



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720136/2019-32
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1201-006.269 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de março de 2024
Recorrentes VIGOR ALIMENTOS S.A E FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2014, 2015

ÁGIO. TRANSFERÊNCIA. LIBERDADE DE ORGANIZAÇÃO. POSSIBILIDADE.

A transferência do ágio entre empresas do mesmo grupo do adquirente que tenha como consequência a dedução fiscal do ágio por pessoa distinta da adquirente original é legítima, decorre da liberdade empresarial de organizar seus negócios sob a estrutura que lhe for mais conveniente, e não macula o ágio legitimamente gerado em operação praticada a preços de mercado entre partes independentes. Vale ressaltar, a transferência do ágio, assunto já polêmico quando da edição da Lei nº 12.973/2014, não foi vedada nem sofreu inovação por esse diploma legal.

Ainda que não seja necessário haver razões extrafiscais para a adoção de estruturas menos onerosas fiscalmente (pois o intento de economizar tributo não é ilícito), desde que sua adoção não seja simulada, o caso em tela conta com a comprovação da existência de diversas razões extrafiscais para a escolha da estrutura por meio da qual o ágio viria a ser aproveitado, o que afasta sob qualquer ângulo a imputação de intento doloso em cometer fraude.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, i) por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício; a Conselheira Carmen Ferreira Saraiva e o Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque acompanharam o voto do relator pelas suas conclusões; (ii) por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, afastando as glosas de dedução das amortizações do ágio, mas negando o pleito de intimação na pessoa do advogado; vencidos a Conselheira Carmen Ferreira Saraiva e o Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque, que negavam provimento ao recurso. O Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Lucas Issa Halah - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jose Eduardo Genero Serra, Fredy Jose Gomes de Albuquerque, Carmen Ferreira Saraiva (suplente convocado(a)), Alexandre Evaristo Pinto, Lucas Issa Halah e Neudson Cavalcante Albuquerque.

Relatório

Trata-se de impugnação a **lançamentos tributários** de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica-IRPJ e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido-CSLL, com fatos geradores ocorridos nos anos 2014 e 2015, apurados sob o regime do lucro real anual, perfazendo o montante de R\$ 172.243.538,86, acrescidos da multa proporcional qualificada (150%) e dos juros moratórios (taxa Selic); bem como a atos de aplicação de multa isolada (50%) sobre débitos de estimativas de IRPJ e CSLL não recolhidas, com base no art. 44, inciso II, alínea b, da Lei 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei 11.488/2007, totalizando o valor de R\$ 37.318.826,44.

A autuação decorreu da glosa de despesas de ágio que reduziram as estimativas apuradas e o resultado tributável do contribuinte para fins de IRPJ e CSLL nos anos-calendário de 2014 e 2015.

1 Histórico das operações

A Fábrica de Produtos Alimentícios Vigor S.A., CNPJ 61.116.331/0001-86 (doravante “Vigor Fábrica”) pertenceu à família MANSUR até junho de 2007, quando a Bertin a adquiriu com ágio fundado na expectativa de rentabilidade futura, mediante pagamentos efetuados durante os anos de 2007 a 2010.

A aquisição e incorporação da Bertin pela JBS, em 31.12.2009 pôs a Vigor Fábrica sob o controle desta e transferiu o ágio então registrado na Bertin para a JBS.

Em 14.09.2010, conforme Ata da Reunião Conjunta do Conselho de Administração e do Conselho Fiscal da JBS, o Conselho de Administração manifestou-se favoravelmente à aprovação da incorporação do acervo líquido da Vigor Fábrica pela JBS.

Em 30.10.2010, conforme ata de Assembleia Geral Extraordinária, os acionistas da JBS decidiram adiar a deliberação sobre a proposta de incorporação da Vigor Fábrica, tendo

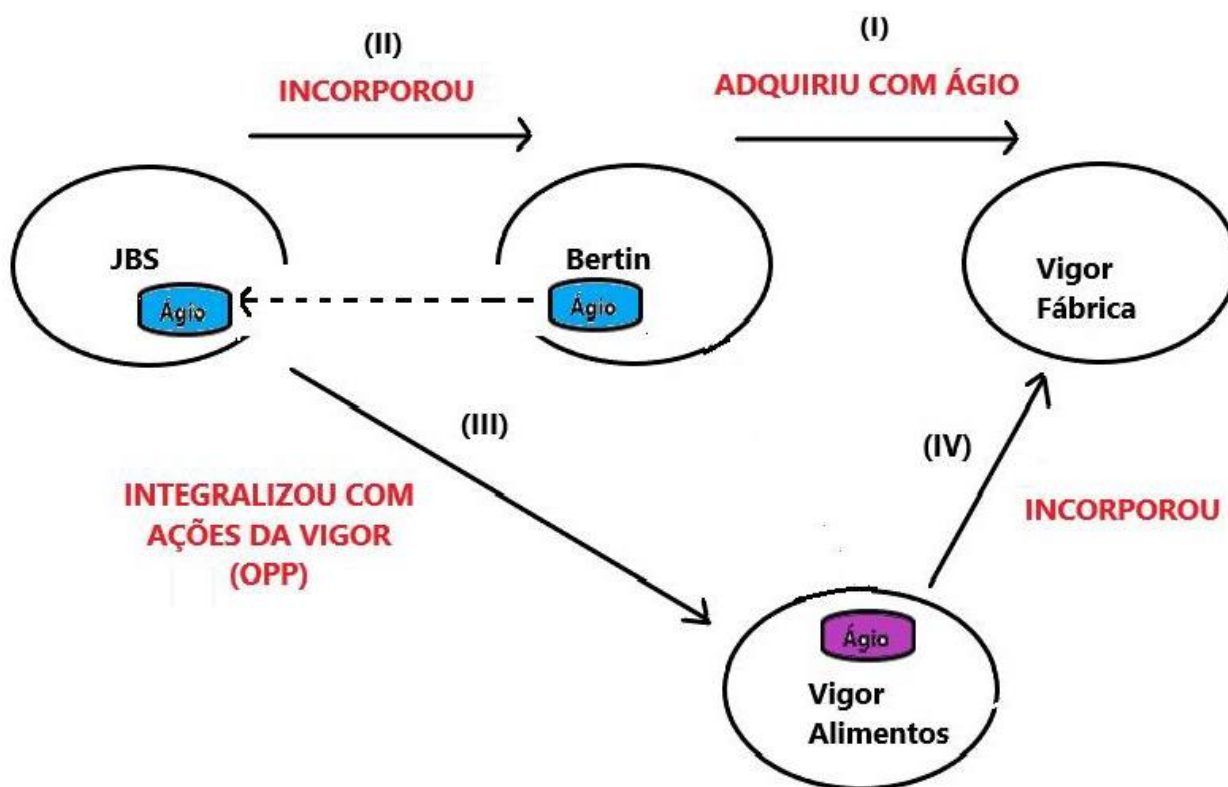
em vista inconsistências quanto à composição da base acionária da Vigor Fábrica, o que impossibilitava a sua incorporação direta pela JBS, já que impedia o estabelecimento de uma relação de troca precisa entre as ações da JBS e da Vigor Fábrica.

Em 03.11.2011, foi constituído o contribuinte, a Vigor Alimentos, pela JBS, inicialmente sob a denominação de FG Holding Internacional S.A e com Capital Social de R\$ 5.000,00.

E, em 17.01.2012, ocorreu o aumento do capital social da Vigor Alimentos mediante a conferência da totalidade das 3.226 (três mil, duzentas e vinte e seis) ações de titularidade da JBS no capital social da Vigor Fábrica, após oferta pública de permuta (“OPP”) envolvendo ações emitidas pela JBS por ações emitidas pelo contribuinte, a Vigor Alimentos.

Do valor total das quotas conferidas da Vigor Fábrica, de R\$ 1.191.373.411,71, R\$ 330.426.989,47 correspondiam ao valor contábil do investimento, e R\$ 860.946.422,24 ao ágio.

Por fim, em 28.12.2012, a Vigor Alimentos incorpora a Vigor Fábrica. O Acórdão da DRJ traz o seguinte quadro esquemático:



2 Sobre a dedutibilidade das despesas com ágio

A fiscalização considerou ilícita a tentativa da JBS de transferir para a Vigor Alimentos o ágio pago pela Bertin na aquisição da Vigor Fábrica, tentativa que teria se dado por meio do aumento do capital social da Vigor Alimentos, integralizado com as quotas da Vigor Fábrica detidas pela JBS conforme seu valor contábil registrado na JBS, que incluía o ágio.

Segundo a fiscalização, a JBS é quem poderia deduzir fiscalmente o ágio, pois ela que comprou e incorporou a Bertin, que, por sua vez, é a empresa na qual o ágio na aquisição da Vigor Fábrica originalmente foi registrado.

Vejamos o afirmado no TVF:

“Na situação posta, as operações societárias engendradas pelo grupo econômico tiveram como objetivo aproveitar-se da amortização do ágio pago pela empresa “Bertin” e gerado quando da aquisição da “Vigor Fábrica”.

E o ponto de partida para tal apropriação do ágio deu-se com o aumento de capital da “Vigor Alimentos”, com a transferência das ações da “Vigor Fábrica”, que se encontravam em poder da “JBS”.

Conclui-se, por conseguinte, que o ágio inicialmente pago pela empresa “Bertin” foi transferido indevidamente para a empresa fiscalizada.

Ora, o ágio foi efetivamente pago pela empresa “Bertin” e não pela “Vigor Alimentos”. Portanto, o ativo (**ágio**) decorrente da aquisição de ações haveria de ser contabilizado na empresa “JBS”, posterior adquirente da “Bertin” e não na “Vigor Alimentos”, que apenas recebeu essas ações.”

(...)

Resta incontestável, portanto, que o previsto no Artigo 385 do **RIR/99 não é aplicável** à “Vigor Alimentos”, pois a empresa fiscalizada **não comprou** a “Vigor Fábrica”, que foi usada para a conferência de bens na subscrição das suas ações. As ações da “Vigor Fábrica” foram consideradas pelo seu valor “cheio”, isto é, pelo seu valor de patrimônio líquido mais o ágio que foi pago quando de sua aquisição pela empresa “Bertin”, ou seja, a “Vigor Alimentos” não pagou sequer um centavo a mais por essas ações.

É a “JBS”, que comprou e incorporou a “Bertin”, a empresa que atende e, por conseguinte, pode usufruir das disposições contidas nos Artigos 385 e 386 do RIR/99.

(...)

As maiores provas de que não aconteceram as condições para que o “Vigor Alimentos” pudesse amortizar o ágio são o fato de ela não ter despendido qualquer valor do seu ativo para pagar as ações da “Vigor Fábrica” e, mais ainda, o fato de a “JBS” não ter apurado ganho de capital na transação de conferência de bens.

Ainda mais, a “Vigor Alimentos” sequer tinha em seus ativos o montante necessário para pagar o ágio em discussão.”

De outra banda, o Contribuinte defende que o ágio compôs o custo de aquisição que a JBS detinha na Vigor Fábrica, e que a Oferta Pública de Permuta (das novas ações emitidas pela Vigor Alimentos, com ações da Vigor Fábrica), decorreria da intenção de segregar as atividades de dois setores distintos, inclusive para que o mercado (já que a JBS era listada na Bolsa de Valores), pudesse avalia-las de maneira individualizada, segmentando os riscos de cada atividade.

Defendeu que a legitimidade do ágio deveria ser apurada por ocasião da aquisição, inexistindo qualquer limitação de que apenas o adquirente originário poderia deduzi-lo fiscalmente. Alega que houve efetivo sacrifício econômico nas operações.

O Acórdão Recorrido ressaltou que a legitimidade e fundamentos do ágio não foram questionados na autuação, mas pontuou que, em vez de a JBS incorporar diretamente a Vigor Fábrica, como inicialmente se planejou e relatou no Protocolo e Justificação de Incorporação entre a JBS e a Vigor Fábrica, valeu-se da Vigor Alimentos para atender ao item 3.6 do “Protocolo de Justificação da Incorporação da Vigor Fábrica pela JBS”, pelo qual no momento da incorporação, não deveria haver outros acionistas em Vigor Fábrica além da própria JBS.

Por isso, enveredou-se por analisar “*as razões para as operações de criação da Vigor Alimentos, de integralização do aumento do seu capital pela JBS com ações da Vigor Fábrica e, por fim, da incorporação desta pela Vigor Alimentos*”.

A defesa do contribuinte trouxe as seguintes razões:

“Primeiro, a Impugnante foi constituída em 03.11.2011 (Doc. 3 – AGE da Impugnante de 03.11.2011 - Constituição da Impugnante), e a incorporação da Vigor Fábrica ocorreu em 28.12.2012 (Doc. 18 – AGE de 28.12.2012 da Impugnante – Incorporação da Vigor Fábrica), ou seja, mais de 12 (doze) meses entre a data de constituição da Impugnante e a incorporação da Vigor Fábrica.

Segundo, houve a tentativa frustrada de incorporação da Vigor Fábrica pela JBS, adiada em 30.09.2010 pela JBS (Doc. 12 – AGE de 30.09.2010 da JBS – Adiamento da incorporação da Vigor Fábrica), de modo que entre essa tentativa frustrada de incorporação da Vigor Fábrica pela JBS e a data da sua efetiva incorporação pela Impugnante em 28.12.2012 (Doc.18 – AGE de 28.12.2012 da Impugnante – Incorporação da Vigor Fábrica) transcorreram mais de 24 (vinte e quatro) meses. Logo, completamente inverídica a afirmação da Autoridade Fiscal de que entre a data de criação da Impugnante e incorporação da Vigor Fábrica teria transcorrido apenas um mês.

Terceiro, o motivo de criação da Impugnante e a transferência da participação societária de titularidade da JBS na Vigor Fábrica para a Impugnante como integralização em um aumento de capital realizado em 17.01.2012 (Doc. 4 - AGOE da Impugnante de 17.01.2012 – Aumento de capital da Impugnante) foi necessária por causa da inconsistência da base acionária da Vigor Fábrica, o que do ponto de vista societária impossibilitava a realização da OPP, operação societária complexa e realizada ao longo do primeiro semestre de 2012 através

de leilão na BM&F Bovespa, pois sem a determinação precisa da base acionária da Vigor Fábrica não foi possível estabelecer uma relação de troca precisa entre as ações da JBS e as ações da Vigor Fábrica dada a incerteza da efetiva participação da JBS no capital social da Vigor Fábrica.

Quarto, a realização da OPP estava inserida num projeto de cunho societário e de mercado de capitais, decorrente da segregação das atividades no ramo alimentícios de derivados de leite conduzidos pela Vigor Fábrica, das atividades preponderantes da JBS (processamento de proteína animal), para que cada um desses ativos fosse separadamente avaliado pelo mercado, tendo suas ações negociadas no segmento especial de listagem do Novo Mercado da BM&F Bovespa. Logo, houve um propósito negocial próprio, em nada se relacionando com vantagens fiscais, tanto para a criação da Impugnante quanto para a realização da OPP com a Impugnante.”

Em conclusão, defendeu o contribuinte que (i) havendo ágio efetivamente pago em relação travada entre partes independentes, (ii) nasce o direito ao aproveitamento do ágio; e (iii) a transferência do ágio é irrelevante.

O Acórdão Recorrido reconheceu a existência de acórdãos no sentido defendido pelo contribuinte, mas divergiu, afirmando não ser essa a posição dominante na 1ª Turma da CSRF, que demandaria a confusão entre a dita “real investidora” e a investida, ainda que haja propósito negocial decorrente inclusive de questões regulatórias para a transferência de ágio e eventual uso de empresa veículo para viabilizar a incorporação, sendo que a regra geral seria de indedutibilidade fiscal do ágio.

O Acórdão Recorrido inclusive reconheceu a existência de propósito negocial e a legitimidade na formação do ágio sob debate, e pontuou que a regra de dedutibilidade do ágio não poderia ser considerada benefício fiscal. Vejamos:

“Cumprе ressaltar que não se estão a questionar as operações de reorganização societária e a existência de propósito negocial. Nem mesmo se questiona a formação do ágio. Realmente, diante das operações realizadas, vislumbram-se razões de cunho societário e operacional, até mesmo legal, para quase todas as operações efetuadas. É possível verificar que houve, sim, um planejamento organizacional do grupo, inclusive, para levar a efeito as operações desejadas.”

De outra parte, cumpre salientar que a Lei nº 9.532/97 não teve como objetivo gerar um benefício. Seu objetivo, na verdade, era coibir engenharias societárias para nela se enquadrarem. É o que se extrai de sua exposição de motivos, na qual resta patente a preocupação com circunstâncias semelhantes a que ora se enfrenta:” (grifo no original)

Entretanto, entendeu que seria necessária a união da “real investidora” com a investida, o que não teria ocorrido no caso concreto, e que a integralização do capital social da Vigor Alimentos com as ações da Vigor Fábrica feita pelo valor contábil das ações desta última, não teria ocasionado apuração de ganho de capital pela JBS, alienante das ações.

Por tais razões, manteve a glosa de despesa com ágio.

Em Recurso Voluntário, a Contribuinte, a esse respeito, reiterou as razões de defesa, dando novas cores à sua argumentação.

3 Quanto à qualificação da multa

A autoridade autuante qualificou a multa de ofício, vale a pena transcrever o consignado no Acórdão Recorrido:

“Quanto à imputação da multa qualificada, cumpre observar que a autoridade fiscal *circunvagou* os conceitos de simulação, planejamento tributário abusivo, dolo, sonegação e fraude, para *aportar* na aplicação ao caso concreto da figura da **fraude fiscal** (art. 72 da Lei nº 4.502/64).”

Como enquadramento legal, no Demonstrativo de Multa e Juros de Mora, a autoridade autuante elencou o art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/96.

A fundamentação fática da aplicação da multa de ofício qualificada foi a alegada conduta dolosa do contribuinte, da JBS e dos responsáveis solidários (Diretor-Presidente e Membros do Conselho de Administração), visando impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, de modo a reduzir o montante do tributo devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

O Acórdão Recorrido considerou que, sendo o dolo elemento psicológico, sua comprovação funda-se em elementos circunstanciais, valorados tendo em conta as máximas de experiência e as presunções (presunções simples), conforme teria procedido a autoridade fiscal em excerto colacionado no Acórdão Recorrido, que reproduzo:

“As empresas envolvidas simularam uma situação em que a “Vigor Alimentos” poderia amortizar o ágio existente em relação à “Vigor Fábrica”.

(...)

Nas ações desencadeadas durante a operação societária objeto deste procedimento fiscal, os elementos relacionados acima são de fácil observação, posto que são intrínsecos ao planejamento tributário agressivo.

(...)

Depois de cotejar as considerações transcritas acima com a descrição dos fatos narrados até aqui, fica nítido o fato de a “JBS” ter tido, desde o princípio, a clara intenção de verter o ágio pago pela “Bertin” na aquisição da “Vigor Fábrica”, para a “Vigor Alimentos”, que foi criada especificamente para esse fim.

Fica claro que o intuito do repasse foi reduzir os resultados operacionais da “Vigor Fábrica”, que foi incorporada por uma empresa que havia sido criada há apenas um mês.

Caso contrário, a “JBS” poderia ter concretizado essa incorporação ela mesma, em 2010.

A mudança de ideia da “JBS” evidencia a nova orientação tomada em relação ao ágio em questão.

O que se tentou fazer, mediante as operações societárias intragrupo engendradas, foi com que a “Vigor Alimentos”, “vitaminada” com os ativos da “Vigor Fábrica”, reduzisse os seus resultados tributáveis pela amortização do ágio surgido da transação ocorrida entre a “Bertin” e a família MANSUR.

*Porém, a “Vigor Alimentos” não atendia às condições previstas em lei para a fruição desse beneplácito. Esse ilícito de conduta interferiu, **intencionalmente**, na ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, com a **finalidade** de reduzir o montante do tributo devido.*

A conduta adotada pela “Vigor Alimentos”, assim, se enquadra no disposto no Artigo 72, da Lei n.º 4.502/64 e justifica a duplicação da multa de ofício nos termos do § 1º, do Artigo 44 da Lei n.º 9.430/96. (grifo nosso)”

A defesa sustenta ausência de ilícito, bem como a ausência de dolo específico, afirmando nunca ter ocultado qualquer aspecto dos movimentos societários cujos efeitos fiscais foram questionados, reprisando alguns elementos que, no seu entender, afastariam a alegação de presença de dolo.

“(1) que entre a data de constituição da Impugnante (03.11.2011) e a data da incorporação da Vigor Fábrica (28.12.2012) transcorreram mais de 13 (treze) meses;

(2) que entre a data da tentativa frustrada da incorporação da Vigor Fábrica pela JBS (30.09.2010) e a data da efetiva incorporação da Vigor Fábrica pela Impugnante (28.12.2012) transcorreram mais de 24 (vinte e quatro) meses;

(3) que a incorporação da Vigor Fábrica não ocorreu em 30.09.2010 por conta de inconsistências na base acionária da Vigor Fábrica, e que tais inconsistências só foram efetivamente sanadas no final do ano-calendário de 2012;

(4) que durante o ano-calendário de 2012 foi realizada uma oferta pública de permuta de ações envolvendo ações da controladora JBS e ações da Impugnante, em operação de leilão realizada na BM&F Bovespa, operação societária sofisticada e que demorou mais de 6 (seis) meses para ser efetivamente implementada; e

(5) que a oferta pública de permuta não poderia ser realizada com ações da Vigor Fábrica justamente porque no começo do ano-calendário de 2012 ainda persistiam as inconsistências na base acionária da Vigor Fábrica.”

Ao tratar do mérito, **o Acórdão Recorrido afastou a qualificação da penalidade** por entender inexistentes no caso em questão, “documentos inidôneos, empresas fictas, fraudes em registros contábeis ou de qualquer natureza”. Pontuou que os atos societários foram registrados nos órgãos competentes e a escrituração fiscal da investidora e investida encontravam-se em conformidade com as normas pertinentes.

Além disso, considerou que inexistiria vedação expressa para as operações societárias praticadas, razão pela qual, no caso, tratar-se-ia de mera divergência quanto à interpretação da lei, não de fraude já que nesta o ato é ilícito e como tal tipificado pelo ordenamento.

Assim, como a multa qualificada pressupõe a inequívoca ciência da ilicitude pelo agente, que a pratica mesmo ciente, no intuito de fraudar a lei, não seria o caso de qualificação no caso em tela.

Consignou, ainda, que o ágio havia sido gerado de maneira legítima e que o mero intento de economizar tributos não seria bastante para a qualificação da penalidade, desde que para tanto tenha praticado atos que entende lícitos, e que o contribuinte desde o início da fiscalização foi transparente e coerente em seus esclarecimentos e interpretação legal, tendo demonstrado que a criação da Vigor Alimentos teve propósito extrafiscal de cunho mercadológico e societário.

Firme nessas considerações, entendeu ausente qualquer aspecto que pudesse ser considerado arditoso e afastou a qualificação da penalidade.

O Acórdão Recorrido declarou Recurso de Ofício necessário.

4 Decadência

Com fundamento no §4º do art. 150 do CTN, o impugnante sustenta o decurso do prazo decadencial para o lançamento de tributo com fatos geradores ocorridos há mais de cinco anos da data da ciência do referido ato, que alega ter ocorrido em **13.12.2014**, conforme a Impugnação (fl. 1.780). Parte, assim, da premissa de que os fatos geradores do IRPJ e da CSLL teriam a natureza complexiva, com apurações mensais pelo sistema de estimativas imposto pelo art. 2º da Lei nº 9.430/96.

Quanto à alegação de decadência, a autoridade julgadora de origem considerou que o critério eleito por aquela DRJ para o cômputo do prazo decadencial conforme o art. 150, §4º do CTN seria a existência de pagamento antecipado.

Entretanto, entendeu que, tratando-se de tributos com período de apuração anual, os fatos geradores consideram-se consumados em 31/12/2014 e 31/12/2015, de maneira que mesmo tomando como termo *inicial* a data de ocorrência do fato gerador, a decadência não teria sido consumada.

Em Recurso Voluntário, reiterou-se os questionamentos acerca da decadência.

5 Sobre a multa isolada

A autoridade autuante, ao reapurar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, verificou também a insuficiência do recolhimento de estimativas mensais de ambos os tributos, e como tal verificação ocorreu após o encerramento do ano-calendário, nos termos do art. 53 da IN RFB nº 1.700, de 2017, efetuou o lançamento da multa isolada de 50%.

“Art. 53. Verificada a falta de pagamento do IRPJ ou da CSLL por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá:

I - a multa de ofício de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL no ano-calendário correspondente; e

II - o IRPJ ou a CSLL devido com base no lucro real ou no resultado ajustado apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do tributo.”

A defesa sustentou a impossibilidade de exigência da multa isolada de 50% concomitantemente à multa de ofício, sob pena de *bis in idem*, nos termos da Súmula CARF n.º 105.

O Acórdão Recorrido entendeu por sua manutenção, afastando a aplicação da Súmula CARF n.º 105 por não ter sido objeto de ato do Ministro da Fazenda que atribuísse efeito vinculante à administração tributária, bem como por alinhar-se aos posicionamentos no sentido de sua inaplicabilidade a fatos geradores ocorridos posteriormente às alterações do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, promovidas pela Lei n.º 11.488, de 2007.

Consignando serem multas impostas sobre condutas distintas, manteve a exigência.

Em Recurso Voluntário, foram reiteradas as razões de defesa.

6 Juros sobre a Multa de Ofício

A defesa insurgiu-se, também, contra a veiculação da cobrança de juros moratórios sobre a multa de ofício, alegando que a penalidade não teria natureza tributária, conforme sua interpretação do art. 61 da Lei n.º 9.430, de 1996.

“Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. ([Vide Decreto n.º 7.212, de 2010](#))

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o [§ 3º do art. 5º](#), a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de

um por cento no mês de pagamento. [\(Vide Medida Provisória n.º 1.725, de 1998\)](#) [\(Vide Lei n.º 9.716, de 1998\)](#)”

O Acórdão Recorrido, a esse respeito, manteve a exigência, mencionando a Súmula CARF n.º 108, **vinculante à administração tributária** conforme a Portaria ME n.º 01.04.2019.

7 Da imputação de responsabilidade pelo art. 135, III do CTN: caracterização de excesso de poderes e infração de lei

A autoridade fiscal responsabilizou solidariamente pelo crédito tributário todos os integrantes do Conselho de Administração e o Diretor-presidente da contribuinte (Vigor Alimentos) quando da incorporação da “Vigor Fábrica” e à data da ocorrência dos fatos geradores do presente Auto de Infração, a saber:

- *Wesley Mendonça Batista, CPF 364.873.921-20;*
- *Joesley Mendonça Batista, CPF 376.842.211-91;*
- *Gilberto Tomazoni, CPF 341.840.159-72;*
- *Cristiana Arcangeli, CPF 030.629.138-00;*
- *Betânia Tanure de Barros, CPF 385.001.086-49;*
- *Luiz Antonio Rodrigues Elias, CPF 549.900.767-53 e*
- *Gilberto Meirelles Xandó Baptista, CPF 090.973.728-28.*

Para a fiscalização, os membros do Conselho de Administração e o Diretor-presidente teriam agido com “Excesso de Poderes, Infração de Lei, Contrato Social ou Estatuto”, nos termos do art. 135, III, do Código Tributário Nacional (CTN), conforme a seguinte descrição dos acontecimentos:

“Durante os anos-calendário de 2014 e 2015, a Vigor Alimentos S.A. CNPJ 13.324.184/0001-97, amortizou de forma indevida, ágio gerado em operações societárias das quais não participou, ou seja, em que não incorreu no dispêndio necessário para o pagamento desse ágio. De acordo com o estatuto social consolidado da empresa, anexado à Ata da Assembleia Geral Ordinária e Extraordinária realizada em 30 de abril de 2014 em que se elegeu/reelegeu os membros do seu Conselho de Administração, constam como atribuições do conselho, dentre outras (vide Artigo 19):

- *Fixar a orientação geral dos negócios da Companhia;*

- *Fiscalizar a gestão dos diretores;*
- *Examinar a qualquer tempo os livros e papéis da Companhia;*
- *Apreciar o relatório da Administração, as contas da Diretoria e as demonstrações financeiras da Companhia e deliberar sobre sua submissão à Assembleia Geral;*
- *Manifestar-se previamente sobre qualquer assunto a ser submetido à Assembleia Geral.*

Aos integrantes do Conselho de Administração caberia então, como última instância administrativa da Companhia, alertar a Diretoria e os acionistas sobre o cumprimento à risca da legislação tributária, sob pena de se tornarem pessoalmente responsáveis pelos créditos tributários resultantes dos atos praticados.

Também o Diretor-Presidente da Companhia por ser o responsável por coordenar a execução dos atos de administração da sociedade deve ser relacionado como responsável.

É o que preceitua o Artigo 135, inciso III, do CTN.

Por esse motivo, a conduta dos Administradores/Diretores da Companhia se enquadra no Inciso I, do Artigo 1º, da Lei 8.137/90, pois essa conduta resultou em débitos de IRPJ e CSLL declarados a menor apurados em DCTF.”

O Contribuinte defendeu a impossibilidade de responsabilização passiva solidária.

Os reesponsáveis solidários também apresentaram impugnações relatadas pela autoridade julgadora de origem, organizando as defesas em dois blocos, conforme o escritório de advocacia que representou cada bloco de responsáveis.

Tratando do primeiro bloco de responsáveis:

“Cientificados os responsáveis solidários, cada um apresentou sua impugnatória, combatendo a atribuição do vínculo de responsabilidade. **Wesley Mendonça Batista, Joesley Mendonça Batista, Gilberto Tomazoni, Cristiana Arcangeli e Gilberto Meirelles Xandó Baptista** foram cientificados em 16.12.2019 e, representados pelo Escritório *Bichara Advogados*, protocolizaram as suas impugnações em 15.01.2020, na qual aduzem, em *preliminar*, a nulidade da imputação de solidariedade por falta de motivação, porquanto não se especifica ou se individualiza “uma prática dolosa (não omissiva, já que o art. 135, III, do CTN, não possibilita a responsabilidade no caso de condutas omissivas) qualificada como ‘excesso de poderes ou infração de lei’ e que tal prática tenha cooperado na construção do evento que deu origem ao fato gerador tributário”.

(...)

“No *mérito*, sustentam a inaplicabilidade do art. 135 do CTN e do art. 1º, I, da Lei nº 8.137/90, já que não contempla como excesso de poderes ou infração à

lei a conduta omissiva culposa, consistente na falta de iniciativa para impedir a amortização dos valores de ágio. Também alega ausência da prática do apontado ilícito, uma vez que o Conselho de Administração não é responsável por deliberar sobre amortização do ágio, muito menos por executar a deliberação, o que apenas poderia ser feito à época pelo Diretor de Finanças e a fiscalização; pelo Conselho Fiscal (arts. 23 e 163 do Estatuto Social). Ou seja, a decisão de operacionalizar (ou não) a amortização do ágio não passa pela deliberação do Conselho de Administração.

Em seguida, defendem o caráter subsidiário da responsabilidade tributária (REsp Repetitivo n.º 1.101.728/SP).

Na sequência, arguem a improcedência da multa de ofício qualificada, já que não se verifica manobra fraudulenta em amortizar um ágio considerado existente, apenas porque a fiscalização entendeu que ele seria amortizado pela JBS e não pela Vigor Alimentos.

Por fim, combatem a multa isolada, diante da impossibilidade de concomitância das multas aplicadas (princípio do *non bis in idem*), e a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.”

E tratando do segundo bloco de responsáveis:

“Por sua vez, **Betânia Tanure de Barros e Luiz Antonio Rodrigues Elias** foram cientificados em 18.12.2019 e 06.01.2020 e, representados pelo Escritório *Tozzini Freire Advogados*, protocolizaram suas impugnações em 15.01.2020 e 31.01.2020, respectivamente, na qual aduzem igualmente preliminar de nulidade por falta de motivação do vínculo de responsabilidade (falta de indicação da conduta infratora), e, no mérito, se insurgem contra o crédito tributário, ao afirmar a possibilidade de amortização do ágio, e contra a atribuição do vínculo de responsabilidade tributária.

Para descaracterizar a imputação da responsabilidade tributária, passam a descrever a sua formação pessoal e profissional dissociada das atribuições próprias de um membro do Conselho Administrativo, negando que tenha participado (direta ou indiretamente) da operação societária que gerara o ágio, não exercendo nenhuma função nas empresas adquirente e/ou adquirida. Ante a imputação da conduta consistente na não tomada de nenhuma medida visando à contenção da dedução das despesas com amortização do ágio, retruca a impossibilidade de atribuição de responsabilidade solidária por postura supostamente omissiva.

Ademais, só cabe responsabilização pessoal do administrador que houver (i) cometido ato ilícito de forma a (ii) encobrir a ocorrência de fato gerador ou (iii) reduzir as garantias do crédito tributário. Incumbe ainda à Fazenda Pública a prova da prática de ato ilícito por parte do administrador. Dessa forma, somente haveria que se falar na responsabilização dos impugnantes caso a autoridade autuante tivesse demonstrado de forma inequívoca uma conduta positiva ilícita

tendente a mascarar o fato gerador ou inviabilizar a satisfação da pretensão creditícia fazendária.

Sustenta ainda a impossibilidade de atribuição de responsabilidade solidária a membros do Conselho de Administração, pois sendo este órgão de deliberação colegiada, a sua função é tanto a de tomar decisões em relação às limitadas matérias de sua competência, assim estabelecidas na legislação aplicável, bem como apoiar e aconselhar (como o próprio título revela) a direção, este sim o órgão que detém de forma privativa os poderes de gestão e representação da companhia. O magistério de Modesto Carvalhosa, da Universidade de São Paulo, reforça o caráter deliberativo do Conselho de Administração e reconhece que somente a Diretoria possui poderes de gestão. Nesse sentido, já se pronunciou o CARF no Acórdão n.º 1401-002.884 (Processo n.º 10580.728178/2016-64):

“RESPONSABILIDADE. ARTIGO 135 CTN. MEMBROS DO CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO. INAPLICABILIDADE.

Membros do conselho de administração de sociedades anônimas não têm poder de execução de atos, não sendo cabível sua responsabilização tributária com base no artigo 135, III, do Código Tributário Nacional. (grifos do impugnante)

Como a responsabilidade solidária decorreria do fato de que os responsabilizados “não tiveram nenhuma iniciativa no sentido de impedir a amortização dos valores de ágio gerados na operação”, a autoridade autuante implicitamente argumenta que caberia aos responsabilizados (membros do Conselho de Administração) analisar as demonstrações contábeis e fiscais da Companhia, identificar a prática de atos supostamente ilegais e agir no sentido de cessar essa prática. Ocorre que essa suposta obrigação não cabe aos membros do Conselho de Administração, mas exclusivamente aos membros do Conselho Fiscal. Sendo órgão deliberativo, tivesse o Conselho de Administração sido alertado da suposta prática de atos ilegais pelo Conselho Fiscal, ele deveria ter se posicionado no sentido impedir a continuidade desses atos, deliberando por informar à Diretoria e/ou levar a matéria à assembleia geral. Contudo, isso somente seria possível caso a suposta irregularidade tivesse sido identificada e informada pelo Conselho Fiscal, tal como exige a legislação aplicável.

Por derradeiro, também se contrapõem à qualificação da multa de ofício proporcional, à aplicação da multa isolada, à incidência do juro de mora sobre a multa.”

O Acórdão Recorrido afastou a responsabilização dos terceiros acima indicados como decorrência direta da redução da “desqualificação” da multa de ofício, tendo em vista que o dolo imputado aos administradores pela autuação seria o mesmo dolo do qual estaria imbuída a empresa e que deu ensejo à indevida qualificação da penalidade.

Em razão da exoneração parcial do crédito tributário, bem como do afastamento da responsabilidade solidária, foi declarado Recurso de Ofício necessário sem oferta de razões pela PGFN.

Os responsáveis solidários interpuseram Contrarrazões ao Recurso de Ofício.

Wesley Mendonça Batista, Joesley Mendonça Batista, Gilberto Tomazoni, Cristiana Arcangeli e Gilberto Meirelles Xandó Baptista, representados pelo Escritório *Bichara Advogados*, ofertaram contrarrazões reprisando as razões de impugnação. Já Betânia Tanure de Barros e Luiz Antonio Rodrigues Elias, representados pelo Escritório *Tozzini Freire Advogados*, ofertaram contrarrazões fazendo remissão às razões de impugnação.

8 Pedido de intimação na pessoa do patrono

Houve, por fim, no Recurso Voluntário do Contribuinte, o pedido do Contribuinte para que as intimações fossem realizadas na pessoa de seu patrono.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Lucas Issa Halah, Relator.

9 – Admissibilidade**9.1 RECURSO VOLUNTÁRIO**

Inicialmente, reconheço a competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma do Regimento Interno do CARF, verificando que os recursos são tempestivos, bem como preenchem os demais requisitos de admissibilidade.

Pelo exposto, conheço do Recurso Voluntário.

9.2 RECURSO DE OFÍCIO NECESSÁRIO

O Recurso de Ofício necessário foi declarado no próprio Acórdão Recorrido à fl. 3.067. Vejamos:

Cientifique-se os interessados desta decisão, contra a qual cabe recurso.

Recorre-se de ofício.

Sala de Sessões, em 29 de maio de 2020.

Na forma da Súmula CARF n.º 103, para fins de conhecimento de recurso de ofício necessário, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância, estando, atualmente, fixado o teto mínimo para conhecimento em R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais), na forma da Portaria MF n.º 2, de 17 de janeiro de 2022, que reza:

“Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.

§ 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.

Art. 2º Fica revogada a Portaria MF n.º 63, de 9 de fevereiro de 2017.

Art. 3º Esta Portaria entrará em vigor em 1º de fevereiro de 2023.”

Concretamente, observo que a origem julgou o mérito em favor dos reesposáveis solidários afastando sua responsabilidade, sendo que o montante principal original em discussão atingia R\$ 172.243.538,86.

Em relação ao contribuinte, que teve provimento parcial, sobre o principal cujo valor original lançado era de R\$ 172.243.538,86 aplicou-se a multa de ofício qualificada, de 150%, que teve seu patamar baixado para 75% pelo Acórdão Recorrido.

Portanto, foi atingido valor de alçada, razão pela qual o Recurso de Ofício necessário merece ser integralmente conhecido.

10 – Preliminar de Decadência

Muito embora o contribuinte defenda a ocorrência da decadência partindo da premissa de aplicabilidade do art. 150 §4º do CTN, análise que demandaria, a priori, o afastamento das imputações que também ocasionaram a qualificação da multa de ofício, penso que, no caso sob debate, a manutenção ou afastamento da qualificação da penalidade são irrelevantes para a apreciação da decadência. Explico:

Prevê o §4º do artigo 150 do CTN:

“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

Na tentativa de definir a exegese vinculante do dispositivo, o Superior Tribunal de Justiça julgou o Recurso Especial n.º 973.733/SC, na sistemática dos recursos repetitivos (Repetitivo de Tema n.º 163) prevista no artigo 543-C do CPC e da Resolução STJ n.º 08/2008.

Transcrevamos a ementa:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs.. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs.. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008."

O julgamento deu ensejo à edição da Súmula 555 pelo STJ:

“Súmula 555

Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.”

A interpretação firmada pelo STJ deve ser reproduzida pelos conselheiros do CARF. Ocorre que não existe consenso sobre quais seriam os requisitos eleitos pelo STJ como aptos a ensejar a aplicação do artigo 150, parágrafo 4º do CTN.

A variedade de posicionamentos foi bem sumarizada pela Conselheira Lívia de Carli Germano, no Acórdão 9101-005.323, de 14 de janeiro de 2021, cujo seguinte excerto passo a transcrever:

“A partir de tal repetitivo, desenvolveram-se basicamente duas grandes linhas de pensamento: (i) a confere importância à “atividade” do contribuinte a ser homologada (detalharemos as posições oportunamente), e (ii) a que apenas considera o efetivo pagamento do tributo como capaz de atrair a contagem do prazo decadencial a partir do fato gerador e, assim, o artigo 150, §4º, do CTN (posição defendida pela Fazenda Nacional nos presentes autos).

Os que defendem que é necessário o efetivo recolhimento se apegam à literalidade do artigo 150 do CTN – que, realmente, faz referência à “pagamento antecipado” - para dizer que o que se homologa é apenas o pagamento efetuado pelo contribuinte. Assim, uma vez constatada a ausência de recolhimentos, o prazo decadencial já passa a ser regido pelo artigo 173, I, do CTN.

Dentro dessa linha (dos que exigem efetivo pagamento), há (i) aqueles que consideram que apenas o efetivo recolhimento de tributos (DARF) é capaz de fazer com que o prazo decadencial tenha início a partir do fato gerador, nos termos do artigo 150, §4º, do CTN, e (ii) aqueles que aceitam, além de DARF, a quitação de tributos via compensação (DCOMP). E ambas essas linhas se subdividem entre (a) aqueles que exigem o recolhimento dos tributos em questão no valor e na modalidade/regime objeto da autuação fiscal e (b) aqueles que consideram que qualquer pagamento efetuado para determinado tributo atrai a regra do artigo 150, §4º, do CTN.

Em lado oposto estão os que adotam a chamada “teoria da atividade” e, basicamente, interpretam o repetitivo e a Súmula do STJ como dando importância não apenas ao pagamento do tributo, mas a alguma atividade do sujeito passivo que já permita à fiscalização revisar a apuração efetuada e, se for o caso, produzir a respectiva autuação fiscal.

Dentre os que reputam a “atividade” como importante para atrair a contagem da decadência a partir do fato gerador (por aplicação do artigo 150, §4º, do CTN) estão aqueles que (i) apenas consideram declarações com efeitos de confissão de dívida; (ii) consideram declarações apresentadas ao fisco com ou sem efeitos de confissão de dívida, mas desde que tais declarações não sejam desconsideradas pela fiscalização; e (iii) consideram quaisquer declarações apresentadas ao fisco, com ou sem efeitos de confissão de dívida, validadas ou não pela fiscalização. E, dentro de cada uma dessas três linhas, há aqueles que (a) apenas consideram declarações que efetivamente reportem crédito tributário a pagar; (b) consideram declarações que efetivamente reportem crédito tributário a pagar ou que revelem apuração negativa de base de cálculo; (c) consideram declarações com ou sem crédito tributário a pagar, com base de cálculo positiva ou negativa, ou mesmo zeradas.

Cada linha tem argumentação própria e fundamentação congruente. E é em razão de toda essa criatividade que a jurisprudência deste CARF oscila bastante, a depender do caso concreto.”

Às vertentes relacionadas com bastante perspicácia pela Conselheira, acrescento a corrente pela qual não basta o pagamento ou a atividade, isoladamente, sendo necessário tanto o pagamento quando a declaração com efeitos constitutivos.

E considerando essas vertentes, o Relator Caio Cesar Nader Quintella bem consignou no Acórdão n.º 9101-004.944 o posicionamento que vem sendo adotado pela CSRF quanto a qual tipo de pagamento basta para atrair o cômputo do prazo decadencial pelo art. 150 §4º do CTN:

“O entendimento atual desta E. Corte administrativa, interpretando e *observando* o efetivo teor da decisão alcançada pelos Exmos. Ministros do E. STJ no julgamento do REsp n.º 973.733/SC, é de que pagamentos e retenções do mesmo tributo objeto do crédito exigido, no mesmo período abrangido no lançamento de ofício, bastam para configurar *recolhimento* a ser homologado, atraindo a regra decadencial do art. 150, §4º do CTN. Também, em muitos casos, aceita-se a constituição definitiva, por instrumento legal hábil, dos mesmos tributos lançados no período autuado para atrair esse norma de caducidade.

Não se exige, para a atração de tal regra *especial* de caducidade, o *pagamento parcial antecipado* do mesmo e específico tributo sob exigência na Autuação. Entende esse Conselheiro que, se assim fosse, estar-se-ia diante de verdadeiro *paradoxo*, cujo resultado seria a virtual inaplicabilidade prática do art. 150, §4º do CTN na contagem do prazo decadencial de tributo objeto de Autuação fiscal – o que, claramente, não restou estabelecido no precedente julgado pelo E. STJ e tampouco revela ser a *mens legis* inculcada nas disposições do §4º do art. 150 do CTN.

Ilustrando e, exatamente, versando sobre esta matéria, confira-se o recente v. Acórdão n.º 9101-004.410, proferido por esta mesma 1ª Turma da CSRF, de votação unânime e relatoria da I. Conselheira Viviane Vidal Wagner, publicado em 07/01/2020:

(...)

Mais do que isso, a definitiva superação institucional dessa *tese* fazendária, agora trazida diante deste N. Colegiado, fica claríssima na observação do *ratio* contido nas Súmulas CARF n.º 99, n.º 135 e n.º 138:”

Este Relator tem se filiado à “teoria da atividade” em sua forma mais ampla (cf. “iii”, “c”, acima), interpretando o repetitivo do STJ e a Súmula STJ 555 como significando que não apenas o pagamento, mas também a apresentação de declaração, com ou sem efeito de confissão de dívida, com ou sem tributo a pagar, atrai a contagem do prazo decadencial pelo artigo 150, §4º, do CTN, pois informa ao Fisco a interpretação do contribuinte acerca da apuração de seus tributos.

No caso concreto, o contribuinte defende o decurso do prazo decadencial relativamente a períodos de apuração anteriores a 13/12/2014, muito embora o Termo de Ciência do Lançamento indique como data de recebimento da intimação 16/12/2014 (fl. 1.728). De todo modo, o contribuinte era optante pelo Lucro Real de **apuração anual**, de maneira que os fatos geradores do IRPJ e da CSLL relativos ao ano-calendário de 2014 consideram-se ocorridos no último dia do período de apuração, qual seja, 31/12/2014. Assim, apenas após essa data poder-

se-ia dizer que o IRPJ e a CSLL relativos ao ano-calendário de 2014 estariam atingidos pela decadência.

A vertente defendida pelo contribuinte, já superada pela Doutrina, foi bem compreendida e afastada pelo Acórdão Recorrido:

“Em verdade, o argumento embute vetusta e superada perspectiva do fato gerador complexo, relacionado ao imposto de renda (IRPJ) e à contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL).

Para um melhor exame da questão, é oportuno explicitar o entendimento de Paulo de Barros Carvalho acerca dos fatos geradores complexivos:

*Nos chamados fatos geradores complexivos, se pudermos destrinchá-los em seus componentes fácticos, haveremos de concluir que nenhum deles [mensalmente identificados], isoladamente, tem a virtude jurídica de fazer nascer a relação obrigacional tributária; nem metade de seus elementos; nem a maioria e, sequer, a totalidade menos um. O acontecimento só ganha proporção para gerar o efeito da prestação fiscal, mesmo que composto por mil outros fatores que se devam conjurar, no instante em que todos estiverem concretizados e relatados, na forma legalmente estipulada. Ora, isso acontece num determinado momento, num especial marco de tempo. Antes dele, nada de jurídico existe, em ordem ao nascimento da obrigação tributária. (...) Fábio Fanucchi dá por acontecido o sucesso, quando esse fato se caracterize como complexo ou complexivo, no momento em que se verifique o termo final do período de tempo, marcado pela legislação como de base para avaliar-se a renda e os proventos tributáveis. Importa dizer que, na hipótese mais comum, o evento ocorre na última fração de tempo do ano base, isto é, 31 de dezembro. (CARVALHO, Paulo de Barros, **Curso de Direito Tributário**, São Paulo, Saraiva, 2005, p. 271-272)*

Assim, os fatos geradores do IRPJ e da CSLL apurados em base anual ocorrem apenas em 31 de dezembro de cada ano.”

Pelo exposto, afasto a alegação de decurso do prazo decadencial.

11 – Mérito

11.1 O RECURSO DE OFÍCIO

11.1.1 Qualificação da multa

A multa qualificada no patamar de 150% é resultado da duplicação da multa regulamentar, na forma preconizada pelo art. 44, inciso I, §1º, da Lei nº 9.430/96.

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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;(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)”

A qualificação da multa, por sua vez, é fruto das condutas de sonegação ou de fraude praticadas dolosamente pelo sujeito passivo, na forma definida pelos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, a seguir transcritos:

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

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

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

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

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

A autoridade autuante qualificou a multa de ofício, elevando-a ao patamar de 150%, por entender haver fraude (art. 72 da Lei nº 4.502/64), e mencionou ter sido a simulação um meio para cometimento da fraude. Vejamos as razões consignadas no Termo de Verificação Fiscal:

“É o que aconteceu no caso discutido neste termo. As empresas envolvidas simularam uma situação em que a “Vigor Alimentos” poderia amortizar o ágio existente em relação à “Vigor Fábrica”.

Porém, somente a “JBS” como sucessora de “Bertin” fazia jus a essa possibilidade.

A manobra realizada configura fraude contra a Fazenda Nacional.”

E sobre o alegado intento doloso, assim fundamentou:

“Depois de cotejar as considerações transcritas acima com a descrição dos fatos narrados até aqui, fica nítido o fato de a “JBS” ter tido, desde o princípio, a clara intenção de verter o ágio pago pela “Bertin” na aquisição da “Vigor Fábrica”, para a “Vigor Alimentos”, que foi criada especificamente para esse fim.

Fica claro que o intuito do repasse foi reduzir os resultados operacionais da “Vigor Fábrica”, que foi incorporada por uma empresa que havia sido criada há apenas um mês.

Caso contrário, a “JBS” poderia ter concretizado essa incorporação ela mesma, em 2010.

A mudança de ideia da “JBS” evidencia a nova orientação tomada em relação ao ágio em questão.

O que se tentou fazer, mediante as operações societárias intragrupo engendradas, foi com que a “Vigor Alimentos”, “vitaminada” com os ativos da “Vigor Fábrica”, reduzisse os seus resultados tributáveis pela amortização do ágio surgido da transação ocorrida entre a “Bertin” e a família MANSUR.

Porém, a “Vigor Alimentos” não atendia às condições previstas em lei para a fruição desse beneplácito. Esse ilícito de conduta interferiu, intencionalmente, na ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, com a finalidade de reduzir o montante do tributo devido.

A conduta adotada pela “Vigor Alimentos”, assim, se enquadra no disposto no Artigo 72, da Lei nº 4.502/64 e justifica a duplicação da multa de ofício nos termos do § 1º, do Artigo 44 da Lei nº 9.430/96.”

O enquadramento legal, portanto, foi de fraude, mas, como bem consignou o Acórdão Recorrido, “a autoridade fiscal *circunvagou* os conceitos de simulação, planejamento tributário abusivo, dolo, sonegação e fraude, para *aportar* na aplicação ao caso concreto da figura da **fraude fiscal** (art. 72 da Lei nº 4.502/64)”.

As razões apontadas pela autuação são ao meu ver insuficientes à qualificação da multa de ofício, e a tentativa de demonstração do dolo específico na realidade só logra êxito em demonstrar que a operação teve como um de seus efeitos e objetivos permitir a dedução de um ágio que, conforme a própria autoridade autuante, teve origem legítima e seria dedutível caso a JBS tivesse incorporado diretamente a Vigor Fábrica.

A autoridade julgadora de piso bem analisou a questão e afastou a qualificação da multa de ofício, pois entendeu ausente a comprovação de dolo específico em cometer ilícito, que não pode ser confundido com a intenção de economizar tributos fundada em divergência de interpretação da legislação.

A análise dos elementos apresentados pela defesa para justificar a operação realizada foi minuciosamente realizada pela autoridade julgadora *a quo*. Vejamos:

“Cumpre de pronto observar que não há registros de documentos inidôneos, empresas fictas, fraudes em registros contábeis ou de qualquer natureza. Noutro diapasão, todos os atos societários foram registrados nos órgãos competentes, assim como na escrituração contábil e fiscal do contribuinte e da investidora e na ECF de ambos.

Nos dispositivos legais concernentes à contabilização e à amortização do ágio, aplicáveis à situação versada nos autos, inexistente vedação expressa para as operações societárias adotadas pelas pessoas jurídicas envolvidas. Logo, não há que se falar em fraude fiscal, que, aliás, não pode ser confundido como erro de interpretação da lei. Na fraude, o ato em si é ilícito tendo em vista que o ordenamento jurídico proíbe sua prática

O art. 136 do CTN estabelece que “salvo disposição de lei em contrário, **a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente** ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato” (grifo nosso).

A multa qualificada pressupõe inequívoca ciência da ilicitude pelo agente e o intuito de fraudar a lei através de ato que sabe ser ilícito.

Uma das intenções do contribuinte pode ter sido a de reduzir os tributos devidos, tendo ele, no entanto, praticado todos os atos que entendeu válidos e amparados na lei dentro de um planejamento tributário lícito. Se obteve êxito é outro aspecto a ser analisado, mas daí a se afirmar que estaria presente o dolo e configurada a fraude, data vênia, não se comunga desse entendimento.

Desde o primeiro atendimento à Fiscalização, durante a auditória, o contribuinte foi transparente e coerente em seus esclarecimentos, sobretudo no que diz respeito a seu entendimento quanto ao amparo legal para aproveitar o ágio.

A criação da Vigor Alimentos para esse fim atendeu aos interesses de cunho mercadológico e societário. Por seu turno, a própria Lei nº 9.532/97, no seu art. 8º, versou sobre aspectos relativos à incorporação da controlada pela controladora.

No presente caso, ainda que a Vigor Alimentos tenha atuado como veículo na condução do **ágio**, a fiscalização reconhece-lhe a existência (pagamentos efetuados à família Mansur), a legitimidade dos fundamentos, bem como o direito de a JBS amortizá-lo na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Também se entende não configurada a simulação, já que a constituição do autuado mais de doze meses antes e sua atuação foram a todo tempo justificadas, sendo desconsiderados apenas os efeitos fiscais decorrentes da **transferência do ágio** da JBS para o autuado.

Todos esses elementos acabam por desnaturar o aspecto ardiloso e artificial que o dolo de fraude embute, uma vez as operações estarem plenamente justificadas em bases concretas e funcionais.

Nesse sentido, o Acórdão 1101-001.113, de 03.06.2014 da lavra da ilustre conselheira Edeli Pereira Bessa, que ratificou os fundamentos do Acórdão 1402-000.802, em decisão assim ementada:

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. FRAUDE. INOCORRÊNCIA. Existindo ágio pago em aquisição de investimento por terceiros, a interpretação equivocada do sujeito passivo acerca da possibilidade de sua amortização não é suficiente para a qualificação da penalidade aplicável aos tributos que deixaram de ser recolhidos em razão da amortização daquele valor. (grifo nosso)

Enfim, não é porque o ágio foi considerado indedutível que o rearranjo societário que engendrou a sua transferência da JBS para a Vigor Alimentos tivera o objetivo de ilaquear o Fisco.

Portanto, reduz-se a multa aplicada de 150% para 75%.”

Alguns esclarecimentos e comprovações apresentados pelo contribuinte ainda merecem nota, pois corroboram as conclusões às quais chegou a D. DRJ:

“(1) que entre a data de constituição da Impugnante (03.11.2011) e a data da incorporação da Vigor Fábrica (28.12.2012) transcorreram mais de 13 (treze) meses;

(2) que entre a data da tentativa frustrada da incorporação da Vigor Fábrica pela JBS (30.09.2010) e a data da efetiva incorporação da Vigor Fábrica pela Impugnante (28.12.2012) transcorreram mais de 24 (vinte e quatro) meses;

(3) que a incorporação da Vigor Fábrica não ocorreu em 30.09.2010 por conta de inconsistências na base acionária da Vigor Fábrica, e que tais inconsistências só foram efetivamente sanadas no final do ano-calendário de 2012;

(4) que durante o ano-calendário de 2012 foi realizada uma oferta pública de permuta de ações envolvendo ações da controladora JBS e ações da Impugnante, em operação de leilão realizada na BM&F Bovespa, operação societária sofisticada e que demorou mais de 6 (seis) meses para ser efetivamente implementada; e

(5) que a oferta pública de permuta não poderia ser realizada com ações da Vigor Fábrica justamente porque no começo do ano-calendário de 2012 ainda persistiam as inconsistências na base acionária da Vigor Fábrica.”

Ainda que, na visão deste Conselheiro, não seja necessário haver razões extrafiscais para a adoção de estruturas menos onerosas fiscalmente (pois o intento de economizar tributo não é ilícito), desde que sua adoção não seja simulada, o caso em tela conta

com a comprovação da existência de diversas razões extrafiscais para a escolha da estrutura por meio da qual o ágio viria a ser aproveitado, o que afasta sob qualquer ângulo a imputação de intento doloso em cometer fraude.

Nesse cenário em que há diversas justificativas plausíveis para a estrutura adotada, sem falar no notório cenário de divergência jurisprudencial (vide Acórdão 9101-005.876 de 2021) sobre os casos em que se permite a dedução fiscal do ágio, e mais, tratando-se de aquisição feita às claras, com efetivo sacrifício econômico (tanto na geração do ágio como quando de sua transferência), com fundamento econômico amparado em laudo inquestionado, sendo o ágio gerado em relação entre partes independentes, não vejo comprovação cabal do dolo específico em cometer fraude, cuja demonstração seria necessária à exasperação da multa de ofício.

11.1.2 Responsabilização solidária – Art. 135, III do CTN

A autuante, calcada no art. 135, III do CTN, responsabilizou solidariamente pelo crédito tributário todos os integrantes do Conselho de Administração e o Diretor-presidente da contribuinte (Vigor Alimentos) quando da incorporação da “Vigor Fábrica” e à data da ocorrência dos fatos geradores do presente Auto de Infração.

A autuação entendeu que tais administradores seriam responsáveis pelos rumos da empresa, nos seguintes termos:

“Por último, cumpre informar que os integrantes do **Conselho de Administração** e o **Diretor-Presidente** da “Vigor Alimentos” quando da incorporação da “Vigor Fábrica” e à data da ocorrência dos fatos geradores do presente Auto de Infração serão considerados como Responsáveis Tributários Solidários. São eles:

- Wesley Mendonça Batista, CPF 364.873.921-20;
- Joesley Mendonça Batista, CPF 376.842.211-91;
- Gilberto Tomazoni, CPF 341.840.159-72;
- Cristiana Arcangeli, CPF 030.629.138-00;
- Betânia Tanure de Barros, CPF 385.001.086-49;
- Luiz Antonio Rodrigues Elias, CPF 549.900.767-53 e
- Gilberto Meirelles Xandó Baptista, CPF 090.973.728-28.

Essa responsabilidade solidária decorre do fato de que esses agentes eram os responsáveis pelos rumos que a empresa deveria tomar e, no entanto, não tiveram nenhuma iniciativa no sentido de impedir a amortização dos valores de ágio gerados na operação aqui descrita.

O fundamento legal para caracterizar a responsabilidade passiva solidária está detalhada nos respectivos Termos de Encerramento Consolidado para Responsabilidade Solidária.”

Sobre os membros do Conselho de Administração, a autoridade autuante vislumbrou que teriam sob o escopo de sua atuação poderes e deveres de fiscalização que os tornariam responsáveis por alertar a Diretoria sobre o cumprimento da legislação tributária, notadamente de alertar o Diretor-Presidente, que teria coordenado a execução dos atos tidos por ilícitos.

O Acórdão Recorrido afastou a responsabilização. Entendeu que a responsabilidade tributária a que diz respeito o art. 135 do CTN poderia **em abstrato** decorrer tanto de ato **culposo quanto de ato doloso**, conforme preconizaria o Parecer PGFN/CRJ/CAT n.º 55/2009 e, segundo defende tal parecer, a maior parcela dos Acórdão do E. STJ.

A Autoridade Julgadora *a quo* também asseverou que a 1ª Turma da CSRF possuiria o entendimento de que a aplicação do art. 135 do CTN demandaria a demonstração dos seguintes elementos:

- “(i) identificação da função exercida pelo pretense responsável (se diretor, gerente ou representante), bem como os poderes que lhe são atribuídos, e o alcance de seu poder de decisão;
- (ii) indicação individualizada da conduta que foi realizada com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto;
- (iii) estabelecimento do nexo de causalidade entre o ato do responsável e o nascimento da obrigação tributária; e
- d) apresentação das provas e indícios que dão suporte às suas conclusões do Fisco.”

A DRJ concluiu que não seria necessário demonstrar que os administradores tivessem praticado diretamente o ilícito, mas apenas que o tivessem tolerado quando teriam poderes de interferir para evitar sua ocorrência, ainda que culposamente (atos omissivos culposos).

A despeito disso, constatou que **a acusação fiscal responsabilizou os membros do Conselho de Administração e o Diretor-Presidente em decorrência do dolo (e não de culpa) atribuído à companhia em praticar fraude fiscal**, dolo este que foi completamente afastado pelo Acórdão Recorrido por ocasião da análise da aplicação da multa qualificada. Assim, a premissa em que foi calcada a responsabilização dos administradores restaria também completamente afastada, não podendo subsistir a decorrente responsabilização dos administradores.

“Nesse contexto, a imputação de responsabilidade tributária dos integrantes do Conselho de Administração decorre do “dolo da Companhia” em praticar a fraude fiscal que justificou a aplicação de multa qualificada. Tendo se afastado a qualificação da multa pela conclusão alcançada no tópico anterior no sentido de que não restava suficientemente caracterizado o intuito (dolo) de fraude a justificar a aplicação da multa em percentual qualificado, não pode remanescer

a responsabilização tributária dos imputados pelos atos praticados, a qual foi atribuída com fulcro no art.135, III, do CTN, justamente em razão do caráter fraudulento da conduta.

Com efeito, se a responsabilidade dos membros da Diretoria – que sequer foi formalizada – pelo aproveitamento indevido do ágio restaria descaracterizada pela ausência do dolo de fraude, pela convicção que demonstraram na regularidade das operações praticadas, com mais forte razão, seria a dos membros do Conselho de Administração, ante a imputação de conduta omissiva de caráter culposo em não alertar aqueles contra a irregularidade no aproveitamento do ágio.”

De fato, afastada a premissa base da responsabilização dos administradores (o dolo da própria empresa), deve ser mantido o Acórdão Recorrido.

Ouso, contudo, ir além das razões apontadas pelo Acórdão Recorrido.

O Acórdão Recorrido admite a possibilidade **em abstrato** de responsabilização dos administradores não só pela prática de condutas dolosas, como também por culpa, seja tratando-se de condutas comissivas, seja de condutas omissivas como as que se imputa aos membros do Conselho de Administração.

Este Conselho, contudo, sedimentou ao longo dos anos o entendimento de que o dolo específico nas condutas imputadas aos administradores deve restar cabalmente demonstrado, até porque, se não demonstrado tal dolo, bastaria o inadimplemento da obrigação tributária para a responsabilização do administrador, entendimento na contramão da Súmula nº 430 do STJ, editada a partir do julgamento do REsp nº 1.101.728/SP sob a sistemática dos Recursos Repetitivos, de Tema nº 97¹, com entendimento vinculante aos membros deste Conselho.

Sob essa ótica, no Acórdão nº 1401-003.735, de 17 de Setembro de 2019, manteve-se a responsabilidade do sócio-gerente pois no caso comprovou-se a *prática de inequívoco ato de vontade do Responsável*. Vejamos o excerto do voto condutor do acórdão, de relatoria do Conselheiro Daniel Ribeiro Silva:

“Veja, portanto, que o Sr. Ewerton tanto exercia atos de gestão, como deliberou junto com seu outro sócio, a transferência de receitas para empresa constituída por interposta pessoa. Isso, por si só, já é suficiente para a imputação da responsabilidade pessoal, vez que demonstra ato doloso e inequívoco de vontade. Ressalte-se, mais uma vez, que isso foi confessado pelo próprio responsável solidário.”

Entendimento análogo, demandando a comprovação do dolo, foi adotado no Acórdão 1301-003.227, de 25 de Julho de 2018, sob a relatoria do Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto.

“Antes de qualquer coisa, é preciso que se comprove o *dolo* das condutas dos sujeitos responsabilizados, o que já foi devidamente afastado pelo Colegiado, ao

¹ "A simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa."

afastar a qualificação da multa de ofício no Acórdão embargado. Todos os atos indicados na fundamentação estavam revestidos de validade formal e material, não se enquadrando como dolo, fraude ou simulação. Em rigor, a operação inteira foi plenamente eficaz, restando sua eficácia afastada apenas perante o Fisco, em razão da ausência de propósito negocial apontado na julgamento embargado.”

O Acórdão n.º 9101-003.212, da sessão de 08 de novembro de 2017, de relatoria da Conselheira Adriana Gomes do Rêgo, encampa o mesmo posicionamento de que o afastamento da qualificação da penalidade impede a manutenção da responsabilização com base no artigo 135, III do CTN quando o dolo que se imputa aos administradores é o mesmo dolo que ensejou a qualificação da própria multa de ofício. Vejamos o seguinte excerto da ementa:

“RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ADMINISTRADOR. ART. 135, III, DO CTN. AFASTAMENTO DO CARÁTER FRAUDULENTO.

Afastada a caracterização do intuito de fraude que justificou a aplicação de multa qualificada, não pode remanescer a responsabilização tributária do administrador pelos atos praticados, a qual foi atribuída em razão do caráter fraudulento da conduta.”

A ementa revela que a situação era igual à presente, pois a responsabilização se deu a partir da imputação aos sócios do mesmo dolo que ensejou a qualificação da multa de ofício, de maneira que, afastada a qualificação, resta inviável a manutenção da responsabilização.

Muito embora particularmente não vislumbre a nulidade defendida pelos responsáveis, já que houve a apresentação de fundamentos fáticos e jurídicos concatenados logicamente para justificar a responsabilização do Diretor Presidente e do Membros do Conselho de Administração, ainda que restasse mantida qualificação da multa de ofício, penso que também faltou na autuação a individualização da conduta necessária à responsabilização dos administradores com base no art. 135, III do CTN.

A exigência de individualização da conduta de cada responsável é matéria pacificada, com seus critérios muito bem delineados pela jurisprudência, conforme verificou-se acima, mas a acusação fiscal pecou pela generalização, optando por distribuir a responsabilidade no atacado entre todos aqueles que tinham havia ocupado assento no Conselho de Administração e ao Diretor Presidente quando da incorporação e da amortização do ágio.

Não fosse isso, ainda assim seria inviável responsabilizar os membros do Conselho de Administração, por não se encontrar dentre suas competências a análise da legitimidade e licitude de estruturas e procedimentos sob a ótica fiscal.

O art. n.º 142 da Lei n.º 6.404/76 prevê as competências do Conselho de Administração, órgão competente para a tomada de decisões gerais sobre os negócios da companhia, e não a fiscalizar o potencial cometimento de ilícitos fiscais.

“Art. 142. Compete ao conselho de administração:

- I - fixar a orientação geral dos negócios da companhia;
- II - eleger e destituir os diretores da companhia e fixar-lhes as atribuições, observado o que a respeito dispuser o estatuto;
- III - fiscalizar a gestão dos diretores, examinar, a qualquer tempo, os livros e papéis da companhia, solicitar informações sobre contratos celebrados ou em via de celebração, e quaisquer outros atos;
- IV - convocar a assembléia-geral quando julgar conveniente, ou no caso do artigo 132;
- V - manifestar-se sobre o relatório da administração e as contas da diretoria;
- VI - manifestar-se previamente sobre atos ou contratos, quando o estatuto assim o exigir;
- VII - deliberar, quando autorizado pelo estatuto, sobre a emissão de ações ou de bônus de subscrição; [\(Vide Lei nº 12.838, de 2013\)](#)
- VIII – autorizar, se o estatuto não dispuser em contrário, a alienação de bens do ativo não circulante, a constituição de ônus reais e a prestação de garantias a obrigações de terceiros; [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)
- IX - escolher e destituir os auditores independentes, se houver.”

A incumbência por tal fiscalização, em verdade, é do Conselho Fiscal, conforme previsão contida no art. 163 da Lei nº 6.404/76

“Art. 163. Compete ao conselho fiscal:

- I - fiscalizar os atos dos administradores e verificar o cumprimento dos seus deveres legais e estatutários;
- I - fiscalizar, por qualquer de seus membros, os atos dos administradores e verificar o cumprimento dos seus deveres legais e estatutários; [\(Redação dada pela Lei nº 10.303, de 2001\)](#)
- II - opinar sobre o relatório anual da administração, fazendo constar do seu parecer as informações complementares que julgar necessárias ou úteis à deliberação da assembléia-geral;
- III - opinar sobre as propostas dos órgãos da administração, a serem submetidas à assembléia-geral, relativas a modificação do capital social, emissão de debêntures ou bônus de subscrição, planos de investimento ou orçamentos de capital, distribuição de dividendos, transformação, incorporação, fusão ou cisão; [\(Vide Lei nº 12.838, de 2013\)](#)
- IV - denunciar, por qualquer de seus membros, aos órgãos de administração e, se estes não tomarem as providências necessárias para a proteção dos interesses da companhia, à assembléia-geral, os erros, fraudes ou crimes que descobrirem,

e sugerir providências úteis à companhia; [\(Redação dada pela Lei nº 10.303, de 2001\)](#)

V - convocar a assembléia-geral ordinária, se os órgãos da administração retardarem por mais de 1 (um) mês essa convocação, e a extraordinária, sempre que ocorrerem motivos graves ou urgentes, incluindo na agenda das assembleias as matérias que considerarem necessárias;

VI - analisar, ao menos trimestralmente, o balancete e demais demonstrações financeiras elaboradas periodicamente pela companhia;

VII - examinar as demonstrações financeiras do exercício social e sobre elas opinar;

VIII - exercer essas atribuições, durante a liquidação, tendo em vista as disposições especiais que a regulam.”

Este Conselho já encampou ambos os entendimentos (quanto à necessidade de individualização da conduta e impossibilidade de responsabilização dos membros do Conselho de Administração) no Acórdão n.º 1401-002.884, de 2018, nessa parcela decidido por unanimidade de votos seguindo o voto da Relatora Conselheira Lívia de Carli Germano:

“RESPONSABILIDADE. ARTIGO 135 DO CTN. MEMBROS DO CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO. INAPLICABILIDADE.

Membros do conselho de administração de sociedades anônimas não têm poder de execução de atos, não sendo cabível sua responsabilização tributária com base no artigo 135, III, do Código Tributário Nacional.

RESPONSABILIDADE. ARTIGO 135 DO CTN. DIRETORES.

Não prevalece a responsabilização de diretores quando o auto de infração não imputa individualmente quais atos teriam sido praticados com infração à lei ou a estatutos.”

E da Íntegra se extrai:

“A leitura das atribuições conferidas pela Lei das S/A a membros do conselho de administração revela que tal órgão se presta a viabilizar, instruir e aconselhar os negócios da companhia, mas jamais a executá-los, já que a efetiva execução dos negócios compete à diretoria, órgão diverso.

(...)

Recurso voluntário dos responsáveis com cargo de diretoria

No caso, também foram incluídos no polo passivo da obrigação tributária indivíduos com cargo de diretoria.

Embora, em tese, o artigo 135, III, do CTN se aplique a diretores de sociedades, entendo que não é o caso dos autos.

Isso porque, para a aplicação do artigo 135, III, do CTN, também é necessário que a autoridade fiscal prove que o diretor em questão efetivamente atuou em fraude à lei, contrato social ou estatutos. Não encontra guarida a responsabilização apenas pelo cargo ocupado.

Neste sentido, oriento meu voto para dar provimento aos recursos voluntários apresentados pelos imputados responsáveis.”

Encampou, portanto, naquela ocasião, a visão de que além da matéria fiscal se encontrar fora da alçada do Conselho de Administração, somente atos comissivos cuja competência falta a tal conselho é que poderiam ensejar a responsabilização com base no art. 135, III do CTN.

Além de imputar a responsabilidade com base no artigo 135 do Código Tributário Nacional, a Autoridade Fiscal ainda menciona, genericamente, o disposto no artigo 12, inciso I da Lei nº 8.137/90, a fim de imputar aos administradores uma suposta omissão de informação ou prestação de declarações falsas.

“Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;”

Consta nas razões da autuação:

“Por esse motivo, a conduta dos Administradores/Diretores da Companhia se enquadra no Inciso I, do Artigo 1, da Lei 8.137/90, pois essa conduta resultou em débitos de IRPJ e CSLL declarados a menor apurados em DCTF”

Ocorre que a autoridade autuante acaba por confundir o dolo em transmitir informações diversas da interpretação da realidade atribuída pela empresa e seus administradores, conduta rechaçada pela Lei nº 8.137/90, com a mera declaração em conformidade com uma interpretação dos fatos distinta daquela encampada pela autoridade fiscal, mas em conformidade com a interpretação encampada pelo Contribuinte. Esta última que se verificou *in casu*, não se encontra tipificada como crime contra a ordem tributária.

Como não houve declaração falsa, mas mera interpretação divergente da fiscalização que resultou em apuração de base de cálculo distinta da verificada, o dispositivo legal tampouco dá azo à responsabilização pessoal dos administradores pelo crédito tributário.

Ressalva-se, contudo, a incompetência deste Conselho para tratar propriamente da representação fiscal para fins penais, conforme entendimento sumulado no verbete de nº 28:

Súmula CARF nº 28: O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins

Penais. (Vinculante, conforme Portaria MF n.º 383, de 12.07.2010, DOU de 14.07.2010).

Pelo exposto, voto por negar provimento ao Recurso de Ofício.

11.2 O RECURSO VOLUNTÁRIO

11.2.1 A dedutibilidade do Ágio

Conforme expusemos com minúcias no Relatório, a autuação não decorreu de questionamentos sobre a legitimidade do ágio (apurado quando da aquisição da Vigor Fábrica pela Bertin, antes da compra e incorporação da Bertin pela JBS), mas do entendimento de que sua transferência da JBS para a Vigor Alimentos mediante integralização das ações da Vigor Alimentos com as ações da Vigor Fábrica impediria a dedução fiscal do ágio.

Segundo a fiscalização, a JBS teria legitimidade para aproveitar o ágio se tivesse incorporado a Vigor Fábrica, mas a Vigor Alimentos não preencheria as condições para gozo desse direito. Vale a pena transcrever novamente o seguinte excerto do TVF:

“Na situação posta, as operações societárias engendradas pelo grupo econômico tiveram como objetivo aproveitar-se da amortização do ágio pago pela empresa “Bertin” e gerado quando da aquisição da “Vigor Fábrica”.

E o ponto de partida para tal apropriação do ágio deu-se com o aumento de capital da “Vigor Alimentos”, com a transferência das ações da “Vigor Fábrica”, que se encontravam em poder da “JBS”.

Conclui-se, por conseguinte, que o ágio inicialmente pago pela empresa “Bertin” foi transferido indevidamente para a empresa fiscalizada.

Ora, o ágio foi efetivamente pago pela empresa “Bertin” e não pela “Vigor Alimentos”. Portanto, o ativo (**ágio**) decorrente da aquisição de ações haveria de ser contabilizado na empresa “JBS”, posterior adquirente da “Bertin” e não na “Vigor Alimentos”, que apenas recebeu essas ações.”

(...)

Resta incontestável, portanto, que o previsto no Artigo 385 do *RIR/99 não é aplicável* à “Vigor Alimentos”, pois a empresa fiscalizada *não comprou* a “Vigor Fábrica”, que foi usada para a conferência de bens na subscrição das suas ações. As ações da “Vigor Fábrica” foram consideradas pelo seu valor “cheio”, isto é, pelo seu valor de patrimônio líquido mais o ágio que foi pago quando de sua aquisição pela empresa “Bertin”, ou seja, a “Vigor Alimentos” não pagou sequer um centavo a mais por essas ações.

É a “JBS”, que comprou e incorporou a “Bertin”, a empresa que atende e, por conseguinte, pode usufruir das disposições contidas nos Artigos 385 e 386 do RIR/99.

(...)

As maiores provas de que não aconteceram as condições para que o “Vigor Alimentos” pudesse amortizar o ágio são o fato de ela não ter despendido qualquer valor do seu ativo para pagar as ações da “Vigor Fábrica” e, mais ainda, o fato de a “JBS” não ter apurado ganho de capital na transação de conferência de bens.

Ainda mais, a “Vigor Alimentos” sequer tinha em seus ativos o montante necessário para pagar o ágio em discussão.”

A acusação, portanto, tem como premissa a legitimidade da transferência do ágio registrado na Bertin para a JBS (o que ocorreu quando a JBS incorporou a Bertin - original/real adquirente das ações da Vigor Fábrica) mas vedação da transferência do ágio contabilizado na JBS para a Vigor Alimentos.

Verifica-se que a acusação cai em contradição ao admitir que esse mesmo ágio, considerado indedutível na Vigor Alimentos, seria dedutível na apuração do resultado tributável pela JBS, pois também a JBS não foi a real e original adquirente da Vigor Fábrica, recebendo tal ágio como decorrência da aquisição e incorporação da Bertin, esta sim a adquirente real e original do investimento com ágio. Embora uma operação tenha ocorrido internamente ao próprio grupo e a outra entre partes independentes, não deixou de haver transferência do mesmo ágio a parte distinta da “real adquirente” em ambos os casos, que portanto merecem tratamento equivalente.

O mero fato de que a integralização do capital da Vigor Alimentos com as quotas da Vigor Fábrica se deu pelo valor patrimonial desta última (que nos registros contábeis da JBS computava o ágio) é também irrelevante para determinar a dedutibilidade do ágio, que compunha o valor patrimonial da Vigor Fábrica. Muito pelo contrário, a eventual integralização das quotas com eventual novo ágio é que fatalmente seria objeto de questionamento da autoridade autuante, que certamente afirmariam tratar-se de “ágio interno” indedutível.

Como bem pontua o Conselheiro Luís Flávio Neto ao relatar o Acórdão nº 9101-003.468, de 2018, a transferência do ágio, assunto já polêmico quando da edição da Lei nº 12.973/2014, não foi vedada nem sofreu inovação por esse diploma legal.

“Note- se que, em 2014, o legislador mais uma vez manifestou a sua decisão sobre a apuração e o aproveitamento do ágio fundado em expectativa de rentabilidade futura. O legislador teve a oportunidade para aprimorar o sistema jurídico de forma a reduzir o contencioso com nova regulamentação quanto às exigências para a amortização do ágio. Tal decisão legislativa restou bastante aclarada em relação a discussões como a *demonstração do valor do ágio por expectativa de rentabilidade futura* (agora a lei exige a elaboração de um laudo

específico e em determinado prazo, o que não existia anteriormente)² e a validade do “*ágio interno*” (agora a lei veda a apuração de ágio na aquisição de investimento relevante realizada entre partes dependentes, o que não existia anteriormente)³.

O silêncio do legislador, na reforma de 2014, em relação a temas igualmente contenciosos, como o da ***transferência de investimento com ágio analisado nos presentes autos***, pode ser compreendido como inexistência de oposição às possíveis reestruturações societárias que o participar venha a sofrer. Referido silêncio pode ser considerado como reconhecimento do direito de auto-organização garantido ao particular pelo princípio da livre iniciativa, de forma que não haverá nenhuma sanção a isso no que concerne ao aproveitamento do ágio legitimamente apurado na operação originária de aquisição de investimento relevante. **Trata-se de um silêncio eloquente.**”

Como bem concluiu o próprio Acórdão Recorrido, o direito de auto-organização é garantido aos contribuintes e, no caso em questão, **todos os atos praticados e declarados estavam em conformidade com a lei, produziram os seus efeitos próprios e não houve questionamento do propósito negocial das operações em tela.**

“De pronto, não se nega aos agentes econômicos a possibilidade de organizar seus negócios da maneira que lhes aprouver. No caso, os ganhos objetivados com as operações realizadas pela JBS não estão sendo desconsiderados pela Administração Tributária, ou mesmo questionados. A problemática levantada refere-se exclusivamente ao ato de amortização do ágio pela Vigor Alimentos, após incorporar a Vigor Fábrica.

Cumprе ressaltar que não se estão a questionar as operações de reorganização societária e a existência de propósito negocial. Nem mesmo se questiona a formação do ágio. Realmente, diante das operações realizadas, vislumbram-se razões de cunho societário e operacional, até mesmo legal, para quase todas as operações efetuadas. É possível verificar que houve, sim, um planejamento organizacional do grupo, inclusive, para levar a efeito as operações desejadas.”

De outra parte, cumpre salientar que a Lei nº 9.532/97 não teve como objetivo gerar um benefício. Seu objetivo, na verdade, era coibir engenharias societárias para nela se enquadrarem. É o que se extrai de sua exposição de motivos, na qual resta patente a preocupação com circunstâncias semelhantes a que ora se enfrenta:” (grifo no original)

² Com as alterações introduzidas pela Lei n. 12.973/2014, o art. 20 do Decreto-lei n. 1.598/76 passou a contar com o seguinte dispositivo: “§ 3o O valor de que trata o inciso II do caput deverá ser baseado em laudo elaborado por perito independente que deverá ser protocolado na Secretaria da Receita Federal do Brasil ou cujo sumário deverá ser registrado em Cartório de Registro de Títulos e Documentos, até o último dia útil do 13o (décimo terceiro) mês subsequente ao da aquisição da participação”.

³ Vide Lei n. 12.973/2014 prevê, art. 22: "Art. 22. A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detinha participação societária adquirida com ágio por rentabilidade futura (goodwill) decorrente da aquisição de participação societária entre partes não dependentes, apurado segundo o disposto no inciso III do caput do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 , poderá excluir para fins de apuração do lucro real dos períodos de apuração subsequentes o saldo do referido ágio existente na contabilidade na data da aquisição da participação societária, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no máximo, para cada mês do período de apuração. (Vigência)"

A oposição da instância *a quo* acerca da dedutibilidade do ágio consiste na visão de que a JBS seria a real investidora/real adquirente (ao menos por ter incorporado o acervo da real adquirente Bertin), e que ela não teria unido seu acervo com o acervo patrimonial da investida Vigor Fábrica substancialmente, mas apenas formalmente, por meio da Vigor Alimentos, de maneira que não teria se processado a extinção por absorção patrimonial do investimento na Vigor Fábrica conforme demandariam os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, em virtude da subsistência da JBS (real investidora) como pessoa jurídica segregada do acervo da Vigor Fábrica.

Entretanto, não só inexiste na lei (9.532/97) a exigência de união da pessoa jurídica alcunhada de “real investidora” com a investida, como a própria JBS não seria a real investidora em questão. A “real investidora” seria a Bertin, mas nem por isso a fiscalização entendeu que o ágio teria sido extinto com a incorporação da Bertin pela JBS.

Ademais, a não incorporação da Vigor Fábrica diretamente pela JBS decorreu tanto de dificuldades operacionais, conforme já exposto no relatório, com também do interesse mercadologicamente justificável (notadamente tratando-se de Sociedade Anônima de Capital Aberto) de manter em pessoas jurídicas distintas negócios distintos: a incorporação da Bertin pela JBS uniu acervos dedicados ao mesmo ramo (a cadeia agroindustrial de proteína animal) enquanto que uma eventual incorporação da Vigor Fábrica “contaminaria” esse acervo com os riscos inerentes à cadeia agroindustrial de laticínios, o que poderia ser prejudicial tanto às sociedades em questão como também aos investidores no mercado acionário pela dificuldade de valoração de cada um desses negócios.

Também ficou claro que a Vigor Alimentos não era mera sociedade vazia e havia sido constituída em 03/11/2011, após a tentativa frustrada de incorporação da Vigor Fábrica pela JBS, e 12 meses antes da incorporação pela Vigor Fábrica.

E mais, a integralização do capital da Vigor Alimentos com as quotas da Vigor Fábrica conforme o valor patrimonial registrado na JBS não enseja a apuração de ganho de capital pela JBS. Eventual ganho de capital correspondente a todos e quaisquer sobrepreços pagos na aquisição da Vigor Fábrica tem como contribuintes os proprietários das ações da Vigor Fábrica quando de sua alienação para a Bertin (família Mansur), que ocorreu anos antes. Portanto, impertinente a alegação da Vigor Alimentos, de que a ausência de apuração de Ganho de Capital pela JBS corroboraria a impossibilidade de dedução do ágio legitimamente gerado anteriormente.

Verifico, portanto, impertinentes os óbices levantados pela autuação à dedução do ágio, razão pela qual dou provimento ao Recurso Voluntário.

11.2.2 – Intimação na pessoa do advogado

Pleiteia o contribuinte que as intimações pessoais sejam realizadas na pessoa de seu patrono.

O pedido, contudo, encontra óbice na Súmula CARF n.º 110, de aplicação vinculante aos membros deste Conselho, nos termos do art. 72 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015.

“Súmula CARF n.º 110

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo. (**Vinculante**, conforme [Portaria ME n.º 129](#) de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Acórdãos Precedentes:

1402-001.411, de 10/07/2013; 2401-003.400, de 19/02/2014; 2402-006.114, de 04/04/2018; 3302-004.864, de 25/10/2017; 3403-002.901, de 23/04/2014; 9101-003.049, de 10/08/2017.”

Assim, nego provimento ao pedido.

12 – Dispositivo

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso de Ofício para negar-lhe provimento e para conhecer do Recurso Voluntário para, no mérito, dar-lhe parcial provimento afastando as glosas de dedução das amortizações do ágio, mas negando o pleito de intimação na pessoa do advogado.

(documento assinado digitalmente)

Lucas Issa Halah

Declaração de Voto

Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque

O presente processo trata de lançamentos tributários decorrentes do fato de a empresa autuada VIGOR ALIMENTOS ter deduzido, na apuração do IRPJ e da CSLL, despesas com a amortização de ágio que não foi pago com o seu esforço econômico, mas sim transferidos de outra empresa do mesmo grupo econômico, a JBS. A fiscalização entendeu que houve dolo do

contribuinte, pelo que qualificou a multa de ofício e imputou responsabilidade ao diretor-presidente e aos membros do Conselho de Administração da empresa autuada.

A decisão recorrida manteve a exigência dos tributos, mas entendeu que não havia sido configurado o dolo do contribuinte, o que levou à exoneração da qualificação da multa de ofício. Considerando que o fundamento da imputação de responsabilidade foi o “dolo da empresa” e que esse dolo foi afastado no julgamento, a decisão recorrida também afastou a imputação de responsabilidade. Essa decisão deu ensejo ao presente recurso de ofício.

No presente julgamento, o Ilustre Relator negou provimento ao recurso de ofício, confirmando que não houve o dolo apontado pela fiscalização e confirmando que a ausência do dolo deve levar à exoneração da qualificação da multa de ofício e da imputação de responsabilidade tributária.

Em meu voto, eu acompanhei o voto do relator para negar provimento ao recurso de ofício, mas divergi de um de seus fundamentos para afastar a responsabilidade tributária, pelo que pedi a oportunidade de fazer a presente declaração, para que fique registrada nos autos.

A decisão recorrida adotou o entendimento de que a responsabilidade tributária pode ser imputada ao dirigente de uma empresa, nos termos do artigo 135 do CTN, quando este pratica uma infração legal, dolosa ou culposa, no exercício dessa administração. No voto do Ilustre Relator, este estabeleceu que essa imputação de responsabilidade exige a demonstração de que o administrador cometeu uma infração dolosa, afastando a possibilidade de imputação quando a infração do administrador é culposa, como seria na espécie.

Sobre esse fundamento adicional trazido pelo relator é que recai a minha divergência. De fato, o texto do artigo 135 do CTN exige apenas que o administrador cometa “atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos” e sabemos que uma infração de lei pode ter natureza dolosa ou culposa. O entendimento de que é necessária a demonstração de cometimento de infração legal dolosa do administrador, para disparar esse dispositivo, dá-se por uma interpretação restritiva da norma que, no meu entendimento, não possui razão de ser.

Entendo que a negligência, a imprudência ou a imperícia do administrador que, ao agir assim, comete uma infração legal no exercício da administração da empresa, atrai para a sua pessoa a responsabilidade tributária da empresa, da mesma forma quando a conduta do administrador é dolosa, nos termos do artigo 135 do CTN.

No presente julgamento, o Ilustre Relator deu provimento ao recurso voluntário, afastando a glosa das deduções da amortização do ágio, por entender que não há óbice para que o ágio, reconhecidamente legítimo para ser amortizado pela JBS, seja transferido para uma outra empresa do mesmo grupo, ainda que por meio da utilização de uma empresa veículo.

Em meu voto, eu divergi do voto do relator para negar provimento ao recurso voluntário, pelo que também pedi a oportunidade de fazer a presente declaração, para que fique registrada nos autos os meus fundamentos.

A questão tem como cenário jurídico o artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598/1977, combinados com os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1977. A interpretação literal dessas normas

autoriza afirmar que o ágio na aquisição de participação societária deve ser escriturado de forma segregada para que possa ser considerado na apuração de eventual ganho ou perda de capital por oportunidade da alienação ou liquidação do investimento. A exceção a essa regra ocorre quando a empresa investidora absorve o patrimônio da empresa da qual detém participação societária (e vice-versa), ocasião em que o ágio pode ser deduzido na apuração do lucro real.

Portanto, a amortização do ágio sem que haja a liquidação do bem adquirido é uma exceção à regra e o texto normativo que a estipula deve ser assim interpretado.

Na espécie, o ágio foi anotado quando a BERTIN S.A. adquiriu a GOUL PARTICIPAÇÕES LTDA. Em seguida, a JBS S.A. absorveu a BERTIN S.A. e anotou o ágio em seu benefício, o que foi reconhecido pela fiscalização. Contudo, é incontroverso o fato de que a VIGOR ALIMENTOS não absorveu o patrimônio da JBS S.A., ou vice-versa. Assim, não há situação fática que sustente a aplicação dos referidos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997.

O contribuinte defende a tese de que o direito à dedução do ágio anotado pela JBS S.A. teria sido transferido para a VIGOR ALIMENTOS. Todavia, não há previsão legal para essa alegada transferência. O contribuinte tenta dar uma interpretação deveras extensiva para o texto dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, o que não é permitido dentro da técnica da hermenêutica jurídica, quando a regra em tela tem natureza de exceção. Embora a vedação à interpretação extensiva de regras de exceção seja elementar na ciência jurídica, vou buscá-la em uma fonte jurisdicional, para tê-la em redobrada legitimidade, no caso, a decisão do REsp 853086/RS, relatada pela Ministra Denise Arruda, de cuja ementa transcrevo o seguinte excerto:

9. Ademais, relativamente à Lei 6.681/79, a qual estabeleceu ressalva à fiscalização dos médicos, cirurgiões-dentistas e farmacêuticos militares pelas Forças Armadas, saliente-se que, em se tratando de regra de exceção, torna-se inviável a utilização de exegese ampliada ou analógica. É inadequada a interpretação extensiva e a aplicação da analogia em relação a dispositivos infraconstitucionais que regulam situações excepcionais, porquanto enseja privilégio não previsto em lei.

10. "As disposições excepcionais são estabelecidas por motivos ou considerações particulares, contra outras normas jurídicas, ou contra o Direito comum; por isso não se estendem além dos casos e tempos que designam expressamente" (MAXIMILIANO, Carlos, ob. cit., pp. 225/227).

[...]

12. Por fim, ressalte-se que a Administração Pública, direta ou indireta, somente pode atuar dentro dos limites da lei, de maneira que a ausência de previsão legal há de ser interpretada como ausência de liberação para o exercício de poder jurídico. Desse modo, "em atendimento ao princípio da legalidade estrita, o administrador público, na sua atuação, está limitado aos balizamentos contidos na lei, sendo descabido imprimir interpretação extensiva ou restritivamente à norma, quando esta assim não permitir" (AgRg no REsp 809.259/RJ, Rei. Min. Laurita Vaz, DJe de 13.10.2008).

Além de não possuir previsão legal, a tese do recorrente esbarra em uma impossibilidade material, a ver.

O Código Civil Brasileiro, no seu artigo 997⁴, III, permite que o capital da sociedade empresária seja compreendido por qualquer espécie de bens, desde que suscetíveis de avaliação pecuniária. Esse dispositivo legal não menciona, mas é certo que a expressão "qualquer espécie de bens" não é absoluta, pois o bem indicado para compor o capital social de uma sociedade deve ser disponibilizado pelo seu proprietário e sabe-se que há bens indisponíveis, em razão de lei ou em razão de sua própria natureza. Na ciência jurídica, tais bens são denominados "fora de comércio".

Por exemplo, não se pode integralizar o capital de uma sociedade com um automóvel se ele tiver sido declarado indisponível por meio de uma decisão judicial. Também, por exemplo, não se pode fazer uma integralização de capital com o conhecimento em Direito detido pelo pretendido sócio, por ser impossível destacá-lo da pessoa que o detém. Nesses casos, a eventual cláusula contratual correspondente não teria validade jurídica.

Na espécie, não há dúvida de que as ações da VIGOR FÁBRICA são bens e podem ser alienados. Também não há dúvida de que o ágio é um bem, mas perquire-se se ele pode ser alienado. Para tanto, é necessário um aprofundamento quanto a sua natureza.

Saliente-se que aquilo que temos chamado aqui de "ágio" não é o recurso financeiro dado a mais do valor patrimonial das ações da VIGOR FÁBRICA, isso é apenas a sua medida. Tampouco é o registro contábil desse valor. O que temos chamado de "ágio" é uma expectativa de direito, oponível contra o Fisco, de pagar menos tributo no momento da alienação ou liquidação das ações da VIGOR FÁBRICA (artigo 33 do Decreto-Lei nº 1.598/1977) ou de pagar menos tributo se houver a absorção do patrimônio da VIGOR FÁBRICA pela sua adquirente (artigo 7º Lei nº 9.532/1997), ou o contrário (artigo 8º da mesma lei). Trata-se de uma expectativa, pois o direito, na verdade, somente surge quando atendidas as condições legais.

Em razão de ser criado por uma lei, em que são estipuladas condições para o seu exercício, o que temos chamado de "ágio" é um bem jurídico condicionado, ou seja, uma expectativa de direito que somente ganha concretude mediante o atendimento das condições estipuladas nas leis que a criou. Por ser oponível apenas contra o Fisco, o "ágio" é bem jurídico condicionado de natureza tributária.

Saliente-se, ainda, que as condições legais para o surgimento do direito subjetivo somente pode ocorrer uma única vez (artigo 33 do Decreto-Lei nº 1.598/1977) e somente pode haver a absorção de um patrimônio entre adquirente e adquirida apenas uma única vez. Assim, o "ágio" é um bem que se exaure no momento em que surge.

Em resumo, o "ágio" é uma expectativa de direito condiciona que se exaure no momento de sua realização e, sendo assim, é um bem indisponível, pela sua própria natureza, não sendo apto a integralizar capital social subscrito.

Em razão dessa sua natureza, as normas contábeis brasileiras determinam que o registro do "ágio" com fundamento em expectativa de rentabilidade futura seja escriturado como

⁴ Art. 997. A sociedade constitui-se mediante contrato escrito, particular ou público, que, além de cláusulas estipuladas pelas partes, mencionará:
III - capital da sociedade, expresso em moeda corrente, podendo compreender qualquer espécie de bens, suscetíveis de avaliação pecuniária;

um "ativo fiscal diferido", nos termos dos itens 5 e 32A do Pronunciamento Técnico CPC 32, do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que trata dos Tributos sobre o Lucro, *verbis*:

5. Os seguintes termos são utilizados neste Pronunciamento com os significados especificados:

[...]

Ativo fiscal diferido é o valor do tributo sobre o lucro recuperável em período futuro relacionado a:

- (a) diferenças temporárias dedutíveis;
- (b) compensação futura de prejuízos fiscais não utilizados; e
- (c) compensação futura de créditos fiscais não utilizados.

[...]

32 A. Se o valor contábil do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) que surgir de combinação de negócios for menor do que a sua base fiscal, a diferença dá margem a ativo fiscal diferido. O ativo fiscal diferido advindo do reconhecimento inicial do ágio será reconhecido como parte da contabilização de combinação de negócios na medida em que for provável que estará disponível lucro tributável contra o qual a diferença temporária dedutível poderá ser utilizada.

A fiscalização admitiu que a JBS S.A. era titular do "ágio". Mas é inquestionável o fato de que nunca houve absorção patrimonial entre as entidades JBS S.A. e VIGOR ALIMENTOS, o que implica dizer que a VIGOR ALIMENTOS nunca adquiriu o direito de reduzir o pagamento de tributos em razão do artigo 7º Lei nº 9.532/1997.

Portando, a VIGOR ALIMENTOS não pode deduzir as correspondentes amortizações.

Com esses fundamentos, voto por negar provimento ao recurso de ofício e ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque