



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720021/2017-86
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1402-004.099 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de outubro de 2019
Recorrentes GENERAL MILLS BRASIL ALIMENTOS LTDA.
FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2012, 2013

APROVEITAMENTO DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO GERADO NA AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. INOCORRÊNCIA DE CONFUSÃO PATRIMONIAL ENTRE O REAL INVESTIDOR E O INVESTIMENTO ADQUIRIDO COM ÁGIO.

Para fins de caracterização da hipótese prevista no art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, é imprescindível que o ágio tenha sido efetivamente suportado pelo real investidor. Desse modo, em não havendo a confusão patrimonial entre o real investidor e o investimento adquirido com ágio, não resta configurada a referida hipótese legal, razão pela qual deve ser mantida a glosa da amortização do ágio.

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA ACOMPANHADA DO TRIBUTO.

Contribuintes que deixarem de recolher, no curso do ano-calendário, as parcelas devidas a título de antecipação (estimativa) do IRPJ sujeitam-se à multa de ofício de cinquenta por cento, aplicada isoladamente, calculada sobre os valores de antecipação que não foram pagos. Esta multa isolada não se confunde com aquela aplicada sobre o IRPJ apurado no ajuste anual e não pago no vencimento, por não possuírem a mesma hipótese legal de aplicação. Em vista disso, o lançamento da multa isolada é compatível com a exigência de tributo apurado ao final do ano-calendário, acompanhado da correspondente multa de ofício.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012, 2013

MULTA QUALIFICADA.

É incabível qualificação da multa de ofício quando inexistente hipótese de dolo, fraude ou simulação. O fato de o contribuinte buscar uma maneira menos onerosa de conduzir seus negócios, seja por motivos tributários, societários, econômicos ou quaisquer outros, desde que o faça licitamente, não enseja a qualificação da multa. A reestruturação societária perpetrada pelo contribuinte, por si só, não desfigura a operação, notadamente quando a fiscalização não demonstra a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Sendo assim, o emprego de empresa veículo para viabilizar a compra de participação societária não basta para justificar a qualificação da multa de ofício.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA

O fato de as pessoas físicas constarem no contrato social em cargos de direção no momento em que ocorreu o fato gerador não justifica a imputação de responsabilidade solidária nos termos do artigo 135, inciso III do CTN, devendo restar demonstrado nos autos o intuito doloso e a participação efetiva do processo decisório para engendrar operações ilícitas com objetivo de reduzir a carga tributária. Como não restou demonstrado nos autos o interesse comum das pessoas físicas de auferir direta ou indiretamente os benefícios delas decorrentes, não pode ser mantida a responsabilização solidária.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2012, 2013

LANÇAMENTO DECORRENTE. IDENTIDADE DE IMPUTAÇÃO.

Decorrendo a exigência de CSLL da mesma imputação que fundamentou o lançamento do IRPJ, deve ser adotada, no mérito, a mesma decisão, haja vista que não há arguições específicas e elementos de prova distintos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, i) por voto de qualidade, **negar provimento ao recurso voluntário** em relação, i.i) aos lançamentos de glosa de despesas de ágio; i.ii) aos lançamentos reflexos de CSLL referentes à mesma matéria; i.iii) aos lançamentos de multa isolada, vencidos o Relator e os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella, Junia Roberta Gouveia Sampaio e Paula Santos de Abreu que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor destas matérias o Conselheiro Murillo Lo Visco; ii) por maioria de votos, **negar provimento ao recurso de ofício** em relação exoneração da multa qualificada, vencidos os Conselheiros Marco Rogério Borges, Evandro Correa Dias e Paulo Mateus Ciccone que davam provimento para restabelecer a qualificação da multa de ofício; iii) por unanimidade de votos, iii.i) referentemente à imputação de sujeição passiva solidária, **negar provimento ao recurso de ofício**, votando pelas conclusões os Conselheiros Marco Rogério Borges, Evandro Correa Dias e Paulo Mateus Ciccone; iii.ii) **negar provimento ao recurso voluntário** para afastar o pedido de aplicação do artigo 24 da LINDB ao processo administrativo-fiscal. O Conselheiro Murillo Lo Visco manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone- Presidente

(assinado digitalmente)

Leonardo Luis Pagano Gonçalves - Relator

(assinado digitalmente)

Murillo Lo Vico - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco Rogerio Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Evandro Correa Dias, Leonardo Luis Pagano Goncalves, Murillo Lo Visco, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Paula Santos de Abreu e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

Fl. 4 do Acórdão n.º 1402-004.099 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 16561.720021/2017-86

Relatório

Trata-se de Recurso de Ofício e de Recurso Voluntário interpostos face decisão exarada pela 3ª Turma da DRJ/FNS (fls. 2288/2331)¹, que julgou parcialmente improcedente a impugnação apresentada que manteve os lançamentos de IRPJ e de CSLL perpetrados pelo Fisco, ano-calendário 2012 e 2013 relativamente a glosa de despesas com amortização de ágio e multa isolada por insuficiência ou falta de pagamento de estimativas mensais e decidiu afastar a multa qualificada e a responsabilidade solidária dos administradores (AI – fls.1891/1928 e TVF fls.1815/1890):

De forma resumida, as operações societárias objeto da glosa das despesas com ágio são as seguintes:

No caso em epígrafe, a empresa GENERAL MILLS ONE foi criada no Brasil em 04/05/2012 e tinha como sócios fundadores, as empresas GENERAL MILLS NETHERLANDS e GENERAL MILLS HOLDING, com capital de R\$ 9.999,00 subscrito pela primeira e R\$ 1,00 pela segunda. Em 20/07/2012, a GENERAL MILLS ONE incorporou a GENERAL MILLS BRASIL Ltda, que era a representante do grupo Americano GENERAL MILLS no Brasil, deslocando o controle e representação da empresa Brasileira para a empresa Holandesa GENERAL MILLS NETHERLANDS. Em seguida, houve os aportes de capital estrangeiro na empresa, no montante de R\$ 439.250.000,00 em 26/07/2012 e R\$ 1.317.750.000,00 em 27/07/2012. Em 01/08/2012, a GENERAL MILLS ONE adquire a YOKI, sendo que houve um terceiro aporte de capital na empresa, em 14/08/2012, no valor de R\$ 213.000.000,00. Neste momento, com a aquisição das ações da YOKI, a GMBOne registrou ágio fundado em expectativa de rentabilidade futura de R\$ 1.487.444.000,00. Por fim, a empresa foi incorporada pela YOKI, em 31/08/2012 (incorporação reversa), 30 dias após a compra.

No TVF foi descrito uma sucessão de operações societárias feitas pela grupo General Mills, que ocorreram no exterior, entretanto não as descreverei aqui por entender que não interferem diretamente na espinha dorsal da acusação fiscal. (Tais operações foram descobertas por meio do Relatório do CADE sobre a aquisição da YOKI).

Ao analisar as operações societária acima descritas, a Fiscalização entendeu e considerou que:

1 - considerou a empresa veículo GMBOne como "*empresa de prateleira*" e sem propósito negocial, sendo criada apenas para o registro e aproveitamento fiscal do ágio;

2 - sendo assim, a real adquirente do investimento na YOKI foi a GENERAL MILLS NETHERLANDS e não a empresa veículo GMBOne onde foi apurado o ágio.

3 - como a fiscalização desconsiderou a existência da empresa veículo GMBOne, entendeu que não houve confusão patrimonial entre a real adquirente GENERAL MILLS NETHERLANDS e o investimento adquirido na YOKI (posteriormente denominada MILLS BRASIL ALIMENTOS LTDA , a autuada).

De resto, para evitar repetições, adoto o relatório do v. acórdão recorrido:

*Trata o presente processo de lançamento fiscal efetuado em face da pessoa jurídica acima qualificada, por meio do qual foram formalizadas exigências a título de **Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido***

¹ A numeração referida das fls., quando não houver indicação contrária, é sempre a digital

(CSLL), relativas a fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2012 e 2013, nos montantes abaixo discriminados:

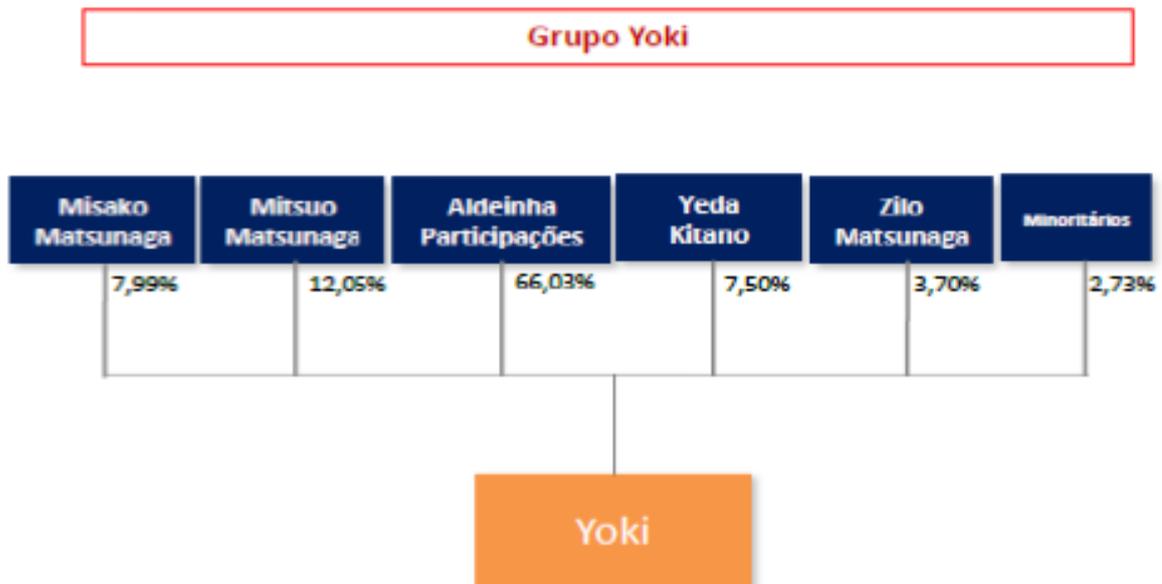
Os presentes lançamentos decorreram da constatação, pela autoridade autuante, de apuração artificial de ágio em operações de reestruturação societária intragrupo, feitas em sequência e com o uso de empresa veículo.

Os fatos que motivaram as presentes autuações foram assim sintetizados pela autoridade autuante, fls. 1817-1828:

2.3. DA RECONSTITUIÇÃO DOS FATOS.

I. Inicialmente, o grupo General Mills, composto por diversas empresas no exterior, tinha como representante no Brasil, a empresa GENERAL MILLS BRASIL, cujos sócios eram as empresas GENERAL MILLS INTERNATIONAL e GENERAL MILLS INTERNATIONAL TWO enquanto que o grupo Yoki tinha como sócios a empresa “Aldeinha Participações Ltda.” e outros sócios pessoas físicas, nos moldes abaixo:

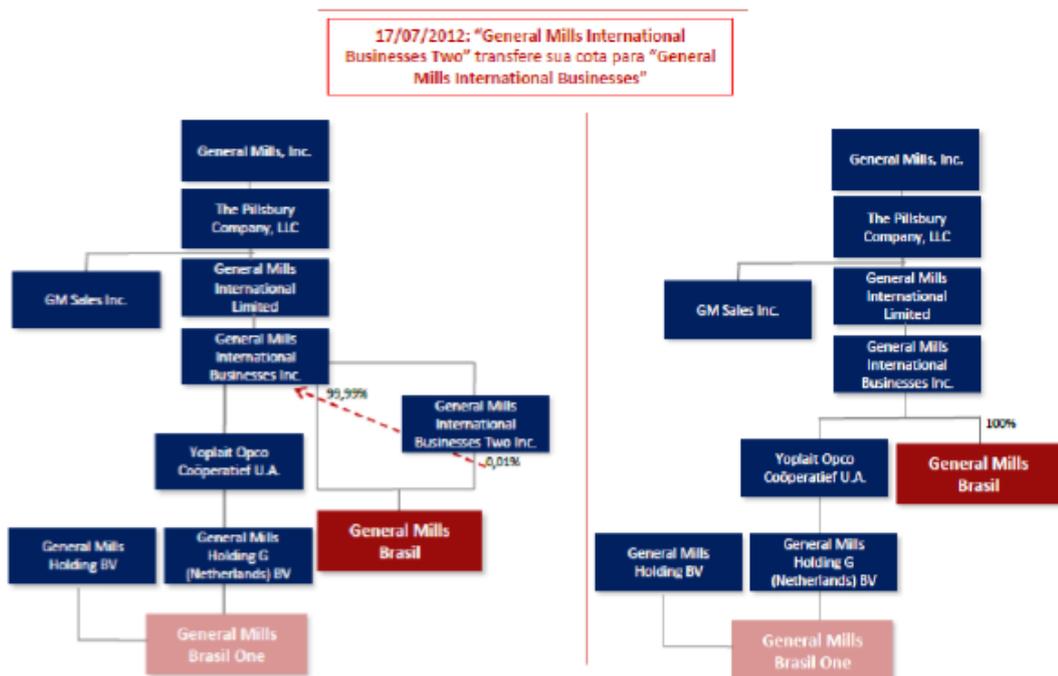
Primeiro semestre de 2012



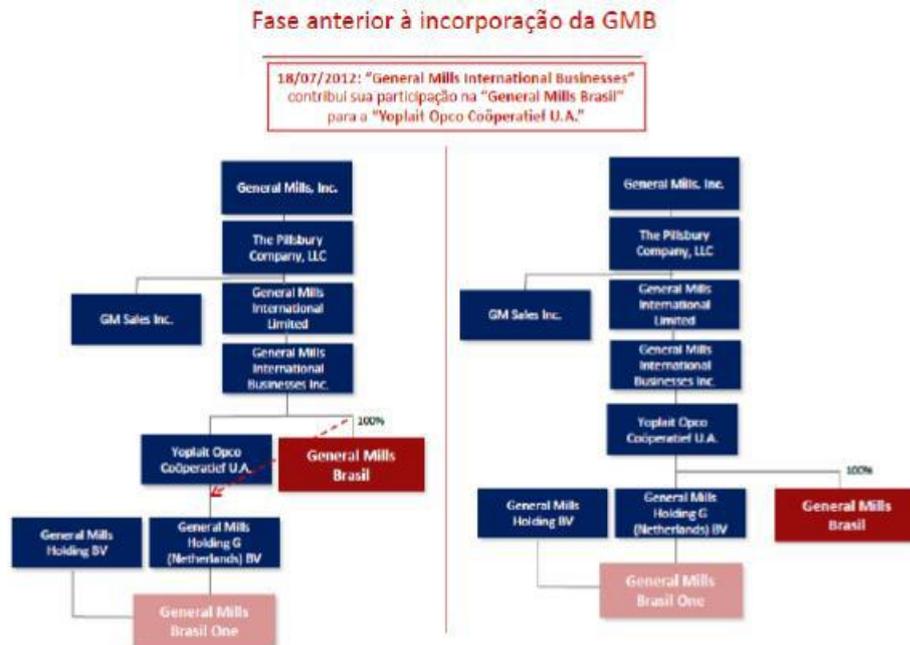


II. Em 17/07/2012, a empresa GENERAL MILLS INTERNATIONAL TWO” transfere sua participação na GENERAL MILLS BRASIL à GENERAL MILLS INTERNATIONAL:

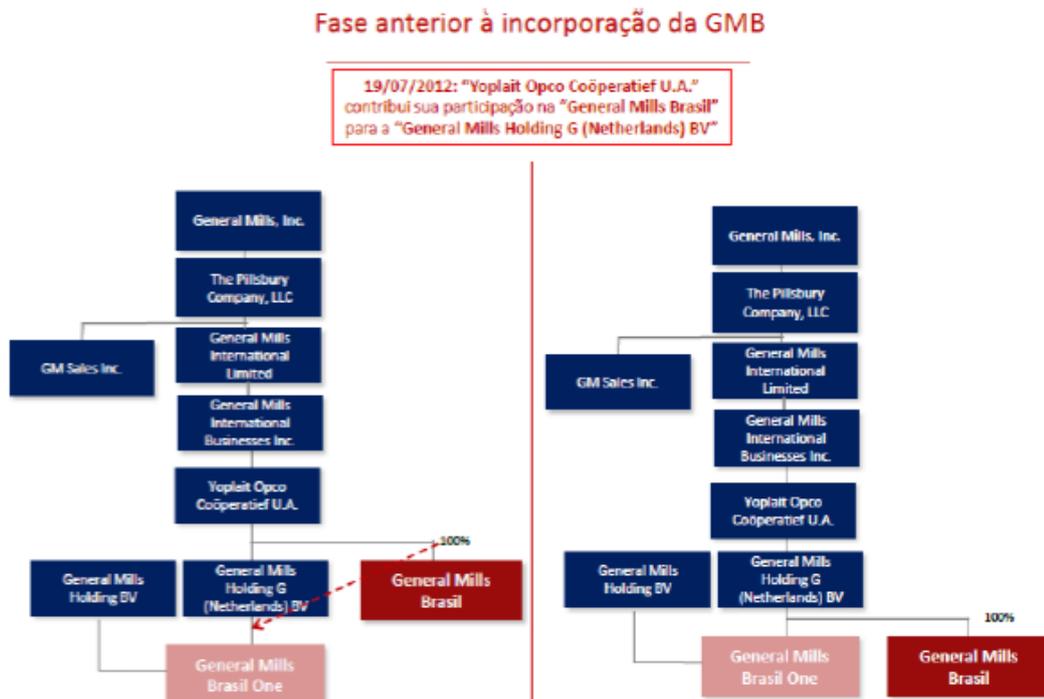
Fase anterior à incorporação da GMB



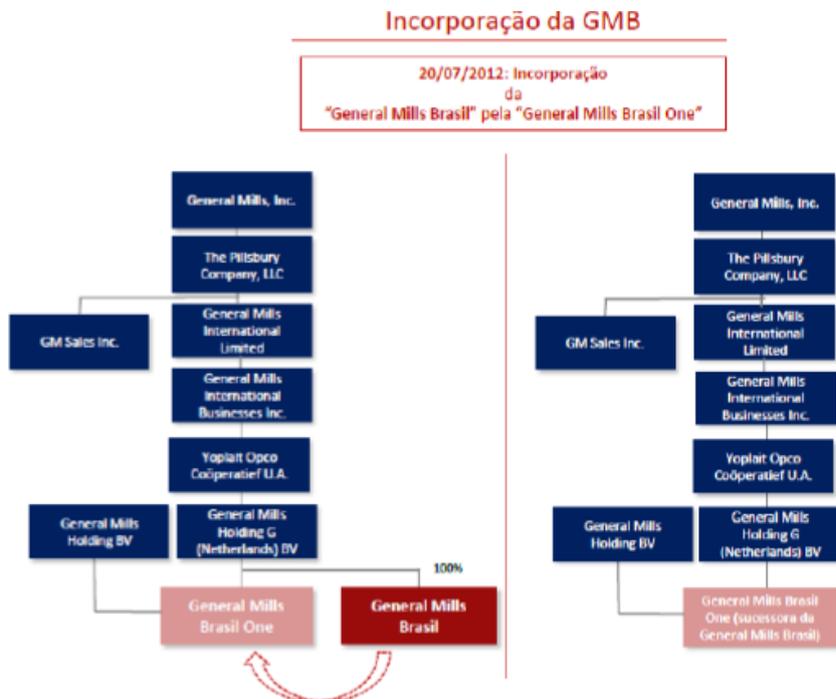
III. Em 18/07/2012, a empresa GENERAL MILLS INTERNATIONAL transfere sua participação na GENERAL MILLS BRASIL à YOPLAIT:



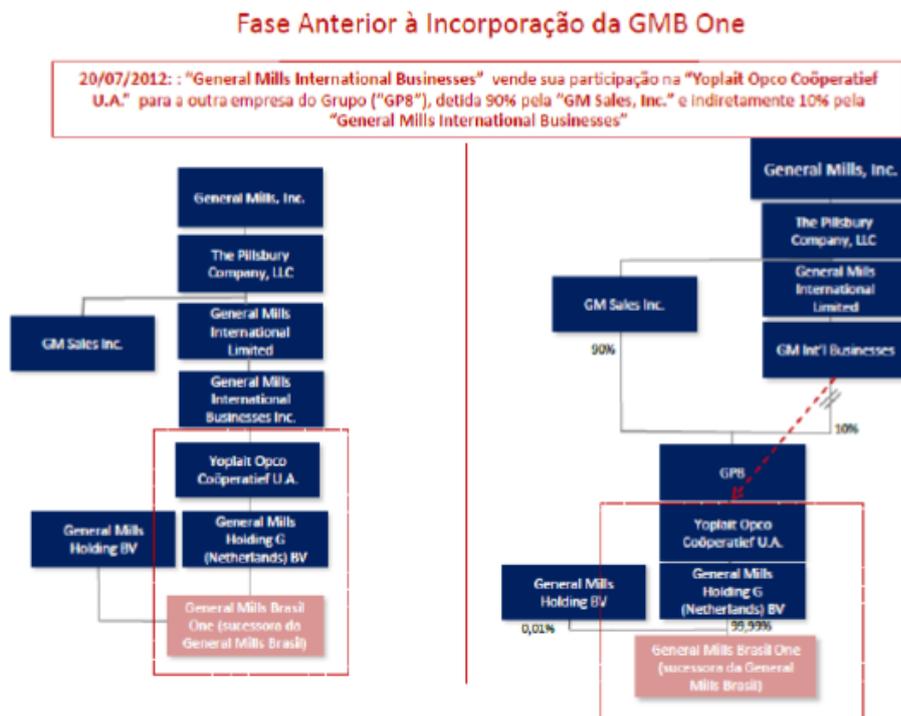
IV. Em 19/07/2012, a empresa YOPLAIT transfere sua participação na GENERAL MILLS BRASIL à empresa holandesa GENERAL MILLS NETHERLANDS:



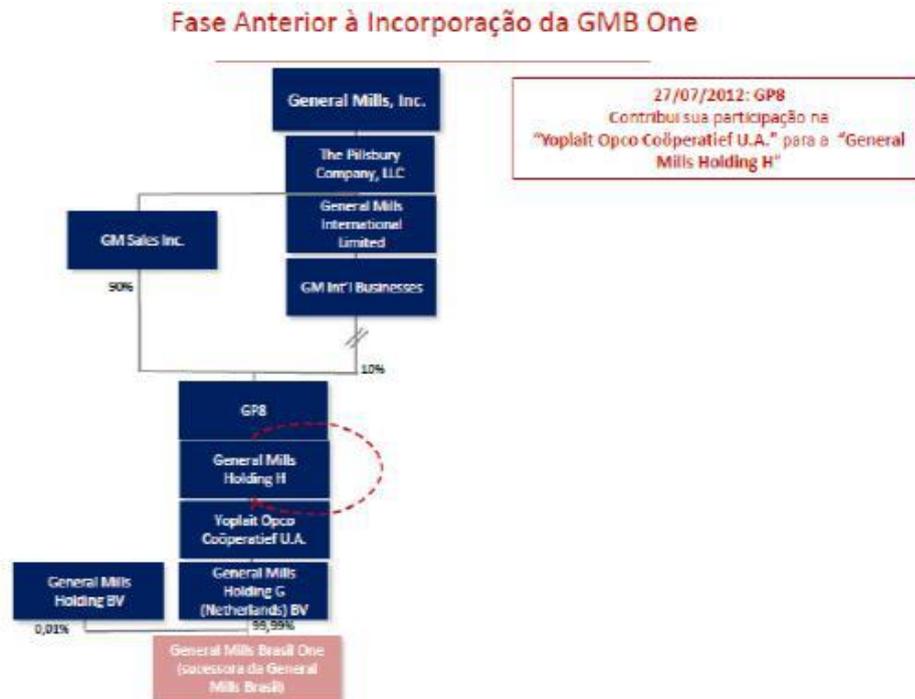
V. Em 20 de julho de 2012, a empresa *GENERAL MILLS BRASIL* é incorporada pela empresa *GENERAL MILLS ONE*.



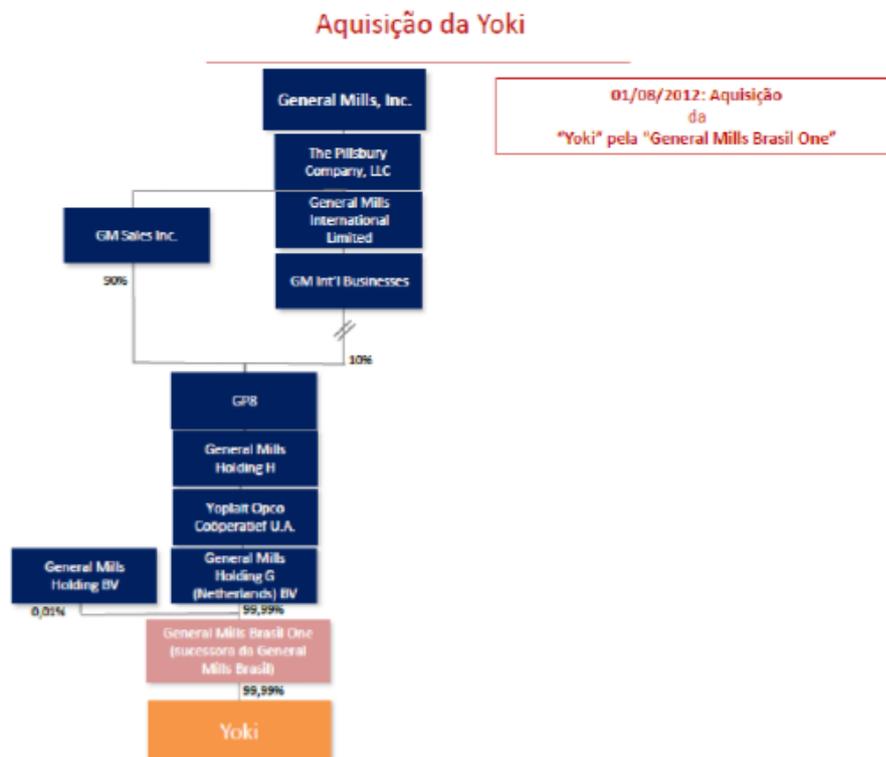
VI. Na mesma data, a empresa *GENERAL MILLS INTERNATIONAL* vende sua participação na *YOPLAIT* para outra empresa do Grupo (*GP8*), controlada com 90% de participação pela "GM Sales Inc" e 10% pela *GENERAL MILLS INTERNATIONAL*:



VII. Em 27 de julho de 2012, a empresa GP8 vende sua participação na YOPLAIT para a empresa do grupo "General Mills Holding H":

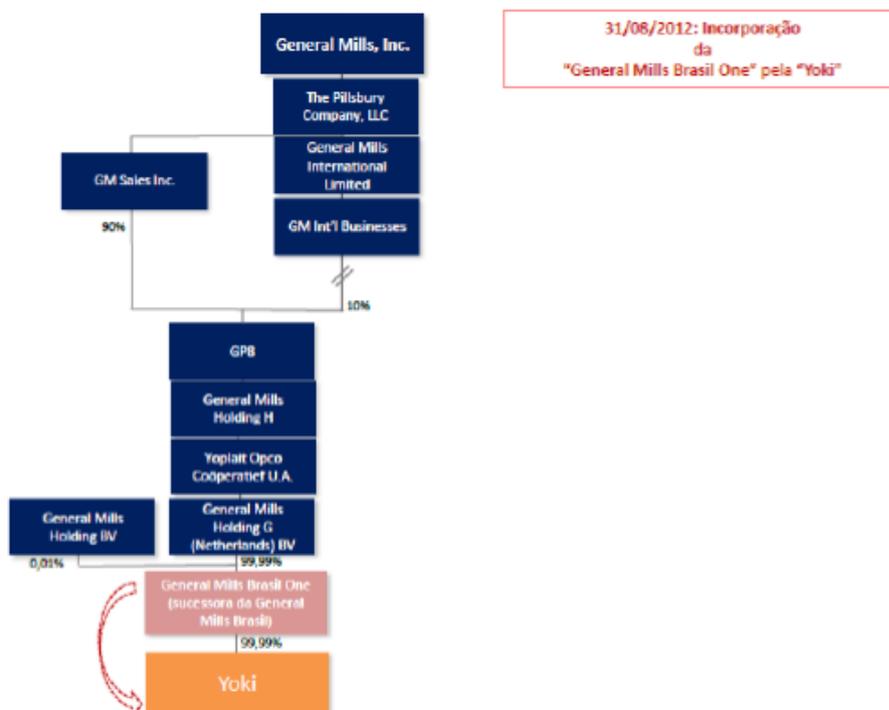


VIII. Pouco depois, em 1º de agosto de 2012, ocorreu a aquisição da YOKI pelo grupo GENERAL MILLS, no caso, pela empresa GENERAL MILLS ONE, com enorme ágio.



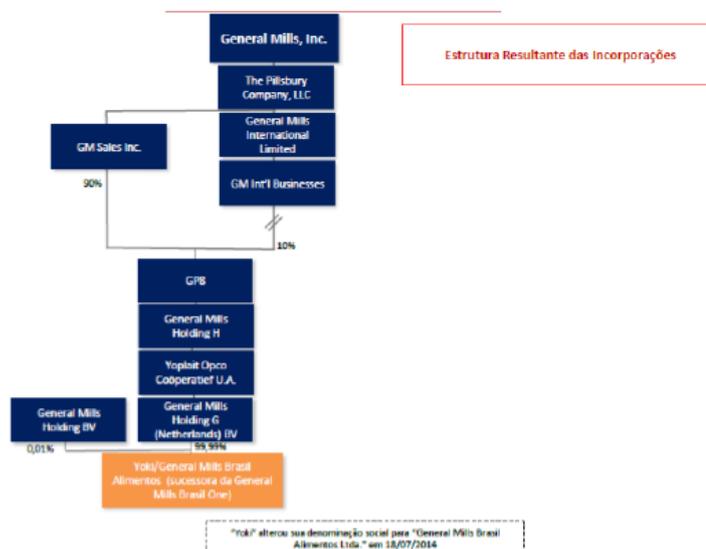
IX. Em 31 de agosto de 2012, houve a incorporação da empresa GENEAL MILLS ONE pela YOKI. O ágio que estava registrado na incorporada foi transferido à incorporadora YOKI. Este ágio passou a ser amortizado ainda em 2012 e no ano fiscalizado, 2013. Esta foi a razão pela qual esta Fiscalização solicitou extensão do TDPF para incluir também o AC 2012.

Incorporação da GMB One



X. Por fim, em 18 de julho de 2014, ocorreu a alteração na denominação da YOKI, que passou a se chamar “General Mills Brasil Alimentos Ltda” (GENERAL MILLS):

Pós incorporação



São estas as operações de reorganização societária concernentes à aquisição da empresa YOKI pelo GRUPO GENERAL MILLS.

A autoridade autuante apresentou a seguinte análise sobre a ilegitimidade da amortização do ágio, surgido em função da operação de aquisição da YOKI pela GENERAL MILLS ONE, fls. 1828-1856:

3. DAS OPERAÇÕES DE REESTRUTURAÇÃO SOCIETÁRIA E DA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO

Passamos, portanto, à análise da legitimidade da amortização do ágio, surgido em função da operação de aquisição da YOKI, pela GENERAL MILLS ONE.

Conforme visto anteriormente, o grupo GENERAL MILLS tinha, inicialmente, como representante de suas atividades no Brasil, a empresa GENERAL MILLS BRASIL.

Em 23/04/2012, o grupo constituiu a empresa GENERAL MILLS ONE, conforme os documentos disponíveis para consulta na JUCESP (doc. “Constituição da General Mills One” na pasta “Jucesp” à fl. 1456 – data da formalização na Jucesp – 04/05/2012, segundo a “Ficha Cadastral General Mills One” na mesma pasta). Os sócios estrangeiros GENERAL MILLS NETHERLANDS e GENERAL MILLS HOLDING constituíram a empresa GENERAL MILLS ONE com capital social de R\$ 10.000,00.

Conforme notícia de 30/05/2012, divulgada em sites internacionais, a empresa americana GENERAL MILLS assinou memorando de compra da YOKI (link: <http://www.foodprocessing.com/industrynews/2012/generalmills-buys-yoki/>). Neste memorando, datado de 24/05/2012, ficaram definidos os compradores (empresa GENERAL MILLS INC) e vendedores, valores e data de fechamento da operação (fls. 1651 a 1714; trad. jur. às fls. 1733 a 1807).

Em 20/07/2012, a GENERAL MILLS ONE incorporou a representante no Brasil GENERAL MILLS BRASIL (fl. 369).

Em 27/07/2012, ocorreu a alteração do comprador da YOKI, nos termos da Seção 8.11 do memorando de compra, de GENERAL MILLS INC para GENERAL MILLS ONE (tópico 2 - “Assignment” do aditamento do contrato às fls. 1715 a 1723; trad. jur às fls. 1808 a 1814).

Em 01/08/2012, a empresa concluiu a compra da YOKI pelo valor de R\$ 1,75 bilhões (fl. 370), baseando-se nas informações contidas no laudo elaborado pela empresa Ernst & Young (fls. 500 a 562). Esta compra foi realizada com ágio igual a R\$ 1.487.444.000,00 (fls. 491 a 494; Lalur do AC 2012 às fls. 833 a 880; Lalur do AC 2013 às fls. 628 a 710), tendo em vista que o valor patrimonial da YOKI, mediante o balanço patrimonial em 31/07/2012 (fl. 617) era de R\$ 262.944.000,00 (esclarecimentos às fls. 588 e 589).

A YOKI tinha como sócios, em sua origem, a empresa ALDEINHA PARTICIPAÇÕES e diversos sócios pessoas físicas (vide organograma I no tópico 2.3 “Reconstituição dos Fatos”).

A empresa GENERAL MILLS ONE era controlada pelas sócias estrangeiras GENERAL MILLS NETHERLANDS e GENERAL MILLS HOLDING.

Esta empresa não possuía o capital necessário para a aquisição, tendo recebido aportes de capital das empresas sócias, conforme relatado pela fiscalizada e comprovado mediante a planilha “Capital Integralizado GMBOne” à fl. 1457, obtida a partir do ECD da empresa (fls.967) e da Resposta da Empresa à Intimação nº 4, às fls 714 a 717.:

O capital social da empresa foi alterado para R\$ 1.998.607.943,00, com cotas integralizadas em moeda corrente da seguinte forma (fl. 369):

- a) R\$ 439.250.000,00 em 26/07/2012;*
- b) R\$ 1.317.750.000,00 em 27/07/2012;*
- c) R\$ 213.000.000,00 em 14/08/2012.*

[...]

A fiscalizada foi intimada a apresentar os valores dos investimentos de sua controladora, a GENERAL MILLS NETHERLANDS (fl. 485). Foram encaminhados à Fiscalização, os relatórios anuais da empresa holandesa referentes aos ACs 2013 e 2014 (fls. 563 a 579). Em particular, no relatório de 2013, há a citação e confirmação dos aportes efetuados na empresa GENERAL MILLS ONE, em 2012:

Em 31/08/2012, a GENERAL MILLS ONE foi incorporada pela YOKI, num processo de incorporação reversa (vide organograma III no tópico 2.3 “Reconstituição dos Fatos”). Assim, esta última assumiu a dívida da compra dela mesma. Os ex-sócios da GENERAL MILLS ONE passaram a ser os novos sócios da YOKI.

É de se observar que as empresas controladoras da GENERAL MILLS ONE eram as holandesas GENERAL MILLS NETHERLANDS e GENERAL MILLS HOLDING. Assim sendo, todo o capital subscrito na primeira teve origem no exterior.

Após a incorporação, a GENERAL MILLS passou a amortizar o expressivo ágio, que havia sido inicialmente registrado na GENERAL MILLS ONE e que foi transferido para a incorporadora.

[...]

3.2. DA AUSÊNCIA DE “CONFUSÃO PATRIMONIAL” COMO PRESSUPOSTO

Após estes preliminares esclarecimentos primordiais, voltemos, portanto, ao caso em epígrafe.

O ágio registrado pela GENERAL MILLS com a incorporação da empresa GENERAL MILLS ONE não pode ser considerado dedutível para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da

CSLL nos termos do artigo 386 do RIR/99, o qual repete os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997. O ágio amortizado não observa as condições e requisitos impostos pela legislação para o gozo do aludido benefício fiscal.

Dentre os aspectos que impedem o ágio registrado pela GENERAL MILLS de ser dedutível, cita-se a ausência do encontro num mesmo patrimônio do ágio com o 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.

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 de encontro com o 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 permitirá a aplicação do benefício fiscal instituído pelo 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 ele não cumpre o requisito aqui definido como necessário ao gozo do benefício fiscal previsto no artigo 386 do RIR/99. Com a incorporação da GENERAL MILLS ONE pela GENERAL MILLS, não houve o encontro num mesmo patrimônio, do ágio pago pela empresa GENERAL MILLS NETHERLANDS com a própria empresa GENERAL MILLS NETHERLANDS. Quem efetivamente adquiriu a GENERAL MILLS não a incorporou.

Na situação estudada, nenhuma das empresas participantes da operação societária arcou de fato com o ágio pago na aquisição das referidas quotas. Não houve “confusão patrimonial” da “mais valia” com o investimento que lhe deu causa.

A fim de demonstrar a ausência de “confusão patrimonial” entre o ágio criado quando da aquisição da participação societária da

GENERAL MILLS e o patrimônio dessa mesma empresa quando da incorporação da GENERAL MILLS ONE, destacar-se-ão dois pontos: a um, quem de fato arcou com o pagamento do ágio da participação societária da GENERAL MILLS foi a empresa GENERAL MILLS NETHERLANDS, empresa holandesa; a dois, mesmo com a transferência do referido ágio para a GENERAL MILLS ONE, essa “mais valia” nunca saiu do patrimônio de seu adquirente originário, a empresa GENERAL MILLS NETHERLANDS.

No que tange ao efetivo pagamento do ágio registrado pela GENERAL MILLS ONE, com a sua incorporação reversa pela GENERAL MILLS, quem o de fato suportou foi a empresa GENERAL MILLS NETHERLANDS. O ágio aqui discutido não foi pago nem pela empresa incorporada, nem pela incorporadora.

Corroboram estas conclusões, os relatórios anuais de 2013 e 2014 da própria empresa GENERAL MILLS NETHERLANDS, nos quais aparece a abertura de sua conta “Investimentos” (Participations), (fls. 563 a 579):

[...]

[...], pode-se verificar claramente que não houve qualquer alteração nos valores dos investimentos que a empresa GENERAL MILLS NETHERLANDS dispunha na investida YOKI (antiga GENERAL MILLS), nos anos 2013 e 2014. As operações de aquisição do grupo pela GENERAL MILLS ONE e sua posterior incorporação, ocorreram no AC 2012, conforme os organogramas inicialmente apresentados. Mas os valores dos investimentos permaneceram incólumes na empresa holandesa.

Inobstante todo o exposto, há que se observar que o capital aplicado na empresa GENERAL MILLS ONE, para a aquisição da empresa, na verdade, teve sua origem no exterior, tendo em vista que a empresa GENERAL MILLS NETHERLANDS pertence ao GRUPO GENERAL MILLS, com matriz localizada em Minneapolis (relatório CADE às fls. 1458 a 1637). Mesmo após a operação de incorporação aqui analisada, não houve qualquer extinção do investimento e o GRUPO GENERAL MILLS manteve-se como investidor indireto da YOKI, mediante a empresa GENERAL MILLS NETHERLANDS, como pôde ser anteriormente comprovado no tópico 3.

3.3. DA IMPOSSIBILIDADE DE TRANSFERÊNCIA DO ÁGIO

Quanto ao propósito negocial que deu origem ao ágio, como consta do ato de concentração CADE n.º 08012.006068/2012-17 (fls. 1458 a 1637), a aquisição da participação societária da YOKI decorreu do intuito do grupo GENERAL MILLS de ampliar sua participação no Brasil, no setor alimentício.

Desta feita, com base nas informações prestadas pelo contribuinte, tem-se que o propósito negocial do ágio decorrente da compra da participação societária da YOKI se constituiu no grande interesse do grupo GENERAL MILLS de expandir suas atividades no Brasil por meio da aquisição de uma empresa de forte atuação na

indústria alimentícia e de bebidas. O interesse no patrimônio tangível e intangível desta empresa teria justificado, assim, o pagamento da “mais valia” pelo grupo GENERAL MILLS. Estas informações podem ser confirmadas também mediante o Laudo elaborado pela Ernst & Young em 04/01/2013, segundo o qual foram quantificados os valores reais da empresa e aqueles referentes à expectativa de rentabilidade futura da empresa YOKI (às fls. 613 a 616).

Acerca do substrato econômico do ágio, esse aspecto é ainda mais inegável. A transferência de riquezas que deu origem ao ágio relacionado à aquisição da YOKI ocorreu de fato entre as empresas do grupo GENERAL MILLS e os antigos sócios da primeira.

Com isso, mostra-se que o ágio registrado pela YOKI (GENERAL MILLS) com a incorporação da GENERAL MILLS ONE apresenta seus fundamentos de existência, validade e eficácia relacionados intrinsecamente à operação societária realizada pela empresa GENERAL MILLS NETHERLANDS quando da aquisição da YOKI. Foi a empresa holandesa que teve um propósito negocial ao pagamento do ágio, e quem de fato despendeu riquezas para a sua aquisição.

Da criação desse ágio não participaram em nenhum momento, nenhuma das empresas envolvidas na operação societária que deu ensejo à dedução de sua amortização. Nem a GENERAL MILLS, nem a GENERAL MILLS ONE arcaram de fato com o pagamento da “mais valia” registrada, assim como sequer possuíam propósito negocial ao seu registro.

Desta feita, ante os pontos aqui expostos, demonstra-se que o ágio registrado na GENERAL MILLS com a incorporação da GENERAL MILLS ONE não se encaixa no benefício fiscal previsto no artigo 386 do RIR/99, pois, em face dessa incorporação, não há a “confusão patrimonial” entre o ágio pago na aquisição de um investimento e esse próprio investimento.

Nesse diapasão, destaca-se que a única possibilidade de o ágio decorrente da aquisição da participação societária da GENERAL MILLS ser dedutível ocorreria caso essa “mais valia” encontrasse a própria GENERAL MILLS. E como poderia ocorrer essa possibilidade? Caso a empresa GENERAL MILLS NETHERLANDS tivesse incorporado a GENERAL MILLS.

Caso o ágio pago tivesse encontrado efetivamente o investimento que lhe deu origem, a sua amortização seria dedutível nos termos do artigo 386 do RIR/99. Na presente lide, como não o foi, não há benefício fiscal a ser reconhecido.

O encontro patrimonial proporcionado pela incorporação da GENERAL MILLS ONE pela GENERAL MILLS ocorreu apenas entre as quotas da GENERAL MILLS e o “reflexo contábil” do ágio pago sobre essa participação societária pela empresa GENERAL MILLS NETHERLANDS. A participação societária que a GENERAL MILLS ONE possuía em face do ágio (pago originalmente pela GENERAL MILLS NETHERLANDS)

decorrente da GENERAL MILLS foi extinta com a incorporação realizada. Contudo, lá no patrimônio da empresa GENERAL MILLS NETHERLANDS, esse mesmo ágio permaneceu intocável, travestido na participação societária da GENERAL MILLS ONE. 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 pela empresa GENERAL MILLS NETHERLANDS, quando da aquisição da participação societária da GENERAL MILLS, em uma verdadeira “moeda de dedução”, a qual poderia ser transmitida por ela a quem ela quisesse (“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 GENERAL MILLS não foi efetivamente suportado nem pela própria GENERAL MILLS nem pela GENERAL MILLS ONE, 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 GENERAL MILLS fora originalmente pago pela empresa GENERAL MILLS NETHERLANDS, as quais, com a finalidade precípua de obter o benefício 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 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 pela empresa GENERAL MILLS NETHERLANDS para a GENERAL MILLS ONE, 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 da GENERAL MILLS nunca saiu do patrimônio da empresa GENERAL MILLS NETHERLANDS (ágio real), mesmo após a amortização do “reflexo contábil” desse ágio pela GENERAL MILLS após a incorporação da GENERAL MILLS ONE, nada impediria que esse “ágio real” fosse posteriormente amortizado por GENERAL MILLS NETHERLANDS, por exemplo, com a eventual incorporação da GENERAL MILLS pela mesma.

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.

3.4. DAS OPERAÇÕES ESTRUTURADAS EM SEQUÊNCIA E DA INCORPORAÇÃO REVERSA

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, existia um motivo autônomo que viesse a justificar a realização da operação como um todo, isto é, a alienação da YOKI ao grupo General Mills. Relacionamos, a seguir, as etapas da operação com as suas respectivas datas:

1. Criação da empresa GENERAL MILLS ONE, em 04/05/2012 (doc. “Constituição da General Mills One” na pasta “Jucesp” à fl. 1456).

2. Em 20/07/2012, a GENERAL MILLS ONE incorporou a representante do grupo General Mills no Brasil, a empresa GENERAL MILLS BRASIL (fl. 369).

3. A GENERAL MILLS ONE adquire a YOKI em 01/08/2012 (contrato de aquisição da empresa às fls. a 1651 a 1714 – trad. jur. às fls. 1733 a 1807 e aditamento às fls. 1715 a 1723 - trad. jur às fls. 1808 a 1814).

4. **Após menos de um mês**, em 31/08/2012, ocorre a extinção da empresa GENERAL MILLS ONE por incorporação reversa, tendo sido esta absorvida pela YOKI, sua controlada (AGE e protocolo de incorporação às fls. 591 a 616).

No entanto, certas etapas permaneciam sem sentido, analisando-as individualmente, como a incorporação reversa da empresa GENERAL MILLS ONE pela adquirida YOKI (GENERAL MILLS), apenas trinta dias após sua aquisição.

Mas a sua finalidade aparece 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. A ponto de, por exemplo, todas as ações citadas se passarem entre maio de 2012 e setembro de 2012, **em apenas quatro meses, portanto.***

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 operação que tinha por fim, declaradamente, a aquisição da YOKI pelo grupo GENERAL MILLS, mas que visava atingir determinados resultados ocultos. Um mero mecanismo pelo qual se aproveitou de uma 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 uma empresa.

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

3.5. DA AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL NA REESTRUTURAÇÃO SOCIETÁRIA EM SI E DA UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO

Na reestruturação societária em epígrafe, do modo como foi conduzida, surge uma questão que não quer calar.

Se o objetivo do grupo GENERAL MILLS era adquirir a empresa YOKI, por que não o fizeram diretamente, pagando os valores diretamente aos antigos sócios desta última? Por que se utilizar da empresa GENERAL MILLS ONE para efetuar a transação?

A resposta é basicamente simples. Se tivessem feito diretamente a transação, não teriam como gozar da amortização do volumoso ágio pago na operação, tendo em vista que este último seria alocado, de forma explícita, na contabilidade da empresa holandesa GENERAL MILLS NETHERLANDS, sendo que, neste caso, seria impossível seu aproveitamento fiscal no Brasil.

Assim, o caminho para poder fazê-lo seria mediante a utilização de uma empresa “veículo”, a empresa GENERAL MILLS ONE, que, ao receber o repasse do ágio pago na transação, seria incorporada pela adquirida, de modo que esta, em tese, usufruísse do benefício.

Este artifício engendrado pelo grupo GENERAL MILLS pode ser facilmente identificado, observando-se o fato de que, inicialmente, o contrato de aquisição da YOKI tinha como comprador a empresa americana GENERAL MILLS INC (fls. 1651 a 1714 - trad. jur. às fls. 1733 a 1807). No entanto, em 27/07/2012, pouco antes da data de fechamento do negócio que ocorreria em 01/08/2012, foi realizada uma “conveniente” troca de adquirente, com a substituição da GENERAL MILLS INC pela GENERAL MILLS ONE (tópico 2 – “Assignment” do aditamento do contrato às fls. 1715 a 1723 - trad. jur às fls. 1808 a 1814).

Nesse ponto, surge a questão da caracterização da empresa GENERAL MILLS ONE como empresa “veículo”.

João Dácio Rollm e Frederico de Almeida Fonseca, em artigo publicado na Revista Dialética de Direito Tributário n.º 158, trazem o seguinte conceito de empresa “veículo”:

“Em breve síntese, o uso de empresas-veículo permite à sociedade investidora, que originalmente detinha o ágio em seu balanço, transfira o investimento para uma outra empresa do grupo, permitindo a dedução do ágio nesta outra empresa.”

Nestes termos, empresa “veículo” é uma pessoa jurídica criada apenas para servir como canal de passagem de um patrimônio ou de dinheiro, sem que tenha efetivamente outra função dentro do

contexto. Trata-se de uma operação que serve apenas para transitar um patrimônio ou um determinado recurso.

Não integra esse conceito, necessariamente, ser a empresa efêmera, sem capacidade operacional ou deficitária. Basta que se preste ao papel descrito.

*No caso em epígrafe, segundo o documento de sua constituição (Doc. Jucesp 3522655475-8 cadastrado sob o nº 0.435.519/12-8 denominado “Constituição da General Mills One” na pasta “Jucesp” à fl. 1456), a empresa GENERAL MILLS ONE foi criada em 04/05/2012 na cidade de São Paulo, capital, e tinha como sócios fundadores, as empresas GENERAL MILLS NETHERLANDS e GENERAL MILLS HOLDING, com R\$ 9.999,00 subscrito pela primeira e R\$ 1,00 pela segunda. Em 20/07/2012, a GENERAL MILLS ONE incorporou a GENERAL MILLS BRASIL, representante do grupo GENERAL MILLS no Brasil. Em seguida, houve os aportes de capital estrangeiro na empresa, R\$ 439.250.000,00 em 26/07/2012 e R\$ 1.317.750.000,00 em 27/07/2012. Em 01/08/2012, a GENERAL MILLS ONE adquire a YOKI, sendo que houve um terceiro aporte de capital na empresa, em 14/08/2012, no valor de R\$ 213.000.000,00. Por fim, a empresa foi incorporada pela YOKI, em 31/08/2012, **apenas 30 dias após a compra.***

*De acordo com o que se pode verificar pela declaração DIPJ da GENERAL MILLS ONE (anexadas na pasta à fl. 1398), segundo seu CNAE, a atividade da empresa era “Comércio atacadista de produtos alimentícios em geral”. Antes de incorporar a empresa GENERAL MILLS BRASIL, pode-se verificar que não houve quaisquer custos de produção, nem receitas de vendas e estoques, nem custos com empregados, nem encargos sociais (sem atividades operacionais) em todo o período compreendido entre sua constituição em 04/05/2012 e a incorporação da GENERAL MILLS BRASIL em 20/07/2012 (“DIPJ antes da incorporação da GMBrasil” na pasta “DIPJs” à fl. 1638). Entre 20/07/2012 e 31/08/2012, data em que foi incorporada pela YOKI, a empresa absorveu os valores da contabilidade da empresa GENERAL MILLS BRASIL (“DIPJ após a incorporação da GMBrasil” à fl. 1638), e foram realizados os aportes de capital pela GENERAL MILLS NETHERLANDS na empresa, de modo a adquirir a YOKI. Ao longo de sua breve vida (**quatro meses, aproximadamente**), pode-se concluir, portanto, que a única função da empresa GENERAL MILLS ONE foi servir de veículo para a criação do ágio e posterior dedução dos encargos de amortização.*

*Cumpra aqui observar também o “curioso” curto espaço de tempo entre a entrada dos recursos na “veículo” que ocorreu em 26 e 27/07/2012 e a saída dos mesmos em 01/08/2012 (**questão de 5 ou 6 dias**). .*

Empresa “veículo” ou de passagem é aquela criada apenas para servir de passagem de um patrimônio ou de dinheiro, sem que tenha outra função.

Por vezes, dentro de um planejamento, uma sociedade é criada ou utilizada para participar de determinado negócio ou receber determinado patrimônio em trânsito para uma outra pessoa jurídica, eventualmente ligada à figura do ágio; feito isto, pode desaparecer.

Este teria sido o caso da empresa GENERAL MILLS ONE. Constituída em 04/05/2012, com capital social de R\$ 10.000,00 (dez mil reais), a partir das sócias GENERAL MILLS NETHERLANDS e GENERAL MILLS HOLDING, pode-se dizer que a GENERAL MILLS ONE era uma espécie de “empresa de prateleira”, criada para a finalidade que almejava. A sociedade tinha por objeto social “Comércio atacadista de produtos alimentícios em geral”. Conforme visto anteriormente, não houve qualquer atividade operacional da empresa no período anterior à incorporação da GENERAL MILLS BRASIL. Absorveu esta última, recebeu expressivos montantes de subscrição de capital providos do exterior e, efetuada a aquisição da YOKI, por seu intermédio, tendo cumprido o seu papel predeterminado no conjunto das operações que compõem a operação maior, foi absorvida pela sua controlada, transferindo o expressivo ágio que trazia em seu bojo.

Ademais, não poderíamos deixar de observar, no caso em tela, a ocorrência da operação denominada “incorporação às avessas”, juntamente com o procedimento de transferência do ágio já descrita em tópico anterior. De fato, anteriormente à incorporação, a empresa GENERAL MILLS NETHERLANDS teria transferido o ágio suportados por ele à GENERAL MILLS ONE, que, em tese, teria passado a ser o sujeito jurídico titular da participação societária. Com a incorporação da GENERAL MILLS ONE, teria ocorrido nova transferência do ágio, desta vez à controlada, que agora passou a integrá-la, ágio este estranhamente resultante da aquisição desta mesma controlada. E inobstante tal fato, a empresa GENERAL MILLS NETHERLANDS, como visto anteriormente, ainda continuou a ser titular deste mesmo ágio.

Na operação de incorporação às avessas, na qual o controlado incorpora a sua controladora (empresa “veículo”), cujo controle acionário havia se originado de uma aquisição anterior, não se justifica a contabilização, por parte do incorporador, de ágio de si próprio, por faltar os pressupostos do ágio. A contabilização pelo incorporador deste valor chamado de ágio em conta de ativo configura uma duplicação do ágio já contabilizado pelo investidor original.

A constituição da empresa “veículo” GENERAL MILLS ONE, seu aumento de capital social mediante a incorporação de ações pela empresa GENERAL MILLS NETHERLANDS com enorme ágio e, ato contínuo, transferência deste ágio por incorporação à empresa YOKI (GENERAL MILLS), que gerou este mesmo ágio, caracteriza situação que demonstra o fim exclusivo de suprimir ou reduzir o lucro tributável, mediante uma conduta simulada de reorganização societária. A verificação da legitimidade do ágio gerado nas operações de reestruturação societária vai além do

exame individualizado dos eventos, exige verificar se o conjunto de eventos está em consonância com os princípios do ordenamento jurídico, não se tratando de atos apenas aparentemente legais, resumindo-se a operações estruturadas em sequência sucessivas com simples produção de documentos.

Por todos esses fatores, não há como negar à GENERAL MILLS ONE, o título de empresa “veículo” nas operações sob exame.

Tendo em vista que a GENERAL MILLS ONE pertencia inicialmente ao grupo GENERAL MILLS, não há como deixarmos de ressaltar a responsabilidade solidária que o grupo exerceu no procedimento como um todo. Sem dúvida, faz-se patente a participação direta das empresas holandesas e de seu representante GENERAL MILLS BRASIL nas ações que tinham um fim específico, qual seja, a de amortizar o vultoso ágio pago na aquisição da YOKI.

4. DA GLOSA DOS VALORES

A GENERAL MILLS passou a amortizar os ágios referentes à sua aquisição, a partir de 2012, lançando as amortizações como despesas excludentes das bases de cálculo do IRPJ e CSLL. (Demonstrativos às fls. 832; Latur do AC 2012 às fls. 833 a 880; Latur do AC 2013 às fls. 628 a 710; DIPJs na pasta “DIPJs” à fl. 1638; “FCONTs na pasta “FCONT” à fl. 1641).

[...]

Por todo o exposto, neste e nos tópicos anteriores, não cabem as reduções da base de cálculo tributável do IRPJ e da CSLL, pelas despesas de amortização do ágio em epígrafe, visto que a utilização da via indireta (constituição de empresa veículo) teve como único objetivo contornar a restrição da legislação tributária para operacionalizar a amortização do ágio, buscando, assim, os benefícios de se pagar menos tributos.

[...]

Assim sendo, esta Fiscalização procedeu, portanto, à glosa das amortizações nos ACs 2012 e 2013.

Segundo as DIPJs destes ACs 2012 e 2013 (fls. 14 a 273), e os respectivos Livros de Apuração do Lucro Real (fls. 628 a 710 e 833 a 880), tivemos os seguintes valores deduzidos indevidamente (para 2012 e 2013), glosados por esta Fiscalização:

ACs	2012 (R\$)	2013 (R\$)
Valores deduzidos e glosados	49.700.050,48	149.100.151,44

A autoridade atuante aplicou multa qualificada, por evidente intuito de fraude, pelas razões expostas a seguir, fls. 1856-1865:

5. DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA

Do procedimento fiscalizatório como um todo, relatamos aqui que houve dificuldades para conseguir levantar os organogramas que constam do tópico “2.3. Da Reconstituição dos Fatos”, neste Relatório.

Isto pode ser facilmente comprovado cotejando-se os organogramas inicialmente apresentados (fls. 480 a 482) com os últimos retificados entregues pela empresa (fls. 1186 a 1196).

Somente a partir do relatório do CADE (às fls. 1458 a 1637), obtido pela Fiscalização em suas pesquisas próprias, sem o auxílio da fiscalizada, relatório este que mencionava o interesse da matriz do grupo General Mills em adquirir a YOKI, matriz esta localizada em Minnesota, EUA, é que foram obtidos os organogramas com a inclusão desta matriz e de toda a estrutura do grupo no exterior.

[...]

Obstáculos tiveram de ser vencidos para que a Fiscalização pudesse, finalmente, compreender, com maiores detalhes, como foram efetuadas as reestruturações societárias em epígrafe.

E o que se pôde inferir de todo o exposto, é que o contribuinte buscou, de certa forma, caminhos para que esta Fiscalização não pudesse chegar ao âmago dos detalhes das reorganizações societárias em si.

E qual a razão da empresa querer ocultar o fato de que a empresa GENERAL MILLS BRASIL tinha como sócios, num primeiro momento, as empresas americanas, sendo estas substituídas pelas empresas holandesas, num segundo instante?

Simplesmente para que não ficassem às claras que toda a “idéia” da operação de reestruturação societária (que conduziu às amortizações de ágio) havia partido das empresas americanas que não queriam que suas empresas ficassem envolvidas no trâmite, transferindo a responsabilidade para as empresas holandesas, como “testa de ferro”. Destarte, isto explica todas as operações ocorridas no exterior, em curto lapso de tempo, antecedendo a incorporação da GENERAL MILLS BRASIL pela GENERAL MILLS ONE, sem prejuízo da substituição na empresa adquirente da YOKI, nos moldes do aditamento do contrato, conforme já descrito anteriormente.

E por que esta cautela da fiscalizada em querer preservar as empresas americanas?

*Porque assim tinha sido a mesma, orientada pela matriz, que estava plenamente ciente de que as operações de reestruturação societária tinham como objetivo oculto, a amortização **indevida** de ágio, conforme constatado pela ação fiscal neste relatório.*

[...]

Nesse sentido, o contribuinte, ao formalizar seus registros contábeis e societários de forma a dar uma aparência de correção à amortização de ágio em que esteja presente certa reestruturação,

pretende induzir a fiscalização a avaliar uma operação que, nessas circunstâncias, seria inoponível à Fazenda.

Age, portanto, com dolo, justificando a qualificação da multa nos termos da própria Lei nº 9.430, de 1996.

[...]

[...] 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 simulação é a divergência entre a vontade e a declaração, fruto de acordo celebrado com o fito de enganar terceiros, necessário que haja divergência intencional entre a vontade e a declaração. Pode ocorrer que o indivíduo, para fugir ao cumprimento do dever tributário, atue no intuito de dissimular a ocorrência do fato gerador (ou a natureza de seus elementos), usando, para lograr esse intento, de roupagem jurídico-forma que esconda, disfarce, oculte, enfim dissimule o fato realmente ocorrido.

A utilização de empresa veículo, quando da aquisição da YOKI e posterior transferência de ágio geraram o entendimento e a convicção de que, nos casos analisados, teria havido simulação.

*O objetivo da reorganização societária em si era a aquisição da YOKI. 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**, aproveitar-se de benefício fiscal, qual seja, a dedutibilidade de despesas de amortização de ágio.*

No caso concreto, dos elementos juntados aos autos se constata sequência de negócios com aparência de regulares que visava efeitos diversos dos demonstrados. Nestes casos, os vícios nas causas do negócio complexo levam ao reconhecimento de simulação de todos os conjuntos de atos e negócios parciais.

O grupo GENERAL MILLS estava consciente de todas as etapas de seus planejamentos tributários na forma de “reestruturação societária”, visando maquiagem sua verdadeira intenção, justificando-se plenamente a aplicação da multa qualificada.

Foi atribuída responsabilidade solidária às seguintes pessoas físicas, com fundamento no art. 135, III do CTN:

a) Jorge Fernando Koury Lopes, brasileiro, advogado, com domicílio à Rua Sampaio Vidal, 175 – Jardim Paulistano – São Paulo - SP, portador do RG n.º 5.262.528-X SSP/SP, inscrito no CPF/MF sob o n.º 588.944.978-87, procurador das empresas General Mills International Business, Inc. e General Mills International Business Two, Inc., empresas estas únicas sócias da GENERAL MILLS BRASIL, conforme 36ª Alteração Contratual da GMB, de 27/06/2012, registrada na Jucesp, sob o n.º 279.303/12-9 (doc. na pasta “Jucesp” à fl. 1456).

b) Melissa Carvalho Kanô, brasileira, advogada, com domicílio à Rua Dr. David Campista, 102 – Jardim Paulista – São Paulo - SP, portadora do RG n.º 19.197.956 SSP/SP, inscrita no CPF/MF sob o n.º 246.551.548-96, procuradora das empresas GENERAL MILLS NETHERLANDS e GENERAL MILLS HOLDING, únicas sócias da GENERAL MILLS ONE, conforme o Instrumento Particular de Constituição desta última (doc. “Constituição da General Mills One” na pasta “Jucesp” à fl. 1456).

c) Priscila dos Reis Pizano, brasileira, administradora, com domicílio à Rua Tapiriri, 130 – Alphaville – Campinas - SP, portadora do RG n.º 44044869-4 SSP/SP, inscrito no CPF/MF sob o n.º 320.818.878-19, Diretora e Representante da “General Mills Brasil One Ltda.”, conforme 2ª Alteração Contratual datada de 23/05/2012, registrada na JUCESP, sob o n.º 207.074/12-4 (doc. “Alteração do Contrato Social da General Mills Brasil One” , na pasta “Jucesp” à fl. 1456).

d) Sean Nathan Walker, jamaicano, empresário, com domicílio à, Rua Henri Dunant, 1383 – Chácara Santo Antônio – São Paulo – SP, portador do passaporte americano n.º 077528561, inscrito no CPF/MF n.º 235.572.418-07, Diretor Presidente da “General Mills Brasil Ltda”, conforme 37ª, 38ª e 39ª Alterações Contratuais da GMB, registradas na JUCESP (36ª na pasta “Jucesp” à fl. 1456, demais docs às fls.1153 a 1179).

e) Jaime Welter Calleva, brasileiro, administrador de empresas, com domicílio à Rua Massaca, 325, B71 – Alto de Pinheiros – São Paulo - SP, portador do RG n.º 6.035.263-414, inscrito no CPF/MF sob o n.º 506.499.490-72, eleito Diretor Comercial da GENERAL MILLS BRASIL, conforme 36ª, 37ª, 38ª e 39ª Alterações Contratuais da GMB, registradas na JUCESP (36ª na pasta “Jucesp” à fl. 1456, demais docs às fls.1153 a 1179).

f) Waldemar Thiago Júnior, brasileiro, administrador de empresas, com domicílio à Rua Arthur Sabóia, 205, apto. 2001 - Aclimação – São Paulo - SP, portador do RG n.º 23.385.146 SSP/SP, inscrito no CPF n.º 200.309.738-48, eleito Diretor de Marketing da GENERAL MILLS BRASIL, conforme 36ª, 37ª, 38ª e 39ª Alterações Contratuais da GMB, registradas na JUCESP (36ª na pasta “Jucesp” à fl. 1456, demais docs às fls.1153 a 1179).

g) *Cristiane Mari Yamamoto, brasileira, administradora de empresas, com domicílio à Av. Conselheiro Rodrigues Alves, 780 – apto. 123 – Vila Mariana – São Paulo - SP, portadora do RG n.º 11.621.396-6 SSP/SP, inscrita no CPF/MF sob o n.º 248.312.158-64, eleita Diretora de Recursos Humanos da GENERAL MILLS BRASIL, conforme conforme 36ª, 37ª, 38ª e 39ª Alterações Contratuais da GMB, registradas na JUCESP (36ª na pasta “Jucesp” à fl. 1456, demais docs às fls.1153 a 1179).*

h) *Wellington Passiani Pauperio, brasileiro, administrador de empresas, com domicílio à Av. Professor Alceu Maynard Araújo, 650, 142 B – Vila Cruzeiro – São Paulo - SP, portador do RG n.º 5.667.145-5, inscrito no CPF/MF sob o n.º 024.239.729-89, eleito Diretor de Logística da GENERAL MILLS BRASIL, conforme 36ª, 37ª, 38ª e 39ª Alterações Contratuais da GMB, registradas na JUCESP (36ª na pasta “Jucesp” à fl. 1456, demais docs às fls.1153 a 1179).*

Para a responsabilização solidária destas pessoas físicas, foram apresentadas as seguintes justificativas, por parte da autoridade autuante, fls. 1876:

No caso em questão, as razões determinantes para a atribuição da sujeição passiva dos diretores e representantes relacionados acima, 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 Diretor Presidente da empresa autuada (Contrato Social e 1ª, 2ª e 3ª Alterações às fls. 1197 a 1280), o sr. Sean Nathan Walker permitiu 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 fiscalizada, mediante atuação concorrente dos mesmos para a prática dos injustos tributários que deram causa aos prejuízos adstritos ao erário público federal. Assim sendo, impõe-se a qualificação destes diretores/representantes na condição de responsáveis solidários da obrigação principal, nos termos do art. 135, inciso III do CTN.

Também foi formalizada a exigência da multa isolada, com fundamento no art. 44, II da Lei n.º 9.430/1996. Sobre o tema, assim se manifestou a autoridade autuante, fls. 1886-1888:

[...] no tocante às multas isoladas, para o presente caso, portanto, aplicou-se o disposto no art. 44, inciso II da Lei n.º 9.430/1996, anteriormente reproduzido.

Para os cálculos foram utilizadas, as DIPJs dos ACs 2012 e 2013 (às fls. 14 a 273), a abertura da linha 55 da ficha 7 A da DIPJ do AC 2012 (fl. 832) e Lalur do AC 2012 (fls. 833 a 880) e 2013 (fls. 628 a 710).

Desta forma, os valores das multas isoladas, calculadas em função das glosas dos valores dos ágios, que, por sua vez, geraram falta de recolhimento da estimativa, encontram-se demonstradas, mensalmente, nos quadros a seguir:

Período de Apuração (IRPJ)		set/12	out/12	nov/12	dez/12
Glosa Amortização de ágio (a)		12.425.012,62	24.850.025,24	37.275.037,86	49.700.050,48
Base de cálculo acumulada DIPJ (b)		-7.825.573,56	-7.620.543,37	-7.944.030,63	-19.940.828,98
Nova base de cálculo (a) + (b)		4.599.439,06	17.229.481,87	29.331.007,23	29.759.221,50
Alíquota 15%		689.915,86	2.584.422,28	4.399.651,08	4.463.883,23
Adicional 10%		459.943,91	1.722.948,19	2.933.100,72	2.975.922,15
Subtotal		1.149.859,77	4.307.370,47	7.332.751,81	7.439.805,38
Deduções de incentivos fiscais		0,00	0,00	0,00	0,00
Imposto devido em meses anteriores		0,00	1.149.859,77	4.307.370,47	7.332.751,81
Imposto de Renda Retido na Fonte		0,00	0,00	0,00	0,00
IRPJ a Pagar/Saldo Negativo Calculado		1.149.859,77	3.157.510,70	3.025.381,34	107.053,57
IRPJ a Pagar Declarado		0,00	0,00	0,00	0,00
Insuficiência de Pagamento		1.149.859,77	3.157.510,70	3.025.381,34	107.053,57
Multa Estimativa IRPJ		574.929,88	1.578.755,35	1.512.690,67	53.526,78

Período de Apuração (IRPJ)	jan/13	fev/13	mar/13	abr/13	mai/13	jun/13
Glosa Amortização de ágio (a)	12.425.012,62	24.850.025,24	37.275.037,86	49.700.050,48	62.125.063,10	74.550.075,72
Base de cálculo acumulada DIPJ (b)	-12.507.019,37	-22.136.527,57	-21.070.408,47	-26.172.555,86	-15.648.882,23	-16.023.459,50
Nova base de cálculo (a) + (b)	-82.006,75	2.713.497,67	16.204.629,39	23.527.494,62	46.476.180,87	58.526.616,22
Alíquota 15%	-12.301,01	407.024,65	2.430.694,41	3.529.124,19	6.971.427,13	8.778.992,43
Adicional 10%	-8.200,68	271.349,77	1.620.462,94	2.352.749,46	4.647.618,09	5.852.661,62
Subtotal	-20.501,69	678.374,42	4.051.157,35	5.881.873,66	11.619.045,22	14.631.654,06
Imposto devido em meses anteriores	0,00	0,00	678.374,42	4.051.157,35	5.881.873,66	11.619.045,22
Imposto de Renda Retido na Fonte	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
IRPJ a Pagar/Saldo Negativo Calculado	-20.501,69	678.374,42	3.372.782,93	1.830.716,31	5.737.171,56	3.012.608,84
IRPJ a Pagar Declarado	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Insuficiência de Pagamento	0,00	678.374,42	3.372.782,93	1.830.716,31	5.737.171,56	3.012.608,84
Multa Estimativa IRPJ	0,00	339.187,21	1.686.391,47	915.358,15	2.868.585,78	1.506.304,42

Período de Apuração (IRPJ)	jul/13	ago/13	set/13	out/13	nov/13	dez/13
Glosa Amortização de ágio (a)	86.975.088,34	99.400.100,96	111.825.113,58	124.250.126,20	136.675.138,82	149.100.151,44
Base de cálculo acumulada DIPJ (b)	-29.320.956,38	-49.571.838,72	-53.699.742,10	-57.584.431,42	-58.871.349,00	-66.605.258,06
Nova base de cálculo (a) + (b)	57.654.131,96	49.828.262,24	58.125.371,48	66.665.694,78	77.803.789,82	82.494.893,38
Alíquota 15%	8.648.119,79	7.474.239,34	8.718.805,72	9.999.854,22	11.670.568,47	12.374.234,01
Adicional 10%	5.765.413,20	4.982.826,22	5.812.537,15	6.666.569,48	7.780.378,98	8.249.489,34
Subtotal	14.413.532,99	12.457.065,56	14.531.342,87	16.666.423,70	19.450.947,46	20.623.723,35
Imposto devido em meses anteriores	14.631.654,06	14.631.654,06	14.631.654,06	14.631.654,06	16.666.423,70	19.450.947,46
Imposto de Renda Retido na Fonte	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
IRPJ a Pagar/Saldo Negativo Calculado	-218.121,06	-2.174.588,50	-100.311,18	2.034.769,64	2.784.523,76	1.172.775,89
IRPJ a Pagar Declarado	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Insuficiência de Pagamento	0,00	0,00	0,00	2.034.769,64	2.784.523,76	1.172.775,89
Multa Estimativa IRPJ	0,00	0,00	0,00	1.017.384,82	1.392.261,88	586.387,94

Período de Apuração (CSLL)			set/12	out/12	nov/12	dez/12
Glosa Amortização de ágio (a)			12.425.012,62	24.850.025,24	37.275.037,86	49.700.050,48
Base de cálculo acumulada DIPJ (b)			-7.825.573,56	-7.620.543,37	-7.944.030,63	-19.940.828,98
Nova base de cálculo (a) + (b)			4.599.439,06	17.229.481,87	29.331.007,23	29.759.221,50
Alíquota 9%			413.949,52	1.550.653,37	2.639.790,65	2.678.329,94
CSLL devida em meses anteriores			0,00	413.949,52	1.550.653,37	2.639.790,65
CSLL Retida na Fonte			0,00	0,00	0,00	0,00
CSLL a Pagar/Saldo Negativo Calculado			413.949,52	1.136.703,85	1.089.137,28	38.539,28
CSLL a Pagar Declarado			0,00	0,00	0,00	0,00
Insuficiência de Pagamento			413.949,52	1.136.703,85	1.089.137,28	38.539,28
Multa Estimativa CSLL			206.974,76	568.351,93	544.568,64	19.269,64

Período de Apuração (CSLL)	jan/13	fev/13	mar/13	abr/13	mai/13	jun/13
Glosa Amortização de ágio (a)	12.425.012,62	24.850.025,24	37.275.037,86	49.700.050,48	62.125.063,10	74.550.075,72
Base de cálculo acumulada DIPJ (b)	-12.507.019,37	-22.136.527,57	-21.070.408,47	-26.172.555,86	-15.648.882,23	-16.023.459,50
Nova base de cálculo (a) + (b)	-82.006,75	2.713.497,67	16.204.629,39	23.527.494,62	46.476.180,87	58.526.616,22
Alíquota 9%	-7.380,61	244.214,79	1.458.416,65	2.117.474,52	4.182.856,28	5.267.395,46
CSLL devida em meses anteriores	0,00	0,00	244.214,79	1.458.416,65	2.117.474,52	4.182.856,28
CSLL Retida na Fonte	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
CSLL a Pagar/Saldo Negativo Calculado	-7.380,61	244.214,79	1.214.201,85	659.057,87	2.065.381,76	1.084.539,18
CSLL a Pagar Declarado	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Insuficiência de Pagamento	0,00	244.214,79	1.214.201,85	659.057,87	2.065.381,76	1.084.539,18
Multa Estimativa CSLL	0,00	122.107,40	607.100,93	329.528,94	1.032.690,88	542.269,59

Período de Apuração (CSLL)	jul/13	ago/13	set/13	out/13	nov/13	dez/13
Glosa Amortização de ágio (a)	86.975.088,34	99.400.100,96	111.825.113,58	124.250.126,20	136.675.138,82	149.100.151,44
Base de cálculo acumulada DIPJ (b)	-29.320.956,38	-49.571.838,72	-53.699.742,10	-57.584.431,42	-58.871.349,00	-66.605.258,06
Nova base de cálculo (a) + (b)	57.654.131,96	49.828.262,24	58.125.371,48	66.665.694,78	77.803.789,82	82.494.893,38
Alíquota 9%	5.188.871,88	4.484.543,60	5.231.283,43	5.999.912,53	7.002.341,08	7.424.540,40
CSLL devida em meses anteriores	5.267.395,46	5.267.395,46	5.267.395,46	5.267.395,46	5.999.912,53	7.002.341,08
CSLL Retida na Fonte	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
CSLL a Pagar/Saldo Negativo Calculado	-78.523,58	-782.851,86	-36.112,03	732.517,07	1.002.428,55	422.199,32
CSLL a Pagar Declarado	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Insuficiência de Pagamento	0,00	0,00	0,00	732.517,07	1.002.428,55	422.199,32
Multa Estimativa CSLL	0,00	0,00	0,00	366.258,54	501.214,28	211.099,66

A contribuinte foi pessoalmente intimada do presente lançamento em 19/04/2017 (v. fls. 1929-1930). Os responsáveis solidários Melissa Carvalho Kano, Jorge Fernando Koury Lopes, Cristiane Mari Yamamoto Retes, Jaime Welter Calleya, Valdemar Thiago Junior, Sean Nathan Walker e Wellington Pasiani Pauperio e foram cientificados por via postal em 24/04/2017 (v. fls. 1974-1976, 1979-1980, 1983 e 1987). A responsável solidária Priscila dos Reis Pizzano foi cientificada pessoalmente (por procuração) em 17/05/2017 (v. fls. 1990-1991).

Em 17/05/2017 (v. fls. 1993) a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 1995-2037, com base nos seguintes argumentos:

a) O ágio apurado na operação de aquisição de 100% das ações da Yoki é legítimo e sua amortização atende aos requisitos de dedutibilidade firmados pela jurisprudência do CARF, conforme demonstrado às fls. 2000-2022. Em síntese, a defesa da contribuinte procurou demonstrar os seguintes fatos:

a.1) as operações societárias, registradas nos respectivos órgãos competentes, não foram simuladas. A compra da Yoki pela GMBOne (empresa operacional) não foi simulada. Foram

utilizados recursos próprios da GMBOne (obtidos onerosamente, mediante aumento de capital) e a GMBOne assumiu, diretamente, a titularidade do investimento na Yoki (pré-incorporação). A operação teve propósito negocial: a compra da Yoki.

a.2) a GMBOne “pagou” pelos recursos por ela utilizados para a compra da Yoki, entregando cotas de sua emissão à GMNetherlands. Após o aumento de capital integralizado na GMBOne (ato societário contra o qual a fiscalização não se insurgiu), a GMNetherlands não mais possui o dinheiro conferido à GMBOne, mas cotas da GMBOne. Demais disso, a GMBOne não atuou como mandatária ou representante da GMNetherlands. Em tal contexto, os recursos utilizados para a compra da Yoki eram de titularidade da GMBOne.

a.3) a GMNetherlands não pagou qualquer preço aos antigos titulares da Yoki (pois injetou dinheiro na GMBOne, empresa operacional de que era controladora), nem recebeu as ações da Yoki, direta ou indiretamente. A GMNetherlands nunca teve investimento direto na Yoki. Na verdade, a empresa holandesa somente teve participação direta na GMBOne, e, depois, na sociedade resultante da incorporação da GMBOne pela Yoki (que não se confunde com a Yoki, pois, como visto acima, a GMBOne era uma empresa operacional).

a.4) não há ágio no balanço da GMNetherlands. A empresa expressamente registrou seu investimento na GMBOne pelo critério de custo (sem desdobramento de ágio/PL). De todo modo, não faria qualquer sentido ter ágio registrado na contabilidade da GMNetherlands, pois não foi ela que adquiriu a Yoki.

a.5) não houve qualquer substituição de parte adquirente, pois a aquisição das ações da Yoki foi celebrada pelos Grupos General Mills Inc. e Yoki como um todo, sem se definir a priori qual sociedade integrante do Grupo General Mills seria efetivamente a responsável por executar a operação de compra. Ademais, sugerir que haveria qualquer irregularidade em eleger a GMBOne como adquirente das ações da Yoki em momento posterior ao da assinatura do SPA é ignorar que a celebração de contratos com pessoa a declarar é mecanismo jurídico legítimo, que possui disciplina própria nos artigos 467 a 471 do Código Civil, garantindo assim a possibilidade de conclusão do contrato (e dos termos do negócio), deixando pendente somente definição da pessoa que deverá adquirir os direitos e assumir as obrigações decorrentes desse contrato.

a.6) a GMBOne não deve ser considerada uma empresa veículo. A referida empresa, quando adquiriu a Yoki, era empresa operacional (pois, neste momento, tal empresa era a resultante da incorporação da GMB, que era, e continuou sendo – enquanto GMBOne – operacional).

a.7) quando da aquisição da Yoki, a GMBOne na verdade era a encarnação da GMB (em virtude da incorporação desta). Logo, no momento da aquisição da Yoki, a GMBOne, entidade operacional que era, possui atividades, receitas, estoques, empregados etc.

a.8) a sócia da GMBOne (GMNetherlands) sempre esteve à mostra; não foi ocultada por qualquer das etapas da reorganização societária ocorrida no exterior.

a.9) os atos societários realizados no Brasil não foram simulados, pois tal simulação, no seu entender, seria "tecnicamente impossível". Ainda que assim não fosse, não há qualquer discrepância entre a aparência dos atos societários praticados, e seus efeitos, que justifique o diagnóstico da simulação.

a.10) não houve fabricação de ágio. Retire-se a GMBOne, mentalmente, do caso; imagine-se a GMB comprando a Yoki; o resultado tributário seria o mesmo.

b) No caso presente, revela-se incabível a exigência da multa isolada, por duas razões fundamentais: i) inadequação lógica do dispositivo legal relativo à multa isolada com o caso concreto; ii) impossibilidade de se penalizar duplamente um mesmo fato "ilícito";

c) No caso em apreço é descabida a qualificação da multa de ofício, tendo em vista a incorrência de falsificação de documentos e/ou prática de atos simulados ou fraudulentos. Neste sentido, fez referência a precedentes do CARF, fls. 2029-2031;

d) Defendeu a impossibilidade de cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício, pelas razões expostas às fls. 2032-2034.

Em 18/05/2017 (v. fls. 2050), a responsável solidária Melissa Carvalho Kanô apresentou a impugnação de fls. 2052-2065, com base nos seguintes argumentos:

a) No presente caso, revela-se inaplicável a regra de responsabilidade tributária estabelecida no art. 135, III do CTN;

b) Ainda que tal regra fosse aplicável, no caso em apreço seria flagrante a ausência dos pressupostos do retrocitado art. 135, III do CTN;

c) Eventual desqualificação da multa de ofício aplicada à contribuinte implicaria a ausência de responsabilidade tributária solidária por parte da impugnante.

d) Subsidiariamente, defendeu a impossibilidade de responsabilização tributária solidária por penalidades.

Também em 18/05/2017 (v. fls. 2069, 2090, 2118, 2139, 2170, 2194 e 2224), apresentaram suas respectivas impugnações os responsáveis tributários Jorge Fernando Koury Lopes (fls. 2071-2084), Jaime Welter Calleya (fls. 2091-2101), Sean Nathan Walker (fls. 2120-2130), Priscila dos Reis Pizano (fls. 2140-2152), Waldemar Thiago Junior (fls. 2172-2182), Wellington Passiani Pauperio (fls. 2196-2182) e Cristiane Mari Yamamoto Retes (fls. 2196-2182). Todas estas impugnações tiveram o mesmo teor e forma daquela apresentada por Melissa Carvalho Kanô, acima referida.

A DRJ manteve parcialmente o Auto de Infração, afastando a multa qualificada e a responsabilidade solidária dos das pessoas físicas, registrando a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012, 2013

INCORPORAÇÃO DE EMPRESA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. NECESSIDADE DE PROPÓSITO NEGOCIAL. UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO

Se os atos formalmente praticados, analisados pelo seu todo, demonstram não terem as partes outro objetivo que não se livrar de uma tributação específica, e seus substratos estão alheios às finalidades dos institutos utilizados ou não correspondem a uma verdadeira vivência dos riscos envolvidos no negócio escolhido, tais atos não são oponíveis ao fisco, devendo merecer o tratamento tributário que o verdadeiro ato produz.

Não produz o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo a incorporação de pessoa jurídica, em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, sem qualquer finalidade comercial ou societária. Nestes casos, resta caracterizada a utilização da incorporada como mera “empresa veículo” para transferência do ágio à incorporadora.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2012, 2013

LANÇAMENTO REFLEXO.

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

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012, 2013

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. DIRETORES OU REPRESENTANTES DA PESSOA JURÍDICA. LIMITES.

Diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica somente são responsáveis, por substituição, pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes da prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos do art. 135, III, do CTN.

MULTA QUALIFICADA. ÁGIO FICTÍCIO. DOLO. AUSÊNCIA. DESCARACTERIZAÇÃO.

Não restando inequivocamente demonstrado o evidente intuito doloso da contribuinte, a multa de ofício deve ser desqualificada.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

Arguição não conhecida, posto que no demonstrativo consolidado do crédito tributário não consta exigência de juros de mora sobre a multa exigida.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Em seguida, foi interposto Recurso de Ofício face o v. acórdão proferido pela DRJ, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário requerendo praticamente as mesmas alegações da impugnação.

É o relatório do essencial, em apertada síntese.

Fl. 33 do Acórdão n.º 1402-004.099 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 16561.720021/2017-86

Voto Vencido

Conselheiro Leonardo Luis Pagano Gonçalves - Relator

Como a matéria objeto do Recurso de Ofício trata de multa qualificada e de responsabilidade solidária das pessoas físicas ligadas as empresas que praticaram das operações societárias, julgarei primeiramente o Recurso Voluntário que trata do ponto principal do mérito (glosa do ágio amortizado) e depois tratarei do Recurso de Ofício.

Recurso Voluntário:

O Recurso Voluntário é tempestivo e os demais pressupostos exigidos para admissibilidade foram atendidos, de modo que o recebo e dele conheço.

Da alegação para que seja aplicado artigo 24 da LINDB:

Em relação a aplicação do artigo 24 da LINDB, a jurisprudência desta Corte também já se posicionou pela inaplicabilidade deste dispositivo ao processo de revisão do lançamento tributário, conforme pode se verificar na ementa abaixo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011

ART. 24 DA LINDB. INAPLICABILIDADE.

O art. 24 da LINDB, com a redação dada pela Lei nº 13.655/2018, não é apto a regular a atividade de lançamento, bem como o processo administrativo fiscal dele decorrente.

CORRETOR DE IMÓVEIS. IMOBILIÁRIA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. FATO GERADOR DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Quando o conjunto probatório que instrui os autos revela que o corretor de imóveis não mantém uma relação de parceria ou associação com a imobiliária, executando serviços que são essenciais à própria atividade fim da pessoa jurídica, a remuneração percebida pelo corretor autônomo pela comercialização de imóvel refere-se à prestação de serviços para a empresa imobiliária, na condição de contribuinte individual, hipótese de incidência da contribuição previdenciária.

CIRCULARIZAÇÃO.

Correto o procedimento de diligência que encaminha questionário a ser respondido por trabalhadores ligados a fato a ser analisado, a fim de entender as circunstâncias que ocorreram as prestações de serviço, mormente quando a empresa fiscalizada é omissa em prestar informações ao fisco.

ARBITRAMENTO

Correto o procedimento de arbitramento realizado por critério objetivo e lógico ante a omissão do contribuinte em fornecer informações.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. CONTRIBUIÇÃO DO SEGURADOS CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. LIMITA DO TETO DO BENEFÍCIO.

Ao lançar de ofício a contribuição previdenciária do segurado contribuinte individual, deve a autoridade fiscal respeitar o teto do benefício.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. AUSÊNCIA COMPROVAÇÃO DE COMPROVAÇÃO DE DOLO.

No lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, quanto aos fatos geradores ocorridos a partir da competência 12/2008, é devida a multa de ofício de 75% calculada sobre a totalidade ou diferença do tributo que não foi pago, recolhido ou declarado, sendo cabível a sua qualificação apenas quando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra nas hipóteses tipificadas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

Em relação à multa de ofício não recolhida no prazo legal incidem juros de mora à taxa Selic.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. SÓCIOS.

A imputação de responsabilidade solidária dos sócios de pessoa jurídica, com fundamento nos arts. 124, I, e 135, III, do CTN, impõe sejam verificados atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM. CONTROLADORA.

É considerada responsável solidária no polo passivo da obrigação tributária a empresa controladora quando resta comprovada a existência de interesse comum de que trata o art. 124 do CTN, decorrente do liame inequívoco presente nas atividades desempenhadas pelas empresas envolvidas (Controlada e Controladora). (processo 10166.724560/2014-28).

No mesmo sentido:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005, 2006

ART. 24 DA LINDB. INAPLICABILIDADE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

O artigo 24 do Decreto Lei nº 4.657/1942 (LINDB), incluído pela Lei nº 13.655/2018, não se aplica em tese aos julgamentos realizados no âmbito do CARF.(Proc. 16643.000425/2010-73).

Desta forma, voto por rejeitar a preliminar relativa a aplicação do artigo 24 da LINDB.

Mérito:**- Glosa do ágio devido a utilização da empresa veículo GMBOne.**

Apenas para lembrar a situação fática dos autos, as operações societárias em análise ocorreram devido a aquisição de participação societária da YOKI (posteriormente denominada General Mills Brasil Alimentos Ltda., a Recorrente) pela GMBOne (considerada pela fiscalização como empresa veículo), empresa representante do grupo General Mills no Brasil.

Também entendo importante ressaltar, que tais operações societárias ocorreram entre empresas independentes e foi feito o devido pagamento das aquisições de participação societária para terceiros não vinculados. Ou seja, não se trata de ágio gerado internamente.

Também não foi levantado pela acusação qualquer dúvida quanto a documento que comprovou a rentabilidade futura do ágio e cobrança relativa ao ganho de capital ou IRRF das pessoas físicas representantes da YOKI.

A glosa do ágio ocorreu devido a utilização da empresa veículo, a empresa GMBOne (posteriormente incorporada pela YOKI, hoje a Recorrente) criada no Brasil para representar sua controladora, a GENERAL MILLS NETHERLANDS, empresa sediada na Holanda, que segundo a fiscalização foram constatados os seguinte pontos:

1 - a Recorrente criou no Brasil a empresa veículo apenas para poder amortizar o ágio.

2 - que a real adquirente do investimento que gerou o ágio foi a GENERAL MILLS NETHERLANDS, e não a empresa veículo GMBOne;

3 - a empresa veículo, não tinha propósito comercial para o registro e aproveitamento fiscal do ágio; e

4 - não ocorreu a confusão patrimonial entre a real adquirente GENERAL MILLS NETHERLANDS e o investimento adquirido na YOKI, posteriormente denominada General Mills Brasil Alimentos Ltda, a Recorrente.

Ou seja, a fiscalização entende que foi irregular a conduta de constituir uma empresa no Brasil (empresa veículo GMBOne) para adquirir a participação na YOKI em 2012 e posteriormente amortizar o ágio, quando já havia acertado a compra da YOKI com o grupo estrangeiro GENERAL MILLS.

Assim, a fiscalização entendeu que a real adquirente era a empresa GENERAL MILLS NETHERLANDS e não a empresa GMBOne e devido a tal fato, não foram respeitados os requisitos para amortização do ágio previstos nos artigos 385 e 386 do RIR/99, eis que a empresa veículo não tinha propósito comercial e também não ocorreu a confusão patrimonial entre a adquirente e adquirida.

Sendo assim temos que analisar primeiramente, se a criação da empresa considerada veículo no Brasil (GMBOne) incorreu em alguma irregularidade para que a fiscalização possa desconsiderá-la e considerar a empresa GENERAL MILLS NETHERLANDS como real adquirente (requalificação dos negócios jurídicos) e posteriormente verificar se foram respeitados os requisitos previstos nos artigos 385 e 386 do RIR/99 para amortização do ágio.

Ou seja, trata-se de matéria exaustivamente analisada por este E. Tribunal onde se discute a possibilidade ou não de se aceitar a criação de empresas no Brasil para que grupos estrangeiros possam adquirir empresas brasileiras e posteriormente amortizar despesas com ágio.

Desta forma, após pontuarmos os principais pontos concernentes a lide, entendo ser importante antes de se adentrar no mérito propriamente dito, lembrar o histórico fático e normativo sobre este tipo de planejamento tributário com ágio no Brasil e para isso utilizo o voto vencido proferido pelo D. Julgador Alberto Pinto Souza Junior, no v. acórdão 03-79.457 ao julgar a impugnação oferecida no processo 16561.720102/2017-86:

O Decreto-Lei 1.598/77 dispunha, no seu art. 34, que, na fusão, incorporação ou cisão de sociedades com extinção de ações ou quotas de capital de uma possuída por outra, a diferença entre o valor contábil das ações ou quotas extintas e o valor de acervo líquido que as substituísse seria computado na determinação do lucro real, como perda de capital dedutível, a diferença entre o valor contábil e o valor de acervo líquido avaliado a preços de mercado. Facultativamente, o contribuinte, para efeito de determinar o lucro real, podia optar pelo tratamento da diferença como ativo diferido, amortizável no prazo máximo de 10 anos. Então, a diferença entre o valor contábil registrado na investidora e o valor a preço de mercado da incorporada constituía uma perda de capital dedutível da base tributável em caso de fusão, cisão e incorporação.

(...)

Vale salientar que, durante muito tempo não se admitiu ágio ou deságio na subscrição de ações, algo que veio começar a ser aceito com uma mudança de entendimento da CVM, se não vejamos o seguinte excerto da Nota Explicativa CVM n.º 247/96, in verbis:

Nota Explicativa CVM n.º 247/96, in verbis:

“7 - DO ÁGIO OU DESÁGIO NA AQUISIÇÃO DE INVESTIMENTO AVALIADO PELO MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL

Alguns esclarecimentos e alterações importantes foram feitos neste tópico. A primeira, e talvez a principal delas, trata da existência de ágio/deságio na subscrição de ações. Até algum tempo atrás, era entendimento de muitas pessoas que o ágio e o deságio somente surgiam quando havia uma aquisição das ações de uma determinada empresa (transação direta entre vendedor e comprador). Hoje, entretanto, já existe o entendimento de que o ágio ou o deságio pode também surgir em decorrência de uma subscrição de capital. Em um processo de subscrição de ações, quando há alteração no percentual de participação, o entendimento era de que a parcela subscrita que ultrapassasse o valor patrimonial das ações constituía uma perda de capital na investidora (e um ganho na empresa cuja participação estava sendo diminuída), e essa perda/ganho deveria ser contabilizada, no resultado não operacional, como variação de percentual de

participação. Posteriormente, verificou-se que quando essa parcela subscrita decorre, por exemplo, da subavaliação no valor contábil dos bens, existe a figura do ágio na investidora, mesmo que não tenha havido uma negociação direta com terceiros.”

Certo que o posicionamento da CVM não teria o condão de alterar a legislação tributária, mas tal entendimento terminou sendo absorvido pela legislação tributária, a qual começou a tratar como ágio a parcela subscrita que ultrapassasse o valor patrimonial das ações e, mais do que isso, a considerar a existência de ágio na investidora, mesmo que não tenha havido uma negociação direta com terceiros.

Valendo-se disso, muitos contribuintes praticaram simulações fiscais conhecidas como “ operação casa-separa”, a qual permite a alienação de ativos sem o oferecimento à tributação do ganho de capital por parte do alienante e com a criação de ágio amortizável na adquirente.

(...)

Isso tudo só foi possível devido a mudança de entendimento da CVM sobre ágio na subscrição que a RFB não se posicionou contrariamente. Note-se que essa simulação fiscal (casa-separa) não geraria o ágio amortizável se continuássemos a tratá-lo como perdas por variação de participação societária, ou seja, como perda não dedutível fiscalmente¹, o valor da parcela subscrita que ultrapassasse o valor patrimonial das ações (no nosso exemplo os R\$ 200 registrado por A como ágio) e conseqüentemente, como ganho não tributável os R\$ 200 registrado na contabilidade do sócio B (veja que o investimento em C passou de R\$ 100 para R\$ 300).

Até agora sabemos que o ágio é a diferença entre o valor pago pelas ações e o valor patrimonial dessas ações. Ora, com a subscrição de ações, a uma assunção de dívida pelo subscritor, sendo que a integralização do capital pode ser feita pela entrega de bens (dação em pagamento) ou pelo simples pagamento em dinheiro. Assim nasceu, ainda dentro do processo de privatização das empresas estatais, um novo pleito o qual consistia em fazer com que o ágio passasse a ser gerado por mero laudo de avaliação em conferência de ações, ou seja, evitando assim que o investidor tivesse que desembolsar recursos financeiros na aquisição das estatais. Isso seria possível, por exemplo, se o investidor pudesse integralizar capital na estatal com ações de uma terceira empresa, avaliada acima de seu valor patrimonial. Todavia, se ações dada em pagamento estavam contabilizadas por um valor menor do que aquele que lhe foi conferido, haveria ganho de capital a ser tributado. Como então remover esse obstáculo?

Em 1991, em pleno processo de privatização do Governo Collor de Mello (Lei 8.031/90), a douta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional emite o Parecer PGFN nº 970/1991, o qual colocou em dúvida até a possibilidade de se tributar o ganho de

capital auferido quando se dá, em integralização, um ativo contabilizado por um valor menor que o valor das cotas/ações integralizadas, se não vejamos:

“8. Por outro lado, o imposto de renda tem como fato gerador a disponibilidade econômica ou jurídica de uma renda ou de proventos de qualquer natureza, segundo preceitua o art. 43 do Código Tributário Nacional (Lei n.º 5.172, de 25.10.66). Como o conceito de renda é um conceito econômico e até hoje sem nítidos contornos, temos que o referido imposto incide sobre a percepção de uma renda segundo critério jurídico. Isto significa que só são considerados renda ou proventos os que a lei define como tais, coincidam ou não com o conceito econômico.

9. Ora, como demonstramos, os particulares e o Estado participam de uma operação de troca (permuta), pois os participantes do leilão também buscam trocar títulos públicos por participações acionárias das estatais, e, dessa forma, afastar-se-ia a preocupação dos reflexos na licitação (leilão), pois o objetivo final dele não são os cruzeiros, mas a maior quantidade de títulos públicos.

(...)

15. Ainda que se quisesse, ad argumentandum, ver um ganho de capital entre a aquisição do título por 40 e o valor 100 conferido na troca, creio que haveria obstáculos jurídicos, relativamente ao aspecto temporal do fato gerador e a própria base de cálculo.

(...)

16. É evidente que o momento não seria aquele da troca, mas sim quando o particular vendesse a participação acionária trocada. E, ainda, não existiria base de cálculo, pois o valor referencial em cruzeiros no leilão, existe somente como estímulo à troca dos bens (papéis públicos).

17. Esta tributação, ainda, seria iníqua, pois como não foram recebidos cruzeiros, não haveria disponibilidade líquida do contribuinte, e, em consequência, naquele momento nenhuma base de cálculo para o fato gerador, pois a renda fica sujeita à tributação quando realizada e quantificada; evidentemente não é a hipótese sob exame.”

Com a devida vênia da douta PGFN, órgão merecedor das mais elevadas considerações e respeito, tal Parecer era frágil juridicamente, pois não havia como negar o ganho de capital na espécie, tanto que se fez necessária a edição de uma norma para diferir a tributação de tal ganho, se não vejamos o art. 65 da Lei 8.383/91, in verbis:

(...)

Agora, no ano de 2015, o Ministro de Estado da Fazenda aprovou o Parecer/PGFN/CAT/Nº 1722/2013 que, nas suas conclusões, sustenta que: “39.1. o entendimento consubstanciado no Parecer/PGA/Nº 970/91 restringe-se ao âmbito do PND, não podendo ser estendido a situações outras que não aquelas especificamente tratadas no referido opinativo”. Esta foi apenas

uma maneira eufemística de a douta PGFN reconhecer seu erro, pois não seria o PND que transformaria em permuta o que era uma dação em pagamento, nem seria ele (PND) que iria fazer desaparecer o ganho de capital, mas apenas o art. 65 da Lei 8.383/91, o qual, aí sim, limitou seu alcance às operações dentro do PND.

Todavia, agora abre-se um parêntese, pois somente mais a frente é que veremos que a tentativa de neutralizar a tributação do ganho de capital, quando da integralização de capital com a dação de bens em pagamento, não findou com o art. 65 da Lei 8.383/91, mesmo porque é de se notar que o art. 65 limitava a dação a títulos da dívida pública federal ou de outros créditos contra a União.

No final de 1994 é publicada a MP 812/94 (posteriormente convertida na Lei 8981/95), a qual altera o regime de compensação de prejuízos fiscais, pois abandona o limite temporal e adota o limite quantitativo. Tal alteração veio se tornar, posteriormente, fundamental para o planejamento com ágio em tela, isso porque o valor amortizável dos ágios era tão elevado em muitos casos, que dificilmente o contribuinte teria lucro para absorver a despesa em 4 anos (período máximo para compensação de prejuízos no regime anterior), razão pela qual essa alteração permitiu que a despesa de ágio se transformasse em saldo de prejuízos fiscais compensáveis ad perpetuum.

No ano de 1995, o art. 21 da Lei 9.249/95 veio amplificar o ágio amortizável (ou a perda de capital na dicção do art. 34 do DL 1598/77), pois, ao contrário do previsto no art. 34 do DL 1598/77, passou a ser possível avaliar a investida a ser incorporada pelo seu valor contábil.

Note-se que, pelo art. 34 do DL 1.598/77, já era autorizada a dedutibilidade da diferença entre o valor contábil do investimento e do seu acervo líquido incorporado (avaliado a preço de mercado) como perda de capital dedutível (de uma vez só ou amortizável em 10 anos), logo não foi o art. 7º da Lei 9.532/97 que tornou dedutível o ágio por expectativa de rentabilidade futura.

Todavia, a Lei 9.532/97 ainda facilitou mais o processo de privatização, ao dispor no seu art. 8º que a despesa com amortização do ágio continuasse a ser dedutível das bases tributáveis, mesmo que a empresa veículo (controladora da empresa operacional - estatal privatizada) fosse incorporada por sua controlada (estatal privatizada) - downstream merger². Isso era fundamental para preservação do direito à compensação do saldo de prejuízos fiscais acumulados pela estatal privatizada, já que o art. 33 do Decreto-Lei n.º 2.341/86 veda à pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão compensar prejuízos fiscais da sucedida. Logo, com a incorporação reversa estava garantido também a compensação dos saldos de prejuízos fiscais e de bases negativas de CSLL acumulados pela estatal privatizada antes da privatização. Em suma: o controle da empresa

privatizada era adquirida com ágio; o controle e o ágio eram transferidos, em integralização de capital, para uma empresa veículo; por último, a empresa veículo (controladora) era incorporada por sua controlada (empresa privatizada), a qual passava a amortizar o ágio, por força dos arts. 7º e 8º da Lei 9.532/97, sem se perder o estoque de prejuízos fiscais da antes controlada e agora incorporadora.

Até esse momento a legislação fiscal só permitia que se transferisse para a empresa operacional adquirida o ágio efetivamente pago a terceiros, o que vulgarmente denomino de transferência de ágio externo.

Todavia, consulta formulada à Cosit em 2002, por uma importante entidade de âmbito nacional, a qual coube-me o exame, sustentava que, em uma situação em que uma Companhia 1 fosse integralizar capital em uma Companhia 3 com a conferência de ações de uma Companhia 2, poderia resultar em ágio na Companhia 3 e nenhum ganho de capital na Companhia 1.

Sustentava o Consulente que, se o preço de emissão das novas ações da Companhia 3, a serem subscritas pela Companhia 1 como resultado da conferência das ações da Companhia 2, fosse fixado levando-se em conta o valor econômico das próprias ações conferidas (ou seja, ações da Companhia 2 avaliadas acima do seu valor patrimonial, ou seja, com ágio), de forma que a cada ação da Companhia 2, conferida ao capital da Companhia 3, corresponda 1 ação da Companhia 3, não havia que se falar em ganho de capital, pois, em seus registros contábeis, a Companhia 1 deveria proceder a uma mera substituição em sua conta de investimentos, substituindo em seus registros a contabilização de ações representativas de um investimento na Companhia 3. Não obstante a redação final da solução de consulta não fosse mais exatamente a, por mim, proposta, prevaleceu a idéia central no item b das conclusões:

*“b) não se pode depreender da inteligência do art. 434 do RIR/99 que a companhia, pelo simples fato de ter elaborado laudo de avaliação do ativo, nos termos do art. 8º da Lei nº 6.404/76, esteja obrigada a levar a registro em sua contabilidade eventual mais-valia apurada no valor do investimento, **desde que o lote de ações da Companhia 2, que se afirma ter o mesmo valor das ações a serem integralizadas da Companhia 3, seja incorporado ao patrimônio da Companhia 3 pelo valor contábil registrado na escrita da Companhia 1;**”*

Ao se exigir que, in casu, as ações da Companhia 2 fossem registradas, na Companhia 3, pelo valor contábil registrado na Companhia 1 e que tal valor fosse exatamente o mesmo valor de emissão das ações da Companhia 3, indiretamente, estava sendo dito que não poderia existir ágio na aquisição das ações da Companhia 2 pela Companhia 3, sem que houvesse um ganho de capital tributável na Companhia 1.

Surpreendentemente, alguns meses depois de expedida essa solução de consulta, o art. 39 da MP 66 (DOU de 30/08/2002) veio

confirmar que a Solução de Consulta estava certa quando afirmava haver ganho de capital se houvesse ágio na outra ponta, mas, por outro lado, diferiu a tributação até que houvesse a alienação das ações integralizadas (no exemplo dado, o ganho de capital obtido com as ações da Companhia 2 só seria tributado, na Companhia 1, quando ela alienasse as ações da Companhia 3). Todavia, o legislador da MP 66 teve o cuidado de deixar claro, no § 2º, que não seria considerada realização a eventual transferência da participação societária incorporada ao patrimônio de outra pessoa jurídica, em decorrência de fusão, cisão ou incorporação. Com isso, não havia mais sequer a necessidade de se desembolsar recursos no pagamento de ágio, pois esses passaram a ser gerados por meros laudos de avaliação em conferência de ações.

Em 2005, coube-me redigir proposta da RFB de revogação do art. 36 da Lei 10.637/02, proposição essa que foi inserida na MP 255/05 e que previa não só fim do diferimento da tributação de tal ganho de capital, como também uma tributação mínima anual (caso não houvesse a realização do investimento) do ganho já diferido e controlado na Parte B do Lalur. O Congresso Nacional achou por bem apenas revogar o art. 36, sem disciplinar como se daria a tributação dos ganhos de capital que já tinham sido diferidos. Tal fato veio reforçar a ideia de que tudo aquilo tinha sido feito para o processo de privatização, razão pela qual, findo o processo, poderia ser revogada a norma, mas não tributar o passado (ganhos de capital diferidos controlados no Lalur)

Da leitura do trecho do voto acima colacionado, onde descreve o histórico fático e normativo da matéria em discussão, se pode notar que tais planejamentos com ágio foram autorizados e até incentivados pelo legislador federal, durante o período das privatizações e certamente, este conjunto de normas foram destinados para os licitantes de pregões de empresas estatais. Entretanto como o legislador não limitou seus efeitos para determinado grupo de contribuintes, o benefício previsto na legislação que trata sobre o ágio vale para todos.

Pois bem. Após apresentar o histórico fático e normativo sobre o planejamento com ágio, passo a analisar o caso concreto do preâmbulo em epígrafe.

Ao verificar as operações societárias realizadas pela Recorrente, particularmente discordo do entendimento do Auditor Fiscal ao desconsiderar os atos e as operações societárias praticadas pela a empresa GMBOne, requalificando os negócios jurídicos devido a sua interpretação particular de falta de propósito negocial da empresa considerada veículo.

No caso em tela, entendo que os efeitos do contrato de compra e venda da participação societária da YOKI foi de tornar a GMBOne, sua controladora direta e a GENERAL MILLS NETHERLANDS sua controladora indireta e nenhuma dessas titularidades foram dissimuladas ou fraudadas.

Apesar do curto tempo de vida da GMBOne, ela existiu de fato e dentro das operações societárias praticadas cumpriu com sua função/finalidade que era transferir a representação do Grupo General Mills no Brasil, das empresas General Mills International e General Mills International Two, sediadas nos Estados Unidos, para a empresa Holandesa do

mesmo grupo empresarial GENERAL MILLS NETHERLANDS, posteriormente incorporar a empresa General Mills Brasil e adquirir a empresa brasileira YOKI.

Ademais, conforme histórico fático dos autos, a GENERAL MILLS NETHERLANDS queria aportar capital na GMBOne, para constituir uma subsidiária no Brasil, adquirindo o controle da representação no Brasil do grupo General Mills (fato que se constitui quando incorpora a empresa General Mills Brasil antiga representante do grupo no Brasil) e posteriormente adquirir a participação societária (comprar 100% das ações) da YOKI, não restando demonstrado nos autos qualquer simulação quanto a causa dos negócios em tela, ou seja, sobre a existência de um negócio dissimulado.

Assim, apesar das operações societárias terem ocorrido em curto espaço de tempo, não verifico nos autos hipótese de dissimulação dos negócios e do verdadeiro beneficiário dos resultados do contrato, o que prejudica, no meu entendimento, a desconsideração feita pela fiscalização da empresa considerada veículo GMBOne que foi constituída no Brasil para adquirir participação societária da empresa YOKI.

Vejam D. Julgadores, entendo que não se pode confundir a intenção/motivo do grupo General Mills em conduzir determinadas operações societárias lícitas, visando a economia tributária, com atos de simulação previstos no artigo 167 do C.C., sendo que o caminho e o resultado deste caminho traçado pela Recorrente encontrava respaldo na legislação tributária pátria, no caso, nos artigos 7 e 8 da Lei 9.532/97.

Ou seja, não se pode confundir planejamento tributário com finalidade de reduzir a carga tributária, cujo resultado final é permitido pela legislação (amortização de ágio previsto nos artigos 7 e 8 da Lei 9.532/97), com a dissimulação (parágrafo único do artigo 116 do CTN) ou prática de fraude a lei (inciso VII do artigo 149 do CTN), como pretendeu a acusação fiscal ao desconsiderar a constituição, atos e negócios jurídicos praticados pela GMBOne.

Nesta esteira, os efeitos buscados pelo Recorrente ao criar a empresa veículo eram justamente os efeitos formais e visíveis de tais atos: a aquisição de 100% da participação na YOKI e, posteriormente, a incorporação para aproveitamento da despesa com amortização do ágio; ou seja, os resultados ulteriores buscados nas operações societárias e ao se criar a denominada "empresa veículo" eram todos lícitos, pois o aproveitamento da despesa com amortização de ágio estava prevista em lei que se encontrava em vigor na época dos acontecimentos, nos artigos 7º e 8º da Lei 9.532/97.

Em relação ao outro fundamento da acusação de que a empresa GMBOne é uma empresa de prateleira, constituída com o único objetivo de servir de empresa “veículo” para execução das operações societárias pretendidas pelo Grupo General Mills, com vistas a obter, na compra das participações societárias da YOKI a geração e o suposto direito de amortização de ágio pago nessa aquisição, também entendo que não deve prosperar.

A existência ou não de atividade empresarial da GMBOne antes de incorporar a General Mills Brasil Ltda (empresa operacional) e posteriormente receber os aportes financeiros (aumento de capital realizado pela GENERAL MILLS NETHERLANDS) e adquirir a YOKI é irrelevante para o caso em tela, eis que o grupo General Mills pretendia alterar a empresa estrangeira que ia controlar a empresa brasileira, ora Recorrente.

Outro ponto importante a ser ressaltado, é que a GMBOne incorporou a antiga empresa operacional General Mills Brasil passando a incorporadora (GMBOne) a ser a empresa operacional no Brasil até ser incorporada pela YOKI.

Da mesma forma, entendo que não tem razão a Fiscalização quando sustenta como uma circunstância para desconsiderar os negócios jurídicos praticados, o fato de os recursos financeiros aportados como aumento de capital na GMBOne terem sido imediatamente utilizados para pagamento das ações da YOKI. Ora, os recursos percorrem um trâmite absolutamente normal, ao ser integralizado o capital da GMBOne e, posteriormente, foram utilizados para pagar a YOKI pela aquisição da participação e constam todos os registros e comprovantes de origem e destino da operação financeira.

Desta forma, não verifico nada de anormal no fato de os recursos terem sido imediatamente utilizados para pagar a YOKI, eis que era essa a finalidade do aporte de capital na GMBOne, pagar a compra da YOKI.

Assim, a caracterização pela fiscalização da GMBOne como desprovida de propósito negocial, não se sustenta, vez que plenamente regular sua constituição, operação e o seu emprego em transação de aquisição, desempenhando sua natural e esperada função, dentro de estrutura empresarial e modelo de operação de investimento estrangeiro reconhecidamente comum e lícito, superando-se a constatação de ausência propósito negocial e ilegitimidade para deter as despesas de ágio.

Corroborando tal entendimento, confira-se trechos de Declaração de Voto do I. Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, acompanhando o Voto Vencedor que deu provimento ao Recurso Voluntário do Contribuinte, no v. Acórdão n.º 1301.001.505, proferido pela C. 1ª Turma da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, publicado em 25/02/2015:

Do exame das operações realizadas, entendo que, desta feita, restou evidenciado que não estamos diante da criação do chamado ágio interno, ou seja, aquele criado exclusivamente dentro de um grupo de empresas sem modificação efetiva da participação societária de seus controladores.

No presente caso o Banco Societé Brasil, por meio de uma empresa controlada (Trancoso), adquirida especificamente para esse fim, adquiriu o controle da empresa Cacipar, anteriormente convencionada entre o Banco Societé e os sócios da empresa vendedora.

(...)

O ágio, portanto, não foi formado em operação interna (intragrupo), mas sim da entrada de capital de um novo investidor no grupo que promoveu a efetiva alteração do controle societário da empresa vendida.

A fiscalização apontou uma série de questionamentos formais ao negócio entabulado, tais como: ausência de deliberação interna no Grupo Societé visando transferir a aquisição do investimento por meio da empresa Trancoso; ausência de notificação do vendedor, estabelecida no contrato de compra e venda, quanto à cessão de direitos; erros e inconsistências no Livro de Transferência de Ações do Banco Cacique.

Entendo que não obstante tais aspectos formais não são suficientes para invalidar a conclusão de que ocorreu o pagamento de um ágio na aquisição de um participação entre partes não relacionadas.

O fato de o negócio ter sido entabulado pela Banco Societé Brasil e efetivado por meio de um empresa controlada, que recebeu o aporte de capital para fazer o investimento ao meu ver não contamina o negócio, nem desnatura a ocorrência do ágio. Havia inclusive previsão contratual para que ocorresse dessa forma. Ainda que não tenha existido a notificação prévia é certo que os vendedores não se opuseram, tanto que celebraram a venda.

Não enxergo simulação neste caso, mas sim a adoção de uma estrutura para as operações societárias compatível com o negócio efetivamente realizado, ainda que evidentemente estruturada com vistas a obtenção dos benefícios futuros de amortização desse ágio, conforme a previsão legal.

Entendo que, desta feita estamos no campo daquelas situações em que o contribuinte se valeu licitamente do direito de organizar o seu negócio de acordo com suas necessidades e/ou interesses, inclusive optar pela forma comercial que lhe propiciasse o menor custo ou maior vantagem tributária, obedecidos os ditames legais.
(destacamos)

Ora, não pode prevalecer a criação de uma nova obrigação pelas Autoridades Tributárias, quanto à forma com que as empresas estrangeiras adentram o país para participar do mercado brasileiro.

Assim, apesar da interpretação dada pelo Auditor Fiscal autuante para desconsiderar a empresa considerada veículo GMBOne, entendo que tanto nas operações societárias, como na operação financeira em análise nos autos, não foi constatado e comprovado pela Fiscalização qualquer ato de dissimulação ou ocultação de informação, bem como a prática de atos fraudulentos que tenham contrariado a lei.

Desta forma, entendo que como não ocorreu simulação, dissimulação, fraude a lei ou interposição de pessoa, não verifico motivos jurídicos, como por exemplo os previstos no inciso VII do artigo 149 do CTN, para que seja desconsiderado os negócios jurídicos praticados pela GMBOne, como fez o TVF, de forma que afastado este fundamento da acusação.

E esclareça-se que não se exige que a Autoridade Fiscal seja academicamente precisa na desconsideração ou requalificação dos fatos, mas deve no mínimo demonstrar de forma clara e objetiva que existe a possibilidade de desconsideração e requalificação dos fatos, demonstrando a simulação, a fraude ou dissimulação. O que não pode se aceitar é o silêncio na acusação quanto a hipótese permissiva para desconsideração dos negócios jurídicos previstas no inciso VII do artigo 149 e parágrafo único do artigo 116, ambos do CTN, bem como no artigo 50 (que trata do abuso de direito), ambos do C.C.

Ou seja, não se pode admitir lançamento de ofício baseado apenas na interpretação do Auditor Fiscal de que não existia propósito comercial para a criação da empresa considerada veículo, GMBOne, de forma a impor o entendimento particular da fiscalização de que os negócios poderiam ter sido praticados de outra forma, sem a utilização da empresa considerada veículo.

Ou seja, utilizar de fundamentos para a autuação, afirmando de que poderia o contribuinte ter realizado a operação de outra forma, fazendo a aquisição direta das participações societárias pela companhia estrangeira (de modo que o ágio não fosse registrado em empresa

nacional, impossibilitando sua amortização), nada mais é do que a imposição da via negocial possível com a maior onerosidade tributária - o que não pode ser admitido.

Assim, se a própria Autoridade Fiscal não foi capaz de demonstrar onde encontra-se a autorização para promover tal procedimento excepcional de requalificação e desconsideração dos negócios jurídicos, que permitiu o lançamento de ofício com a glosa da dedução, isso não pode ser elemento a ser trazido no curso do processo administrativo fiscal - seja pelas partes ou pelos Julgadores.

Posto isso, entende-se que não há a devida qualificação dos fatos colhidos e fundamentação jurídica do lançamento de ofício, sendo, *data maxima venia*, precária a motivação para a glosa do ágio procedida.

Ademais, como antes defendido por este Conselheiro, o amparo do Fisco para manobras de desconstituição de atos e negócios, resultando em lançamento de ofício, encontra-se na norma contida no art. 149, inciso VII², do próprio CTN, que exige a demonstração do dolo, de simulação ou fraude pelo Contribuinte, o que não aconteceu no presente caso.

No mesmo sentido do entendimento acima exposto, colaciono a ementa do v. acórdão nº 1302-003.290, proferido pela C. 2ª Turma da 3ª Câmara desta 1ª Seção, de relatoria do I. Conselheiro Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa:

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

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. PROPÓSITO NEGOCIAL.
LICITUDE.**

O legislador tributário não desconsidera o fato de o contribuinte buscar uma maneira menos onerosa de conduzir seus negócios, seja por motivos tributários, societários, econômicos ou quaisquer outros, desde que o faça lícitamente. A reestruturação societária perpetrada pelo contribuinte, por si só, não desfigura a operação, notadamente quando a fiscalização não demonstra a ocorrência dolo, fraude ou simulação.

LANÇAMENTOS CONEXOS. CSLL.

Na ausência de especificidades, aos lançamentos formalizados a partir da mesma base fática aplica-se o mesmo julgado

Confira-se os principais trechos do brilhante Voto vencedor que lhe compõe:

Como exposto, o princípio da estrita legalidade aplicado à Administração, compreende a idéia de subordinação da Administração Pública às leis, sendo que esta somente poderá fazer aquilo determinado em lei, e não aquilo que a lei expressamente proibir.

² Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:
(...)

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

Estando, o ato administrativo, estritamente aprisionado aos quadrantes da lei, não cabe à Administração adentrar na motivação do particular em proceder conforme os ditames legais. A alegação de que as operações realizadas não tiveram real propósito negocial advém de construção jurisprudencial estrangeira que não encontra validade no nosso Ordenamento Jurídico, justamente por conflitar com uma gama de princípios, como o da Legalidade Tributária, descrito acima, além de outros princípios como a livre de iniciativa, estes últimos provenientes da Ordem Econômica.

Como leciona Maria Rita Ferragut em obra de rara importância sobre as provas no direito tributário, e pelo tanto, amplamente citada nesse voto, o planejamento fiscal é constitucional e legal. Assim como Fisco, o contribuinte pode e deve organizar-se, planejar-se e buscar as alternativas legais mais vantajosas para a realização de seus objetivos sociais.

(...)

Neste ponto, é importante pontuar que a lei tributária assume seu atributo de imperatividade quando constatada a ocorrência do fato jurídico tributário, não tolerando outra conduta do sujeito passivo que não o adimplemento da obrigação tributária, sob pena de sanção punitiva.

Contudo, a imperatividade da lei tributária reside, justamente, no conseqüente de sua norma, ou seja, na obrigação do sujeito passivo em recolher um valor exprimível em moeda ao sujeito ativo da prestação. Esta obrigação decorre da verificação de um fato ocorrido em determinada local e tempo, e constituída por meio do lançamento tributário. Assim, se o atributo imperativo da lei tributária está em seu conseqüente, conclui-se que somente haverá fraude à referida lei, se seu comando (recolher tributo) for frustrado por quem incorra no fato jurídico tributário.

Não existe, contudo, qualquer comando imperativo no antecedente da norma tributária obrigando o particular a incorrer no fato jurígeno tributário, sendo ele livre para organizar-se da forma que, licitamente, lhe oferte menor oneração.

Por outro lado, é importante ressaltar que mesmo os atos procedidos pelo contribuinte em plena atenção às disposições legais podem ser desconsiderados uma vez constatada a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo, ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, isto é, quando se comprove que o sujeito passivo agiu com dolo, fraude ou simulação.

Ocorre que, o ato cujo efeito é consoante o ordenamento, não pode ser considerado como abusivo. O legislador tributário, não desconsidera o fato de o contribuinte buscar uma maneira menos onerosa de conduzir seus negócios, seja por motivos tributários, societários, econômicos ou quaisquer outros. A liberdade de iniciativa e auto-organização de que dispõe a iniciativa privada é uma garantia constitucionalmente assegurada que, como tal, não deve sofrer restrições. (...)

Logo, não cabe à administração tributária desconsiderar atos acobertados pela legislação pátria, por total ausência de previsão legal. (destacamos)

Conforme acima demonstrado, no presente caso o TVF não trouxe a demonstrações de ocorrência de ilícitos como simulação, fraude ou mesmo abuso e dissimulação, o que já basta para se afirmar que, neste lançamento de ofício, a requalificação dos fatos procedida pela fiscalização não está devidamente justificada, devendo ser cancelada a Autuação.

Ademais, como tanto os fundamentos da acusação, como a operação societária descrita nos autos se parecem muito com a operação já analisada por esta C. Turma, ao proferir o v. acórdão 1402-002.373, para complementar minha fundamentação colaciono abaixo a ementa que ilustrar meu entendimento em relação ao presente lançamento de ofício.

Cumprе ressaltar que neste julgado citado para fundamentar meu voto, foi considerado como válida a confusão patrimonial entre as empresas nacionais controladas por empresas estrangeiras (de fato, a situação fática ocorrida aqui no processo em epígrafe e a do v. acórdão citado são praticamente análogas):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013

DECADÊNCIA. ÁGIO. CONTAGEM DO PRAZO. DEDUÇÃO.

Inicia-se a contagem do prazo decadencial para a constituição dos créditos tributários referentes a glosa do aproveitamento de ágio a partir da sua efetiva dedução pelo contribuinte, antes disso não há como se cogitar a inércia do Fisco.

ÁGIO. EMPRESA VEÍCULO. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO EXTRATRIBUTÁRIA. INOCORRÊNCIA. OPERAÇÃO COMPLEXA E DE LONGA DURAÇÃO. INVESTIMENTO ESTRANGEIRO. CONTEÚDO ECONÔMICO E OBJETIVOS EMPRESARIAIS CLAROS. AUSÊNCIA DE ILÍCITOS OU ABUSOS.

O simples emprego de companhias holdings em estrutura de aquisição de investimento, ainda que com a finalidade de viabilizar e promover a compra de participações societárias, denominadas empresas veículo, não basta para justificar a glosa do ágio verificado em tais operações.

A alocação de recursos e investimentos em empresa controlada não operacional, principalmente quando procedida por grupos estrangeiros que almejam participar do mercado brasileiro, é manobra não só lícita, como também justificável e costumeira, dentro da dinâmica de um mercado globalizado.

Deve ser verificada, de forma concreta e objetiva, a presença dos requisitos econômicos, financeiros e contábeis da formação do ágio, à luz das previsões dos artigos 385 e 386 do RIR/99, para o seu devido aproveitamento como despesa dedutível, independentemente das formas e modelos negociais adotados, desde que lícitos.

A reorganização empresarial, procedida nos termos dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, mesmo envolvendo incorporação de empresas veículo e a chamada incorporação reversa, desde que não tenha como resultado o aparecimento de novo ágio, não constitui economia de tributos por meio ilícito ou abuso.

A desconsideração de atos e negócios jurídicos do contribuinte é medida extrema e excepcional. Cabe ao Fisco a demonstração específica, devidamente comprovada, de que determinada vantagem fiscal foi obtida através da prática de atos ilícitos ou simulados, dentro dos moldes dos institutos de Direito Civil e de Direito Comercial brasileiros.

Acusações de simulação e fraude não podem se valer apenas da rotulação das formas jurídicas adotadas pelo contribuinte como manifestamente defeituosas ou viciadas, independentemente de seu efetivo conteúdo e dos efeitos realmente verificados.

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

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013

IDENTIDADE DE IMPUTAÇÃO.

Decorrendo a exigência de CSLL da mesma imputação que fundamentou o lançamento do IRPJ, deve ser adotada, no mérito, a mesma decisão proferida para o Imposto de Renda, desde que não presentes arguições específicas e elementos de prova distintos.

No v. acórdão do caso análogo acima apontado, após a definição do que seriam as empresas veículo das demais, restou o entendimento de que é plenamente lícito o financiamento estrangeiro no Brasil por controladoras sediadas no exterior, as quais são freqüentemente utilizadas por grandes grupos internacionais ao se estabelecerem no país. Para deixar mais claro, vejamos parte da fundamentação do voto vencedor onde foi analisado este ponto.

Em relação a grandes grupos estrangeiros, é extremamente natural se organizarem por meio de tais figuras, principalmente em outros países. Nos primeiros contatos com o novo mercado, é plenamente compreensível a escolha por não criar uma nova estrutura complexa, ou mesmo uma filial, que espelharia, ainda que parcialmente, por razões de políticas internas e compliance, a organização e a configuração institucional de sua matriz, representando, inclusive, um acréscimo injustificável de custos nesse momento inicial.

[...]

Voltando à conclusão primordial da ocultação das reais detentoras do ágio (as controladoras estrangeiras do grupo), pode-se, agora, concluir que a desconsideração de todas essas empresas holdings (o que, na prática, promoveu a Fiscalização) deu-se por fundamentos alicerçados em presunções e condenações dirigidas às figuras e aos negócios societários celebrados.

Não pode haver e muito menos prevalecer a criação de uma nova obrigação quanto à forma com que as empresas estrangeiras adentram o país para participar do mercado brasileiro. E uma vez aqui fixadas, seja através de holding, filiais ou promovendo jointventures, deve ser dado o mesmo tratamento fiscal às empresas aqui constituídas e operantes, não podendo simplesmente desconsiderar suas personalidades com base em mera constatação de que são geridas e financiadas por grupos estrangeiros.

[...]

Posto isso, a caracterização das holdings como cascas vazias, desprovidas de personalidade, não se sustenta, vez que plenamente justificável a sua criação, desempenhando sua natural e esperada função durante anos, dentro de estrutura empresarial que permitiu um modelo de operação de investimento estrangeiro que perdurou por mais de uma década, superando-se, nesse ponto, a constatação de ausência de motivação extratributária e as alegações de simulação e fraude.

[...]

Se válida essa lógica, toda empresa sediada no Brasil que promoveu uma aquisição, a qual se valeu anteriormente de financiamento de controladora ou coligada estrangeira, não seria titular de suas despesas, bastando apenas o Fisco regressar o necessário no tempo, até encontrar o patrocínio estrangeiro.

E uma vez demonstrado que as empresas holdings, brasileiras, estavam regularmente constituídas, dentro de seus propósitos, essas, naturalmente, revestiram-se de investidoras quando do dispêndio para uma aquisição societária, devidamente registrando essa sua despesa, inclusive a parcela percebida como ágio, não podendo também manter-se a glosa sob a alegação da falta de absorção patrimonial entre investida e investidora.

[...]

No que tange ao presente caso, deve ser acrescentado que, entre a primeira operação que gerou o ágio e seu aproveitamento, passaram-se 12 (doze) anos, outro elemento este que, contundentemente, opõe-se à alegação que toda a engenharia societária foi engendrada com o evidente intuito de "criar" despesas.

[...]

No mesmo sentido temos também o Acórdão nº 1302.001.977, proferido pela C. de 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, de relatoria da I. Conselheira Ana de Barros Fernandes Wipprich e voto vencedor o I. Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior, publicado em 13/10/2016, o Acórdão nº 1301-002.433, proferido pela C. 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, de relatoria da I. Conselheira Amélia Wakako Morishita Yamamoto e o Acórdão nº 1201-002.247 proferido pela C. 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, de relatoria do I. Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado.

Os precedentes acima indicados se amoldam perfeitamente ao caso dos autos, seja quanto ao objeto da autuação, quanto a fundamentação utilizada pela fiscalização para justificar a glosa do ágio, seja quanto à similaridade das circunstâncias negociais e econômicas que levaram ao surgimento do ágio.

Desta forma, assim como no v. acórdão acima citado, no caso em tela, também estamos diante de um negócio jurídico indireto e que não caracterizou fraude à lei ou simulação e, no meu entender, restou configurado apenas a opção legítima do grupo General Mills, dentro da sua esfera de liberdade empresarial, de constituir uma empresa no Brasil para adquirir a YOKI, em vez de adquiri-la diretamente no exterior, não podendo prevalecer a criação de uma nova obrigação pelas Autoridades Tributárias, quanto à forma com que as empresas estrangeiras adentram o país para participar do mercado brasileiro.

Assim, entendo que no presente caso deve ser dado a GMBOne o mesmo tratamento fiscal que é dado às empresas aqui constituídas e operantes, não podendo simplesmente desconsiderar sua personalidade com base em mera constatação de que seriam desnecessárias aos grupos estrangeiros, para então apontar o investidor externo como real sujeito e titular dos ônus, direitos e obrigações dessas companhias (verdadeiramente brasileiras).

Quanto a fundamentação da acusação relativa a falta de confusão patrimonial, esta C. Turma já se posicionou no sentido de que mesmo quando o capital tiver origem no exterior, a confusão patrimonial existente entre empresas nacionais representantes de grupos estrangeiros é suficiente para possibilitar a amortização do ágio, conforme v. acórdão 1402-002.373 citado nos itens acima.

Mesmo porque, como entendo que no presente caso não constam fundamentos suficientes para a fiscalização desconsiderar a personalidade jurídica da empresa GMBOne e nem requalificar os negócios jurídicos descritos nos autos, a confusão patrimonial entre a empresa GMBOne (adquirente) e a YOKI (adquirida) realmente existiu.

Posto isso, somando-se com a superação da caracterização feita de que a GMBOne era desprovida de propósito empresarial, vez que plenamente regular sua constituição, operação e o seu emprego em transação de aquisição, desempenhando sua natural e esperada função, dentro de estrutura empresarial e modelo de operação de investimento estrangeiro reconhecidamente comum e plenamente lícito, superando-se a constatação de ausência propósito negocial e ilegitimidade para deter as despesas de ágio.

Sendo assim, não resta dúvida nos autos de que a criação da empresa veículo GMBOne, tinha propósito negocial de adquirir a empresa brasileira YOKI, bem como de que ocorreu a confusão patrimonial entre as empresas nacionais, requisitos estes exigidos pela lei que regulamenta a amortização do ágio.

Pelo exposto e por tudo que consta nos autos, voto por conhecer do Recurso Voluntário e a ele dar provimento para cancelar o Auto de Infração.

Recurso de Ofício:

O Recurso de Ofício trata sobre a decisão da DRJ que afastou a qualificação da multa e a responsabilidade solidária de todas as pessoas físicas dirigentes e representantes legais (advogados).

- Multa qualificada de 150%.

A qualificação da multa se deu devido a fiscalização ter entendido que a Recorrente teria praticado simulação ao criar a empresa veículo "GMBOne", sem propósito negocial para adquirir a YOKI.

Para motivar a acusação de que a Recorrente praticou simulação com intuito de dolo, a fiscalização se apegou ao fato de que o grupo General Mills fez alterações societárias no exterior dentro de curto espaço de tempo antes de comprar a empresa YOKI, visando deslocar o controle da empresa representante no Brasil das empresas situadas nos Estados Unidos, para as empresas Holandesas.

Relata que, inicialmente a Recorrente não apresentou documentos que demonstraram as operações societárias ocorridas no exterior e que, apenas teve conhecimento de tais modificações do organograma societário por meio do relatório do CADE obtido pela fiscalização sem qualquer ajuda da contribuinte.

Desta forma, a fiscalização decidiu qualificar a multa de ofício entendendo que a Recorrente teria praticado simulação com intuito doloso e fundamentou a majoração da multa no art. 44 da Lei no 9.430/96, que remete aos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64.

Pois bem. Passa a analisar a procedência ou improcedência da qualificação da multa.

Primeiramente, entendo que as alterações societárias que ocorreram no exterior não atingiram (não tem relação com) o fato gerador que ocorreu no Brasil.

Da mesma forma, entendo que as operações societárias que ocorreram no exterior não influenciaram o ágio criado dentro do Brasil e também não alteram o resultado da criação da empresa veículo GMBOne.

O intuito do grupo General Mills em alterar o controle da empresa representante do grupo no Brasil, foi deslocar o controle das empresas Americanas para as empresas Holandesas, não caracterizando qualquer simulação ou fraude a lei aqui no território nacional.

No meu entender, as alterações societárias ocorridas no exterior demonstra que o Grupo General Mills se preparou e se reorganizou para adquirir a YOKI, não podendo a fiscalização invadir a liberdade das empresas de se estruturarem como bem entender.

Assim, entendo que apenas os fatos utilizados pela fiscalização para qualificar a multa de ofício não são suficientes para demonstrar o intuito doloso da Recorrente de dissimular ou forçar a dedutibilidade da amortização do ágio. No presente caso, é possível admitir que a Recorrente tinha convicção de que estava agindo dentro dos limites da lei, inclusive alega que na época em que ocorreram as operações a jurisprudência do CARF aceitava como legítima a tese da contribuinte.

Ademais, como muito bem alegado pela Recorrente, não consta nos autos qualquer informação de que tenha ocorrido falsificação de documentos para se caracterizar a fraude ou simulação com intuito doloso da contribuinte para se esquivar de pagar ou reduzir o imposto, contrariando a fundamentação da qualificação da multa nos termos dos dispositivos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64.

Inclusive, esta C; Turma ao analisar caso extremamente parecido com o dos autos em epígrafe, decidiu afastar a multa qualifica, conforme pode se verificar da ementa do v. acórdão 1402-003.978, abaixo colacionada:

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO
TRIBUTÁRIO**

Exercício: 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013

ÁGIO. AMORTIZAÇÃO. DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE FRAUDE SIMULAÇÃO E PRÁTICA DOLOSA DE ILÍCITOS. APLICAÇÃO DO ART. 150, §4º, DO CTN.

Independentemente da verificação dos requisitos legais para a amortização do ágio, não havendo a constatação da presença de fraude, simulação ou da prática dolosa de ilícitos nas operações societárias que deram margem ao dispêndio, aplica-se no cômputo do quinquênio decadencial do crédito tributário correspondente as disposições do art. 150, §4º, do CTN.

MULTA QUALIFICADA. ÁGIO. ACUSAÇÃO DE EMPREGO DE EMPRESA VEÍCULO. INOCORRÊNCIA DE FRAUDE SONEGAÇÃO OU CONLUIO.

A dedução indevida de dispêndios com ágio não se confunde com prática dolosa ilícita que autoriza a aplicação da multa duplicada de 150%, prevista no §1º do art. 44 da Lei Nº 9.430/96. Não sendo verificada a prática de fraude, sonegação ou conluio nas transações que geraram a despesa com o sobrepreço glosado, deve ser aplicada a multa ordinária da multa ofício de 75%.

JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DA SÚMULA CARF Nº 108.

Súmula CARF nº 108: Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Assim, ainda que na hipótese de se considerar indevida a dedução do ágio por ter sido utilizado empresa veículo sem propósito negocial, não se pode confundir tal operação com a prática dolosa ilícita de atos eivados de fraude ou simulação, sonegação ou conluio.

Ressalto, por oportuno, que na maioria dos lançamentos que versam sobre a presente matéria, a multa de ofício não é qualificada. Consequentemente, a desqualificação da multa se coaduna com a jurisprudência dominante neste colegiado da C. 2 Turma, da Quarta Câmara da 1 Seção, e também no âmbito do CARF.

Pelo exposto e por tudo que consta processado nos autos, nego provimento ao Recurso de Ofício em relação a multa qualificada, mantendo a redução da multa ao percentual de 75%, conforme decidido no v. acórdão recorrido.

Sujeição passiva solidária das pessoas físicas.

A fiscalização decidiu inserir todas as pessoas físicas (diretores e representantes, inclusive o advogado) abaixo indicadas como sujeitos passivos solidários, nos termos do artigo 135, inciso III do CTN, apenas em decorrência dos cargos que ocupavam no momento do fato gerador. Segundo a fiscalização essas pessoas possuíam relevantes poderes administrativos (e decisórios) sobre atos praticados em nome da empresa, incluído a possibilidade de se utilizarem

de artifício doloso para redução dos tributos devidos através da amortização de despesas com ágio. Ou seja, todas as pessoas físicas foram responsabilizadas por um único motivo, constarem no contrato social no momento em que ocorreu o fato gerador, em cargos de direção e representação. As pessoas responsabilizadas são:

a. Jorge Fernando Koury Lopes, brasileiro, advogado, com domicílio à Rua Sampaio Vidal, 175 – Jardim Paulistano – São Paulo - SP, portador do RG n.º 5.262.528-X SSP/SP, inscrito no CPF/MF sob o n.º 588.944.978-87, procurador das empresas General Mills International Business, Inc. e General Mills International Business Two, Inc., empresas estas únicas sócias da GENERAL MILLS BRASIL, conforme 36ª Alteração Contratual da GMB, de 27/06/2012, registrada na Jucesp, sob o n.º 279.303/12-9 (doc. na pasta “Jucesp” à fl. 1456).

b. Melissa Carvalho Kanô, brasileira, advogada, com domicílio à Rua Dr. David Campista, 102 – Jardim Paulista – São Paulo - SP, portadora do RG n.º 19.197.956 SSP/SP, inscrita no CPF/MF sob o n.º 246.551.548-96, procuradora das empresas GENERAL MILLS NETHERLANDS e GENERAL MILLS HOLDING, únicas sócias da GENERAL MILLS ONE, conforme o Instrumento Particular de Constituição desta última (doc. “Constituição da General Mills One” na pasta “Jucesp” à fl. 1456).

c. Priscila dos Reis Pizano, brasileira, administradora, com domicílio à Rua Tapiriri, 130 – Alphaville – Campinas - SP, portadora do RG n.º 44044869-4 SSP/SP, inscrito no CPF/MF sob o n.º 320.818.878-19, Diretora e Representante da “General Mills Brasil One Ltda.”, conforme 2ª Alteração Contratual datada de 23/05/2012, registrada na JUCESP, sob o n.º 207.074/12-4 (doc. “Alteração do Contrato Social da General Mills Brasil One” , na pasta “Jucesp” à fl. 1456).

d. Sean Nathan Walker, jamaicano, empresário, com domicílio à, Rua Henri Dunant, 1383 – Chácara Santo Antônio – São Paulo – SP, portador do passaporte americano n.º 077528561, inscrito no CPF/MF n.º 235.572.418-07, Diretor Presidente da “General Mills Brasil Ltda”, conforme 37ª, 38ª e 39ª Alterações Contratuais da GMB, registradas na JUCESP (36ª na pasta “Jucesp” à fl. 1456, demais docs às fls.1153 a 1179).

e. Jaime Welter Calleva, brasileiro, administrador de empresas, com domicílio à Rua Massaca, 325, B71 – Alto de Pinheiros – São Paulo - SP, portador do RG n.º 6.035.263-414, inscrito no CPF/MF sob o n.º 506.499.490-72, eleito Diretor Comercial da GENERAL MILLS BRASIL, conforme 36ª, 37ª, 38ª e 39ª Alterações Contratuais da GMB, registradas na JUCESP (36ª na pasta “Jucesp” à fl. 1456, demais docs às fls.1153 a 1179).

f. Waldemar Thiago Júnior, brasileiro, administrador de empresas, com domicílio à Rua Arthur Sabóia, 205, apto. 2001 - Aclimação – São Paulo - SP, portador do RG n.º 23.385.146 SSP/SP, inscrito no CPF n.º 200.309.738-48, eleito Diretor de Marketing da GENERAL MILLS BRASIL, conforme 36ª, 37ª, 38ª e 39ª Alterações

Contratuais da GMB, registradas na JUCESP (36ª na pasta “Jucesp” à fl. 1456, demais docs às fls.1153 a 1179).

g. Cristiane Mari Yamamoto, brasileira, administradora de empresas, com domicílio à Av. Conselheiro Rodrigues Alves, 780 – apto. 123 – Vila Mariana – São Paulo - SP, portadora do RG nº 11.621.396-6 SSP/SP, inscrita no CPF/MF sob o nº 248.312.158-64, eleita Diretora de Recursos Humanos da GENERAL MILLS BRASIL, conforme conforme 36ª, 37ª, 38ª e 39ª Alterações Contratuais da GMB, registradas na JUCESP (36ª na pasta “Jucesp” à fl. 1456, demais docs às fls.1153 a 1179).

h. Wellington Passiani Pauperio, brasileiro, administrador de empresas, com domicílio à Av. Professor Alceu Maynard Araújo, 650, 142 B – Vila Cruzeiro – São Paulo - SP, portador do RG nº 5.667.145-5, inscrito no CPF/MF sob o nº 024.239.729-89, eleito Diretor de Logística da GENERAL MILLS BRASIL, conforme 36ª, 37ª, 38ª e 39ª Alterações Contratuais da GMB, registradas na JUCESP (36ª na pasta “Jucesp” à fl. 1456, demais docs às fls.1153 a 1179).

Em relação a responsabilização das pessoas físicas acima apontadas, assim, como decidi em relação a multa qualificada, onde entendi que não ficou devidamente demonstrado o dolo dos atos praticados pela Recorrente, também entendo que nos atos praticados pelos administradores e representantes legais das empresas envolvidas nas operações societárias, não restou demonstrado o elemento subjetivo na prática do ilícito exigido para responsabilizar solidariamente, nos termos do artigo 135, inciso III do CTN.

Inclusive, conforme fundamentei na multa qualificada, no presente caso, é possível admitir que a contribuinte, por meio de seus dirigentes e representantes legais, tenha agido com a plena convicção de que seu comportamento estava de acordo com a lei. Tanto é que na época dos fatos geradores a jurisprudência do E. CARF/MF era favorável a tese da Recorrente.

Ademais, mesmo que não seja este o melhor entendimento, o STJ já formou entendimento de que de acordo com o nosso ordenamento jurídico-tributário, os sócios (diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica) somente são responsáveis solidários pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias quando restar comprovado que, no exercício de sua administração, praticou os atos com abuso de poder ou as hipóteses descritas no art. 135, *caput*, do CTN.

Vejamos a ementa do julgado julgamento dos Embargos de Divergência no Recurso Especial número 174.532/PR (STJ):

Ementa: Tributário e Processual Civil. Execução Fiscal. Responsabilidade de Sócio-Gerente. Limites. Art. 135, III, Do CTN. Precedentes.

1 . Os bens do sócio de uma pessoa jurídica comercial não respondem, em caráter solidário, por dívidas fiscais assumidas pela sociedade. A responsabilidade tributária imposta por sócio-gerente, administrador, diretor ou equivalente só se caracteriza

quando há dissolução irregular da sociedade ou se comprova infração à lei praticada pelo dirigente.

2 .Em qualquer espécie de sociedade comercial, é o patrimônio social que responde sempre e integralmente pelas dívidas sociais. Os diretores não respondem pessoalmente pelas obrigações contraídas em nome da sociedade, mas respondem para com esta e para com terceiros solidária e ilimitadamente pelo excesso de mandato e pelos atos praticados com violação do estatuto ou lei (art. 158, I e II, da Lei nº 6.404/76).

3 . De acordo com o nosso ordenamento jurídico-tributário, os sócios (diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica) são responsáveis, por substituição, pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes da prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos do art. 135, III, do CTN

4. O simples inadimplemento não caracteriza infração legal. Inexistindo prova de que se tenha agido com excesso de poderes, ou infração de contrato social ou estatutos, não há falar-se em responsabilidade tributária do ex-sócio a esse título ou a título de infração legal. Inexistência de responsabilidade tributária do ex-sócio.

Complementando os fundamentos do meu voto, da leitura da ementa acima colacionada e como muito bem apontado no v. acórdão recorrido, verifica-se que o STJ apenas permite a inclusão dos sócios-gerentes no pólo passivo da relação jurídico-tributária quando configurada uma situação fática em relação à pessoa jurídica, como por exemplo, quando a empresa encerra suas atividades sem observar os procedimentos legais ou então quando não funciona mais no endereço cadastral registrado nos órgãos oficiais, ou quando restar comprovado atos com excesso de poderes, infração ao contrato social ou estatuto, ou a lei, praticados pelo dirigente ou representante legal.

No presente caso não foi constatado nenhuma das hipóteses acima descritas, eis que a empresa continua com suas atividades e não restou demonstrado nos autos que os dirigentes e representantes das empresas envolvidas nas operações societárias agiram excesso de poderes, ou infração de contrato social ou estatuto.

Outro ponto importante a ser ressaltado, é que a fiscalização ao responsabilizar as pessoas físicas apenas pela fato de constarem nos contratos em cargos de dirigentes e representantes, não fez a separação entre os representantes legais das empresas nacionais e os representantes/dirigentes das empresas estrangeiras, que não tem relação com fato gerador ocorrido dentro do Brasil e que também não são contribuintes do IRPJ e da CSLL.

Ou seja, a falta de separação das empresas estrangeiras e nacionais, incluindo todas na mesma cesta, demonstra a fragilidade da fundamentação do termo de responsabilização solidária das pessoas físicas dirigentes e representantes legais, eis que não está correto o procedimento fiscal de imputar responsabilidade nos termos do artigo 135, inciso III do CTN para representante legal (advogado) de empresa estrangeira que não participou do fato gerador e não é contribuinte do IRPJ.

Sendo assim, voto por afastar a responsabilidade solidária de todas as pessoas físicas acima listadas.

Pelo exposto e por tudo que consta nos autos, voto por afastar a responsabilidade solidária imputada nos termos do artigo 135, inciso III do CTN de todas as pessoas físicas abaixo indicadas.

a. Jorge Fernando Koury Lopes, brasileiro, advogado, com domicílio à Rua Sampaio Vidal, 175 – Jardim Paulistano – São Paulo - SP, portador do RG n.º 5.262.528-X SSP/SP, inscrito no CPF/MF sob o n.º 588.944.978-87, procurador das empresas General Mills International Business, Inc. e General Mills International Business Two, Inc., empresas estas únicas sócias da GENERAL MILLS BRASIL, conforme 36ª Alteração Contratual da GMB, de 27/06/2012, registrada na Jucesp, sob o n.º 279.303/12-9 (doc. na pasta “Jucesp” à fl. 1456).

b. Melissa Carvalho Kanô, brasileira, advogada, com domicílio à Rua Dr. David Campista, 102 – Jardim Paulista – São Paulo - SP, portadora do RG n.º 19.197.956 SSP/SP, inscrita no CPF/MF sob o n.º 246.551.548-96, procuradora das empresas GENERAL MILLS NETHERLANDS e GENERAL MILLS HOLDING, únicas sócias da GENERAL MILLS ONE, conforme o Instrumento Particular de Constituição desta última (doc. “Constituição da General Mills One” na pasta “Jucesp” à fl. 1456).

c. Priscila dos Reis Pizano, brasileira, administradora, com domicílio à Rua Tapiriri, 130 – Alphaville – Campinas - SP, portadora do RG n.º 44044869-4 SSP/SP, inscrito no CPF/MF sob o n.º 320.818.878-19, Diretora e Representante da “General Mills Brasil One Ltda.”, conforme 2ª Alteração Contratual datada de 23/05/2012, registrada na JUCESP, sob o n.º 207.074/12-4 (doc. “Alteração do Contrato Social da General Mills Brasil One” , na pasta “Jucesp” à fl. 1456).

d. Sean Nathan Walker, jamaicano, empresário, com domicílio à, Rua Henri Dunant, 1383 – Chácara Santo Antônio – São Paulo – SP, portador do passaporte americano n.º 077528561, inscrito no CPF/MF n.º 235.572.418-07, Diretor Presidente da “General Mills Brasil Ltda”, conforme 37ª, 38ª e 39ª Alterações Contratuais da GMB, registradas na JUCESP (36ª na pasta “Jucesp” à fl. 1456, demais docs às fls.1153 a 1179).

e. Jaime Welter Calleva, brasileiro, administrador de empresas, com domicílio à Rua Massaca, 325, B71 – Alto de Pinheiros – São Paulo - SP, portador do RG n.º 6.035.263-414, inscrito no CPF/MF sob o n.º 506.499.490-72, eleito Diretor Comercial da GENERAL MILLS BRASIL, conforme 36ª, 37ª, 38ª e 39ª Alterações Contratuais da GMB, registradas na JUCESP (36ª na pasta “Jucesp” à fl. 1456, demais docs às fls.1153 a 1179).

f. Waldemar Thiago Júnior, brasileiro, administrador de empresas, com domicílio à Rua Arthur Sabóia, 205, apto. 2001 - Aclimação – São Paulo - SP, portador do RG n.º 23.385.146 SSP/SP, inscrito no CPF n.º 200.309.738-48, eleito Diretor de Marketing da GENERAL MILLS BRASIL, conforme 36ª, 37ª, 38ª e 39ª Alterações

Contratuais da GMB, registradas na JUCESP (36ª na pasta “Jucesp” à fl. 1456, demais docs às fls.1153 a 1179).

g. Cristiane Mari Yamamoto, brasileira, administradora de empresas, com domicílio à Av. Conselheiro Rodrigues Alves, 780 – apto. 123 – Vila Mariana – São Paulo - SP, portadora do RG n.º 11.621.396-6 SSP/SP, inscrita no CPF/MF sob o n.º 248.312.158-64, eleita Diretora de Recursos Humanos da GENERAL MILLS BRASIL, conforme conforme 36ª, 37ª, 38ª e 39ª Alterações Contratuais da GMB, registradas na JUCESP (36ª na pasta “Jucesp” à fl. 1456, demais docs às fls.1153 a 1179).

h. Wellington Passiani Pauperio, brasileiro, administrador de empresas, com domicílio à Av. Professor Alceu Maynard Araújo, 650, 142 B – Vila Cruzeiro – São Paulo - SP, portador do RG n.º 5.667.145-5, inscrito no CPF/MF sob o n.º 024.239.729-89, eleito Diretor de Logística da GENERAL MILLS BRASIL, conforme 36ª, 37ª, 38ª e 39ª Alterações Contratuais da GMB, registradas na JUCESP (36ª na pasta “Jucesp” à fl. 1456, demais docs às fls.1153 a 1179).

Pelo exposto e por tudo que consta nos autos, voto por conhecer e negar provimento ao Recurso de Ofício.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Leonardo Luis Pagano Gonçalves

Fl. 58 do Acórdão n.º 1402-004.099 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 16561.720021/2017-86

Voto Vencedor

Conselheiro Murillo Lo Visco – Redator designado.

No presente caso, foi negado provimento ao Recurso Voluntário, restando vencido o i. Relator, que proferiu seu Voto no sentido de afastar a glosa da amortização do ágio e, por consequência, de cancelar integralmente o Auto de Infração.

Pelo voto de qualidade, o Colegiado manteve a glosa do ágio e a imposição das multas isoladas pela falta de pagamento de estimativas mensais, sendo essas as matérias abrangidas por este Voto Vencedor.

Da glosa da amortização de ágio

A glosa da amortização do ágio foi mantida em razão de neste Colegiado ter prevalecido o entendimento de que, no presente caso, não restou configurada a hipótese prevista no art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997.

Embora tenha sido utilizada na aquisição do investimento com ágio, a GMBOne não era a real adquirente, exatamente porque a referida pessoa jurídica não dispunha dos recursos necessários para realizar a aquisição. Conforme restou esclarecido, para que a GMBOne pudesse realizar a aquisição foram necessários vultosos aportes realizados pela sua controladora no exterior, a GENERAL MILLS NETHERLANDS.

Sobre esse ponto, em sua defesa a Recorrente alega “a GMNetherlands não precisava comprar a Yoki, não quis comprar a Yoki, e não comprou a Yoki. É simples assim. A GMB (GMBOne) podia ter recebido aumento de capital para comprar a Yoki, como poderia ter levantado dinheiro junto a um banco, ou emitido debêntures, ou vendido ativos de seu imobilizado para fazer caixa”. No entanto, fato é que **a aquisição foi realizada em 01/08/2012 com recursos aportados poucos dias antes pela GENERAL MILLS NETHERLANDS, e trinta dias depois a GMBOne é extinta por incorporação e o investimento na Yoki passa a ser controlado diretamente pela GENERAL MILLS NETHERLANDS**, revestindo, assim, a inegável condição de real adquirente.

Portanto, em não havendo a confusão patrimonial entre o real investidor e o investimento adquirido com ágio, não restou configurada a hipótese prevista no art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, razão pela qual deve ser mantida a glosa efetuada pela Autoridade Fiscal.

Do lançamento de multas isoladas

Contra a imposição das multas isoladas, a Recorrente alegou que há uma inadequação lógica do dispositivo legal relativo à multa isolada com o caso concreto, em que se verifica a exigência de tributo; e contra a imposição concomitante com a multa de ofício, alegou que é impossível penalizar duplamente um mesmo fato "ilícito".

Desenvolvendo o primeiro argumento, a Recorrente afirma que, da leitura combinada dos arts. 43 e 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pode-se concluir que multa isolada somente é devida quando, de fato, é exigida de forma independente. Seguindo nessa linha, acrescenta o seguinte:

140. Isto é, sendo a multa de 50% ora lavrada uma penalidade “isolada”, nos termos do inciso II do art. 44 acima mencionado, ela não pode ser lavrada em uma hipótese em que há cobrança de tributo, tendo em vista que a sua redação apenas prevê a sua aplicação de forma “destacada”, “avulsa”.

141. Assim, os pressupostos lógicos do ato que dá azo à aplicação da multa isolada de que ora se trata são (i) o não recolhimento das estimativas mensais; e (ii) não haver exigência de tributo relativo ao final do exercício, visto que a referida multa deve ser exigida isoladamente. Não verificadas essas duas situações conjuntamente, não há que se falar em possibilidade de aplicação da multa em questão.

Como se nota, a Recorrente alega que a exigência da multa isolada pela falta de pagamento de estimativas mensais seria indevida porque, no presente caso, há também a exigência de tributo no final do exercício.

Com a devida vênia, não se pode concordar com essa afirmação. O art. 43 da Lei nº 9.430, de 1996, apenas estabelece que **pode** ser formalizada exigência isolada de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa. Nada além disso.

Por outro lado, o art. 44 da mesma Lei prevê a exigência de multa acrescida a tributo não pago, e de multa isolada apurada sobre o valor da estimativa que deixar de ser recolhida. Claramente, o fato de restar a exigência de tributo ao final do período de apuração não altera a natureza de multa isolada da exigência decorrente da falta de pagamento de estimativas mensais. Essa multa é isolada justamente porque não se pode exigir o recolhimento da estimativa não paga que lhe serviu de base, e essa circunstância em nada é afetada pelo fato de restar a exigência de tributo ao final do período de apuração.

Quanto à argumentação contrária à imposição concomitante com a multa de ofício, entendo ser importante trazer à luz os aspectos mais gerais da opção pelo regime de apuração do Lucro Real anual.

A legislação tributária permite que, alternativamente à apuração trimestral, as pessoas jurídicas tributadas pelo Lucro Real possam optar pela apuração anual, obrigando-se, entretanto, ao recolhimento mensal por estimativa, apurado a partir da receita bruta mensal. Nessa hipótese, a pessoa jurídica pode suspender ou reduzir os recolhimentos por estimativa em qualquer mês, desde que demonstre que o tributo já recolhido é suficiente para cobrir o valor devido até aquela data.

Esta, portanto, é a sistemática adotada pelo legislador. Em essência, mensalmente são devidos pagamentos a título de antecipação do tributo que será apurado ao final do ano-calendário. Eventuais diferenças entre a soma dos valores recolhidos ao longo do ano a título de antecipação, e o valor apurado ao final do ano-calendário segundo as regras do Lucro Real, são ajustadas após o encerramento do período anual, momento em que é apurado saldo a pagar ou eventual saldo a restituir (que é o chamado saldo negativo).

Como forma de dar efetividade à obrigação de recolher mensalmente as estimativas, imposta ao contribuinte, a lei comina uma penalidade pelo seu inadimplemento. Desse modo, identifica-se o interesse jurídico prestigiado pelo legislador quando previu a hipótese de imposição da multa isolada. Por sinal, se não houvesse previsão para imposição de multa isolada, a exigência dos recolhimentos por estimativa estaria ameaçada. A norma legal que determina a antecipação mensal por estimativa tornar-se-ia letra morta, pois seria sempre mais vantajoso aos contribuintes optantes pela apuração anual esperar até o encerramento do período,

para recolher o montante do tributo definitivamente devido, e só então efetuar seu recolhimento. Obviamente, a Fazenda Pública seria financeiramente lesada, e sofreriam concorrência desleal os contribuintes que cumprissem rigorosamente as prescrições legais.

Portanto, a multa isolada se refere a interesse jurídico distinto daquele prestigiado com a cominação da multa de ofício proporcional.

Esclarecida a sistemática envolvida pela apuração anual, pode-se com segurança afirmar que, no caso em exame, uma coisa é o lançamento do tributo, que se reporta aos fatos geradores encerrados ao final de cada ano-calendário, e outra, bem diferente, é o lançamento das multas isoladas aplicadas em razão do pagamento insuficiente das estimativas mensais.

Neste momento, convém que se examine o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, a seguir transcrito, com destaques acrescentados:

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;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal;

[...]

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

[...]

Da leitura do dispositivo acima, infere-se que, uma vez constatada falta de pagamento de estimativa, será exigida a multa isolada. Se, além disso, tiver ocorrido falta de recolhimento do tributo devido em base anual, o lançamento abrangerá também o valor do tributo, acompanhado de multa de ofício proporcional.

Como visto, a determinação legal de imposição da multa de ofício, aplicada isoladamente, prescinde da apuração de lucro real ou prejuízo fiscal no ano-calendário correspondente. Portanto, inexistente a cumulação de penalidades para uma mesma conduta. De modo que, restando claro que as referidas multas não têm a mesma hipótese de incidência, não há nada que impeça a imposição concomitante da multa isolada e da multa de ofício proporcional.

Quanto à jurisprudência do CARF, cabe esclarecer o seguinte. A questão da aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada é matéria debatida há tempos na esfera administrativa. Em 2014, o Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais editou a Súmula CARF nº 105, com a seguinte redação:

Súmula CARF nº 105: *A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.*

Com a aprovação da Súmula nº 105, para os fatos geradores anteriores a 2007, restou pacificado o entendimento no âmbito do CARF em relação à impossibilidade de aplicação cumulativa de (i) multa pela falta ou insuficiência dos recolhimentos do Imposto sobre a Renda

da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL) a título de estimativas mensais e da (ii) multa de ofício sobre o IRPJ e a CSLL anuais calculados no encerramento do período de apuração (ajuste anual). Nessas situações, deve prevalecer a multa de ofício.

No entanto, remanesceu a controvérsia em relação aos fatos geradores ocorridos após 2007, posto que os fundamentos que sustentaram o entendimento pelo descabimento da dupla penalidade não mais subsistiram após o advento da Lei n.º 11.488, de 2007, que deu nova redação ao art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996. Com o início da vigência da citada Lei de 2007, a multa isolada por falta de recolhimento deixou de ser exigível com base no art. 44, § 1º, IV da Lei n.º 9.430, de 1996, passando a ser exigível com base no art. 44, II, “b” do mesmo diploma legal.

Em decisões recentes, a mesma Câmara Superior de Recursos Fiscais vem admitindo a cumulação de multa isolada e de ofício em lançamentos fiscais referentes a fatos geradores posteriores a 2007, delimitando o alcance da Súmula n.º 105 do CARF.

De acordo com esse entendimento, a Súmula n.º 105 do CARF se referia à redação anterior do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, que determinava a mesma base de cálculo para multa isolada e de ofício, qual seja a “totalidade ou diferença de imposto ou contribuição”. Com o advento da Lei n.º 11.488, de 2007, no caput do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, foram criados incisos com previsões legais separadas para a multa isolada, que passou a ter como base de cálculo “o valor de pagamento mensal”, e para a multa de ofício, que continuará a incidir sobre a “totalidade ou diferença de imposto ou contribuição”. Sob esse entendimento, a “totalidade ou diferença de imposto ou contribuição” não se confunde com “o valor de pagamento mensal”, inexistindo, portanto, qualquer identidade material entre as multas.

Inclusive, em recente decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais, prolatada no processo n.º 11516.722426/2011-95 em sessão realizada no dia 07/08/2019, as mesmas alegações apresentadas pelas Recorrentes neste processo foram vencidas, prevalecendo a tese acima esposada. Trata-se do Acórdão n.º 9101-004.317, cuja ementa é abaixo reproduzida na parte aqui pertinente:

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

Ano-calendário: 2007

MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA PROPORCIONAL. LANÇAMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO-CALENDÁRIO. POSSIBILIDADE.

A multa isolada pune o sujeito passivo que não observa a obrigação legal de antecipar o tributo sobre a base estimada ou levantar o balancete de suspensão, conduta distinta daquela punível com a multa de ofício proporcional. Assim, é possível sua exigência concomitante com a multa proporcional e ainda que o lançamento ocorra após o encerramento do ano-calendário.

Portanto, considerando que no presente caso os fatos geradores da multa isolada são posteriores a 2007, há que se considerar válida a aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Murillo Lo Visco

Declaração de Voto

Conselheiro Murillo Lo Visco

No presente caso, votei contra o i. Relator pela manutenção da glosa da amortização do ágio, mas acompanhei seu voto para negar provimento ao Recurso de Ofício de modo a manter afastada a qualificação da multa de ofício, conforme já havia decidido o órgão julgador de primeira instância. Com esta Declaração de Voto pretendo, apenas, reduzir a termo as observações que apresentei aos demais membros da Turma para justificar meu voto pelo afastamento da qualificação da multa de ofício.

Sempre que me deparo com a matéria que compõe o presente litígio, primeiro procuro analisar se a operação societária realizada apresenta as características necessárias ao enquadramento na hipótese prevista no art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, em especial a confusão patrimonial entre o real investidor e o investimento adquirido com ágio. Depois, analiso se esteve presente o dolo exigido pela Lei nº 9.430, de 1996, para exasperar a penalidade.

Inclusive, nesse sentido se manifestou na tribuna o i. representante da Fazenda Nacional, ao afirmar que uma coisa é a falta de enquadramento no art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, que autoriza o aproveitamento do ágio, outra é dolo na conduta dos agentes, deixando claro que é plenamente possível a infração existir sem que o dolo esteja presente. Entendo que esse é o caso dos autos.

Para votar no sentido do afastamento da qualificação da multa de ofício neste processo, foi determinante para mim o fato de que, em última análise, a sociedade que foi utilizada para adquirir o investimento com ágio não era artificial, com existência apenas no papel. Muito embora a GMBOne tenha sido criada com capital social bastante reduzido e pouco antes do início das operações societárias, não se pode olvidar que o grupo adquirente já mantinha uma pessoa jurídica operacional no Brasil há tempos, a GENERAL MILLS BRASIL LTDA.

Com a incorporação da GENERAL MILLS BRASIL LTDA. pela GMBOne, a pessoa jurídica extinta desapareceu, mas o acervo patrimonial incorporado não. Ou seja, a sociedade que foi utilizada para adquirir o investimento com ágio não era artificial. Ela era composta de um acervo patrimonial que tinha substância, pois era operacional e existia há anos.

Em outras palavras, diferentemente de tantos outros casos com que nos deparamos neste contencioso administrativo fiscal, neste, o grupo adquirente não precisou se valer de uma entidade desprovida de substância, criada de modo artificial unicamente para realizar as operações societárias com o objetivo de forçar o enquadramento na hipótese prevista no art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997.

Em verdade, no presente caso, o grupo adquirente já dispunha de uma entidade no Brasil, com existência concreta. Inclusive, para o deslinde deste litígio, a presença da GMBOne me parece irrelevante. Isso porque, caso a aquisição tivesse sido feita por meio da GENERAL MILLS BRASIL LTDA., da forma como foi realizada (com recursos da GENERAL MILLS NETHERLANDS), não seria alterada minha conclusão acerca da falta de enquadramento à hipótese prevista no art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997.

Isto posto, entendo que não restou caracterizada a hipótese legal prevista no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, de modo que votei no sentido de afastar a exasperação da multa de ofício.

São essas as razões desta declaração de Voto.

(documento assinado digitalmente)

Murillo Lo Visco