Hermes Gazzola) apurou ganho de capital tributável.
>
> 203. Embora a D. Fiscalização não considere esse fato em sua análise do caso, tanto a doutrina, quanto o E. CARF, consideram que, nos casos em que o alienante do investimento tenha apurado ganho de capital tributável, estaria materializada para o adquirente a possibilidade de deduzir as contrapartidas da amortização de ágio, como se se tratassem de "dois lados de uma moeda": na perspectiva do alienante da participação societária, tributa-se a mais-valia recebida; o adquirente, por sua vez, passa a ser autorizado a deduzir as contrapartidas de amortização do sobrepreço pago pela aquisição do investimento.
>
> 204. Isso também se justifica pelo fato de que uma das razões para o legislador permitir a dedução das despesas de amortização fiscal de ágio consiste na intenção de incentivar as fusões e aquisições de empresas nacionais, levando à tributação imediata do ganho de capital do vendedor e autorizando, por outro lado, a amortização fiscal do ágio do comprador de forma apenas diferida, em pelo menos cinco anos.

As alegações de defesa quanto à multa de ofício qualificada podem ser sintetizadas pelos seguintes trechos da peça de defesa:

> 210. No entendimento da D. Fiscalização, a mera menção às operações e datas em que ocorreram seria suficiente para se constatar que se trata de "uma megaoperação que tinha por fim, declaradamente, adquirir novas empresas ao grupo SODEXO, mas que visava atingir determinados resultados ocultos".
>
> 211. Ademais, essa mesma simples menção a fatos levaria à conclusão de que "não é possível atribuir aos atos aqui narrados um outro adjetivo diferente de fraude, pois intencionalmente foram manipuladas as informações inseridas nos documentos elaborados, almejando com isso evadir-se da obrigação de pagar tributos".
>
> (...)

Original

215. Justamente por se tratar de uma qualificação baseada em aspectos subjetivos derivados da conduta adotada pelo contribuinte, a aplicação da penalidade qualificada deve ser PROVADA por meios hábeis e idôneos, de forma clara e inequívoca, o que evidentemente não ocorreu nestes autos - até mesmo porque não houve quaisquer vícios.

(...)

219. Entretanto, ignorando todos esses requisitos e imponto à Requerente uma penalidade descabida e contrária aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, a D. Fiscalização não apresentou quaisquer provas quanto à ocorrência de simulação, fraude ou conluio no presente caso.

220. Ao contrário, de forma totalmente desprovida de fundamentos, alega-se que a Requerente teria intencionalmente agido para conferir aparência de legalidade a ágio não passível de amortização, a partir de operações sucessivas desprovidas de substância econômica, chegando ao absurdo de afirmar que haveria um conluio.

221. Com a devida vênia, como a aquisição de uma empresa atuante no mesmo segmento econômico (vice-líder do mercado) por outra empresa operacional relevante no setor (4a à época), que veio posteriormente a ser incorporada visando a aproveitar as sinergias e se consolidar como a líder do mercado no Brasil, careceria de substância econômica?

(...)

224. Mesmo que, para fins de argumentação, se concluísse pela invalidade das despesas de amortização de ágio pela Requerente, a multa qualificada ainda seria inaplicável. Tal penalidade somente vem sendo mantida nos casos em que não haja qualquer justificativa econômica para a reorganização societária e o ágio resulte de uma verdadeira "reavaliação espontânea", sem qualquer pagamento ou razões empresariais, o que, definitivamente, não corresponde ao caso em análise.

(...)

228. Essa I. DRJ deve considerar que o presente caso, longe de caracterizar qualquer tipo de hipótese autorizativa à qualificação da penalidade de ofício, diz respeito a uma mera questão de interpretação da legislação e da correta aplicação da Lei das S.A., do DL 1.598/77 ou da Lei 9.532/97, e não de simulação, de fraude ou de abuso.

229. Todos esses fatos somente confirmam que, no presente caso, no máximo, só se poderia cogitar eventual ocorrência de uma dúvida razoável ou de "erro de proibição" a que se reporta o artigo 112 do CTN, segundo o qual não poderiam ser aplicadas quaisquer penalidades à Requerente (nem mesmo a penalidade de ofício):

Original

(...)

234. O parágrafo 1o do artigo 44 da Lei 9.430/96 é claro ao estabelecer que a multa isolada somente pode ser exigida quando a pessoa jurídica, uma vez sujeita ao pagamento do imposto por estimativa, deixar de fazê-lo e não haver valores de principal possivelmente exigíveis pela D. Fiscalização. Por outro lado, quando houver tributo a ser pago, a multa punitiva deverá ser cobrada juntamente com o valor do principal. É importante notar que, nesse caso, não teria cabimento a exigência da multa isolada.

235. Esse é o entendimento da própria RECEITA FEDERAL DO BRASIL, que expressamente concluiu pela aplicabilidade apenas de multas de ofício nas situações em que haja tributo a ser exigido ao final do ano-calendário. Confira-se, nesse sentido, o artigo 15, da Instrução Normativa no 93, de 24.12.1997 ("IN 93/97"), vigente à época dos fatos que deram origem à exigência discutida neste caso:

(...)

237. E foi justamente por tal razão que a Súmula CSRF 105, de 8.12.2014, em nenhum momento impôs limitações temporais à vedação para aplicação concomitante de multa isolada e multa de ofício. Confira-se:

(...)

238. A impossibilidade de aplicação simultânea da multa de ofício e multa isolada decorre do chamado princípio da consunção e, como já consolidado na jurisprudência, quando a primeira conduta se afigura como mero meio para a obtenção do resultado previsto na segunda, a penalidade aplicável à segunda conduta necessariamente prevalece sobre a da primeira.

239. Por essa razão, somente a multa de ofício pode ser aplicada ao final do ano- calendário, que é a segunda e principal conduta, não havendo que se falar na punição pela multa isolada da mera conduta-meio nesse caso, que é a falta de antecipações no regime de estimativa mensal, em função dos mesmos fatos geradores.

A interessada também protestou contra a incidência de juros de mora, conforme o seguinte:

245. Ainda, a Requerente pede vênia para destacar que, mesmo na hipótese de serem mantidos quaisquer valores a título de principal ou multa por essa I. DRJ – o que também se coloca somente para argumentar – não há razão para ser aplicada a taxa de juros SELIC sobre o seu valor, na medida em que essa taxa não foi criada por lei para fins tributários.

Original

> 246. E mesmo a atualização das penalidades, ressalte-se, não poderá ser feita com a incidência de juros pela taxa SELIC, já que a Lei no 9.250, de 26.12.1995 ("Lei 9.250/95") restringiu a aplicação dessa taxa apenas para valores de principal, sem se reportar a quaisquer multas (até porque, nos termos do artigo 3o do CTN, multa não é tributo). Seguindo tal linha, o E. CARF se manifestou diversas vezes no sentido de que tais multas não são atualizáveis:

Em 16/03/2021, veio aos autos (fls. 6.739 e ss) a impugnação de VINCENT Roland Maurice Bouvet. Suas alegações podem ser sintetizadas conforme o seguinte:

> 6. Conforme será abordado em detalhes ao longo desta Impugnação, a D. Autoridade Fiscal lavrou de Termo de Sujeição Passiva em face do Requerente com base no artigo 135, incisos II e III, do CTN:
>
> (...)
>
> 7.
> responsabilização do Requerente pelos débitos fiscais referem-se tão somente ao deslocamento da situação de devedor para um terceiro, não se tratando, portanto, da definição do sujeito passivo.
>
> 8. Desse modo, ainda que fosse o caso, o que se coloca por argumentar, apenas se poderia pretender atribuir responsabilidade ao Requerente pelo débito lançado contra a Sodexo Comercial em sede de execução fiscal, cuja competência é exclusiva da Procuradoria da Fazenda Nacional.
>
> 9. Portanto, nos termos do artigo 59, inciso I, do Decreto 70.235/72, resta clara a nulidade do Termo de Sujeição Passiva lavrado contra o Requerente pela D. Autoridade Fiscal, como já decidido pelo E. CARF:
>
> (...)
>
> 13. No caso em exame, contudo, a D. Fiscalização se limitou a arrolar como responsável solidário o Requerente, na condição de (i) Diretor Presidente da Puras do Brasil S.A. ("Puras") à época da incorporação dessa sociedade pela Sodexo Comercial; e (ii) Diretor Financeiro da Sodexo Comercial à época (a) da celebração dos mútuos com a Sodexo S.A. ("Sodexo S.A.") e com a Sodexo Pass do Brasil Serviços e Comércio S.A. ("SPDB"), (b) do aumento de capital realizado pela Sodexo; (c) da cessão do crédito realizada para a SPDB; e (d) da amortização do ágio. Todavia, não indica qualquer razão concreta ou motivo específico para a atribuição desse vínculo de responsabilização.
>
> 14. Convém ressaltar que a D. Fiscalização inclusive se confunde ao citar o inciso II como um dos dispositivos que supostamente embasaria a atribuição de responsabilidade ao Requerente, na medida em que o Requerente não atuava como "mandatário, preposto ou empregado" seja da

Original

Puras ou da Sodexo Comercial. Referido dispositivo, portanto, é totalmente inaplicável ao presente caso.

15. Ao longo do extenso Termo de Verificação Fiscal, é feita apenas breve menção aos cargos ocupados pelo Requerente à época das operações questionadas pela D. Fiscalização (especificamente no capítulo "7. Da Responsabilidade Solidária"), o que seria supostamente suficiente para autorizar a sua responsabilização com base no artigo 135, inciso III do CTN, in verbis:

(...)

16.
Fiscalização pretende atribuir responsabilidade ao Requerente, com fundamento no artigo 135, inciso III do CTN, pelo simples fato de o Requerente constar no quadro de administradores da Puras e da Sodexo Comercial. No entanto, não há no Termo de Verificação Fiscal ("TVF") qualquer elemento capaz de demonstrar a existência de relação direta entre qualquer conduta do Requerente e a obrigação tributária lançada.

(...)

19. Assim como se verifica na atribuição de responsabilidade às pessoas jurídicas (SPDB e Sodexo), a D. Fiscalização se limitou a listar um apanhado de normas tributárias na capitulação legal de sua autuação, identificou o cargo ocupado pelo Requerente, mas se esquivou de realizar o cotejo entre a hipótese legal de atribuição de responsabilidade e os atos que seriam comprovadamente imputáveis ao Requerente.

20. Ora, a falta de descrição dos motivos de fato - principalmente de que forma o Requerente participou dos atos tidos como indevidos - cerceia o seu direito de defesa, constituindo violação aos princípios constitucionais do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa (artigo 5o, incisos LIV e LV, da Constituição Federal).

21. Cabe notar que a incorreta ou imprecisa capitulação e justificação legal da autuação leva ao necessário cancelamento do lançamento, posto que configura evidente cerceamento ao direito de defesa do Requerente e afronta o artigo 10 do Decreto no 70.235/72 e o artigo 50, §1.o no da Lei 9.784/99, como já se manifestou a E. Câmara Superior de Recursos Fiscais ("CSRF"):

(...)

23. Ora, pela menção genérica a operações societárias que supostamente teriam "contado com a participação do Requerente", a D. Fiscalização não

Original

só contraria a legislação e a jurisprudência, mas também confirma que não há prova alguma contra o Requerente, já que admite que arrolou como solidário apenas pelo fato de ocupar, à época dos fatos sob discussão, os cargos de Diretor Geral da Puras e Diretor Financeiro da Sodexo Comercial.

24. Ainda, frise-se que D. Fiscalização ao se limitar a informar que o exercício do cargo de "Diretor Geral" e "Diretor Financeiro" seria suficiente para imputação de responsabilidade, não apresenta mínimas respostas aos questionamentos abaixo, essenciais à responsabilização para fins tributários, nos termos do artigo 135, III do CTN, tais como:

(i) Quais eram os poderes do Requerente?

(ii) Quais ações/omissões implicariam conduta com excesso de poder?

(iii) Quais foram as ações/omissões efetivamente incorridas pelo Requerente

que levam à sua responsabilização?

(iv) Em relação a essas ações/omissões, quais às normas especificamente

infringidas, que levariam à prática de ato ilícito?

(...)

27.
qualquer elemento, prova ou sequer indício – direto ou indireto – de prática de ato doloso que possa justificar a atribuição de vínculo de responsabilidade solidária ao Requerente. Não há, tampouco, justificativa quanto à suposta prática de atos com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatuto social, não bastando a mera qualificação como "Direto" para justificar a aplicação do artigo 135, III, do CTN.

28. Conclui-se, portanto, que a D. Fiscalização imputou responsabilidade solidária ao Requerente com base em SIMPLES PRESUNÇÃO, o que não é inadmissível, conforme já decidido pela E. CSRF:

Desse modo, não há nos autos do processo administrativo em discussão

(...)

47. Nesse cenário, a D. Fiscalização pode ter até discordar da amortização fiscal do ágio pelas razões que entende pertinente, mas essa discordância não lhe autoriza a afirmar que o Requerente agiu de forma dolosa, abusiva, e que tinha ciência de que referido procedimento contrário as normas em vigor e mesmo assim optou por seguir em frente.

Original

48. Há, no máximo, uma legítima controvérsia envolvendo a INTERPRETAÇÃO da legislação tributária à época vigente, o que se constata pelas inúmeras discussões envolvendo a matéria que ainda estão sob análise das instâncias administrativas e do Poder Judiciário

49. É nítido, portanto, que ainda que a D. Fiscalização discorde dos atos por qualquer razão que lhe pareça razoável, esses não são representam uma simulação, fraude, abuso, ilegalidade, ou qualquer forma de atuação com excesso de poder, mas simplesmente atos e decisões societárias legítimas e que não apenas refletem os verdadeiros propósitos a que se destinam como produziram os seus efeitos jurídicos e econômicos.

(...)

60. O artigo 135, inciso III, do CTN, representa uma típica norma de exceção, tratando apenas da hipótese de responsabilidade exclusiva de terceiros que tenham agido com dolo comprovado e que, por isso, devem substituir o contribuinte na obrigação tributária, desde que comprovadamente tenham praticado atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

(...)

62. Na mesma linha, o E. STJ publicou a Súmula no 4303 e, seguindo a sistemática de "RECURSOS REPETITIVOS", a Corte pacificou o entendimento de que o simples inadimplemento da obrigação tributária não caracteriza infração legal para fins de responsabilização do sócio-gerente, cabendo ao Fisco provar que o sócio gestor agiu com excesso de poderes ou infração à lei ou ao contrato/estatuto social da empresa a fim de responsabilizá-lo:

(...)

63. Para evitar a que a responsabilidade de terceiros fosse feita de forma desmedida e abusiva, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") chegou a regulamentar a matéria por intermédio da Portaria PGFN no 180, de 25.2.2010 ("Portaria 180/10") que previa que a pessoa física somente pode ser responsabilizada por débitos da pessoa jurídica caso tivesse poderes de gerência à época da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária e caso houvesse declaração fundamentada de que teria ocorrido o excesso de poderes, a infração à lei, a infração a contrato social ou estatuto.

64. Do mesmo modo, o Parecer PGFN/CRJ/CAT no 55, de 14.1.2009 ("Parecer PGFN 55/09"), expressamente citado pela D. Fiscalização ao longo do TVF, é enfático ao destacar que a responsabilização com base no disposto no artigo 135, inciso III, do CTN somente pode ocorrer se a D. Fiscalização provar a prática de ato ilícito, sendo que este,

Original

> especificamente, não corresponde à mera ausência de recolhimento de tributos devidos pela pessoa jurídica.
>
> (...)
>
> 66. Aliás, vale notar que o artigo 3° da IN 1.862/18 dispõe expressamente sobre a necessidade de: (i) descrição dos fatos que caracterizam a responsabilidade tributária; (ii) o enquadramento legal do vínculo de responsabilidade decorrente da descrição dos fatos e entre outros. Ou seja, é de orientação da própria Receita Federal a necessidade de elencar os fatos e apresentar o nexo de causalidade entre a infração e a conduta do sujeito passivo. Por nexo de causalidade, entende- se pela demonstração, de forma contundente, da prática de ato doloso, ou seja, com a intenção de fraudar ou omitir supostos ilícitos fiscais do conhecimento das autoridades fiscais.
>
> (...)
>
> 68. Nesse ponto, importante ressaltar que o E. CARF já decidiu que a responsabilização, nos termos do artigo 135, III do CTN, não só depende da intenção do agente, mas também da comprovação contundente dos atos praticados.
>
> (...)
>
> 78. O Requerente entende ter demonstrado, portanto, que mesmo que se considere devida sua responsabilização como solidária dos créditos exigidos em face da Sodexo Comercial, o próprio Auto de Infração lavrado contra o contribuinte principal deve ser considerado insubsistente. Demonstrado, então, a necessidade do cancelamento também do Auto de Infração, o que, por consequência, também cancelará o presente Termo de Responsabilidade Tributária.

Culmina a impugnação com os seguintes pedidos:

> 80. Assim, o Requerente requer sejam reconhecidas as seguintes nulidades referentes à sua responsabilização, com o consequente cancelamento integral do Termo de Sujeição Passiva:
>
> (i) A incompetência da Autoridade Fiscal para a lavratura do Termo de Sujeição Passiva. A Autoridade Fiscal indicou o artigo 135, incisos II e III do CTN como embasamento para a responsabilização do Requerente pelo crédito tributário. Esse dispositivo refere-se tão somente ao deslocamento da situação de devedor para um terceiro, não se tratando, portanto, da definição do sujeito passivo. Desse modo, apenas se poderia pretender atribuir responsabilidade ao Requerente pelo débito lançado contra a Sodexo Comercial em sede de execução fiscal, cuja competência é exclusiva da Procuradoria da Fazenda Nacional, o que leva à nulidade da

Original

lavratura do Termo de Sujeição Passiva, conforme artigo 59, inciso I, do Decreto no 70.235/72;

(ii) Inexistência de descrição clara e precisa dos fatos que levaram a imputação de responsabilidade ao Requerente (utilização de mera presunção para imputar responsabilidade solidária). Pela leitura do TVF, verifica-se que não houve nenhuma especificação quanto às supostas ações ou omissões que ensejariam a responsabilidade do Requerente, tendo a Autoridade Fiscal simplesmente informado o cargo desempenhado à época dos fatos ora sob discussão. Não há, no TVF, nenhum elemento, prova ou indício – direto ou indireto - que possa justificar a atribuição de vínculo de responsabilidade solidária ao Requerente. Conclui-se, portanto, que a Autoridade Fiscal imputou responsabilidade solidária ao Requerente com base na simples presunção. A presunção criada pela D. Fiscalização afronta diretamente os princípios da legalidade, do contraditório e da ampla defesa, assegurados pela Constituição Federal, bem como pelo artigo 59 do Decreto 70.235/72 e pelo artigo 2.o da Lei no 9.784/99, afrontando também a jurisprudência consolidada sobre o tema.

81. Subsidiariamente, caso esta I. DRJ não acolha as nulidades acima, o que se admite apenas para fins de argumentação, o Requerente requer o acolhimento das seguintes razões de Direito:

(i) Inexistência de dolo, fraude, abuso ou simulação: Ainda que a D. Fiscalização discorde dos atos/decisões por qualquer razão que lhe pareça razoável, esses não são representam uma simulação, fraude, abuso, ilegalidade, ou qualquer forma de atuação com excesso de poder, mas simplesmente atos e decisões societárias legítimas e que não apenas refletem os verdadeiros propósitos a que se destinam como produziram os seus efeitos jurídicos e econômicos;

(ii) Inaplicabilidade do artigo 135, inciso III do CTN. O artigo 135, inciso III do CTN é inaplicável ao caso, pois não houve nenhum excesso de poderes ou infração a lei e/ou contrato social. Tem-se que, quando não há comprovação dos atos de excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto, tal como ocorreu no presente caso, não há que se falar em responsabilidade pessoal dos diretores, representantes e gerentes da pessoa jurídica com base no artigo 135, inciso III do CTN;

(iii) A improcedência do Auto de Infração. Ainda que não se considerem os argumentos acima, o que se admite apenas para argumentar, o Termo de Responsabilidade Tributária deve ser integralmente cancelado devido à própria improcedência do Auto de Infração lavrado contra a Sodexo Comercial. As questões de fato e de mérito devem ser consideradas, nesse particular, em conjunto com os demais elementos contidos na Impugnação protocolada pela sociedade.

Original

> 82. Portanto, requer seja dado PROVIMENTO INTEGRAL à presente Impugnação para o cancelamento imediato do T ermo de Responsabilidade Tributária, bem como o cancelamento do Auto de Infração lavrado em face da Sodexo Comercial, já que inexistentes quaisquer fundamentos de validade que os justifiquem. É requerido, ainda, o julgamento conjunto desta Impugnação com as apresentadas pela Sodexo Comercial, Sodexo S.A., SPDB, Sra. Andreia Dutra e Srs. Mauro de Marchi, Didier Bruno Dumont, Juan Pablo Urruticoechea Moreno e Geraldo França, seus coobrigados.
>
> 83. O Requerente protesta ainda pela juntada posterior de documentos que possam se fazer necessários, nos termos do artigo 16, §4º, alínea "a" do Decreto no 70.235/72, bem como do princípio da verdade material que orienta o processo administrativo fiscal.

Em 17/03/2021, vieram aos autos (fls. 7.175 e ss / 7.341 e ss / 7.232 e ss / 7.388 e ss / 7.442 e ss) as impugnações de JUAN Pablo Urruticoechea Moreno, GERALDO França Sobreira, DIDIER Bruno Dumont, MAURO de Marchi e ANDREIA Lacerda Dutra. Tendo todos o mesmo patrono que o também responsabilizado VINCENT, a peça de defesa trouxe, mutatis mutandis, argumentos similares aos já sintetizados acima.

Também em 17/03/2021 (fls. 6.959), veio aos autos (fls. 6.962 e ss) a impugnação da pessoa jurídica referida pela fiscalização como SODEXO S.A. Os argumentos que lá constam podem ser sinteticamente expostos pelas seguintes passagens:

> 10. No entendimento da D. Fiscalização, o suposto "conluio" entre a Requerente, a Sodexo Comercial e a SPDB seria suficiente para caracterizar a existência de interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária questionada, uma vez que "colaboraram na esquematização da reestruturação societária, nos moles em que foi engendrada, mediante as diversas operações de mútuo, utilização de veículo e subsequente aquisição e incorporação da Puras, visando a utilização indevida de amortizações de ágio pelo grupo".
>
> 11. Frise-se, desde já que as únicas operações anteriores à aquisição da Puras que contaram com a participação da Requerente – e, portanto, relevantes para fins de formação do ágio sob análise no presente processo administrativo – foram (i) a celebração de 3 mútuos em bases comutativas com a Sodexo Comercial e (ii) a realização de um aumento de capital em dinheiro no valor de R$ 360.000.000,00 (doc. no 5).
>
> 12. O outro ato trazido pela D. Fiscalização como parte dessa "megaoperação" e que envolveu a participação da Requerente (a cessão onerosa de parte dos créditos detidos contra a Sodexo Comercial à SPDB), foi realizado posteriormente à aquisição da Puras, sendo sequer relevante para a presente discussão.
>
> 13. No que concerne aos mútuos, todos foram não apenas formalizados (doc. no 6), registrados perante o Banco Central do Brasil (doc. no 7),

Original

como foram quitados: parte pela SPDB quando da cessão onerosa do crédito detido contra a Sodexo Comercial e parte pela própria Sodexo Comercial, mediante a remessa, em 4.2.2014, de R$ 220.000.000,00 acrescidos de juros (doc. no 8)

(...)

8. O principal aspecto envolvido na aquisição da Puras era que a Sodexo Comercial, mediante a exploração das sinergias naturais que adviriam da aquisição de uma sociedade do mesmo setor e com níveis de atividade similares, seria totalmente capaz de gerar um incremento da sua margem bruta mediante (i) a otimização dos gastos/custos operacionais com o crescimento das vendas (tanto dos custos fixos quanto dos custos variáveis); e (ii) redução de custos com pessoal. Vale ressaltar que à época da aquisição a margem bruta da Puras era inclusive superior à da Sodexo Comercial.

29. Nesse cenário, no início de 2011, a Sodexo Comercial iniciou as negociações com o Sr. Hermes Gazzola, único proprietário das ações das ações da Puras, resultando na assinatura do Contrato de Compra e Venda de Ações e Outras Avenças, em 6.9.2011.

30. Nos termos do referido Contrato, a Sodexo Comercial, em contrapartida à transferência de 100% do capital da Puras, concordou em realizar o pagamento de R$ 1.161.002.590,00 a título de preço de aquisição, dos quais R$ 931.002.590,00 foram transferidos diretamente ao Sr. Hermes Gazzola e R$ 230.000.000,00 para a Itaú – Escrow Account, nos termos definidos na cláusula 2.2 do Contrato.

(...)

32. Por uma legítima escolha de gestão de caixa e de tesouraria da Sodexo Comercial – e não por qualquer insuficiência de recursos como quer fazer crer a D. Fiscalização – a Sodexo Comercial optou por obter a maior parte dos recursos necessários para a aquisição da Puras com a Requerente, a sua controladora no exterior, mediante um aumento de capital (R$ 360 milhões) e realização de 3 empréstimos no valor de R$ 710 milhões:

(...)

34. Conforme já pontuado pela Requerente, ao longo do TVF, a D. Fiscalização justificou a atribuição de responsabilidade solidária à Requerente (i) sob a alegação de que teria ocorrido um "conluio" entre a Requerente, a Sodexo Comercial e a SPDB com o objetivo de viabilizar a amortização do ágio gerado na aquisição da Puras, o que autorizaria a imputação de responsabilidade, (ii) nos termos do artigo 124, inciso I do CTN.

Original

35. Não obstante, referida tentativa deve ser afastada pelos seguintes argumentos – que passarão a ser analisados a seguir – e que podem ser resumidos da seguinte maneira:

(i) Inaplicabilidade do artigo 124, inciso I do CTN – inexiste qualquer interesse comum jurídico da Requerente no fato gerador da obrigação tributária capaz de justificar a atribuição de responsabilidade solidária pelos débitos de IRPJ/CSL decorrentes da glosa das despesas de amortização do ágio gerado na aquisição da Puras. As partes não praticaram em conjunto os atos descritos na hipótese de incidência, na medida em que a amortização fiscal do ágio foi conduzida única e exclusivamente pela Sodexo Comercial, legítima adquirente da Puras, que arcou integralmente com o preço de aquisição e, portanto, após a incorporação dessa sociedade, passou a fazer jus ao direito de amortizar fiscalmente o ágio. É insuficiente a existência de mero interesse econômico na obrigação que supostamente constitua o fato gerador para a caracterização do interesse comum, sendo necessário o interesse jurídico do terceiro para que fique configurada a hipótese de solidariedade prevista no artigo 124, inciso I, do CTN; e

(ii) A legitimidade jurídica e existência de razões econômicas capazes de justificar todas as operações envolvendo a Requerente – todas as operações envolvendo a Requerente e a Sodexo Comercial anteriormente à formação do ágio ora contestado (a celebração de 3 mútuos e de um aumento de capital), são legais, legítimas, foram devidamente documentadas, chanceladas pelas autoridades competentes e têm efetivo propósito econômico, de modo que não há qualquer fundamento para se alegar que se tratam de operações simuladas, com intuito fraudulento ou que derivam de um "conluio" entre as sociedades, desenhada apenas para viabilizar a amortização do ágio gerado na aquisição da Puras. Ademais, a posterior cessão de parte do crédito detido pela Requerente em face da Sodexo Comercial à SPDB – apesar de irrelevante para a análise do presente caso – também foi devidamente documentada, teve caráter oneroso, e constitui uma escolha legítima de condução dos negócios.

(...)

40. Conforme será demonstrado, é evidente que a Requerente, na condição de controladora da Sodexo Comercial – não tinha qualquer interesse jurídico na amortização fiscal do ágio pela Sodexo Comercial.

41. A doutrina e a jurisprudência há muito tempo reconhecem que a expressão "interesse comum" não confere um cheque em branco para a atribuição de responsabilidade sempre que existir a participação de outra entidade na elaboração de determinado negócio que esteja próximo à situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária.

Original

42. Pelo contrário, o dispositivo deve ser aplicado em situações muito específicas e delimitadas, sempre que duas pessoas estiverem no mesmo polo da situação que constitui o fato jurídico-tributário.

(...)

52. O que se percebe é que a D. Fiscalização, valendo-se de afirmações genéricas tenta atribuir responsabilidade á Requerente em razão de atos (legítimos, frise-se) e sem qualquer relação direta com a amortização fiscal do ágio pela Sodexo Comercial. O fato de a Requerente ser a controladora da Sodexo Comercial não autoriza as autoridades fiscais a lhe atribuírem de forma automática e sem qualquer demonstração efetiva quanto a existência de interesse jurídico na obrigação que constitui o fato gerador da obrigação tributária!

(...)

57. No presente caso, as partes não praticaram em conjunto os atos descritos na hipótese de incidência. A amortização fiscal do ágio foi conduzida única e exclusivamente pela Sodexo Comercial, na medida em essa sociedade era a legítima adquirente da Puras, tendo arcado integralmente com o preço de aquisição e, portanto, após a incorporação dessa sociedade, passou a fazer jus à amortização fiscal do ágio.

58. Ora, o fato de a Requerente ter fornecido parte dos recursos utilizados na aquisição da Puras de nenhuma forma a vincula juridicamente à amortização fiscal do ágio, que estava contabilizado nos livros da Sodexo Comercial e cuja fruição (caso pertinente) era de exclusiva escolha da Sodexo Comercial.

59. As partes desempenharam, portanto, papéis distintos e desvinculados do fato gerador da obrigação tributária. Isto porque, como visto acima, não basta haver o mero interesse econômico na obrigação que supostamente constitua o fato gerador (que no presente caso sequer existia), sendo necessário o interesse jurídico do terceiro para que fique configurada a hipótese de solidariedade prevista no artigo 124, inciso I, do CTN.

60. Caso existisse eventual interesse, o que se admite apenas para argumentar, tal fato não foi comprovado pelo Auto de Infração, dever que cabia às Autoridades Fiscais para fundamentarem a hipótese de responsabilização solidária da Requerente na condição de controladora da Sodexo Comercial. Frise-se, novamente, que o mero fato de a Requerente deter a maior parte do capital da Sodexo Comercial não autoriza a D. Fiscalização a indistintamente tentar aplicar o artigo 124, inciso I do CTN.

61. As alegações genéricas de que a Requerente teria agido em “conluio” com a Sodexo Comercial e SPDB, que as operações seriam “fraudulentas”,

Original

não tem o condão de gerar a responsabilização, não tendo sido fornecidas quaisquer evidências concretas pela D. Fiscalização.

(...)

68. Ocorre que (i) o fundamento de validade da referida autuação (qualificação das operações como simuladas) não pode prosperar, porque tanto os mútuos realizados entre a Requerente e a Sodexo Comercial e o aumento de capital, quanto a posterior cessão de parte do seu crédito à SPDB, NÃO foram simuladas; sendo legítimas para todos os fins legais e dotadas de efetivos propósitos econômicos; e (ii) por não serem simuladas, não há que se falar na configuração de fraude ou conluio. A adoção de tal premissa deve implicar tanto no afastamento da imputação de responsabilidade solidária à Requerente.

(...)

72. No entanto, conforme apresentado no decorrer da presente Impugnação, (i) todos os atos celebrados conferiram e transferiram direitos para os seus verdadeiros titulares; e (ii) os negócios contêm declarações, condições e cláusulas verdadeiras, sendo que nenhum documento foi antedatado ou pós-datado ou representou uma realidade distinta daquela implementada. Não há qualquer realidade subjacente, interesses escusos que não sejam os expressamente mencionados em cada um dos negócios jurídicos questionados.

(...)

74. O que se percebe do acima exposto, é que não apenas houve a devida formalização de todos os empréstimos e do aumento de capital, como estes foram regularmente QUITADOS, parte diretamente pela Sodexo Comercial (em 4.2.2014, com pagamento no valor de R$ 220 milhões acrescido de juros, inclusive com o regular recolhimento do IRF incidente sobre os juros) e parte pela própria SPDB, em contrapartida à cessão do polo credor de parte dos empréstimos detidos pela Requerente (vide docs. nos 5 a 7 acima).

75. Qual seria a suposta "simulação" que justificaria a existência desses negócios jurídicos que não apenas foram formalizados, como igualmente cumpridos pelas partes envolvidas?

(...)

77. Ainda a esse respeito, vale ressaltar que o Parecer Normativo no 4 de 2018 ("PN 4/18"), veda a atribuição de responsabilidade solidária sem a comprovação inequívoca do cometimento do ilícito.

(...)

Original

79. O nexo causal fictício criado pelas Autoridades Fiscais entre o suposto fato gerador e a atuação da Requerente é, claramente, a simulação dos atos societários questionados. Constatada a inexistência de simulação, o presente Termo de Responsabilidade Tributária deveria ser imediatamente cancelado.

(...)

82. As Autoridades Fiscais alegam que a Requerente, em razão da suposta simulação do verdadeiro propósito das operações, teria praticado fraude fiscal, conforme previsto no artigo 72 da Lei 4.502/64:

(...)

85. Para se indagar sobre o intuito de fraude, ou seja, o elemento doloso, deve- se examinar se o contribuinte teria conhecimento do ilícito e a vontade de enganar, o que a doutrina penalista costuma chamar de "elemento intelectivo e volitivo". Por elemento intelectivo, entende-se o conhecimento do agente das circunstâncias caracterizadoras do ilícito e, em consequência, do valor tutelado pela norma. O elemento volitivo significa a vontade de realizar a conduta contraposta pela norma penal.

86. A Requerente, no entanto, apenas celebrou contratos de mútuo com a sua controlada, realizou um aumento de capital (ambos devidamente formalizados e chancelados por todas as autoridades competentes). Com a devida vênia, de que forma essas operações teriam o suposto objetivo de mascarar a ocorrência do fato gerador supostamente incorrido pela Sodexo Comercial e, como tal, poderiam ser caracterizados como fraudulentos?

(...)

93. A posterior cessão parcial do crédito detido contra a Sodexo Comercial à SPDB é uma operação legítima, onerosa, que foi devidamente quitada entre as partes, tendo sido trazida pela D. Fiscalização como parte de sua empreitada de, a todo custo, responsabilizar a Requerente por débitos fiscais que dizem respeito única e exclusivamente à Sodexo Comercial.

(...)

96. Referida cessão foi realizada a título oneroso, de modo que a SPDB, como contraprestação à cessão do crédito, se obrigou a realizar o pagamento de duas parcelas à Requerente, no valor de R$ 340.000.000,00 e 150.000.000,00, ambas acrescidas de juros (doc. no 10).

97. Frise-se que a cessão do crédito à SPDB, operação que foi realizada em setembro de 2013, não tem qualquer relação com a amortização fiscal do ágio gerado na aquisição da Puras pela SPDB, tendo sido implementada após o início da amortização fiscal do ágio pela Sodexo Comercial!

Original

> (...)
>
> 101. Não obstante o exposto acima, caso esta I. DRJ entenda que a Requerente deve continuar como responsável solidária pelas exigências consubstanciadas no Auto de Infração lavrado contra a Sodexo Comercial, o que se admite apenas para argumentar, requer-se que todos os argumentos trazidos na Impugnação apresentada pela Sodexo Comercial sejam estendidos à presente Impugnação como se aqui estivessem transcritos.

A impugnação em comento se encerrou com os seguintes pedidos:

> 106. Portanto, requer seja dado PROVIMENTO INTEGRAL à presente Impugnação para o cancelamento imediato do T ermo de Responsabilidade Tributária, bem como o cancelamento do Auto de Infração lavrado em face da Sodexo Comercial, já que inexistentes quaisquer fundamentos de validade que os justifiquem. É requerido, ainda, o julgamento conjunto desta Impugnação com as apresentadas pela Sodexo Comercial, SPDB, Sra. Andreia Dutra e Srs. Mauro de Marchi, Didier Bruno Dumont, Vincent Roland Maurice Bouvet, Juan Pablo Urruticoechea Moreno e Geraldo França, seus coobrigados.
>
> 107. A Requerente protesta ainda pela juntada posterior de documentos que possam se fazer necessários, nos termos do artigo 16, §4º, alínea "a" do Decreto nº 70.235/72, bem como do princípio da verdade material que orienta o processo administrativo fiscal.

Como se vê, as razões que motivaram a glosa das amortizações de ágio foram:

> (i) a Recorrente não possuía o capital necessário para a operação societária geradora do ágio, que teria sido perpetrada com recursos de terceiros (SODEXO S.A e SPDB), considerados reais adquirentes;
>
> (ii) o laudo técnico em que fora quantificado o ágio pago foi elaborado após a aquisição da sociedade nele avaliada (PURAS), tendo em vista que foi concluído 3 meses após a a aquisição;
>
> (iii) a possibilidade de múltiplo aproveitamento do ágio, na forma em que contabilizado pelas sociedades envolvidas (SODEXO S.A. e SPDB);
>
> (iv) a amortização do ágio fora levada a efeito sem que sociedades controladas (Refeições Puras RID e INFRALL Administração) pela incorporada (PURAS) tivessem também sido alcançadas pela incorporação;
>
> (v) as operações financeiras e societárias que antecederam e sucederam a aquisição – e posterior incorporação – da sociedade investida não teriam razão autônoma, significando apenas uma pluralidade de meios para um único objetivo: a geração do ágio.

Original

Dessa forma, foi lavrados autos de infração de IRPJ e CSLL, com atribuição de responsabilidade às empresas SODEXO S.A. e SPDB, na forma do art. 124, do CTN, além das pessoas físicas responsabilizadas na forma do art. 135, do CTN DIDIER Bruno Dumont; VINCENT Roland Maurice Bouvet; GERALDO França Sobreira; JUAN Pablo Urruticochea Moreno; MAURO de Marchi; e ANDREIA Lacerda Dutra.

A Contribuinte e os responsáveis apresentaram impugnações.

Na ocasião do julgamento das impugnações apresentadas, a 9ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil 07, proferiu o acórdão de nº 107-011.258 – 9ª Turma da DRJ07 julgando procedentes as impugnações, exonerando o crédito tributário.

Assim, foi afastada a glosa sobre a amortização de ágio, com base no entendimento segundo o qual:

(a) a Contribuinte SODEXO DO BRASIL COMERCIAL S.A. seria a real adquirente da operação analisada, tendo suportado o valor pactuado na aquisição da participação societária da PURAS;

(b) antes da aquisição da participação societária da PURAS pela Contribuinte SODEXO DO BRASIL COMERCIAL S.A., já haviam estudos econômicos que ampararam a escrituração;

(c) o propósito negocial já havia sido reconhecido pela própria Autoridade Fiscal ao lavrar os autos de infração;

(d) as empresas INFRALL e RID, subsidiárias integrais de PURAS têm seus resultados levado a efeito no resultado de sua controladora – antes a PURAS, atualmente a interessada – pelo método da equivalência patrimonial. Desse modo, a previsão de resultados futuros da PURAS, utilizada para a precificação da companhia, já era composta pelo resultado do todo, não havendo falar em apuração de ágio em separado e nem em obrigatoriedade de incorporação das controladas. A única providência cabível era a exclusão do patrimônio líquido da INFRALL e da RID, nos exatos termos em que realizado pela interessada.

A DRJ, ainda, afastou a qualificação das multas e as atribuições de responsabilidade tributária. Por outro lado, manteve a concomitância entre as multas isolada e de ofício e a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Diante da exoneração total dos créditos tributários envolvidos, não foram interpostos recursos voluntários.

É a síntese do necessário, passo ao voto.

Voto

Conselheiro André Luis Ulrich Pinto, Relator.

Original

Os valores dos créditos exonerados pela DRJ ao proferir o acórdão *a quo* ultrapassam o valor de alçada fixado na Portaria MF nº 2, de 17 de janeiro de 2023, razão pela qual deve ser conhecido o recurso de ofício.

Abaixo transcrevo o voto condutor do Acórdão recorrido para melhor compreensão do litígio.

> **Da lide.**
>
> No presente julgamento, as alegações das partes contarão por seu inteiro teor, consoante as peças processuais que apresentaram, bem assim pelas provas que lograram produzir. Não obstante, é possível sintetizar a lide conforme o seguinte.
>
> A autoridade fiscal entendeu ter ocorrido indevida amortização de ágio pela interessada. As razões para tanto foram: (i) a interessada não possuía o capital necessário para a operação societária geradora do ágio, que teria sido perpetrada com recursos de terceiros (SODEXO S.A e SPDB); (ii) o laudo técnico em que fora quantificado o ágio pago foi elaborado após a aquisição da sociedade nele avaliada (PURAS); (iii) a existência de pretensa irregularidade na apuração do ágio; (iv) a possibilidade de múltiplo aproveitamento do ágio, na forma em que contabilizado pelas sociedades envolvidas; (v) a amortização do ágio fora levada a efeito sem que sociedades controladas (Refeições Puras RID e INFRALL Administração) pela incorporada tivessem também sido alcançadas pela incorporação; (vi) as operações financeiras e societárias que antecederam e sucederam a aquisição – e posterior incorporação – da sociedade investida não teriam razão autônoma, significando apenas uma pluralidade de meios para um único objetivo: a geração do ágio.
>
> O que exala da narrativa da acusação, é que as razões acima identificadas sob os itens (i), (iv) e (vi) indicariam que as reais adquirentes do controle da PURAS – e, por conseguinte, detentoras do ágio – seriam a SODEXO S.A e a SPDB. Já as razões (ii), (iii) e (v) contaminariam a apuração do ágio e a sua consequente utilização.
>
> A razão (vi) acarretou, ainda, a qualificação da multa de ofício e a responsabilização solidária de sociedades e pessoas naturais supostamente envolvidas nas operações reprovadas pela fiscalização.
>
> Como consequência do entendimento da fiscalização pela indedutibilidade do ágio, a interessada teria deixado de recolher estimativas mensais dos tributos lançados. Disso resultou a exigência de ofício de multa isolada.
>
> A autoridade fiscal observou que, para suprir a indisponibilidade de capital (item (i) da síntese acima), a interessada realizou, diversas operações financeiras (item (vi) acima) antecedentes e em curto intervalo de tempo – contratos de mútuo tendo como mutuantes a SODEXO S.A (sua controladora francesa) e a SPDB (sociedade nacional também controlada pela SODEXO S.A). Em complemento, também recebeu aporte de capital por intermédio de subscrição de quotas efetuada pela SODEXO S.A.
>
> Os recursos obtidos na forma referida acima foram equivalentes aos empregados na aquisição da integralidade das ações da PURAS, pouco depois incorporada pela interessada.
>
> A fiscalização identificou, ainda, operações posteriores à incorporação, realizadas entre a interessada, a SODEXO S.A e a SPDB. Foram cessões de crédito (contra a interessada) da SODEXO S.A para a SPDB, seguidas da

Original

capitalização desses créditos (na interessada) e que teve como contrapartida à emissão de ações preferenciais, da mesma forma que ocorreu com posterior subscrição de capital (igualmente na interessada) também pela SPDB. Por fim, a interessada efetuou pagamento por mútuo à SODEXO S.A.

A interessada se defende, em síntese, alegando a regularidade formal das operações e o caráter oneroso delas. Aduziu que a decisão por se capitalizar com recursos de terceiros para a aquisição da PURAS é uma possibilidade legítima, e que assim o fez para não impactar seu fluxo de caixa ordinário. Disse que, em razão de seu porte, não teria dificuldades em captar recursos no mercado financeiro, mas que optou por fazê-lo de forma intragrupo, reprisando que tal via não a isentou dos encargos financeiros inerentes às espécies de operação em comento. Em adição, frisou que efetuou quitação integral dos ônus que contraiu nas operações em comento.

A defesa disse ainda que, tendo regularmente captado os recursos, a sociedade adquira e posteriormente incorporada revela-se como investimento seu, e não daqueles que, antes, lhes forneceram o capital necessário. Aduziu que nem faria sentido que de outra forma fosse, pois o interesse econômico na aquisição era unicamente seu, ante a afinidade entre o seu ramo de atuação e o da sociedade adquirida, o que não se identifica quando se observa as demais sociedades envolvidas. Concluiu que o investimento se justificou em razão das condições de mercado da época, a partir dos quais se poderia inferir resultados econômicos futuros favoráveis com aquela aquisição.

Sobre as operações financeiras e societárias efetuadas após a incorporação da PURAS pela interessada, a defesa argumentou que se trata de questões irrelevantes, pois o mérito da imputação fiscal é a geração do ágio amortizado. Como essas operações se deram após o regular pagamento pelo ágio, aduziu que a fiscalização deveria ter perquirido – e não o fez – a origem dos recursos empregados nas operações anteriores ao ágio. Não obstante, defendeu a licitude e o cabimento das operações posteriores, mencionando que foram todas executadas com respeito às devidas formalidades, com a incidência dos encargos contratados e com afastamento superior a dois anos da incorporação da PURAS.

A autoridade fiscal também anotou que as supostas reais adquirentes (SODEXO S.A e SPDB) mantiveram controle contábil dos valores que movimentaram em favor da interessada como investimentos. Também por isso, inferiu que essas sociedades seriam as reais adquirentes da PURAS. Ademais, tendo elas escriturado o montante que serviu ao pagamento do ágio dessa forma (como investimento), poderiam, quando da realização dos ganhos no investimento, amortizar tais valores, na qualidade de investidores efetivos na sociedade adquirida (item (iv) da síntese efetuada acima neste capítulo).

A interessada se defende afirmando que, no tocante à SPDB, é confusa a fala fiscal da autuante, vez que a contabilização das ações preferenciais adquiridas por esta sociedade fora efetuada regularmente. Já sobre a imutabilidade do patrimônio da SODEXO S.A, fato que, para a fiscalização demonstrou a manutenção do investimento, a defesa disse não ser isso indício de ser sua controladora francesa a real investidora, bem como a ela não garantir o aproveitamento fiscal do ágio no exterior.

Sobre a intempestividade do laudo técnico (item (ii) acima) que apurou o ágio em questão, a fiscalização aponta que o documento foi elaborado cerca de três meses após a aquisição das quotas da PURAS. Afirma que, em razão de tal fato,

Original

o ágio pago não atende aos requisitos legais, pois, ainda que somente em momento posterior a legislação pátria tenha passado a exigir laudo prévio, as normas de regência à época dos fatos já estabeleciam a forma de contabilização do ágio pago, bem como que a escrituração de tal parcela se desse com amparo de documentação que apurasse o valor.

A interessada qualifica como descabida a exigência de laudo prévio pela fiscalização, pois, como a própria autoridade fiscal consignou nos autos, não havia previsão legal nesse sentido. Ademais, afirma que não teria qualquer interesse econômico em pagar ágio indevido, razão pela qual realizou estudos prévios quanto à viabilidade do negócio, valendo-se, para tanto, do método do fluxo de caixa descontado sobre as projeções futuras da empresa adquirida. Assim, o laudo posteriormente apresentado por empresa especializada serviu somente para confirmar a assertividade da operação.

A fiscalização apontou vício na apuração do ágio pago (item (iii) acima), pois ele deveria ser quantificado na época da aquisição e não da incorporação, sendo esta somente o termo inicial para a amortização do investimento. Ocorre que o valor de aquisição foi, por óbvio, fixado no primeiro evento, ao passo que o valor do patrimônio líquido da sociedade adquirida se alterou até o dia da incorporação. Por conseqüência, o ágio, diferença entre esses dois valores, também se modificou.

A interessada argumenta que entre a aquisição e a incorporação o patrimônio líquido da adquirida aumentou, reduzindo, por conseguinte o montante a título de ágio da operação. De tal quadro, não teria resultado nenhum prejuízo ao erário, pois com isso o que também se reduziu foi a amortização a que ela fazia jus. Ademais, deduzir da base de cálculo dos tributos em questão a amortização do ágio é uma faculdade do sujeito passivo, razão pela qual, se a dedução se dá em montante inferior ao que poderia ser, não há qualquer ilicitude no fato.

A fiscalização também apontou que a incorporação da PURAS se deu sem a correspondente absorção da RID e da INFRALL (item (v) do início deste capítulo), das quais a primeira era controladora. Neste ponto, a defesa argumentou que as duas empresas não incorporadas pela interessada tinham seus resultados registrados por equivalência patrimonial junto à incorporada, antes sua controladora. Assim, não existiria ágio a ser pago por essas duas empresas e até mesmo o valor do patrimônio líquido de ambas foi subtraído do valor de aquisição da PURAS para fins de determinação do ágio.

Da dedutibilidade da amortização do ágio.

O ágio surge na aquisição de investimento avaliado pelo método da equivalência patrimonial e corresponde à diferença a maior entre o preço de aquisição e o valor do patrimônio líquido contábil da participação societária adquirida.

Não por acaso, assinala Sérgio de Iudícibus (in: Manual de Contabilidade. S. Paulo: Ed. Atlas, 2003, p.180): “o conceito de ágio ou deságio, aqui, não é o da diferença entre o valor pago pelas ações e seu valor nominal, mas a diferença entre o valor pago e o valor patrimonial das ações, e ocorre quando adotado o método da equivalência patrimonial”. Prosseguindo, o autor alerta que “a CVM determina que o ágio ou o deságio apurado na aquisição ou subscrição de investimentos seja contabilizado com indicação do fundamento econômico (Instrução no 247/96, art. 14)”.

Original

Do conceito acima descrito, destaca-se que os pressupostos do ágio são a aquisição de participação societária e a existência de fundamento econômico. E por fazer parte do custo de aquisição das quotas ou ações de uma sociedade, tem grande relevância na determinação do valor do eventual ganho de capital.

Na legislação tributária, o ágio em investimentos está disposto no artigo 20 do Decreto- Lei no 1.598/77. Em síntese, o comando legal determinava, em sua redação vigente à época dos fatos, que o contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição, desdobrar o custo de aquisição em valor do patrimônio líquido e ágio ou deságio na aquisição do investimento. O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar o fundamento econômico. Vejamos:

"Art 20 - O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em:

I - **valor de patrimônio líquido na época da aquisição**, determinado de acordo com o disposto no artigo 21; e

II - ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o número I.

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

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

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

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

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

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

O ágio decorrente de negociações societárias deve obedecer a determinadas diretrizes estabelecidas pela Lei no 9.532/97. O referido regramento legal surgiu justamente com o objetivo de estabelecer condições para a dedutibilidade dos encargos de amortização do ágio, e também de forma a coibir alguns abusos, os quais eram cometidos sob a denominação de planejamento tributário. O legislador definiu os contornos das situações em que os encargos dessa amortização podem ser deduzidos para a apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL como consta do parágrafo 11 da Exposição de Motivos n° 644/MF, relacionada à Medida Provisória n° 1.602, que por sua vez foi convertida (com alterações) na Lei n° 9.532/97:

"11. O art. 8º estabelece o tratamento do ágio ou deságio decorrente da aquisição, por uma pessoa jurídica, de participação no capital de outra, avaliada pelo método da equivalência patrimonial.

Atualmente, pela inexistência de regulamentação legal relativa a esse assunto, diversas empresas, utilizando dos já referidos "planejamentos tributários", vêm utilizando o expediente de adquirir empresas deficitárias, pagando ágio pela participação, com a finalidade única de gerar ganhos de natureza tributária mediante o expediente, nada ortodoxo, de incorporação da empresa lucrativa pela deficitária.

Com as normas previstas no Projeto, esses procedimentos não deixarão de acontecer, mas, com certeza, ficarão restritos às hipóteses de casos reais, tendo em vista o

Original

desaparecimento de toda vantagem de natureza fiscal que possa incentivar a sua adoção exclusivamente por esse motivo."

A Lei n° 9.532/97 passou a estabelecer as condições para a dedutibilidade dos encargos de amortização do ágio pago, cujo descumprimento implica a impossibilidade de o sujeito passivo deduzidos na apuração de seu lucro real e da base de cálculo da CSLL. Os artigos 7º e 8º disciplinam tal tratamento tributário:

"Art. 7º A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de

incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977:

I - deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "a" do § 2o do art. 20 do Decreto-Lei no 1.598, de 1977, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;

II - deverá registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "c" do § 2o do art. 20 do Decreto-Lei no 1.598, de 1977, em contrapartida a conta de ativo permanente, não sujeita a amortização;

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2° do art. 20 do Decreto-lei n° 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração;

IV - deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2o do art. 20 do Decreto-Lei no 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados durante os cinco anos-calendários subseqüentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período de apuração.

§ 1o O valor registrado na forma do inciso I integrará o custo do bem ou direito para efeito de apuração de ganho ou perda de capital e de depreciação, amortização ou exaustão.

§ 2o Se o bem que deu causa ao ágio ou deságio não houver sido transferido, na hipótese de cisão, para o patrimônio da sucessora, esta deverá registrar:

a) o ágio, em conta de ativo diferido, para amortização na forma prevista no inciso III;

b) o deságio, em conta de receita diferida, para amortização na forma prevista no inciso IV.

§ 3o O valor registrado na forma do inciso II do caput:

a) será considerado custo de aquisição, para efeito de apuração de ganho ou perda de capital na alienação do direito que lhe deu causa ou na sua transferência para sócio ou acionista, na hipótese de devolução de capital;

b) poderá ser deduzido como perda, no encerramento das atividades da empresa, se comprovada, nessa data, a inexistência do fundo de comércio ou do intangível que lhe deu causa.

§ 4o Na hipótese da alínea "b" do parágrafo anterior, a posterior utilização econômica do fundo de comércio ou intangível sujeitará a pessoa física ou jurídica usuária ao pagamento dos tributos e contribuições que deixaram de ser pagos, acrescidos de juros de mora e multa, calculados de conformidade com a legislação vigente.

§ 5o O valor que servir de base de cálculo dos tributos e contribuições a que se refere o parágrafo anterior poderá ser registrado em conta do ativo, como custo do direito.

Art. 8o O disposto no artigo anterior aplica-se, inclusive, quando:

a) o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor de patrimônio líquido;

b) a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária." (g.n.)

Original

Até o advento dessas normas carreadas na Lei no 9.532/97, as amortizações contabilmente efetuadas relativamente ao ágio deveriam ser adicionadas ao lucro líquido para a apuração do lucro real, conforme determinava o artigo 25 do já aludido Decreto-lei no 1.598/77. Somente no momento da alienação ou da baixa da participação societária adquirida é que, com o reconhecimento do ágio como custo do investimento para apuração de ganho ou perda de capital, tal parcela operava efeitos tributários.

Até então, o aproveitamento tributário do ágio na incorporação da sociedade adquirida como investimento era, por construção jurídica, vista como alienação ao próprio investidor. Evidentemente que tal mecanismo, sem fundamento legal que lhe balizasse, dava azo aos abusos comentados na exposição de motivos acima reproduzida. Do mesmo modo, a insegurança jurídica do tema era um fator desmotivador para investimentos privados no contexto do Programa Nacional de Desestatização (PND), instituído pela Lei no 8.031/90.

Dentre os objetivos fundamentais do PND estavam a alienação de empresas estatais (Lei no 8.031/90, "Art. 1° É instituído o Programa Nacional de Desestatização, com os seguintes objetivos fundamentais: I - reordenar a posição estratégica do Estado na economia, transferindo à iniciativa privada atividades indevidamente exploradas pelo setor público;") pelo máximo valor possível e, com isso, aumentar o estoque de capital ("II - contribuir para a redução da dívida pública, concorrendo para o saneamento das finanças do setor público;"), sobretudo considerando que a receita pública originária – decorrente da alienação de patrimônio - é imune à tributação da renda (CF, "Art. 150. (...), é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) VI - instituir impostos sobre: (...) a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;").

Nesse contexto é que se fez necessária a edição da Lei no 9.532/97. Seu artigo 7o, já reproduzido acima, positivou a incorporação como realização do investimento (aquisição da participação societária anterior), concedendo, mais que segurança jurídica, verdadeiro incentivo tributário às sociedades privadas dispostas a adquirir (e incorporar) estatais por preço que incorporasse a expectativa de rentabilidade futura (goodwill).

Não obstante, era sabido que as sociedades mais propensas a aportar capital nas privatizações de empresas estatais, seriam holdings puras – sociedades cujo objeto principal não é a realização de atividade empresária, mas o investimento em sociedades economicamente operantes. Exatamente por tal traço característico, tais sociedades adquirentes não se beneficiariam da amortização do ágio, afinal seus resultados contábeis advêm, pelo método da equivalência patrimonial, do resultado das sociedades investidas.

Assim, exceto se a adquirente fosse uma holding mista – aquela que detém participação societária noutras empresas, mas também realiza atividade econômica –, não haveria base de cálculo (lucro real ou base de CSLL) da qual se pudesse deduzir a amortização do ágio como despesa. Daí foi preciso permitir tal dedução por parte da empresa adquirida, como forma de o favor fiscal chegar (pela via da equivalência patrimonial) à sociedade investidora. Isso se fez com a edição do artigo 8o, transcrito acima.

Com isso, se por um lado a solução legislativa em comento fomentou as privatizações que lhe foram contemporâneas, conferiu apenas relativa segurança jurídica à dedução do ágio amortizado. Isso porque o expresso permissivo do artigo 7o para os casos de incorporação, quando estendido para a situação do artigo 8o - que se convencionou chamar de "incorporação reversa" ou "incorporação às avessas" – pavimentou o caminho para a via do abuso de direito.

Isso porque, para que houvesse o aproveitamento indevido do ágio bastaria que, cumprindo todas as formalidades necessárias, (i) uma empresa lucrativa e com valor de patrimônio líquido defasado (PJ "A") fosse adquirida por seu valor de mercado (portanto, com ágio) por uma empresa veículo (PJ "B"), subsidiária integral de uma holding (PJ "C"). Posteriormente, (ii) "A" incorpora "B" e (iii) as cotas ou ações de "A" são utilizadas (pelo valor de mercado) para a integralização de capital em "B".

Original

Com isso, "A" fica formalmente autorizada a deduzir o ágio de si mesmo. Não bastasse, por força do artigo 36 da Lei no 10.637/02 - até o advento da Lei no 11.196/05, que revogou tal dispositivo - "C" (que passou de uma participação de valor "X" em "B" para um valor "X+ágio" em "A") poderia diferir a tributação com o ganho de capital (ágio) auferido na operação.

E assim chegamos ao ponto em que a utilização tributária de ágio obtido em operações societárias precisou ser foco de constante atenção do Fisco, mormente em casos como o presente, em que há uma empresa controladora (SODEXO S.A) fornecendo recursos para que a adquirente (interessada) incorpore a sociedade investida (PURAS).

Largamente citados pelas partes, os artigos 385 e 386 do Decreto n° 3.000/99, Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99) em voga na ocasião, consolidando, com sutis alterações redacionais, os dispositivos legais citados anteriormente, fixaram o tratamento tributário do ágio ou do deságio nos casos de incorporação, fusão ou cisão:

"Desdobramento do Custo de Aquisição

*Art. 385. **O contribuinte q**ue avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido **deverá**, por ocasião da aquisição da participação, **desdobrar o custo de aquisição em** (Decreto-Lei no 1.598, de 1977, art. 20):*

*I - **valor de patrimônio líquido na época da aquisição**, determinado de acordo com o disposto no artigo seguinte; e*

*II - **ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o inciso anterior**.*

§ 1o O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento (Decreto-Lei no 1.598, de 1977, art. 20, § 1o).

§ 2o O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico (Decreto-Lei no 1.598, de 1977, art. 20, § 2o):

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

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

III - fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

***§ 3o O lançamento com os fundamentos de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração** (Decreto-Lei no 1.598, de 1977, art. 20, § 3o).*

Tratamento Tributário do Ágio ou Deságio nos Casos de Incorporação, Fusão ou Cisão

*Art. 386. **A pessoa jurídica** que absorver patrimônio de outra, em virtude de*

incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no artigo anterior (Lei no 9.532, de 1997, art. 7o, e Lei no 9.718, de 1998, art. 10):

I - deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata o inciso I do § 2o do artigo anterior, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;

II - deverá registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso III do § 2o do artigo anterior, em contrapartida a conta de ativo permanente, não sujeita a amortização;

*III - **poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do § 2o** do artigo anterior, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados **posteriormente à incorporação, fusão ou cisão**, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração;*

Original

IV - deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do § 2o do artigo anterior, nos balanços correspondentes à apuração do lucro real, levantados durante os cinco anos-calendário subseqüentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no mínimo, para cada mês do período de apuração.

§ 1o O valor registrado na forma do inciso I integrará o custo do bem ou direito para efeito de apuração de ganho ou perda de capital e de depreciação, amortização ou exaustão (Lei no 9.532, de 1997, art. 7o, § 1o).

§ 2o Se o bem que deu causa ao ágio ou deságio não houver sido transferido, na hipótese de cisão, para o patrimônio da sucessora, esta deverá registrar (Lei no 9.532, de 1997, art. 7o, § 2o):

I - o ágio em conta de ativo diferido, para amortização na forma prevista no inciso III;

II - o deságio em conta de receita diferida, para amortização na forma prevista no inciso IV.

§ 3o O valor registrado na forma do inciso II (Lei no 9.532, de 1997, art. 7o, § 3o):

I - será considerado custo de aquisição, para efeito de apuração de ganho ou perda de capital na alienação do direito que lhe deu causa ou na sua transferência para sócio ou acionista, na hipótese de devolução de capital;

II - poderá ser deduzido como perda, no encerramento das atividades da empresa, se comprovada, nessa data, a inexistência do fundo de comércio ou do intangível que lhe deu causa.

§ 4o Na hipótese do inciso II do parágrafo anterior, a posterior utilização econômica do fundo de comércio ou intangível sujeitará a pessoa física ou jurídica usuária ao pagamento dos tributos ou contribuições que deixaram de ser pagos, acrescidos de juros de mora e multa, calculados de conformidade com a legislação vigente (Lei no 9.532, de 1997, art. 7o, § 4o).

§ 5o O valor que servir de base de cálculo dos tributos e contribuições a que se refere o parágrafo anterior poderá ser registrado em conta do ativo, como custo do direito (Lei no 9.532, de 1997, art. 7o, § 5o).

§ 6o O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, quando (Lei no 9.532, de 1997, art. 8o):

I - o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor do patrimônio líquido;

II - a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária.

§ 7o Sem prejuízo do disposto nos incisos III e IV, a pessoa jurídica sucessora poderá classificar, no patrimônio líquido, alternativamente ao disposto no § 2o deste artigo, a conta que registrar o ágio ou deságio nele mencionado (Lei no 9.718, de 1998, art. 11)." (g.n.)

Assim, restam legalmente demonstrados os requisitos para a dedutibilidade do ágio amortizado referido como doutrinariamente apontados, na abertura deste capítulo: efetiva aquisição de participação societária, com posterior incorporação, e a existência de fundamento econômico.

A seguir, passa-se, então, à avaliação da incidência desses dois requisitos no caso em tela.

Da aquisição societária e posterior incorporação.

Não sendo a sociedade adquirida de capital aberto, a aquisição de participação societária pode se dar por um contrato típico de compra e venda das cotas ou das ações, conforme o caso. Sobre essa espécie contratual, dispõe o Código Civil:

"Art. 482. A compra e venda, quando pura, considerar-se-á obrigatória e perfeita, desde que as partes acordarem no objeto e no preço." (g.n.)

Original

Os elementos dessa espécie contratual são, por conseguinte, as partes, o objeto e o preço. À parte compradora incumbe o pagamento do preço, nos moldes em que for contratado e em expressão monetária não vedada em lei:

"Art. 481. Pelo contrato de compra e venda, um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro, a pagar-lhe certo preço em dinheiro." (g.n.)

Assim, para que se diga que, no caso em tela, houve aquisição de participação societária nos moldes em que defendido, é preciso identificar a livre manifestação de vontade das partes envolvidas. Uma das possibilidades para tanto é a existência de um instrumento contratual que contenha como partes os titulares das ações da PURAS (vendedores) e a interessada (compradora) e que tenha como objeto as ações da referida empresa, relacionadas a um certo preço por seu todo. Esse elemento existe e consta das fls. 141 e ss:

(...)

Identificada a existência do contrato, é preciso saber se o negócio foi concretizado. Para os fins do p.p. – decidir acerca da escorreita constituição de ágio dedutível pelo adquirente de participação em sociedade posteriormente incorporada – o que mais importa, nessa verificação acerca da concretização da compra e venda, é saber se o comprador (a interessada) efetuou o pagamento do preço contratualmente estipulado.

A cláusula 2.2 acima reproduzida dispõe sobre o "preço de compra", fixando seu valor bruto em R$ 1.200.000.000,00. Continua o pacto afirmando que o valor líquido se desdobraria (i) num "valor inicial" de R$ 931.0002.590,00, a ser pago pelo comprador aos vendedores via TED, e (ii) num "valor do depósito em garantia" de R$ 230.000.000,00, a ser depositado pelo comprador numa "conta controlada".

Às fls. 6.552 consta extrato bancário do vendedor que atesta o recebimento da TED que quita o "valor inicial", informação corroborada pelo comprovante de pagamento de fls. 6.553.

Às fls. 6.555 consta o contrato de "conta controlada" firmado pelo comprador e pelos vendedores das ações da sociedade adquirida (PURAS).

O saldo da "conta controlada" é demonstrado pelo documento de fls. 6.597.

Assim, demonstrado está que houve a concretização de um negócio jurídico de compra e venda, (i) cujo objeto foi a integralidade das ações da PURAS, (ii) tendo como parte compradora a interessada e (iii) com preço certo, ajustado e pago pelo comprador no mesmo montante em que contabilizado para fins de determinação do ágio cuja dedutibilidade ora se discute.

Não há falar, por conseguinte, em aquisição efetivamente realizada por terceiros, porém em nome da interessada. Quem figurou no contrato como adquirente foi a própria interessada, que também suportou a integralidade do valor pactuado no negócio.

Quanto à incorporação da PURAS pela interessada, consta às fls. 6.727 e ss o respectivo protocolo de justificação, de onde se extrai o seguinte:

(,,,)

Tal protocolo foi aprovado pelos acionistas da interessada, conforme atesta a ata de assembléia geral (fls. 6.724 e ss).

O instituto da incorporação está conceituado no caput do artigo 227 da Lei no 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas), o qual dispõe:

"Art. 227. A incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações.

§ 1o A assembléia-geral da companhia incorporadora, se aprovar o protocolo da operação, deverá autorizar o aumento de capital a ser subscrito e realizado pela

Original

incorporada mediante versão do seu patrimônio líquido, e nomear os peritos que o avaliarão.

§ 2o A sociedade que houver de ser incorporada, se aprovar o protocolo da operação, autorizará seus administradores a praticarem os atos necessários à incorporação, inclusive a subscrição do aumento de capital da incorporadora.

§ 3o Aprovados pela assembléia-geral da incorporadora o laudo de avaliação e a incorporação, extingue-se a incorporada, competindo à primeira promover o arquivamento e a publicação dos atos da incorporação." (g.n.)

A incorporação é uma forma de agregação de empresas, mediante a versão do patrimônio da sociedade incorporada - e sua consequente extinção - para a sociedade incorporadora, podendo haver ou não emissão de novas quotas ou ações por parte do incorporador aos sócios que são agregados.

Como se vê, a Lei no 6.404/76 exige a realização de determinados procedimentos para a consecução da incorporação, tais como, laudo de avaliação, assembléias gerais das sociedades interessadas devidamente consolidadas em atas e a formalização de protocolo e justificação da incorporação, com a finalidade de defender os acionistas e terceiros credores impedindo, assim, que os bens sejam incorporados ao patrimônio da empresa por valor superior ao de mercado.

No caso em tela, à luz dos documentos com trechos acima reproduzidos, constata-se a higidez da incorporação, pela interessada, da sociedade antes adquirida.

Aliás, é oportuno assinalar descabido o desvalor dado pela autoridade fiscal à confiabilidade dos valores laudados em razão da existência de novo laudo de avaliação - além daquele apresentado pela interessada como referente à aquisição das ações -, elaborado por outra empresa especializada, por ocasião da incorporação. É que, como se colhe do dispositivo transcrito acima, trata- se de elemento essencial para a formalização da operação societária em questão.

Assim, constatada a regularidade formal da incorporação da PURAS pela interessada, resta saber se a formação do preço que fez surgir o ágio em questão se deu sob adequada fundamentação econômica.

É o que se passa a analisar a seguir.

Da fundamentação econômica da aquisição societária.

A proteção constitucional à propriedade privada (art. 5o, caput e inciso XXII) e à liberdade econômica (art. 170) encontram esteio no Estado Democrático de Direito (art 1o), cuja principal manifestação de ordem prática é a legalidade, tanto em seu em sentido amplo (art. 5o, II), como em seu sentido estrito (art. 150, I, no que pertine à matéria tributária). São fatores que, em seu conjunto, edificam uma regra geral de livre escolha, pelo particular, de meios para a gestão de seu patrimônio.

A aquisição de participação societária ocorre por razões de conjuntura econômica ou mesmo de proteção do patrimônio das empresas ou de seus sócios, de planejamento tributário, de integração operacional, de fortalecimento competitivo no mercado, de mudança de ramo de atividade ou de infinitas outras. A incorporação é forma de reorganização de sociedades que abarca objetivos similares, com o diferencial de pressupor um arranjo empresarial pelo qual a pessoa jurídica incorporada é extinta.

No caso em tela, o fundamento econômico, em sentido amplo, para aquisição e incorporação da PURAS foi apresentado de modo satisfatório tanto no contrato de compra e venda de ações como no protocolo de justificação da incorporação. Em síntese, afirmou-se a busca de sinergia entre as empresas envolvidas (a interessada e a PURAS), atuantes no mesmo segmento de mercado - refeições industriais. A expectativa de resultados futuros positivos motivou a aquisição da participação societária. E a eficiência operacional, inclusive pela via da redução de custos, justificou a incorporação.

Original

Nenhum mal haveria se, no contexto da redução de custos em tela, houvesse se vislumbrado somente a redução lícita de tributos, ante a possibilidade de deduzir a amortização do ágio verdadeiro pago na aquisição das ações. Tal objetivo, por si só, já seria o bastante para legitimar a operação societária, ante a "reserva absoluta" de lei para a imposição de ônus tributário, como, com habitual brilhantismo expõe Alberto Xavier (in: Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva. São Paulo: Dialética, 2001. p. 17-18):

"A lei deve conter não só o fundamento da conduta da Administração, mas também o próprio critério de decisão do órgão de aplicação do direito no caso concreto, ao invés do que sucede na 'reserva relativa', em que, muito embora seja indispensável a lei como fundamento para as intervenções da Administração nas esferas de liberdade e de propriedade dos cidadãos, ela não tem que fornecer necessariamente o critério de decisão no caso concreto, que o legislador pode confiar à livre valoração do órgão de aplicação do direito, administrador ou juiz." (g.n.)

Mas o caso presente se mostra legítimo até mesmo para os que entendem que a economia fiscal não se esgota na observância da lei tributária, uma vez que as razões mercadológicas e operacionais informadas pela defesa são verossímeis e críveis no contexto em que estavam inseridas, à época dos fatos, a interessada e a PURAS. Na lição de Marco Aurélio Greco:

"(...) é igualmente essencial invocar a solidariedade, a capacidade contributiva e a isonomia. (...) tributo justo será também aquele que, efetivamente, captar a capacidade contributiva demonstrada pelos fatos geradores escolhidos pelo legislador ou que atender aos princípios da solidariedade e da isonomia, e assim por diante."

Tanto assim que nem mesmo a autoridade fiscal - que, diga-se, desenvolveu notável auditoria – ousou duvidar do propósito negocial da operação societária. Sobre o negócio jurídico analisado, a fiscalização concentrou-se em afirmar serem outros os reais adquirentes da PURAS, entendimento que, por tudo o até aqui exposto, não se revela acertado.

Mas se para fins de direito empresarial e societário a operação analisada não revela vícios – apresentando propósito negocial legítimo e formalização adequada dos atos que a concretizaram -, é preciso prosseguir na análise do feito sob a ótica tributária.

Isso porque, para fins tributários, o fundamento econômico requerido para a dedutibilidade do ágio há de existir tanto em sentido amplo (substância econômica, propósito negocial), analisado até este ponto do presente capítulo, como em sentido estrito. E este sentido estrito deve ser avaliado em suas vertentes objetiva – correta e demonstrável quantificação do ágio – e subjetiva – quem suportou o ágio cuja amortização foi deduzida.

No que tange ao aspecto subjetivo do fundamento econômico em sentido estrito, no capítulo anterior foi possível identificar que o ônus direto da aquisição das ações da PURAS recaiu sobre a interessada. Mas a fiscalização aduz que, indiretamente, o preço foi pago pela SODEXO S.A e pela SPDB, que, em datas vizinhas à aquisição, capitalizaram a interessada.

Nesse contexto, é preciso observar que a rapidez com que os recursos foram postos à disposição da interessada, bem assim a proximidade das datas dos atos jurídicos de relevo – contratos de mútuo e subscrição de capital na interessada vs aquisição das ações na PURAS - não constitui, por si só, ilicitude ou mesmo indício suficiente de artificialidade que permita concluir pela ocorrência de simulação engendrada para a geração de vantagem fiscal.

Para que se possa concluir pela existência de um estratagema ilícito para aquisição da PURAS por uma interposta pessoa jurídica – a comumente denominada "empresa veículo", nesse caso, supostamente, a interessada – que adquire em nome próprio, mas em proveito alheio, a sociedade investida, é preciso perquirir se houve ou não a quitação dos valores tomados da SODEXO S.A e da SPDB.

Original

Atenta à questão, a fiscalização, por intermédio dos termos no 3, 4 e 5 (fls. 420, 533 e 578, intimou a interessada a comprovar a quitação dos valores obtidos junto à SODEXO S.A e à SPSB e que lhe capitalizaram o suficiente para a aquisição das ações da PURAS.

O valor de R$ 220.000.000,00, obtido em mútuo junto à SODEXO S.A, foi integralmente pago, conforme o contrato de câmbio de fls. 431 e ss, que atesta a remessa do valor à credora.

(...)

Os demais R$ 490.000.000,00 também obtidos junto à SODEXO S.A foram cedidos por esta à SPDB, conforme documentos de fls. 475 e ss.

(...)

Quanto aos valores diretamente devidos à SPDB, todos os créditos foram convertidos em ações:

(...)

A fiscalização, então, concluiu que essas quitações não seriam o bastante para afastar a tese de que a SODEXO S.A e a SPDB seriam as reais adquirentes. Isso porque a primeira teria mantido o valor de seu patrimônio inalterado, enquanto a segunda teria escriturado o valor dos créditos contra a interessada em conta contábil nominada "investimentos". Aduziu que, com isso, criou-se uma forma de multiplicar o ágio, que poderia ser deduzido também por essas duas sociedades.

Pois bem. Quanto à SODEXO S.A, sociedade estrangeira sediada na França, é impossível afirmar que auferiria, em seu país, algum benefício fiscal fruto dessa operação. Ao menos, não consta dos autos que a lei francesa albergue a dedução do ágio pago no Brasil por sociedade controlada pela pessoa jurídica francesa – ou, ainda que assim fosse, ágio pago, no Brasil, por PJ francesa.

Quanto à SPDB, nada mais natural que escriture as ações que adquiriu em conta de investimentos, mormente quando se tratam de títulos preferenciais que, justamente por não terem direito a voto, conferem (como a própria denominação permite inferir) preferência na remuneração do capital investido. Tanto mais quando essas ações não dizem respeito à atividade da companhia investidora. A esse respeito, vale conferir o que diz a Lei no 6.404/76:

"Art. 178. No balanço, as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia.

§ 1o No ativo, as contas serão dispostas em ordem decrescente de grau de liquidez dos elementos nelas registrados, nos seguintes grupos:

I – ativo circulante; e

II – ativo não circulante, composto por ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível. (...)

***Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo**: (...)*

***III - em investimentos: as participações permanentes em outras sociedades e os direitos de qualquer natureza, não classificáveis no ativo circulante, e que não se destinem à manutenção da atividade da companhia ou da empresa**; (...)"* (g.n.)

Acerca do tema, cabe ainda observar o que dispõe o Parecer Normativo CST no 347/70, que, tratando da escrituração contábil mantida pelas pessoas jurídicas, assim diz:

Original

"A forma de escriturar suas operações é de livre escolha do contribuinte, dentro dos princípios técnicos ditados pela Contabilidade e **a repartição fiscal só a impugnará se a mesma omitir detalhes indispensáveis à determinação do verdadeiro lucro tributável**.

Às repartições fiscais não cabe opinar sobre processos de contabilização, os quais são de livre escolha do contribuinte.

Tais processos só estarão sujeitos à impugnação quando em desacordo com as normas e padrões de contabilidade geralmente aceitos ou que possam levar a um resultado diferente do legítimo." (g.n.)

Assim, também sobre esse prisma, segundo o qual a contabilização efetuada pela SPDB em nada afetou concretamente o seu resultado tributável, nenhum impacto traz ao caso em tela.

Restando patente a regularidade do fundamento econômico em senso estrito por sua vertente subjetiva, incumbe-nos avaliar se há algum vício de caráter objetivo. Com tal mister, é preciso apreciar se estão presentes quaisquer máculas na apuração do ágio deduzido.

A fiscalização apontou que o laudo que quantificou o ágio teria sido concluído posteriormente à aquisição, o que inviabilizaria a escrituração do montante com base em documentos, na forma exigida em lei. Disse, ainda, que o ágio foi amortizado com base na diferença entre o preço pago e o patrimônio líquido na data da incorporação, e não da aquisição.

Sobre a data de referência a ser tomada na apuração do ágio, não restam dúvidas que o ordenamento jurídico elegeu a data de aquisição, e não a da incorporação. É o patrimônio líquido mensurado neste momento que deve ser subtraído do preço total para que determine o valor do ágio. Essa é a inteligência do já transcrito artigo 20 do DL nº 1.598/77 ("Art 20 - O contribuinte (...) deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em: I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, (...) ; e II - ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o número I." (g.n.)).

Mas nem mesmo a infamada tipicidade cerrada do Direito Tributário impõe a leitura acrítica da norma. Em casos como o presente, é preciso observar que a dedução do ágio apurado é uma faculdade posta ao sujeito passivo (Lei no 9.532/97, "Art. 7o A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977: I - deverá (...); II - deverá (...); III - poderá amortizar o valor do ágio (...) nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, (...);" (g.n.)) e que, se utilizada, operará única e exclusivamente em seu favor.

Assim, obviamente inalterado o preço de aquisição, acaso a tomada em conta do patrimônio líquido se dê em data diferente do dia de aquisição da participação societária, é preciso observar o efeito prático de tal atecnia. Se disso resultou a consideração de um patrimônio menor, o ágio – ainda que dedutível para fins fiscais - foi indevidamente majorado, disso resultando a necessidade de glosa do excesso. Mas se o patrimônio líquido considerado foi maior do que o que deveria – justamente como no caso dos autos, em que o PL na aquisição era R$ 35.684.854,69 e na incorporação foi a R$ 48.712.015,52 – o resultado foi o exercício da faculdade do contribuinte numa extensão menor do que poderia ter feito. Ou seja, não houve nenhum prejuízo ao erário.

Em ponto correlato a essa questão da data de referência do patrimônio líquido, a fiscalização questionou a incorporação apenas da PURAS, e não de suas subsidiárias integrais – INFRALL e RID. Ocorre que, na posição em que ocupavam no grupo econômico PURAS (e ocupam atualmente, junto à interessada), essas sociedades têm seus resultados levado a efeito no resultado de sua controladora – antes a PURAS, atualmente a interessada – pelo método da equivalência patrimonial. Desse modo, a previsão de resultados futuros da PURAS, utilizada para a precificação da companhia, já

Original

era composta pelo resultado do todo, não havendo falar em apuração de ágio em separado e nem em obrigatoriedade de incorporação das controladas. A única providência cabível era a exclusão do patrimônio líquido da INFRALL e da RID, nos exatos termos em que realizado pela interessada.

Ainda sobre a apreciação da vertente objetiva do fundamento econômico em sentido estrito, é preciso observar como se deu a efetiva apuração do valor do ágio. Quando, no curso do procedimento fiscal, a interessada foi intimada a apresentar o laudo de avaliação que subsidiou a aquisição, apresentou o documento de fls. 67 e ss, datado (22/12/2011) de mais de três meses após o evento aquisitivo (06/09/2011).

Desta feita, a fiscalização considerou o laudo intempestivo e incompatível com as normas afetas ao tema, ante a exigência normativa de documento que dê base ao ágio a ser escriturado. A autoridade fiscal bem assinalou que a previsão legal expressa quanto à necessidade de laudo prévio só se deu para fatos ocorridos após 01/01/2015, por força do que veio a dispor a Lei no 12.973/14. Não obstante, assinalou que, se a norma já vigente na época impunha a necessidade de documentos que embasassem a escrituração, indiretamente já exigia um laudo anterior à aquisição.

Neste ponto, é preciso especial atenção ao princípio da legalidade. O § 3º do artigo 20 do DL no 1.598/77 não previa qualquer particularidade para o demonstrativo exigido, muito menos que fosse um laudo ou que tivesse existência formal anterior à escrituração ("Art. 20. (...)§ 3o - O lançamento com os fundamentos de que tratam as letras a e b do § 2o deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração." (g.n.)).

É preciso ter em conta que a dinâmica empresarial não autoriza os administradores privados a só tomarem decisões após a vista de um documento perfeito, acabado e formalmente estabelecido. Em situações como a que ora se aprecia é intuitivo perceber que uma aquisição societária de tal monta demandou uma série de análises, reuniões e debates.

Documentos informais, e-mails e planilhas certamente foram produzidos para tratar o tema em questão, possivelmente até mesmo com excertos do laudo formalmente recebido apenas em 22/12/2011. Dentre estes documentos, certamente estão os slides de fls. 6.217/6.405, que contemplam planos estratégicos de expansão da interessada e datam de maio de 2011. Ainda que reste evidente que a interessada andou mal ao não apresentar o referido material – talvez por ter sido especificamente demandada por um "laudo" nas intimações que recebeu –, não se pode ignorar-lhes a existência.

Sob tal contexto, não é exagerado afirmar que há real possibilidade de o laudo datado do de 22/12/2011 ter sido formalmente apresentado nesta data - ou mesmo elaborado em seu todo - unicamente para o resguardo tributário da interessada quanto ao preço da aquisição societária. Igual motivação deve ter conduzido a interessada a mandar elaborar o segundo laudo – aquele exigido pelo artigo 227 da Lei no 6.404/76, para a incorporação – encomendado a uma empresa especializada diferente da que produziu o primeiro laudo certamente para que não se afirmasse que houve mera repetição dos fundamentos do primeiro documento.

Ainda que assim não tenha sido, é relevante observar que, para fins tributários, a interessada é obrigada à escrituração contábil em seu formato digital (ECD), cujo prazo para elaboração e apresentação à Receita Federal é o último dia útil do mês de junho do ano seguinte. Especificamente para os casos de operações societárias, o termo final é o último dia útil do mês subsequente ao do evento. É o que determinava a Instrução Normativa no 787/07, vigente à época dos fatos, conforme transcrição dos trechos de relevo para o caso feita abaixo. Com vistas a tais prazos, ainda que fosse necessário um documento específico, elaborado sob a forma de um laudo, aquele datado de 22/12/2011 seria tempestivo.

"Art. 1º Fica instituída a Escrituração Contábil Digital (ECD), para fins fiscais e previdenciários, de acordo com o disposto nesta Instrução Normativa.

Original

Parágrafo único. A ECD deverá ser transmitida, pelas pessoas jurídicas a ela obrigadas, ao Sistema Público de Escrituração Digital (Sped), instituído pelo Decreto no 6.022, de 22 de janeiro de 2007, e será considerada válida após a confirmação de recebimento do arquivo que a contém e, quando for o caso, após a autenticação pelos órgãos de registro.

Art. 2o A ECD compreenderá a versão digital dos seguintes livros:

I - livro Diário e seus auxiliares, se houver;

II - livro Razão e seus auxiliares, se houver;

III - livro Balancetes Diários, Balanços e fichas de lançamento comprobatórias dos assentamentos neles transcritos.

Parágrafo único. Os livros contábeis e documentos de que trata o caput deverão ser assinados digitalmente, utilizando-se de certificado de segurança mínima tipo A3, emitido por entidade credenciada pela Infra- estrutura de Chaves Públicas Brasileira (ICP-Brasil), a fim de garantir a autoria, a autenticidade, a integridade e a validade jurídica do documento digital.

Art. 3o Ficam obrigadas a adotar a ECD, nos termos do art. 2o do Decreto no 6.022, de 2007:

I - em relação aos fatos contábeis ocorridos a partir de 1o de janeiro de 2008, as sociedades empresárias sujeitas a acompanhamento econômico- tributário diferenciado, nos termos da Portaria RFB no 11.211, de 7 de novembro de 2007, e sujeitas à tributação do Imposto de Renda com base no Lucro Real;

II - em relação aos fatos contábeis ocorridos a partir de 1o de janeiro de 2009, as demais sociedades empresárias sujeitas à tributação do Imposto de Renda com base no Lucro Real.

§ 1o Fica facultada a entrega da ECD às demais sociedades empresárias.

§ 2o As declarações relativas a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) exigidas das pessoas jurídicas que tenham apresentado a ECD, em relação ao mesmo período, serão simplificadas, com vistas a eliminar eventuais redundâncias de informação. (...)

Art. 5o A ECD será transmitida anualmente ao Sped até o último dia útil do mês de junho do ano seguinte ao ano-calendário a que se refira a escrituração.

§ 1o Nos casos de extinção, cisão parcial, cisão total, fusão ou incorporação, a ECD deverá ser entregue pelas pessoas jurídicas extintas, cindidas, fusionadas, incorporadas e incorporadoras até o último dia útil do mês subseqüente ao do evento. (...)" (g.n.)

Ademais, é preciso observar que, agora, em sede processual, na ausência de forma específica prescrita em lei, todos os meios de prova suficientemente capazes de demonstrar a alegação da parte são válidos. É o que determina o Código de Processo Civil - aplicado supletiva e subsidiariamente ao processo administrativo tributário por força de seu artigo 15 - em seu artigo 369:

"Art. 369. As partes têm o direito de empregar todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, para provar a verdade dos fatos em que se funda o pedido ou a defesa e influir eficazmente na convicção do juiz." (g.n.)

Não por acaso, a doutrina especializada de Luís Eduardo Schoueri (in: Ágio em reorganizações societárias (Aspectos tributários). São Paulo: Dialética, 2012. p 33-35) preceituava, à época dos fatos, portanto antes do advento da Lei no 12.973/14, a ampla liberdade do contribuinte quanto à forma do demonstrativo para comprovar a contabilização do ágio:

"*A exigência legal de uma fundamentação, quando da própria formação do ágio, impõe que se identifique um instrumento para a documentação daquela motivação.*

Original

Não cuidou o legislador de disciplinar a forma como a fundamentação deveria ser comprovada. O texto do parágrafo 2º do art. 20 do Decreto-lei no 1.598/1977 é singelo, determinando a indicação do fundamento do ágio por ocasião de sua contabilização. O parágrafo 3º complementa, ao deixar a cargo do contribuinte o ônus da prova, dispondo: (...)

A expressão "demonstração" é bastante ampla. Não se indica como se faz a prova. Basta que se demonstrem o lançamento e seus fundamentos. (...)

Ingressa-se no delicado tema da prova. Se é verdadeiro que o contribuinte pode valer-se de qualquer meio de prova em direito admitido, não se pode deixar de observar que se está diante da prova de uma motivação, i.e., do motivo determinante da aquisição. Não há na lei qualquer requisito quanto à forma do estudo ou seu conteúdo, implicando ampla liberdade nesse aspecto. (...)

No caso da fundamentação do ágio, como visto, não há qualquer menção a laudo: basta uma demonstração, arquivada junto com os demais documentos contábeis. (...)

A documentação assim apresentada não precisa, portanto, ter necessariamente a forma de um laudo. Muitas vezes, a decisão se faz a partir de uma apresentação de slides, quando muito corporificado em um Relatório Executivo (Executive Summary), onde os principais elementos para a tomada de decisão surgem como meros tópicos (bullet points).

Se essa é a prática empresarial, a exigência de um laudo de avaliação revela-se formalidade descabida. A "demonstração" se faz com os documentos que de fato serviram para a tomada de decisão.

Não é incomum que, depois da conclusão do negócio, produzam-se laudos de avaliação com a finalidade exclusiva de atender à fiscalização. Não se pode condenar essa cautela e o laudo assim elaborado, desde que fiel às circunstâncias do negócio, pode complementar os elementos de prova, de modo a permitir que se alcance o elemento subjetivo – motivo determinante do pagamento do ágio." (g.n.)

Assim, não tendo a fiscalização atacado o teor do laudo, mas tão somente sua suposta intempestividade – aqui rejeitada –, nenhum vício de fundamentação econômica há no caso em análise sob esse prisma. O valor de aquisição apresentado nos autos revela-se, por conseguinte, além de incontroverso, apurado de modo alinhado à praxe de mercado, concretizando a lição de José Luiz Bulhões Pedreira (in: Imposto sobre a Renda: Pessoas Jurídicas. Rio de Janeiro: Justec, 1979. p. 270):

"O custo de aquisição da participação societária livremente negociada no mercado resulta de um juízo da pessoa jurídica investidora sobre o valor econômico da participação, que em regra não coincide com seu valor de patrimônio líquido contábil, pois este é o valor histórico, e não contemporâneo, do capital próprio existente no patrimônio" (g.n.)

E por terem restado improcedentes, ante o até aqui exposto, todos os pontos em que se fundou a acusação fiscal para a tipificação da infração de que trata o p.p., insubsistentes são as questões que se seguem. Não obstante, serão analisadas a partir deste ponto, ante a eventualidade deste voto restar vencido nas matérias já tratadas acima.

(...)

Da multa de ofício.

A autoridade fiscal entendeu cabível a qualificação da multa, fixando-a, por conseguinte, em 150%, na forma do artigo 44, I, § 1o, da Lei no 9.430/96:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (...)

Original

§ 1o O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (...)" (g.n.)

A imposição da multa qualificada fundou-se em suposta conduta dolosa da interessada, descrita conforme o seguinte:

"(...) o contribuinte, ao formalizar seus registros contábeis e societários de forma a dar uma aparência de correção a amortizações de ágios em que estejam presentes certas reestruturações, pretende induzir a fiscalização avalizar operações que, nessas circunstâncias, seriam inoponíveis à Fazenda. (...)

Desse modo, também do ponto de vista contábil não é possível atribuir aos atos aqui narrados um outro adjetivo diferente de fraude, pois intencionalmente foram manipuladas as informações inseridas nos documentos elaborados, almejando com isso evadir-se da obrigação de pagar tributos.

Ademais, o fato dos atos societários terem sido formalmente praticados, com registro nos órgãos competentes, escrituração contábil, etc. não retira a possibilidade das operações em causa se enquadrarem como simulação, isso porque faz parte da natureza da simulação o envolvimento de atos jurídicos lícitos. Afinal, simulação é a desconformidade, consciente e pactuada entre as partes que realizam determinado negócio jurídico, entre o negócio efetivamente praticado e os atos formais (lícitos de declaração de vontade. Não é razoável esperar que alguém tente dissimular um negócio jurídico dando-lhe aparência de um outro ilícito." (grifos do original)

Combatendo a qualificação da multa, disse a interessada:

"(...) como a aquisição de uma empresa atuante no mesmo segmento econômico (vice-líder do mercado) por outra empresa operacional relevante no setor (4a à época), que veio posteriormente a ser incorporada visando a aproveitar as sinergias e se consolidar como a líder do mercado no Brasil, careceria de substância econômica? (...)

(...) o presente caso, longe de caracterizar qualquer tipo de hipótese autorizativa à qualificação da penalidade de ofício, diz respeito a uma mera questão de interpretação da legislação (...) e não de simulação, de fraude ou de abuso.

(...) no presente caso, no máximo, só se poderia cogitar eventual ocorrência de uma dúvida razoável ou de 'erro de proibição' a que se reporta o artigo 112 do CTN, segundo o qual não poderiam ser aplicadas quaisquer penalidades à Requerente (nem mesmo a penalidade de ofício): (...)" (grifos do original)

Como se vê, para a fiscalização, houve simulação e fraude no caso em tela, ante a formalização contábil e societária de negócios jurídicos perpetrados, em seu entender, unicamente para fins de cometimento de ilícito tributário.

Inicialmente, é preciso observar que se distingue a simulação absoluta da simulação relativa.

Na primeira, as partes empregam o negócio jurídico simulado como o propósito único de criar uma aparência negocial para se sobrepor à inércia de suas posições jurídicas reais. Já pela segunda, a ilusão negocial não é um fim em si mesma, mas um instrumento para a ocultação de interesse distinto do aparente e que, efetivamente, irá se concretizar pela via do negócio dissimulado.

Importante notar que, na simulação relativa, os negócios jurídicos simulado e dissimulado não correspondem a relações negociais estanques, mas a faces distintas de uma mesma relação jurídica. A ilusão se perpetra tendo o negócio simulado encobrido o dissimulado, de sorte que a relação efetivamente estabelecida pelas partes tenha a forma o primeiro e a essência do segundo.

Nesse sentido, importante a lição contida na obra de Humberto Theodoro Júnior (in: Negócio Jurídico. Rio de Janeiro: Forense, 2021. p. 108):

Original

"A simulação é relativa quando sob a aparência de um negócio (falso) oculta-se outro (verdadeiro). (...)

A simulação relativa provoca sempre um conflito entre dois negócios diferentes: o negócio simulado, aparente, mas não efetivo, porque não desejado pelas partes (declaração sem intenção), e o negócio dissimulado, que, embora não aparente, é o real e desejado pelas partes (oculto detrás da declaração)." (g.n.)

De outro bordo, também é preciso assinalar que simulação não se confunde com fraude à lei. A primeira evidência da distinção encontra-se explícita no ordenamento jurídico, vez que o direito positivo dedica o artigo 166 do Código Civil para a disciplina da fraude e o artigo 167 para a simulação.

Desta feita, fosse possível referir-se ao mesmo conjunto fático como simulação e fraude – sem a especificação de quais ações ou omissões dolosas consistiram numa e noutra conduta –, o operador do direito estaria apondo assistemática conclusão pela qual um mesmo instituto jurídico fora codificado com denominações e em dispositivos distintos de um diploma legal, para cominar-lhe a mesmo efeito – os negócios fraudulento e simulado são nulos:

"Art. 166. É nulo o negócio jurídico quando: (...)

VI - tiver por objetivo fraudar lei imperativa;

(...)

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:I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas

às quais realmente se conferem, ou transmitem;

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

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados. (...)"

(g.n.)

Em apertada síntese, pode-se dizer que a fraude é o comportamento pelo qual as partes, do ponto de vista formal e estritamente jurídico, não infringem a lei, mas a violam substancialmente, no sentido e no escopo. Já a simulação pode servir-se de expedientes fraudulentos – ou outras condutas dolosas, como a falsidade ou o conluio – para ocultação de desígnios.

As essências desses institutos cíveis não se desnaturam na seara tributária, bastando ver a expressão da Lei no 4.502/64, especificamente em seus artigos 71 a 73, cuja incidência é requisito inafastável para a aplicação da condição majorante prevista no § 1o do artigo 44 da Lei no 9.430/96, já transcrito acima.

"Art . 71. Sonegação é tôda 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 tôda 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 impôsto 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." (g.n.)

Original

Assim, de tudo que exala dos autos, parece que a fiscalização quis apontar um conluio entre os responsáveis pelas operações societárias que, em seu entender, foram realizadas com o fim específico de sonegar tributos. Seria o caso, então, de incidência do artigo 73 para a busca dos efeitos do caput do artigo 71. E não da realização da conduta do artigo 72 como meio de operar, por simulação, o tipificado no inciso II do artigo 71.

Seja como for, para não operar a – ainda que consentida - emendatio libelli da qualificadora da multa de ofício, é preciso voltar à acusação de simulação perpetrada com fraude, para notar que não houve negócio jurídico dissimulado no caso dos autos, uma vez que já se concluiu que a real adquirente da participação societária foi a interessada, e não suas controladoras.

Ainda que assim não fosse, é preciso estar atento ao fato de que as condutas que levam à sonegação – seja simulação, fraude, conluio ou qualquer outra -, requerem ação ou omissão dolosa. De tal sorte, não é possível afirmar que o registro contábil que toma fiel reflexo de operações societárias regulares configura, por si só, dolo do sujeito passivo.

Trata-se, quando muito, de indício que, para configurar conduta dolosa, deveria estar inserido num contexto mais gravoso em que, por exemplo, houvesse restado demonstrado o emprego de efêmera empresa veículo que, com total ausência de propósito negocial, tivesse servido apenas para a geração de ágio interno.

Se não demonstrada a simulação ou a ilicitude dos negócios realizados, o que se tem, até que o contrário seja provado, é o lícito exercício da liberdade econômica dos entes privados. O que, portanto, exala do primoroso trabalho conduzido pela autoridade fiscal, proficientemente combatido pela defesa técnica trazida aos autos, é, quando muito, uma situação de planejamento tributário lícito.

Ressalte-se que esse entendimento aplica-se somente no âmbito administrativo tributário, e em relação aos fatos e circunstâncias que transparecem dos autos em exame, sem interferência na apuração de eventual crime tributário, na forma em que pode ser proposta em representação fiscal para fins penais baseada nos mesmos fatos.

Ademais, acaso o lançamento efetuado com base nestes autos seja mantido por esta Turma, a infração deve render ensejo também à exigência de multa de ofício, acessória ao valor principal do tributo apurado de ofício, em face da falta de pagamento ou recolhimento do imposto. Contudo, se assim ocorrer, sou pelo afastamento da qualificação da multa, com sua consequente redução para o patamar base de 75%.

Dos juros de mora.

(...)

Assim, tem plena previsão legal a incidência de juros moratórios - com emprego da taxa Selic – sobre a multa aplicada, haja vista esta compor o crédito tributário.

Da responsabilidade tributária solidária

A autoridade fiscal atribuiu responsabilidade tributária aos abaixo relacionados, com os seguintes fundamentos legais:

- DIDIER Bruno Dumont, artigo 135, II e III, do CTN;
- VINCENT Roland Maurice Bouvet, artigo 135, II e III, do CTN;
- GERALDO França Sobreira, artigo 135, II e III, do CTN;
- JUAN Pablo Urruticochea Moreno, artigo 135, II e III, do CTN;
- MAURO de Marchi, artigo 135, II e III, do CTN;
- ANDREIA Lacerda Dutra, artigo 135, II e III, do CTN;
- SODEXO S.A, artigo 124, I, do CTN;
- SPDB, artigo 124, I, do CTN.

Assim dispõem os dispositivos empregados pela fiscalização:

Original

"Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

(...)

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos: (...)

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado."

Sobre o tema, filio-me ao melhor entendimento do CARF, esposado pela então Conselheira Sandra Maria Faroni, nos autos do acórdão no 101 – 95.692, em cujo voto a ilustre relatora seguiu bem acompanhada pelas lições do saudoso Ministro Teori Albino Zavascki, que à época abrilhantava as fileiras do prestigioso STJ. Passo a transcrever os trechos da referida decisão CARF pertinentes ao caso em tela:

"O processo administrativo fiscal (...) Tem por objetivo analisar a legalidade do lançamento, que compreende a verificação da ocorrência do fato gerador, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido, a identificação do sujeito passivo e a penalidade aplicada. Assim, o autuado pode questionar sua condição de sujeito passivo. Mas os senhores (...) não figuram como sujeitos passivos da obrigação. O sujeito passivo é a pessoa jurídica (...), e as duas pessoas físicas referidas foram apenas indicadas como co-responsáveis pelo pagamento do crédito. Diferente seria, por exemplo, se aqueles senhores figurassem como sujeito passivo, na qualidade de interpostas pessoas. (...)

(...) De fato, o auto de infração (lançamento) tem por objetivo formalizar um título representativo do crédito tributário e, com isso, instrumentalizar a execução da dívida tributária pela administração. O crédito tributário lançado (após esgotado o processo administrativo, caso se instaure) pode ser inscrito em dívida ativa, e a certidão correspondente constitui-se em título executivo extrajudicial.

Segundo dispõe o § 5º do art. 2º da Lei 6.830, o Termo de Inscrição na Dívida Ativa deve conter, entre outras indicações, o nome do devedor e dos co-responsáveis.

Cabe à Procuradoria da Fazenda Nacional, como órgão incumbido da inscrição do crédito na dívida ativa, indicar, na inscrição, os co- responsáveis. E para tanto ela prescinde de qualquer termo formal praticado pela fiscalização, como aqueles constantes deste processo ("Termo de Declaração de Sujeição Passiva Solidária"), bastando que conclua pela co-responsabilidade a partir dos elementos constantes dos autos.

Note-se que, mesmo que não conste do Termo de Inscrição o nome dos co-responsáveis, a Procuradoria, no curso do processo, pode pedir o redirecionamento da execução.

Veja-se, a respeito, o que noticia o Informativo STJ no 219,-23 a 27/08/2004:

Execução fiscal. Redirecionamento. Sócio-gerente. Co- responsável.Na espécie, o nome do co-devedor (sócio- gerente) já estava indicado no título executivo (Certidão de Dívida Ativa - CDA) como co-responsável, o que autoriza desde logo, contra ele, o pedido de redirecionamento da execução fiscal. Caso não constasse o nome na CDA, teria a Fazenda exeqüente ao promover a ação ou pedir seu redirecionamento, indicar a causa do pedido, que terá de ser de acordo com as situações previstas no direito material para configuração da responsabilidade subsidiária. Explicou ainda o Min. Relator que a indicação na CDA do responsável ou do co-responsável (Lei n. 6.830/1980, art. 2o, § 5o, I, e CTN, art. 202, I) confere-lhe a condição de legitimado passivo para a relação processual executiva (CPC, art. 568, I), mas não confirma a existência da responsabilidade tributária, só há a presunção relativa (CTN, art. 204). A existência da responsabilidade tributária, se for o caso, será decidida pelas vias cognitivas próprias, especialmente a dos embargos à execução. Precedentes citados do STF: RE 97.612-RJ, DJ 8/10/1982; do STJ: REsp 272.236-SC, DJ 25/6/2001, e REsp 278.741-SC, DJ

Original

16/9/2002. REsp 545.080- MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, julgado em 24/8/2004.

Assim, a apreciação de impugnações e recursos aos 'Termos de Declaração de Sujeição Passiva Solidária' é inócua, pois qualquer que seja a decisão a respeito, compete exclusivamente à PFN ajuizar quanto à indicação dos co- responsáveis, ao promover a inscrição do crédito na dívida ativa."

Não obstante, é forçoso admitir que, tratando responsáveis tributários como espécie do gênero sujeito passivo, a IN RFB no 1.862/18 impôs o dever de a autoridade fiscal imputar responsabilidade na constituição do crédito tributário. Disso resulta o rol de responsáveis ser elemento necessário ao lançamento, e não se pode admitir matéria não impugnável em ato administrativo recorrível. Vejamos:

"Art. 1o Esta Instrução Normativa dispõe sobre a imputação de responsabilidade tributária no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

Parágrafo único. Para fins do disposto nesta Instrução Normativa, considera-se que:

I - a responsabilidade tributária pressupõe a existência da regra-matriz de incidência tributária, referente à obrigação tributária, e da regra-matriz de responsabilidade tributária;

II - a imputação de responsabilidade tributária é o procedimento administrativo para atribuir responsabilidade tributária a terceiro que não consta da relação tributária como contribuinte ou como substituto tributário, nas hipóteses legais.

CAPÍTULO I DA IMPUTAÇÃO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA EM PROCEDIMENTO FISCAL

Seção I Imputação de Responsabilidade na Constituição do Crédito Tributário

Art. 2o O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil que identificar hipótese de pluralidade de sujeitos passivos na execução de procedimento fiscal relativo a tributos administrados pela RFB deverá formalizar a imputação de responsabilidade tributária no lançamento de ofício.

Parágrafo único. Não será exigido Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF) para a imputação de responsabilidade tributária." (g.n.)

Sendo assim, passo a analisar a imputação de responsabilidade tributária aos solidariamente arrolados pela fiscalização.

Nesse mister, parece-me útil aludir que a responsabilidade tributária referida no primeiro dispositivo acima mencionado é aquela decorrente do interesse comum na situação que constitui o fato gerador da exação tributária. Trata-se, por conseguinte, de hipótese fática, prescindindo, por isso, de previsão específica na lei que regula o tributo objeto do lançamento, sendo, por tal razão, comumente referida como solidariedade de fato. Já a responsabilidade com base no artigo 135, inciso III, exige que as pessoas indicadas tenham praticado diretamente ou, ao menos, tolerado a prática de ato abusivo e/ou ilegal quando em posição de influir para a sua não ocorrência.

No que toca a responsabilidade prevista no artigo 124 I, releva mencionar que o Parecer Normativo Cosit/RFB no 04/18, que tem natureza vinculante para a Receita Federal, dispõe sobre a responsabilidade tributária posta por tal dispositivo. Sua aplicação é imediata, alcançando inclusive fatos pretéritos, já que se trata de norma interpretativa.

É sabido que o legislador do CTN, ao dispor sobre a responsabilidade tributária, não o fez de forma clara em algumas modalidades ali previstas, incluindo a regra do artigo 124 inciso I, sintetizada na expressão "interesse comum". Nesse sentido, o Parecer Normativo Cosit/RFB no 04/18 traz importantes delineamentos acerca desse tema, inclusive com a fixação do entendimento de que a expressão "interesse comum" alcança não somente o ato lícito que gerou a obrigação tributária, mas também o ato ilícito que a desfigurou. Citem-se trechos de interesse para o caso:

Original

"10. Cabe observar que a responsabilização tributária pelo inciso I do art. 124 do CTN (doravante simplesmente denominada "responsabilidade solidária") não pode se dar de forma indiscriminada, sem uma delimitação clara do seu alcance. Ela não se confunde com a responsabilidade tributária de que trata o art. 135 do CTN, não obstante em algumas situações poderem estar presentes os elementos de ambas as responsabilidades. Seu signo distintivo é o interesse comum, e é por ele que a presente análise se inicia.

Sobre o Interesse Comum

11. A terminologia "interesse comum" é juridicamente indeterminada. A sua delimitação é o principal desafio deste Parecer Normativo. Ao analisá- la, normalmente a doutrina e a jurisprudência dispõem que esse interesse comum é jurídico, e não apenas econômico.

11.1. O interesse econômico aparentemente seria no sentido de que bastaria um proveito econômico para ensejar a aplicação do disposto no inciso I do art. 124 do CTN.

11.2. O interesse jurídico, por sua vez, se daria pelo vínculo jurídico entre as partes para a realização em conjunto do fato gerador. Para tanto, as pessoas deveriam estar do mesmo lado da relação jurídica, não podendo estar em lados contrapostos (como comprador e vendedor, por exemplo).

11.3. Ambas as construções doutrinárias são falhas e não devem ser aplicadas no âmbito da RFB, pois tenta-se interpretar um conceito indeterminado com outro conceito indeterminado.

12. Como norma geral à responsabilidade tributária, o responsável deve ter vínculo com o fato gerador ou com o sujeito passivo que o praticou. (...)

13. Voltando-se à responsabilidade solidária, o interesse comum ocorre no fato ou na relação jurídica vinculada ao fato gerador do tributo. É responsável solidário tanto quem atua de forma direta, realizando individual ou conjuntamente com outras pessoas atos que resultam na situação que constitui o fato gerador, como o que esteja em relação ativa com o ato, fato ou negócio que deu origem ao fato jurídico tributário mediante cometimento de atos ilícitos que o manipularam. Mesmo nesta última hipótese está configurada a situação que constitui o fato gerador, ainda que de forma indireta.

14. Para se chegar a essa conclusão, deve-se levar em conta que a interpretação do inciso I do art. 124 do CTN não pode estar dissociada do princípio da capacidade contributiva contida no § 1o do art. 145 da Constituição Federal (CF), o qual deve ser aplicado pelo seu duplo aspecto: (i) substantivo, em que a graduação do caráter pessoal do imposto ocorre "segundo a capacidade econômica"; (ii) adjetivo, na medida em que é facultado à administração tributária "identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte". (...)

15. Apesar de neste parecer concordar-se com a linha da consulente no sentido de ser possível a responsabilização pelo inciso I do art. 124 do CTN para situação de ilícitos, em geral, ele não implica que qualquer pessoa possa ser responsabilizada. Esta deve ter vínculo com o ilícito e com a pessoa do contribuinte ou do responsável por substituição, comprovando-se o nexo causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito com o resultado prejudicial ao Fisco dele advindo.

16. Não é qualquer interesse comum que pode ensejar a aplicação do disposto no inciso I do art. 124 do CTN. O interesse deve ser no fato ou na relação jurídica relacionada ao fato jurídico tributário, como visto acima. Assim, o mero interesse econômico, sem comprovação do vínculo com o fato jurídico tributário (incluídos os atos ilícitos a ele vinculados) não pode caracterizar a responsabilização solidária, não obstante ser indício da concorrência do interesse comum daquela pessoa no cometimento do ilícito. (...)

17. Ao caracterizar o interesse comum como sendo aquele relacionado com algum vínculo ao fato jurídico tributário, pode-se criar a falsa impressão de que neste parecer se alinharia à tese de que o interesse comum seria o que se denominou interesse jurídico, o que não é verdade.

Original

(...)

19. Destarte, além do cometimento em conjunto do fato jurídico tributário, pode ensejar a responsabilização solidária a prática de atos ilícitos que englobam: (i) abuso da personalidade jurídica em que se desrespeita a autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas mediante direção única ("grupo econômico irregular"); (ii) evasão e simulação fiscal e demais atos deles decorrentes, notadamente quando se configuram crimes; (iii) abuso de personalidade jurídica pela sua utilização para operações realizadas com o intuito de acarretar a supressão ou a redução de tributos mediante manipulação artificial do fato gerador (planejamento tributário abusivo).

(...)

Cometimento de ilícito tributário doloso vinculado ao fato gerador. Evasão fiscal. Atos que configuram crimes.

26. Preliminarmente, esclareça-se um fato: não é qualquer ilícito que pode ensejar a responsabilidade solidária. Ela deve conter um elemento doloso a fim de manipular o fato vinculado ao fato jurídico tributário (vide item 13.1), uma vez que o interesse comum na situação que constitua o fato gerador surge exatamente na participação ativa e consciente de ilícito com esse objetivo. Há, portanto, em seu antecedente a ocorrência do ato ilícito, que necessariamente implica também a comprovação de vínculo entre todos os sujeitos passivos solidários.

26.1. O elemento doloso, por sua vez, constitui-se na vontade consciente de realizar o elemento do tipo ilícito. Seria a fraude, no sentido latu da palavra.

26.2. Como exaustivamente visto no presente parecer, o mero interesse econômico não pode ensejar a responsabilização solidária. Do mesmo modo, há que estar presente vínculo não só com o fato, mas também com o contribuinte ou com o responsável por substituição (vide item 15). Mera assessoria ou consultoria técnica, assim, não tem o condão de imputar a responsabilidade solidária, salvo na hipótese de cometimento doloso, comissivo ou omissivo, mas consciente, do ato ilícito.

(...)

27.1. Casos típicos de ilícitos tributários são as condutas de sonegação, fraude (strictu sensu) e conluio contidas nos arts. 71 a 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964: (...)

27.2. Apesar de a sonegação e a fraude (no sentido strictu sensu de que trata o art. 72 da Lei no 4.502, de 1964) englobarem, em regra, a simulação, esta tem um espectro de incidência mais abrangente. Se o conceito de sonegação fiscal está ligada diretamente ao lançamento, a simulação pode ocorrer em outras hipóteses, como no reconhecimento de direito creditório, desde que presentes os seus elementos caracterizadores, consoante art. 167 do Código Civil:

(...)

Planejamento tributário abusivo. Ocorrência da operação antes do fato gerador

29. A responsabilização solidária pela constatação de planejamento tributário abusivo é uma variável em relação à do cometimento de ato simulado. Vide julgado do CARF que entende serem tais operações fruto de simulação: (...)

30. Contudo, há a especificidade de se tratar de atos jurídicos complexos que não possuem essência condizente com a forma para supressão ou redução do tributo que seria devido na operação real (abuso de forma). Por tal motivo desenvolvese esse tema de forma específica, inclusive pelo fato de que tais operações são normalmente realizadas antes da ocorrência do fato jurídico tributário.

30.1. O interesse comum resta caracterizado na medida em que a personalidade jurídica não está em consonância com as prescrições legais do direito privado, tampouco corresponde ao resultado econômico desejado. Em verdade, trata-se de atos anormais de gestão, que atentaram contra o próprio objeto social da sociedade e cujos efeitos não podem e não devem ser opostos ao Fisco.

Original

30.2. O planejamento tributário abusivo ora tratado é o que envolve diversas pessoas jurídicas existentes com o único fito de reduzir ou suprimir tributo. A personalidade jurídica não cumpre a função social esperada da empresa, conforme arts. 116, parágrafo único18, e 15419 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, c/c art. 421 do Código Civil20. Ora, nem o objetivo de obter lucro essa pessoa jurídica tem, pois esta apenas serve como meio para uma economia ilegítima para pagamento de tributo, contrariando o já mencionado princípio da capacidade contributiva. E daí se verifica a comunhão do interesse comum de todas elas, as quais não deixam de compor modalidade de grupo econômico irregular.

(...)

32. Como ocorrido em outras situações, o presente Parecer Normativo não tem por objetivo relacionar, de forma exaustiva, todas os negócios jurídicos que podem ser considerados planejamento tributário abusivo, até por depender da sua conformação e comprovação no caso concreto. Mas citam-se três situações típicas em que se configura o interesse comum para a responsabilização solidária, as quais podem estar todas presentes num mesmo planejamento: operações estruturadas em sequência, as realizadas com uso de sociedades-veículo e as que têm por objetivo o deslocamento da base tributável.

32.1. As operações estruturadas em seqüência referem-se àquelas que contêm etapas em que cada uma, pretensamente isolada, corresponde a um tipo de ato ou deliberação societária ou negocial encadeado com a subsequente com o fito de reduzir ou suprimir tributo devido. Cada etapa dessa cadeia de operações estruturadas só faz sentido caso exista a etapa anterior e caso seja também deflagrada a operação posterior. Conforme Greco: (...)

32.2. A empresa-veículo (conduit company) é uma pessoa jurídica intermediária utilizada apenas para servir como canal de passagem de um patrimônio ou de dinheiro sem que tenha efetivamente outra função dentro do contexto. Muito comum é a utilização de Sociedade de Propósito Específico para tanto. Em regra, ela se apresenta na estruturação de operações e em que há a utilização das mais diversas pessoas jurídicas, em direção única, com o fito de suprimir ou reduzir tributo devido.

32.3. Já o deslocamento da base tributária ocorre mediante utilização de pessoas jurídicas distintas com o propósito de transferir receitas ou despesas entre uma e outra de forma artificial, sem substrato na realidade das atividades por elas desenvolvidas.

33. Enfim, nessas hipóteses em que há desproporção entre a forma jurídica adotada e a intenção negocial, com vistas a desfigurar ou manipular o fato jurídico tributário, está configurado o interesse comum a ensejar a responsabilização solidária. Cita-se mais um paradigmático julgado do CARF, que corrobora o aqui exposto: (...)

34. Ressalte-se, por fim, que para a responsabilização solidária há que restar comprovado o abuso da personalidade jurídica cuja existência é fictícia ou utilizada para uma sequência de transação com o fito de reduzir ou suprimir tributo. Esse nexo causal entre a artificialidade da personalidade jurídica e a operação em conjunta deve estar demonstrado, mesmo que mediante conjunto de provas indiciárias. Contudo, deve-se estabelecer que a pessoa jurídica ou física responsabilizada é partícipe direta e consciente da simulação. (...)" (g.n.)

O que se extrai do didático parecer, relativamente à responsabilidade tributária solidária por força do artigo 124, I, do CTN, é o seguinte: (i) o responsável deve ter vínculo – de fato ou de direito - com o fato gerador ou com o sujeito passivo que o praticou; (ii) o exigido "interesse comum" deve ser no fato ou na relação jurídica relacionada ao fato jurídico tributário, não bastando o mero proveito econômico; (iii) ensejam a responsabilidade o cometimento de ato ilícito com abuso de personalidade jurídica envolvendo grupo econômico irregular, evasão fiscal ou planejamento tributário abusivo; (iv) o ato ilícito tem de ser praticado com dolo.

Os solidariamente responsabilizados na forma do artigo 124, I, do CTN foram SODEXO S.A e SPDB.

Original

Conforme já consignado no capítulo deste voto atinente à multa de ofício, não restou caracterizado o dolo no cometimento da infração. Tal constatação, por si só, afasta a responsabilidade solidária por interesse comum – aquela tipificada no artigo 124, I, do CTN - de qualquer pessoa que tenha concorrido para o ilícito tributário, tendo em vista os requisitos para tal imputação sintetizados acima.

Mas, houve, também, responsabilidade tributária imputada com base no artigo 135, do CTN. Nesse caso, os responsabilizados foram DIDIER, VINCENT, GERALDO, JUAN, MAURO e ANDREIA.

No caso desse dispositivo (artigo 135 do CTN), a jurisprudência é mais consolidada já que sua redação é mais precisa ao associar os administradores da pessoa jurídica como responsáveis tributários em decorrência da prática de ilícitos. Prevalece a ideia de que a hipótese "atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos" resta configurada com a comprovação da existência de ilícitos como sonegação, fraude, interposição de pessoas, dentre outras figuras, autorizando o direcionamento da responsabilidade para os administradores da empresa. Trata- se de entendimento pacífico no CARF, conforme os seguintes precedentes recentes:

"RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135, III, DO CTN. ADMINISTRADOR DE FATO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE PESSOAS. CABIMENTO. Cabe a imposição de responsabilidade tributária em razão da prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos do art. 135, III, do CTN, quando demonstrado, mediante conjunto de elementos fáticos convergentes, que os responsabilizados ostentavam a condição de administradores de fato da autuada, bem como que houve interposição fraudulenta de pessoa em seu quadro societário." (No Acórdão 1401-003.125, de 19/02/2019)

"RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. ART. 124, I e 135, III, DO CTN. CONFUSÃO PATRIMONIAL. CABIMENTO. Cabe a responsabilização solidária tributária de sócio, nos termos do art. 124, I, do CTN, pois é solidária a pessoa que realiza em conjunto com outra, ou outras pessoas, a situação que constitui o fato gerador, ou que tenha relação econômica com o ato, fato ou negócio que dá origem à tributação. Cabe a responsabilização solidária de sócio-administrador nos termos do art. 135, III do CTN, pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei. Verificada a confusão patrimonial entre os sócios e a pessoa jurídica, configurada pela assunção, por parte desta última, de despesas pessoais daqueles, dentre outros comportamentos lesivos ao patrimônio da pessoa jurídica, implica a atribuição da responsabilidade pessoal." (No Acórdão 2202-004.131, de 12/09/2017)

Ocorre que os autos não dão notícia sobre os imputados tenham violado cláusulas estatutárias ou gerado confusão patrimonial entre eles e a interessada, ou mesmo as pessoas jurídicas que representam.

Nem mesmo confusão patrimonial entre as sociedades faticamente responsabilizadas e a interessada houve, sendo, por conseguinte, temerário afirmar a responsabilidade dos membros diretores relacionados aos fatos do lançamento recorrido.

Isto posto – ressalvando, desde já, a possibilidade de, em sede de eventual ação de execução fiscal, a Procuradoria da Fazenda Nacional imputar responsabilidade àqueles que entender cabível, na forma da Lei no 6.830/80, artigo 3º, § 5º, I, do CTN, artigo 202, I, e do CPC, artigo 779, I –, afasto a responsabilidade tributária solidária de todos os que assim foram arrolados no lançamento recorrido.

Ante o exposto, voto por DAR PROVIMENTO ÀS IMPUGNAÇÕES, desconstituindo o crédito tributário lançado de ofício e afastando todas as suas decorrências.

Exceção feita à concomitância da multa isolada e multa de ofício (matéria estranha ao recurso de ofício), concordo integralmente com as conclusões trazidas pelo acórdão *a quo*. Explico.

Original

Amortização de ágio

A Autoridade Fiscal alega que a Recorrida não era a real adquirente da participação societária da PURAS, por considerar a Recorrida não possuía o capital necessário para a operação societária geradora do ágio, que teria sido perpetrada com recursos de terceiros (SODEXO S.A e SPDB), considerados reais adquirentes.

A Recorrida demonstrou que quitou os recursos obtidos com SODEXO S.A. e SPDB. Neste sentido, conforme bem destacado pela DRJ no acórdão recorrido:

> O valor de R$ 220.000.000,00, obtido em mútuo junto à SODEXO S.A, foi integralmente pago, conforme o contrato de câmbio de fls. 431 e ss, que atesta a remessa do valor à credora. Eis a imagem da parte que interessa:

Tipo do Contrato	Evento	Número do Contrato de Câmbio	Data
Venda	Contratação	000119906486	04/02/2014

As partes a seguir denominadas, **instituição autorizada a operar no mercado de câmbio e cliente**, contratam a presente operação de câmbio nas condições aqui estipuladas e declaram que a mesma subordina-se às normas, condições e exigências legais e regulamentares aplicáveis à matéria.

Instituição autorizada a operar no mercado de câmbio	
Nome BANCO CITIBANK S/A	CNPJ 33.479.023/0001-80
Endereço AV PAULISTA, 1111 - 08 ANDAR	
Cidade SAO PAULO	UF SP

Cliente	
Nome SODEXO DO BRASIL COMERCIAL S/A	CPF/CNPJ/Ident do Estrangeiro 49.930.514/0001-35
Endereço AV IBIRAPUERA 1196	
Cidade SAO PAULO	UF/País SP

Instituição Intermediadora*	
Nome*	CNPJ*

Dados da Operação		
Cod da ME EUR	Valor em Moeda Estrangeira 67.359.221,52 (SESSENTA E SETE MILHÕES, TREZENTOS E CINQUENTA E NOVE MIL, DUZENTOS E VINTE E UM DE EURO(S) E CINQUENTA E DOIS CENTAVOS)	
Taxa Cambial 3,26607100	Valor em Moeda Nacional R$ 220.000.000,00 (DUZENTOS E VINTE MILHÕES REAIS)	
Valor Efetivo Total*	Descrição da Forma de Entrega da Moeda Estrangeira 65 - Teletransmissão	Liquidação até 06/02/2014
Código da Natureza 72351-09-N-05-90	Descrição do Fato da Natureza Capitais Estrangeiros - Empréstimos e financiamentos - Empréstimos diretos - longo prazo	
Pagador ou Recebedor no Exterior* SODEXO S.A		
País do Pag ou Receb no Exterior* FR - França	Cód Relação de Vínculo Cliente-Pag/Receb no Exterior* 12 - Operação entre empresas do mesmo grupo econômico - Pagador/recebedor possui part	
Percentual de Adiantamento sobre o Contrato de Câmbio*	RDE* ta594007	

> Os demais R$ 490.000.000,00 também obtidos junto à SODEXO S.A foram cedidos por esta à SPDB, conforme documentos de fls. 475 e ss.
>
> Por parte da SPDB:

Original

SODEXO PASS DO BRASIL SERVIÇOS E COMÉRCIO S.A.
CNPJ/MF nº 69.034.668/0001-56 / NIRE 35.300.368.169
ATA DA ASSEMBLÉIA GERAL EXTRAORDINÁRIA – AGE
Realizada em 06 de setembro de 2013, às 09h00min

ORDEM DO DIA: Deliberar e votar sobre as seguintes matérias de interesse da Companhia: (i) a celebração, entre a Companhia e a Sodexo SA, companhia constituída de acordo com as leis da França, com sede na 255 quai de la Bataille de Stalingrad, 92866 Issy-les-Moulineaux, Cedex 9, França ("SAS"), do Instrumento Particular de Cessão de Crédito e Assunção de Dívida (o "Contrato"), o qual estabelece os termos e condições para a aquisição pela Companhia, a título oneroso, de crédito do valor de R$ 490.000.000,00 (quatrocentos e noventa milhões de reais) detido pela SAS contra a Sodexo do Brasil Comercial S.A., sociedade por ações de capital fechado, com sede na cidade de São Paulo, Estado de São Paulo, na Avenida Guido Caloi, nº 1.000, 1º e 2º andares do Bloco 3, Condomínio Panamerica Park, Jardim São Luis, CEP 05802-140, inscrita no CNPJ/MF sob o nº 49.930.514/0001, com seus atos de transformação em fase de registro na Junta Comercial do Estado de São Paulo ("SDB"); (ii) a subscrição pela Companhia, nos termos do artigo 7º, I, do Estatuto Social, de 129.822.179 (cento e vinte e nove milhões, oitocentas e vinte e duas mil, cento e setenta e nove) novas ações preferenciais classe "A" emitidas pela SDB; e (iii) os demais atos necessários para a concretização dos itens (i) e (ii) desta "Ordem do Dia".

DELIBERAÇÕES: Colocadas as matérias em discussão e posterior votação, as quais estão relacionadas à implementação de um plano de reestruturação que visa a maximar as eficiências dos investimentos e da estrutura de capital das companhias pertencentes ao grupo Sodexo no Brasil, foram estas aprovadas pela unanimidade dos acionistas votantes, sem quaisquer ressalvas ou condições, nos seguintes termos:

(i) aprovar a celebração do Contrato pela Companhia, nos termos da minuta arquivada na sede social.

Por parte da interessada:

SODEXO DO BRASIL COMERCIAL S.A.
CNPJ/MF nº 49.930.514/0001-35
NIRE - 35.300.456.301

Ata da Assembleia Geral Extraordinária realizada em 5 de Setembro de 2013

Data, Hora e Local: Ao 5º dia do mês de setembro de 2013, às 9 horas, na sede social, situada na cidade de São Paulo, Estado de São Paulo, na Av. Ibirapuera, 1.196 – Indianópolis – CEP 04028-000.

Convocação e Presença: Dispensada face à presença de acionistas representando a totalidade do capital social, nos termos do artigo 124, §4º da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

Mesa: Sr. Manuel Alfonso Colmenares Aponte, Presidente; e Sr. Vincent Roland Maurice Bouvet, Secretário.

Ordem do Dia: Deliberar acerca **(i)** do aumento do capital social da Companhia, mediante a emissão de novas ações preferenciais classe "A", nominativas e sem valor nominal; e **(ii)** do consequente alteração do *caput* do Artigo 5 do Estatuto Social.

Deliberações Tomadas pela Unanimidade: Examinadas as matérias constantes da ordem do dia e prestados os esclarecimentos necessários, foram aprovados pela unanimidade dos acionistas presentes, na íntegra e sem qualquer ressalva: **(i)** o

Original

aumento do capital social da Companhia, de R$ 195.144.127,00 (cento e noventa e cinco milhões, cento e quarenta e quatro mil cento e vinte e sete reais) para R$ 324.966.306,00 (trezentos e vinte e quatro milhões, novecentos e sessenta e seis mil, trezentos e seis reais), representando um aumento efetivo portanto de R$ 129.822.179,00 (cento e vinte e nove milhões, oitocentos e vinte e dois mil, cento e setenta nove reais), mediante a emissão de 129.822.179,00 (cento e vinte e nove milhões, oitocentos e vinte e dois mil, cento e setenta nove) novas ações preferenciais classe "A", nominativas e sem valor nominal, a serem subscritas pelo preço de emissão total de R$ 840.000.000,00 (oitocentos e quarenta milhões de reais). O montante de R$ 710.177.821,00 (setecentos e dez milhões, cento e setenta e sete mil, oitocentos e vinte um reais), correspondente à diferença entre preço de emissão total das ações ora emitidas e o valor do aumento de capital ora aprovado, será destinado à conta de reserva de capital da Companhia. As ações ora emitidas são neste ato totalmente subscritas pela acionista ingressante, **SODEXO PASS DO BRASIL SERVIÇOS E COMÉRCIO S.A.**, sociedade por ações, com sede na cidade de Barueri, Estado de São Paulo, Alameda Araguaia, nº1.142, bloco 3, CEP 06455-000, inscrita no

Quanto aos valores diretamente devidos à SPDB, todos os créditos foram convertidos em ações:

SODEXO DO BRASIL COMERCIAL S.A.
CNPJ/MF nº 49.930.514/0001-35
NIRE 35.300.456.301

Ata da Assembleia Geral Extraordinária realizada em 24 de janeiro de 2014

Data, Hora e Local: Aos 24 dias do mês de janeiro de 2014, às 10:00 horas, na sede social, situada na cidade de São Paulo, Estado de São Paulo, na Avenida Ibirapuera, nº 1.196, Indianópolis, CEP 04028-000.

Convocação e Presença: Dispensada face à presença de acionistas representando a totalidade do capital social, nos termos do artigo 124, §4° da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

Mesa: Sr. Manuel Alfonso Colmenares Aponte, Presidente; e Sr. Vincent Roland Maurice Bouvet, Secretário.

Ordem do Dia: Deliberar acerca **(i)** do aumento do capital social da Companhia, mediante a emissão de novas ações preferenciais classe "A", nominativas e sem valor nominal; e **(ii)** da consequente alteração do *caput* do Artigo 5 do Estatuto Social.

Deliberações Tomadas pela Unanimidade: Examinadas as matérias constantes da ordem do dia e prestados os esclarecimentos necessários, foram aprovados pela unanimidade dos acionistas presentes, na íntegra e sem qualquer ressalva: **(i)** o aumento do capital social da Companhia, de R$ 324.966.306,00 (trezentos e vinte e quatro milhões, novecentos e sessenta e seis mil, trezentos e seis reais) para R$ 380.604.383,00 (trezentos e oitenta milhões, seiscentos e quatro mil, trezentos e oitenta e três reais), representando um aumento efetivo portanto de R$ 55.638.077,00 (cinquenta e cinco milhões, seiscentos e trinta e oito mil e setenta e sete reais), mediante a emissão de 55.638.077 (cinquenta e cinco milhões, seiscentas e trinta e oito mil e setenta e sete) novas ações preferenciais classe "A", nominativas e sem valor nominal, a serem subscritas pelo preço de emissão total de R$ 360.000.000,00 (trezentos e sessenta milhões de reais). O montante de R$ 304.361.923,00 (trezentos e quatro milhões, trezentos e sessenta e um mil, novecentos e vinte e três reais), correspondente à diferença entre o preço de emissão total das ações ora emitidas e o valor do aumento de capital ora aprovado, será destinado à conta de reserva de capital da Companhia. As ações ora emitidas são neste ato totalmente subscritas pela acionista **SODEXO PASS DO BRASIL SERVIÇOS E COMÉRCIO S.A.**, sociedade por ações com sede na cidade de Barueri, Estado de São

No entanto, a Fiscalização entendeu que as quitações demonstradas pela Recorrida não seriam o bastante para afastar a tese de que a SODEXO S.A e a SPDB seriam as reais adquirentes. Afirma que existe a possibilidade de múltiplo aproveitamento do ágio, na forma em que contabilizado pelas sociedades envolvidas.

Entendo que esse argumento não é capaz de sustentar as autuações de forma autônoma, até porque não passa de uma ilação da Autoridade Fiscal desamparada de comprovação. Na verdade, a Autoridade Fiscal nem sequer tentou verificar o alegado aproveitamento do ágio pelas citadas sociedades.

Original

Ao contrário das ilações sobre o potencial aproveitamento do ágio em duplicidade, são fatos comprovados nos autos do presente processo administrativo: a Recorrida buscou recursos intragrupo (via mútuo e aumento de capital) para adquirir participação societária da PURAS. No entanto, como se viu, as dívidas contraídas foram quitadas com juros. Ademais disso, também está comprovado o sacrifício econômico sofrido pela Recorida, o que se deprrende a partir dos comprovantes de TED realizadas para o Sr. Hermes Gazzola e do depósito em garantia efetuado em *escrow account*. Todos fatos incontrovertidos nos autos do presente processo.

Ademais disso, salta aos olhos que o caso dos autos difere-se bastante de outros tantos já analisados por este Conselho, nos quais são constituídas empresas sem substância econômica e desprovidas de propósito negocial, com a única função de ser utilizada como peça de uma sofisticada operação societária para viabilizar o aproveitamento de ágio.

Note-se, aqui, que a própria Autoridade Fiscal reconhece o propósito negocial da operação:

> Quanto ao propósito negocial que deu origem ao ágio, a aquisição da participação societária do grupo PURAS decorreu do intuito do grupo SODEXO de ampliar sua participação, no ramo da gestão de facilidades na alimentação.
>
> Deste modo, com base nas informações prestadas pelo contribuinte, tem-se que o propósito negocial do ágio decorrente da compra da participação societária do grupo se constituiu no grande interesse da SODEXO de expandir suas atividades no Brasil por meio da aquisição de empresas em seu ramo de atuação.

Ora, não há como reconhecer tal propósito negocial sem atribuí-lo à Recorrida. Conforme esclarecido e demonstrado pela Recorrida, as empresas SPDB e SODEXO (Recorrida) exploram objetos sociais distintos, enquanto a SPDB exerce atividades no ramo de "vouchers", a SODEXO explora o mesmo ramo de atuação no qual estava inserida a PURAS.

Dessa forma, o interesse e propósito negocial era exclusivo da Recorrida. Certamente que se a operação tivesse sido estruturada de outra forma, com a aquisição da participação societária e incorporação pela SPDB, com recursos obtidos via contrato de mútuo firmado com a Recorrida, tal fato constaria do Termo de Verificação Fiscal na tentativa de se descaracterizar o propósito negocial da operação.

De qualquer forma, mesmo que restasse comprovado que a Recorrida foi utilizada como "empresa veículo" e que as reais adquirente são SPDB e SODEXO S.A., a autuação não mereceria subsistir. Apesar de já ter votado em sentido oposto em outras ocasiões, tive a oportunidade de rever meu posicionamento, fui convencido pelos argumentos de meus pares e hoje me alinho ao entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça ao proferir acórdão RE 2026473, que recebeu a seguinte ementa.

> PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. INEXISTÊNCIA. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. FIM DE PREQUESTIONAMENTO. MULTA. DESCABIMENTO. IMPOSTO DE RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. ÁGIO. DESPESA. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. OPERAÇÃO ENTRE PARTES DEPENDENTES. POSSIBILIDADE. NEGÓCIO JURÍDICO ANTERIOR À ALTERAÇÃO LEGAL. EMPRESA-VEÍCULO. PRESUNÇÃO DE INDEDUTIBILIDADE. ILEGALIDADE.
>
> 1. Não há violação do art. 1.022, II, do CPC/2015 quando o órgão julgador, de forma clara e coerente, externa fundamentação adequada e suficiente à conclusão do acórdão embargado, como no caso dos autos.
>
> 2. Hipótese em que a Corte Regional apresentou motivação clara e expressa a respeito: a) da possibilidade de dedução do ágio no caso concreto, visto que o instituto teria efetivamente ocorrido (e não artificialmente criado); b) da impossibilidade de criação de

Original

hipóteses de "indedutibilidade" não previstas na lei, tal como pretendeu fazer o Fisco; c) da extensão da Lei n. 9.532/1997, notadamente dos seus arts. 7º e 8º; d) da ocorrência efetiva de investimento (aporte de recursos), tendo enfrentado diretamente as questões postas em discussão e entregado a prestação jurisdicional nos limites da lide.

3. Quanto à alegada violação do art. 1.026, § 2º, do CPC, assiste razão jurídica à recorrente, uma vez que os aclaratórios foram interpostos com o objetivo de prequestionamento, pelo que aplicável a Súmula 98 do STJ no particular.

4. A controvérsia principal dos autos consiste em saber se agiu bem o Fisco ao promover a glosa de despesa de ágio amortizado pela recorrida com fundamento nos arts. 7º e 8º da Lei n. 9.532/1997, sob o argumento de não ser possível a dedução do ágio decorrente de operações internas (entre sociedades empresárias dependentes) e mediante o emprego de "empresa-veículo".

5. Ágio, segundo a legislação aplicável na época dos fatos narrados na inicial, consistiria na escrituração da diferença (para mais) entre o custo de aquisição do investimento (compra de participação societária) e o valor do patrimônio líquido na época da aquisição (art. 20 do Decreto-Lei n. 1.598/1977).

6. Em regra, apenas quando há a alienação, liquidação, extinção ou baixa do investimento é que o ágio a elas vinculado pode ser deduzido fiscalmente como custo, para fins de apuração de ganho ou perda de capital.

7. A exceção à regra da indedutibilidade do ágio está inserida nos arts. 7º e 8º da Lei n. 9.532/1997, os quais passaram a admitir a dedução quando a participação societária é extinta em razão de incorporação, fusão ou cisão de sociedades empresárias.

8. A exposição de motivos da Medida Provisória n. 1.602/1997 (convertida na Lei n. 9.532/1997) visou limitar a dedução do ágio às hipóteses em que fossem acarretados efeitos econômico-tributários que a justificassem.

9. O Código Tributário Nacional autoriza que a autoridade administrativa promova o lançamento de ofício quando "se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação" (art. 149, VII) e também contém norma geral antielisiva (art. 116, parágrafo único), a qual poderia, em última análise, até mesmo justificar a requalificação de negócios jurídicos ilícitos/dissimulados, embora prevaleça a orientação de que a "plena eficácia da norma depende de lei ordinária para estabelecer os procedimentos a serem seguidos" (STF, ADI 2446, rel. Min. Carmen Lúcia).

10. Embora seja justificável a preocupação quanto às organizações societárias exclusivamente artificiais, não é dado à Fazenda, alegando buscar extrair o "propósito negocial" das operações, impedir a dedutibilidade, por si só, do ágio nas hipóteses em que o instituto é decorrente da relação entre "partes dependentes" (ágio interno), ou quando o negócio jurídico é materializado via "empresa-veículo"; ou seja, não é cabível presumir, de maneira absoluta, que esses tipos de organizações são desprovidos de fundamento material/econômico.

11. Do ponto de vista lógico-jurídico, as premissas em que se baseia o Fisco não resultam automaticamente na conclusão de que o "ágio interno" ou o ágio resultado de operação com o emprego de "empresa-veículo" impediria a dedução do instituto em exame da base de cálculo do lucro real, especialmente porque, até 2014, a legislação era silente a esse respeito.

12. Quando desejou excluir, de plano, o ágio interno, o legislador o fez expressamente (com a inclusão do art. 22 da Lei n. 12.973/2014), a evidenciar que, anteriormente, não havia vedação a ele.

13. Se a preocupação da autoridade administrativa é quanto à existência de relações exclusivamente artificiais (como as absolutamente simuladas), compete ao Fisco, caso a caso, demonstrar a artificialidade das operações, mas jamais pressupor que o ágio entre partes dependentes ou com o emprego de "empresa-veículo" já seria, por si só, abusivo.

Original

> 14. No caso concreto, adotando o cenário fático narrado na sentença e no acórdão, em razão dos limites impostos pela Súmula 7 do STJ, não há demonstração de que as operações entabuladas pela parte recorrida foram atípicas, artificiais ou desprovidas de função social, a ponto de justificar a glosa na dedução do ágio.
>
> 15. Recurso especial parcialmente provido, apenas para afastar a multa imposta em face da interposição dos embargos de declaração.

Conforme ao que se verifica do voto condutor do referido acórdão, de relatoria do Min. Gurgel de Faria:

> Dito isso, tenho que, do ponto de vista lógico-jurídico, as premissas em que se baseia a Fazenda passam longe de resultar automaticamente na conclusão de que o "ágio interno" ou o ágio resultado de operação com o emprego de "empresaveículo" impediria a dedução do instituto em exame da base de cálculo do lucro real.
>
> Primeiro, porque os supracitados arts. 7º e 8º da Lei n. 9.532/1997 em nenhum momento dispuseram de maneira expressa sobre a impossibilidade apriorística do aproveitamento do ágio nas operações de partes dependentes ou mediante o emprego de empresa interposta.
>
> Aliás, quando desejou excluir, de plano, o ágio interno, o legislador o fez expressamente (com a inclusão do art. 22 da Lei n. 12.973/2014), a evidenciar que,anteriormente, não havia vedação, e continua não havendo, ao uso de sociedade-veículo.
>
> Segundo, porque se a preocupação da autoridade administrativa é quanto à existência de relações exclusivamente artificiais (como as absolutamente simuladas), compete ao Fisco, caso a caso, demonstrar a artificialidade das operações, mas jamais pressupor que a só existência de ágio entre partes dependentes ou com o emprego de "empresa-veículo" já seria abusiva.
>
> Assim, ao menos até 2014:
>
> *[...] parece claro que, em princípio, não há, na legislação tributária, qualquer dispositivo que impeça o reconhecimento e a utilização do ágio, gerado internamente, entre partes relacionadas. O que se condena é a simulação, a mentira, a operação que não existiu na realidade: assim, se não houve preço em uma relação entre partes relacionadas na qual se registrou ágio, tal operação deverá ser desconsiderada. Resta evidente, aí, que não houve uma compra e venda, uma aquisição de participação societária na qual poderia haver o pagamento do ágio. Comprovada a simulação, plenamente justificável e autorizada a desconsideração do planejamento realizado.* (SCHOUERI, Luís Eduardo. Ágio em reorganizações societárias [aspectos tributários]. São Paulo: Dialética, 2012)
>
> Sobre o emprego da "empresa-veículo", a sua rejeição apriorística contraria o disposto no art. 2º, § 3º, da Lei n. 6.404/1976 (o qual faculta a criação de holding "como meio de realizar o objeto social, ou para beneficiar-se de incentivos fiscais").
>
> Não há proibição legal para que uma sociedade empresária seja criada como "veículo" para facilitar a realização de um negócio jurídico; inclusive há razões reais ("propósito negocial") para tanto, pois é possível que as pessoas jurídicas originais queiram manter sua segregação por diversas razões (estratégicas, econômicas, operacionais...).
>
> A propósito, quando a investidora é empresa estrangeira, é ainda mais justificável a constituição de uma "empresa-veículo", por algumas razões práticas: confere mais segurança quanto à possibilidade de se valer da norma interna de dedução do ágio (o que não aconteceria se a incorporação fosse internacional); permite a negociação com base na moeda local; pode facilitar a realização de operações locais (por exemplo, dispensar garantias que seriam exigidas do investidor internacional) etc.

Assim esse argumento também deve ser afastado.

Original

Outro utilizado pela Autoridade Fiscal e afastado pelo v. acórdão *a quo* diz respeito à extemporaneidade do laudo apresentado pela Recorrida.

De início, é importante lembrar que a constituição de créditos tributários por meio do lançamento de ofício é atividade administrativa plenamente vinculada à lei. No caso em questão, por se tratar de ágio gerado em 2011, a legislação vigente à época dos fatos ainda não havia recebido as alterações promovidas pela Lei nº 12.973/2014.

Dessa forma, assim estabelecia o art. 20, do Decreto-Lei nº 1.598/77:

> Art. 20. O contribuinte que avaliar investimento pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em: (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)(Vigência)
>
> (...)
>
> § 2º - O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico:
>
> a) valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;
>
> b) valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;
>
> (...)
>
> § 3º - O lançamento com os fundamentos de que tratam as letras *a* e *b* do § 2º deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração.

Da leitura do enunciado prescritivo transcrito acima, verifica-se que antes do advento da Lei nº 12.973/2014, havia a seguinte disciplina sobre a demonstração do fundamento econômico do ágio: (i) a demonstração do fundamento econômico do lançamento do ágio não era feita, necessariamente, pela apresentação de "laudo"; e (ii) não havia norma exigindo contemporaneidade entre o "laudo" e a aquisição da participação societária.

Nesse sentido, existem alguns julgados no âmbito deste Conselho tratando da ilegalidade da glosa do aproveitamento de ágio baseada na intempestividade do laudo de avaliação. Nesse sentido, veja-se a ementa do acórdão nº 1201-001.438.

> IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ
>
> Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011
>
> ÁGIO FUNDAMENTADO EM EXPECTATIVA DE RESULTADOS FUTUROS. DEDUTIBILIDADE DA AMORTIZAÇÃO.
>
> A legislação que permite a dedução da amortização do ágio em determinadas circunstâncias e desde que preenchidos determinados requisitos é norma indutora de comportamento do contribuinte.Não havendo ocorrência de fraude ou simulação e tendo sido verdadeiras e legitimas as operações perpetradas, inclusive, com a ocorrência do efetivo pagamento do preço, a dedução do ágio é possível, ainda que o benefício fiscal seja o principal ou mesmo o único elemento motivador.Uma vez demonstrado o devido propósito negocial e substância econômica na realização de reorganizações societárias, a dedução da amortização do ágio torna-se ainda mais justificada.
>
> UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO. POSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE VEDAÇÃO LEGAL.
>
> A utilização da chamada "empresa veículo" não guarda qualquer ilegalidade ou abuso em si, sendo necessária a identificação de outros elementos como a fraude ou simulação para que a glosa da dedução do ágio se justifique. Na hipótese em que presentes para o

Original

> contribuinte, outras opções de movimentação societária que resultariam no mesmo efeito tributário que é a dedução do ágio, a eventual utilização de empresa veículo configura simples decisão de negócios que não prejudica o benefício fiscal.
>
> **LAUDO DE AVALIAÇÃO. INTEMPESTIVIDADE. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.**
>
> **Indevida a glosa do aproveitamento do ágio sob fundamento de intempestividade do laudo de avaliação vez que sequer existia previsão legal acerca da obrigatoriedade do laudo à época dos fatos.**

Quanto à ausência de norma exigindo a contemporaneidade do "laudo", veja-se a ementa do acórdão nº 1302-002.011, julgado pela 2ª Turma da 2º Câmara da 1ª Seção de julgamento na sessão de 24/01/2017.

> Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ
>
> Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012
>
> INCORPORAÇÃO DE EMPRESA. DESPESA COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. DEDUTÍVEL.
>
> A norma não prevê uma forma para a demonstração da suposta rentabilidade futura e não dispõe expressamente sob contemporaneidade com a incorporação.Não havendo capital aplicado na aquisição de direito de exploração de subconcessão imprópria de serviço público no momento da assinatura do contrato, não há também, à luz do art. 325, I, do RIR/99, que ser feito qualquer registro no ativo a título de intangível neste momentoA metodologia do fluxo de caixa descontado (FCD) é amplamente aceita, inclusive é um dos métodos de avaliação aceitos pela CVM, conforme expressamente dispõe o § 4º do art. 4º da Lei 6.404/76. O ROIC calculado sobre valores projetados altera totalmente a inteligência de tal índice, além do que falta autorização legal para que seja utilizado como referencial de análise da qualidade de avaliações de empresas pelo FCD.

Pois bem, mesmo assim, a Recorrente demonstrou com a apresentação dos estudos internos datados de maio de 2011(fls. 6235 – 6305) e julho de 2011 (fls. 6308 – 6322). Os referidos documentos demonstram que a avaliação do valor de mercado da PURAS seria entre R$ 1,068 bilhão e R$ 1,3 bilhão (considerando 100% das suas ações).

Ademais disso, nota-se que a Fiscalização não contestou os valores contidos no laudo da Ernst & Young obtido pela Recorrida em 22/12/2011. Ao contrário disso, a Autoridade Fiscal se limitou a criticar o laudo devido a sua extemporaneidade.

É preciso ressaltar aqui que a extemporaneidade debatida consiste em um período de três meses a separar a aquisição da participação societária da obtenção do laudo. Mesmo após a mudança legislativa que tornou obrigatória a apresentação de "laudo", com a alteração da redação do § 3º, do art. 20, do DL 1598/77, o prazo para registro do laudo de perito independente é de 13 meses contados a partir da aquisição da participação.

Daí se depreende que, mesmo que se entenda que a mudança legislativa veio para tornar mais clara exigência já prevista na legislação contábil fiscal, a legislação nunca exigiu – e ainda não exige – a apresentação anterior ou síncrona do laudo.

Dessa forma, caso se entenda pela exigência da apresentação de laudo de avaliação, é necessário que esse laudo seja apresentado dentre de um período razoável. Neste sentido, parece-me

Original

adequado o entendimento manifestado pela Conselheira Lívia de Carli Germano na declaração de voto integrante do Acórdão nº 9101-005.974:

> É fato que, na época dos fatos em questão, a legislação tributária não trazia prazo específico para tal registro.
>
> Sabe-se que, atualmente, o § 3º do artigo 20 do Decreto-Lei 1.598/1977, na redação atual dada pela Lei 12.973/2014, exige que o laudo tenha seja elaborado (e apresentado) até o 13º mês subsequente à aquisição da participação societária (grifamos):
>
> § 3º O valor de que trata o inciso II do caput deverá ser baseado em laudo elaborado por perito independente que deverá ser protocolado na Secretaria da Receita Federal do Brasil ou cujo sumário deverá ser registrado em Cartório de Registro de Títulos e Documentos, até o último dia útil do 13º (décimo terceiro) mês subsequente ao da aquisição da participação.
>
> Tal exigência não é por acaso, já que a normas contábeis, muito embora indiquem que os registros contábeis devem ser realizados na data da combinação de negócios, também contemplam o chamado "período de mensuração", que "não deve exceder de um ano a contar da data da aquisição", e durante o qual se ajustam valores provisórios – neste sentido, por exemplo, o
>
> item 14 do CPC 15 define: "Período de mensuração é o período após a data de aquisição durante o qual a entidade adquirente poderá ajustar os valores provisórios reconhecidos para uma combinação de negócios. O período de mensuração proporciona à entidade adquirente um tempo razoável para obter as informações necessárias para identificar e calcular, na data de aquisição, de acordo com as exigências deste Pronunciamento, os seguintes itens: (...) (d) o montante do ágio por expectativa de rentabilidade futura, ou o ganho resultante de uma compra vantajosa.").
>
> Até o advento da Lei 12.973/2014, na ausência de norma expressa que estabeleça um prazo específico, a definição acerca da tempestividade do demonstrativo passa por uma investigação sobre qual seria o *prazo razoável* para que o sujeito passivo proceda aos seus devidos registros contábeis. É neste sentido que o prazo de 12 meses acima referido pode servir de parâmetro adequado.
>
> Daí porque, no caso dos autos -- em que os demonstrativos foram elaborados cerca de um mês, dois meses e sete meses depois da aquisição --, compreendo que não há fundamentação suficiente para que se os considere intempestivos, não podendo as respectivas amortizações fiscais dos ágios serem questionadas sob tal argumento.

Portanto, por mais essa razão, o auto não deve subsistir.

Por fim, um último ponto que deve ser enfrentado é o fato de que a Recorrida não teria incorporado as controladas da PURAS (INFRALL e RID).

Neste ponto também concordo com as conclusões trazidas pelo acórdão *a quo*.

> a fiscalização questionou a incorporação apenas da PURAS, e não de suas subsidiárias integrais – INFRALL e RID. Ocorre que, na posição em que ocupavam no grupo econômico PURAS (e ocupam atualmente, junto à interessada), essas sociedades têm seus resultados levado a efeito no resultado de sua controladora – antes a PURAS, atualmente a interessada – pelo método da equivalência patrimonial. Desse modo, a previsão de resultados futuros da PURAS, utilizada para a precificação da companhia, já era composta pelo resultado do todo, não havendo falar em apuração de ágio em separado e nem em obrigatoriedade de incorporação das controladas. A única providência cabível era a exclusão do patrimônio líquido da INFRALL e da RID, nos exatos termos em que realizado pela interessada.

Original

Portanto, mais não é preciso dizer para confirmar o acórdão *a quo* e negar provimento ao recurso de ofício com relação ao aproveitamento de ágio.

Multa Qualificada

Diante das polêmicas e dúvidas interpretativas que recaem sobre a amortização do ágio, entendo que o acórdão recorrido deve ser mantido na parte em que afasta a qualificação da multa de ofício aplicada sobre os tributos apurados a partir da glosa do ágio.

Este entendimento encontra fundamento de validade art. 112, do Código Tributário Nacional, que prevê que a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto a capitulação legal do fato.

Dessa forma, no caso das discussões sobre o ágio, diante das inúmeras discussões ainda não pacificadas sobre a possibilidade de amortização de ágio interno ou com utilização de empresa veículo, não há como manter a qualificação da multa de ofício.

Este, inclusive, é o entendimento da 1ª Turma da CSRF, que tem afastado a multa qualificada em casos de ágio. Neste sentido, destaco recente precedente consubstanciado no acórdão nº 9101-006.250, assim ementado:

> **Ementa:**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2011, 2012, 2013
>
> **(...)**
>
> MULTA QUALIFICADA. ÁGIO. EMPRESA VEÍCULO. DOLO NÃO CONFIGURADO. A qualificação da multa de ofício depende da caracterização do dolo do sujeito passivo, não podendo ser mantida em caso de mera divergência quanto à interpretação da legislação tributária aplicável. A conclusão de que as operações praticadas são atípicas, não consentâneas com uma regular operação econômica e financeira da pessoa jurídica, é fundamento suficiente para a glosa das despesas, mas não para a qualificação da multa de ofício.
>
> Numero da decisão:9101-006.250

Portanto, entendo que deve ser mantido o entendimento veiculado pelo v. acórdão *a quo* no que se refere à infração relativa ao ágio.

Responsabilidade tributária – art. 135, do CTN

A respeito da responsabilidade tributária, constou do TVF que:

> É aplicável ao caso, o artigo 135, III, do CTN em face dos diretores das empresas sucedidas (do grupo SODEXO) serem responsáveis por atos praticados com infração de lei ou excesso de poderes, porquanto criaram condições artificiais para justificar as amortizações indevidas pelo grupo, de ágios que não poderiam ser amortizados.
>
> Acrescente-se que os administradores respondem solidariamente, perante a sociedade e terceiros prejudicados (Fazenda Pública, inclusive), por culpa no desempenho de suas

Original

funções, ou seja, pelos fatos decorrentes de sua má gestão, consoante disposto no artigo 1.016 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil):

(...)

O Parecer PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009 também concluiu que o terceiro que for administrador e cometer o ato ilícito no exercício da gerência da empresa responde solidariamente com a pessoa jurídica pelo pagamento do crédito tributário, sendo sua responsabilidade autônoma da obrigação da empresa quanto ao nascimento, à natureza e à cobrança, mas subordinada quanto à existência, validade e eficácia:

(...)

O ato ilícito ensejador da responsabilidade tributária do administrador pode ser tantoculposo quanto doloso, mas tanto um quanto outro satisfaz a hipótese do artigo 135 do CTN.Sobre o assunto, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, no Parecer PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009 assim se manifestou

(...)

Assim, sem prejuízo das consequências atinentes à esfera penal, impõe-se a responsabilização de diretores que participaram das transações, à época dos fatos **geradores**. Em decorrência dos cargos que ocupavam, essas pessoas possuíam relevantes poderes administrativos (e decisórios) sobre atos praticados em nome da empresa, incluído o artifício doloso, demonstrado por esta fiscalização, para redução dos tributos devidos através da amortização de despesas com ágio.

Pelo exposto, foram lavrados os Termos de Sujeição Passiva Solidária para os seguintes contribuintes, com base no art. 135, II e III do CTN:

a. Didier Bruno Dumont, francês, administrador de empresas, com domicílio à Rua Heron Domingues, 115, casa B – Jardim Cordeiro – São Paulo - SP, portador do RNE nº V45207I-V, inscrito no CPF/MF sob o nº 060.085.977-02, eleito Diretor Geral da SODEXO, conforme Ata da 6ª Alteração de Contrato Social, de 06/09/2011, registrada na Jucesp, sob o nº 2.010.500/11-8 (doc. 6 às fls. 361 a 381).

b. Vincent Roland Maurice Bouvet, francês, administrador, com domicílio à Rua Hermano Ribeiro da Silva, 55, Vila Mariana – São Paulo - SP, portador do RNE nº V318021-A, inscrito no CPF/MF sob o nº 233.515.908-90, eleito Diretor Financeiro da SODEXO, conforme Ata da 6ª Alteração de Contrato Social, de 06/09/2011, registrada na Jucesp, sob o nº 2.010.500/11-8 (doc. 6 às fls. 361 a 381) e Diretor Presidente da PURAS, conforme Ata de Reunião do Conselho de Administração, de 06/09/2011, registrada na Jucesp, sob o nº 2.102.632/11-8 (doc. 03 às fls. 5638 a 5640).

c. Geraldo França Sobreira, brasileiro, administrador de empresas, com domicílio à Rua Theo Dutra, 75, bloco 8, ap. 182 – Jardim Colombo - São Paulo - SP, portador do RG nº 36.593.012-X SSP/SP, inscrito no CPF/MF sob o nº 705.598.997-34, eleito Diretor Presidente da SODEXO PASS, conforme cópia da ata de transformação do tipo jurídico da sociedade, de 01/03/2009, registrada na Jucesp sob o nº 0337.309/09-7 (doc. às fls. 829 a 846).

d. Juan Pablo Urruticochea Moreno, espanhol, administrador de empresas, com domicílio à Rua do Carreiro de Pedra, 111, apto. 111 D – Jardim Caravelas – São Paulo – SP, portador do RNE nº V843969-T-CGPI/DIREX/DPF, inscrito no CPF nº 235.608.308-18, foi eleito Diretor Geral da SODEXO, conforme ata da AGE de 05/09/2013, registrada na Jucesp sob o nº 361.512/13-2 (doc. às fls. 729 e 730).

e. Mauro de Marchi, brasileiro, contador, com domicílio à Rua Barão do Triunfo, 156, 51, Brooklin, São Paulo - SP, portador do RG nº 18.016.817-4, inscrito no CPF nº 152.025.458-00, foi eleito Diretor Geral da SODEXO, conforme ata da Reunião do Conselho de Administração de 20/10/2016, registrada na Jucesp sob o nº 2.242.906/16-1 (doc. às fls. 736 a 738).

f. Andreia Lacerda Dutra, brasileira, nutricionista, com domicílio à Alameda dos Arapanés, 982, apto. 101, Moema, São Paulo - SP, portadora do RG nº 40.570.946-68,

Original

> inscrita no CPF nº 935.825.600-15, foi eleita Diretora Geral da SODEXO, conforme ata da Reunião do Conselho de Administração de 07/07/2017, registrada na Jucesp sob o nº 2.033.044/17-8 (doc. às fls. 739 a 741).
>
> (...)
>
> Na subscrição do montante dos R$ 360 milhões em 2011 na SODEXO pela SODEXOSA, os responsáveis foram os srs. Didier Bruno Dumont, como Diretor Geral da SODEXO e Vincent Roland Maurice Bouvet, como Diretor Financeiro da SODEXO (fls. 335 a 355).
>
> Na subscrição do montante dos R$ 360 milhões em 2014 na SODEXO pela SODEXO PASS, o responsável por esta última foi o sr. Geraldo França Sobreira (fls. 482 a 484).
>
> Cumpre complementar que foram apontadas acima as responsabilidades pelas operações atinentes à utilização de empresa veículo nas reorganizações societárias, sem prejuízo daquelas pertinentes aos correspondentes lançamentos contábeis derivados destas operações, que suscitaram as amortizações indevidas do ágio aqui tratado.
>
> (...)
>
> No caso em questão, as razões determinantes para a atribuição da sujeição passiva dos diretores relacionados anteriormente, se basearam particularmente na comprovação de sua participação direta, nos negócios societários adstritos ao ágio transacionado.
>
> De acordo com a análise da documentação anexada ao presente processo, verifica-se que os administradores identificados acima participaram efetivamente na reorganização societária aqui analisada.
>
> Sob esta perspectiva, na qualidade de gestores executivos, igualmente, compartilhavam do pleno domínio funcional dos fatos adstritos aos negócios societários, bem assim dos efeitos tributários que seriam decorrentes da execução dos ilícitos derivados de atos praticados com simulação.
>
> Outrossim, atuando na qualidade de Diretores Gerais da empresa autuada, os srs. Didier Bruno Dumont, Vincent Roland Maurice Bouvet, Juan Pablo Urruticochea Moreno, Mauro de Marchi e Andreia Lacerda Dutra permitiram a dedutibilidade indevida da amortização dos ágios aqui tratados, em relação aos períodos-base fiscalizados, pormenor que revela a conivência do órgão executivo da entidade em relação ao exercício da ilicitude praticada no curso dos períodos fiscalizados.
>
> (...)
>
> Por esta forma, resta evidenciado o nexo de causalidade da participação dos diretores e representantes da sucedida, mediante atuação concorrente dos mesmos para a prática dos injustos tributários que deram causa aos prejuízos adstritos ao erário federal. Assim sendo, impõe-se a qualificação destes diretores na condição de responsáveis solidários da obrigação principal, nos termos do art. 135, incisos II e III do CTN.

Nota-se que a Autoridade Fiscal para atribuir responsabilidade tributária aos Srs. Didier Bruno Dumont, Vincent Roland Maurice Bouvet, Juan Pablo Urruticochea Moreno, Mauro de Marchi e Andreia Lacerda Dutra e Geraldo França Sobreira, limitou-se a destacar os seus poderes de gestão.

Ocorre que a atribuição de responsabilidade tributária ao administrador não se justifica apenas pela verificação dos poderes de gestão que lhe eram conferidos.

Nesse sentido, veja-se o que afirma Carlos Augusto Daniel Neto:

> Existem bem poucos precedentes recentes que sufraguem a "teoria dos atos de gestão" para fins de aplicação do art. 135 do CTN, qual seja, a dispensa da comprovação do ato

Original

> específico com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto, assim como pressuposto da existência de dolo do sujeito passivo a partir da função que ostenta na empresa. [1]

Dessa forma, a norma do art. 135, do Código Tributário Nacional depende da comprovação dos seguintes elementos: (i) função e poderes atribuídos ao responsável; (ii) condutas individualizadas do responsável com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatuto.

No caso em tela e conforme ao que se verifica do TVF transcrito acima, a Autoridade Fiscal não indicou a conduta de forma individualizada, não havendo comprovação de que ambos os administradores foram, de fato, responsáveis pelas infrações constatadas no relatório fiscal.

Portanto, estando ausentes os elementos ensejadores da responsabilidade tributária, nos termos do art. 135, III, do Código Tributário Nacional, entendo que deve ser afastada a responsabilidade tributária do Sr. Didier Bruno Dumont, Vincent Roland Maurice Bouvet, Juan Pablo Urruticochea Moreno, Mauro de Marchi e Andreia Lacerda Dutra e Geraldo França Sobreira.

Responsabilidade tributária – Art. 124, do CTN

A DRJ entendeu por bem afastar a responsabilidade solidária, atribuída nos termos do art. 124, do CTN, às empresas SODEXO S.A e SPDB, por entender não haver comprovação de ilícito doloso no caso dos autos. Assim e já me manifestei ao relatar o acórdão 1401-006.375, razão pela qual entendo que o acórdão deve ser mantido nesse ponto.

Neste sentido, peço venia para transcrever a lição de Luís Eduardo Schoueri:

> Interesse comum só têm as pessoas que estão no mesmo polo na situação que constitui o fato jurídico tributário. Assim, por exemplo, os condôminos têm "interesse comum" na propriedade; se esta dá azo ao surgimento da obrigação de recolher o IPTU, são solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto todos os condôminos. Note--se que o débito é um só, mas todos os condôminos se revestem da condição de sujeitos passivos solidários. É importante destacar aqui que o art. 124, I, do CTN não define sujeito passivo. Ele apenas fixa, a partir do interesse comum, a solidariedade entre sujeitos passivos, já definidos em outros dispositivos. De maneira mais clara, ainda com o exemplo do IPTU e dos condôminos: na inexistência de tal dispositivo, cada condômino de um mesmo apartamento pagaria o imposto relativo a sua quota. O art. 124, I, por sua vez, faz com que esses contribuintes sejam solidários. Ou seja: se inaplicável qualquer dispositivo legal que caracterize determinada pessoa como contribuinte ou responsável, não há como defini-la como sujeito passivo a partir do art. 124. O primeiro passo é verificar se é sujeito passivo para daí, num segundo passo, investigar se existe solidariedade entre os sujeitos passivos definidos pela lei. O Supremo Tribunal Federal parece ter adotado essa interpretação, ao julgar a constitucionalidade de lei estadual que instituíra a obrigação solidária de contadores por

[1] DANIEL NETO, Carlos Augusto. Responsabilidade tributária de sócios e diretores na primeira seção do CARF. In: PINTO, Alexandre Evaristo; DANIEL NETO, Carlos Augusto; Ribeiro, Diego Diniz; PINTO, Fernando Brasil de Oliveira (org.) Direto do CARF: Escritos analíticos sobre a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. São Paulo: Amanuense, 2020. p. 54

Original

> créditos tributários oriundos de infrações à legislação tributária, para as quais o contador, em alguma medida, houvesse concorrido. Na ocasião, o Plenário do Supremo Tribunal Federal decidiu que a lei estadual invadira a competência da lei complementar na matéria. Nesse sentido, o Relator observou que a lei estadual teria disposto diversamente do CTN sobre quem pode ser responsável tributário, na medida em que incluiu "hipóteses não contempladas pelos arts. 134 e 135 do CTN". O Supremo Tribunal Federal, portanto, parece ter entendido que, em primeiro lugar, é preciso verificar se há sujeição passiva, nos termos dos artigos 134 e 135 do CTN; em segundo lugar, verifica-se se há interesse comum e, portanto, solidariedade passiva, nos termos do art. 124, I, do CTN. Afinal, na visão da Corte, a lei estadual não poderia ter criado nova hipótese de responsabilidade (solidária) de terceiro, autônoma em relação àquelas dos artigos 134 e 135 do CTN. Parece haver, então, no posicionamento do Tribunal, o pressuposto de que o art. 124, I, do CTN não se configura como hipótese autônoma de responsabilidade tributária; primeiro seria preciso apurar a existência de sujeição passiva (o que, no caso da chamada "responsabilidade de teceiros", dar-se-ia a partir dos artigos 134 e 135 do CTN). A caracterização de solidariedade, nos termos do art. 124, I, do CTN exige a configuração do interesse comum. Já se afirmou que interesse comum clama por estarem as pessoas no mesmo polo, mas isso sob a perspectiva jurídica. Afinal, justamente porque cada sujeito passivo liga-se ao fato jurídico tributário (seja contribuinte, seja responsável) é que, nas palavras do Min. Luiz Fux, não cabe cogitar a existência de "interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal". É justamente, por isso, que não faz sentido imputar a responsabilidade solidária entre duas empresas do mesmo grupo econômico nas situações nas quais só uma delas ostenta a condição de sujeito passivo. Se a outra empresa não realiza o fato jurídico tributário – nem a ele se vincula por outras hipóteses de responsabilidade –, não pode ela se tornar solidária porque sequer é sujeito passivo. Por outro lado, não constituem "interesse comum" as posições antagônicas em um contrato, mesmo quando em virtude deste surja um fato jurídico tributário. Assim, comprador e vendedor não têm "interesse comum" na compra e venda: se o vendedor é contribuinte do ICMS devido na saída da mercadoria objeto da compra e venda, o comprador não será solidário com tal obrigação. Daí a distinção entre interesses contrapostos, coincidentes e comuns, assim resumida: Interesses contrapostos, coincidentes e comuns podem ser também evidenciados nos negócios jurídicos privados de compra e venda mercantil com pluralidade de pessoas. Afinal, vendedores e compradores têm interesse coincidente na realização do negócio (tarefa), mas interesses contrapostos na execução do contrato (necessidades opostas). Já os interesses comuns si-tuam-se apenas em cada um dos polos da relação: entre o conjunto de vendedores e, de outro lado, entre os compradores. Mesmo que duas partes em um contrato fruam vantagens por conta do não recolhimento de um tributo, isso não será, por si, suficiente para que se aponte um "interesse comum". Eles podem ter "interesse comum" em lesar o Fisco. Pode o comprador, até mesmo, ser conivente com o fato de o vendedor não ter recolhido o imposto que devia. Pode, ainda, ter tido um ganho financeiro por isso, já que a inadimplência do vendedor poderá ter sido refletida no preço. Ainda assim, comprador e vendedor não têm "interesse comum" no fato jurídico tributário.

A transcrição é longa, mas muito didática e pertinente para o deslinde do caso em exame, uma vez que demonstra uma visão mais restritiva quanto à responsabilidade solidária, o que permite a sua atribuição apenas para as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua fato gerador, não se aplicando, portanto, a partir do simples entendimento quanto à existência de um interesse econômico em comum. Neste mesmo sentido, conclui Caio Takano que:

> Se da expressão "interesse comum" seria possível extrair diferentes significados, não é irrelevante a constatação de que o Superior Tribunal de Justiça, intérprete autêntico do enunciado prescritivo do art. 124, inc. I, do CTN, tem reiteradamente se posicionado no sentido de construir a norma de solidariedade tributária de forma mais restritiva,

Original

> adotando o conceito estritamente jurídico de interesse comum, que alcança apenas as pessoas que se encontram no mesmo polo do contribuinte em relação à situação jurídica ensejadora da exação. Ainda que seja reconhecido existir diversas possibilidades interpretativas a partir do enunciado prescritivo, há, neste caso, um ato de decisão do intérprete autêntico do direito posto, no qual se escolheu apenas uma dessas possibilidades: o conceito jurídico.

Este entendimento, inclusive, já foi adotado em precedentes deste Conselho, senão veja-se:

> Numero do processo:10469.720554/2007-68 Turma:Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Seção Câmara:Terceira Câmara Seção:Primeira Seção de Julgamento Data da sessão:Tue Jun 11 00:00:00 GMT-03:00 2019 Data da publicação:Mon Jul 29 00:00:00 GMT-03:00 2019 Ementa: Assunto: Processo Administrativo Fiscal Ano-calendário: 2002, 2003, 2004 DECADÊNCIA. PRELIMINAR REJEITADA. O Imposto de Renda incidente na fonte sobre pagamento a beneficiário não identificado, ou sem comprovação da operação ou da causa, submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN. Súmula CARF nº 114 (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019). Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF Ano-calendário: 2002, 2003, 2004 IMPOSTO DE RENDA NA FONTE. PAGAMENTOS SEM CAUSA. Os pagamentos efetuados ou recursos entregues a terceiros ou sócios, contabilizados ou não, sujeitam-se à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, quando não for comprovada a operação ou a sua causa. Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Ano-calendário: 2002, 2003, 2004 RESPONSABILIZAÇÃO TRIBUTÁRIA. ART. 124, I DO CTN.
>
> A responsabilidade tributária prescrita no art. 124, inciso I do CTN pressupõe a partilha do mesmo fato gerador pelos interessados, o que não se configura com a presença de um simples interesse econômico do responsabilizado na prática do fato gerador tributado. Numero da decisão: 1301-003.943 Nome do relator: JOSE EDUARDO DORNELAS SOUZA.

E nem se argumente que o Parecer COSIT 04/2018 autoriza a atribuição de responsabilidade quando verificado o cometimento de ilícito tributário vinculado ao fato gerador, porque o próprio Parecer COSIT 04/2018 concluiu não ser qualquer ilícito que pode ensejar responsabilidade solidária, mas apenas aqueles que contém um elemento doloso. Neste sentido, discordo do entendimento da Autoridade Fiscal, porque não vislumbro a comprovação do elemento subjetivo doloso na conduta que a Autoridade Fiscal entende se enquadrar como conluio.

Conclusão

Diante do exposto, voto por negar provimento o recurso de oficio.

(documento assinado digitalmente)

André Luis Ulrich Pinto

Original

Original