



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10166.730408/2017-27</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1301-007.959 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	26 de novembro de 2025
<b>RECURSO</b>	EMBARGOS
<b>EMBARGANTE</b>	MCL EMPREENDIMENTOS E NEGOCIOS LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

Tratando-se de tributos sujeitos a lançamento por homologação, com declaração e recolhimento parciais, e ausente prova de fraude, dolo ou simulação, deve ser aplicada a contagem do prazo decadencial do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

ILEGITIMIDADE PASSIVA. GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA.

Exigência de ganho de capital na alienação de participação societária feita por Fundo de Investimento em Participações (FIP). Infração imputada a pessoa jurídica que não praticou o fato gerador. Ausência de legitimidade passiva.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, na parte admitida dos Embargos, em dar-lhe provimento, com efeitos infringentes, para que: (i) por maioria de votos, seja declarada a ilegitimidade passiva da Embargante MCL Empreendimentos, vencidos os Conselheiros Iágaro Jung Martins e Luis Angelo Carneiro Baptista, que rejeitavam a preliminar; e (ii) por unanimidade de votos, sejam canceladas as exigências de IRPJ e CSLL apurados no regime do lucro presumido, relativas ao segundo e ao terceiro trimestres do ano-calendário de 2012, em função da decadência.

*Assinado Digitalmente*

**Eduardo Monteiro Cardoso** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Rafael Taranto Malheiros** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Iagaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Luis Angelo Carneiro Baptista, Eduarda Lacerda Kanieski, Eduardo Monteiro Cardoso, Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

## RELATÓRIO

1. Trata-se de Embargos de Declaração opostos por MCL EMPREENDIMENTOS E NEGÓCIOS LTDA. (fls. 3.752/3.780) e MARIO CELSO LOPES (fls. 3.783/3.785) em face do Acórdão nº 1301-006.295 (fls. 3.579/3.634), que julgou parcialmente procedentes os Recursos Voluntários interpostos, nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, rejeitar a preliminar de erro na sujeição passiva, vencidos os conselheiros Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic e Eduardo Monteiro Cardoso. No mérito, 1) por maioria, negar provimento ao recurso quanto à tributação do ganho de capital na alienação, vencidos o relator (José Eduardo Dornelas Souza) e o conselheiro Marcelo José Luz de Macedo; 2) por maioria, afastar a incidência da multa qualificada, vencido o conselheiro Lizandro Rodrigues de Souza Rodrigues de Souza; 3) por voto de qualidade, manter a multa isolada, vencidos o Relator e os conselheiros Marcelo José Luz de Macedo, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic e Eduardo Monteiro Cardoso; 4) em relação à sujeição passiva, por maioria, excluir a Sra. Juçara Eliane Storti Correa Lopes, vencido o conselheiro Lizandro Rodrigues de Souza Rodrigues de Souza; 5) por maioria, manter o Sr. Mário Celso Lopes, vencido o relator; 6) em relação às demais empresas, por maioria, excluí-las do polo passivo, vencidos os conselheiros Iágaro Jung Martins, Lizandro Rodrigues de Souza Rodrigues de Souza e Rafael Taranto Malheiros. Designada para redigir o voto vencedor Giovana Paiva.

2. Referido acórdão embargado foi ementado da seguinte forma:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

PRELIMINAR. ILEGITIMIDADE PASSIVA. INEXISTÊNCIA. SUJEITO PASSIVO. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL. MARCO NORMATIVO.

Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo e diz-se contribuinte quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador. A definição legal de sujeito passivo contribuinte é o marco normativo que orienta o trabalho de auditoria fiscal para a correta identificação no caso concreto da pessoa que deva ser submetida à imputação por meio do lançamento. Inexiste fundamento jurídico na argumentação que pretende invalidar a eleição do sujeito passivo estampada no lançamento valendo-se exclusivamente de critério temporal.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ADMINISTRADORES. VIOLAÇÃO À LEI. FRAUDE. SOLIDARIEDADE.

Configura hipótese de responsabilidade tributária solidária a comprovação de prática de ato em violação à lei, mediante fraude, pelas pessoas físicas administradoras de grupo econômico de fato.

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ. GANHOS DE CAPITAL. FALTA DE APURAÇÃO. OMISSÃO DE RECEITA NÃO OPERACIONAL.

Fundo de Investimento em Participações utilizado indevidamente por grupo econômico de fato como instrumento de alienação de participações societárias com propósito exclusivo de impedir a ocorrência do fato gerador de obrigação tributária principal. Ganho de Capital decorrente da alienação pertence ao real alienante. Resultado reconhecido nos termos do acordo de vontades que promoveu a transferência da participação societária.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA MENSAL. APLICAÇÃO APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO-CALENDÁRIO. POSSIBILIDADE.

A multa isolada pune o contribuinte que não observa a obrigação legal de antecipar o tributo sobre a base estimada ou levantar o balanço de suspensão, logo, conduta diferente daquela punível com a multa de ofício proporcional, a qual é devida pela ofensa ao direito subjetivo de crédito da Fazenda Nacional. Nesse contexto, é possível a cobrança da multa isolada ainda que o lançamento ocorra após o encerramento do ano-calendário.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA MENSAL. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO DE 75%. POSSIBILIDADE.

A multa isolada pune o contribuinte que não observa a obrigação legal de antecipar o tributo sobre a base estimada ou levantar o balanço de suspensão, logo, conduta diferente daquela punível com a multa de ofício proporcional, a qual é devida pela ofensa ao direito subjetivo de crédito da Fazenda Nacional.

MULTA DE OFÍCIO. CIRCUNSTÂNCIA QUALIFICATIVA. FRAUDE. NÃO COMPROVADA Não comprovada a fraude, impõe-se a redução do da multa de ofício para o percentual de 75%.

Autos de Infração Decorrentes

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. IRPJ. MATÉRIA FÁTICA IDÊNTICA. RELAÇÃO DE CAUSA E EFEITO.

Em se tratando de matéria fática idêntica àquela que serviu de base para o lançamento do Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica, devem ser estendidas as conclusões advindas da apreciação daquele lançamento ao relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, em razão da relação de causa e efeito advindas dos mesmos fatos geradores e elementos probantes.

3. Os recursos foram objeto de Despachos de Admissibilidade pela Ilma. Presidência desta Turma Ordinária. Com relação aos Embargos de Declaração da contribuinte MCL EMPREENDIMENTOS, decidiu-se por sua admissão parcial (fls. 4.150/4.165), para submeter a este colegiado as “alegações de omissão de que tratam os itens (i), (ii), (iii) e (iv) do recurso”, os quais foram sintetizados nas razões recursais da seguinte forma:

(i) há clara contradição entre ementa e voto vencedor; enquanto a ementa afirma que inexistiria fundamento jurídico na argumentação do recurso voluntário que pretendia invalidar a eleição do sujeito passivo nos lançamentos de IRPJ, CSLL e multas isoladas, supostamente valendo-se exclusivamente de critério temporal; de outro lado, o voto vencedor, de forma contraditória, não realiza qualquer análise sobre a fundamentação jurídica do recurso voluntário acerca da ilegitimidade passiva, sequer mencionando que supostamente a Embargante teria se valido exclusivamente de critério temporal (que tampouco foi examinado), mas aponta, de forma superficial, que a conclusão pela rejeição da preliminar de ilegitimidade se basearia em constatação que teria partido “dos fatos narrados” (às fls. 3579);

(ii) há obscuridade no v. acórdão ora embargado, especificamente na ementa, quando esta afirma que inexistiria fundamento jurídico na argumentação do recurso voluntário que pretendia invalidar a eleição do sujeito passivo nos lançamentos de IRPJ, CSLL e multas isoladas, valendo-se exclusivamente de critério temporal. Com efeito, a ora Embargante não se valeu, de forma exclusiva, de critério temporal, diferentemente do que consta da ementa. Pelo contrário, a partir das fls. 2753 até às fls. 2785, a ora Embargante demonstra, em seu recurso voluntário, diversos fundamentos que resultam na conclusão pela sua ilegitimidade para figurar como sujeito passivo das autuações. São eles:

(ii.a) validade jurídica e propósito comercial da cisão parcial da MCL (i.e., segregação das atividades imobiliárias e de celulose e reflorestamento, inclusive em razão de expectativa de financiamento de construção de planta de celulose pelo BNDES, indicada pela carta desta instituição às fls. 2327), cujo acervo líquido foi absorvido pela MJ, ambas – ora Embargante e MJ – detidas pelo Sr. Mário Celso e Sra. Juçara. Em outras palavras, o Sr. Mário Celso e Sra. Juçara constituíram a MJ, que recebeu acervo líquido da

Embargante/MCL em cisão parcial, não tendo a MJ, por um segundo sequer, sido detida pela Embargante/MCL;

(ii.b) o fato de que a própria MJ, para levantar recursos para investir na construção da planta da Eldorado, vendeu, em dezembro de 2010, ações da Eldorado (fls. 2313 e seguintes) e as tributou, tendo personalidade jurídica própria, com sócios, que não poderia ser afastada;

(ii.c) impossibilidade jurídica de a Embargante/MCL alienar a MJ, eis que a Embargante/MCL jamais foi proprietária ou titular da participação societária da MJ. Os Srs. Mário Celso e Juçara constituíram a MJ, em julho de 2010 (fls. 93 e seguintes), para absorver o acervo líquido cindido da ora Embargante. O voto vencido prolatado pelo Conselheiro Dornelas Souza, que corretamente reconheceu a ilegitimidade da Embargante, bem afirmou, às fls. 3612, “Embora a MJ tenha sido constituída pelos mesmos sócios da empresa Recorrente/MCL, é pessoa jurídica distinta desta última, com obrigações igualmente distintas, inclusive tributárias. É bem verdade que a MJ, em sua constituição, recebeu acervo líquido destacado do patrimônio da Recorrente/MCL em cisão parcial, porém, apenas seus sócios, o Sr. Celso e a Sra. Juçara, possuíam o direito de propriedade sobre as ações da MJ, em consequência da extinção de participação correspondente na Recorrente/MCL. Ou seja, sob o ponto de vista formal, a MCL nunca foi proprietária ou detentora de qualquer direito sobre as ações da MJ e, por isso, não poderia dispor das mesmas, nem aliená-las”. Apesar disso tudo, a ementa do v. acórdão afirma que a argumentação de ilegitimidade teria se valido de forma exclusiva do critério temporal, sendo clara a obscuridade incorrida;

(ii.d) a ora Embargante/MCL não foi quem deliberou pela cisão parcial, sendo, na realidade, seu objeto. Ou seja, a Embargante foi objeto da cisão parcial (elemento passivo), tendo seus sócios Mário Celso e Juçara, esses sim, atuado e deliberado pela aprovação de tal cisão parcial. Em outras palavras, a Embargante/MCL não teve qualquer atuação que permitisse conclusão jurídica de que ela seria contribuinte do IRPJ e CSLL na venda da MJ em discussão, questão essa tampouco enfrentada pela ementa (nem pelo voto vencedor);

(ii.e) não há nada nos autos do presente processo administrativo, nenhuma prova, indício ou elemento que possa ser considerado um início de prova no sentido de que a venda da MJ para o comprador J&F em julho de 2012 teria sido acordada pela Embargante/MCL em julho de 2010, quando da cisão parcial (ou seja, dois anos antes da venda, da qual decorre o ganho de capital objeto das autuações) (argumento às fls. 2784). Como exposto no voluntário, o ônus da prova era da fiscalização, que não se desincumbiu do mesmo;

(ii.f) toda fundamentação acima constou do tópico “IV – Ilegitimidade Passiva da Recorrente/MCL” (fls. 2753 e seguintes), e de seus subtópicos “IV.A. Justificações da Cisão Parcial” (fls. 2756), “IV.B Impossibilidade Jurídica de Alienação da MJ pela Recorrente. Impossibilidade de Atribuição à Recorrente de Ganhos de Capital na venda da MJ. Erro na Eleição do Sujeito Passivo) (fls. 2768); “IV.C Sujeitos Ativos (Agentes) da Cisão Parcial: Sócios Sr. Mário Celso e Sra. Juçara. Objeto da Cisão Parcial: Recorrente/MCL” (fls. 2774); “IV.D Técnica de Desconsideração (ou Interpretação) Inconsistente. Dois Pesos para Critério Temporal” (fls. 2780);

(iii) há omissão no Voto Vencedor do v. acórdão de fls. ora embargado, que deixou de considerar que a C. Turma também divergiu em relação à ilegitimidade passiva e, conseqüentemente, não realiza qualquer análise sobre a fundamentação jurídica do recurso voluntário acerca de tal tema, bem como dos fundamentos do voto vencido que acolhiam a ilegitimidade passiva, deixando de enfrentar os argumentos do recurso voluntário sobre a questão da ilegitimidade objeto dos itens (ii.a) a (ii.e) acima, cujo tópico e subtópicos respectivos no recurso foram identificados acima no item (ii.f);

(iv) tendo em vista o afastamento da multa qualificada em virtude do reconhecimento de inexistência de fraude, o v. acórdão incorre em omissão por deixar de analisar e aplicar a decadência aos lançamentos fiscais, que, por ser matéria de ordem pública e passível de ser suscitada até mesmo de ofício pelo relator, deixou de ser enfrentada. A decadência decorre da aplicação do art. 150, §4º do CTN, uma vez que entre a data (i) dos fatos geradores de IRPJ e CSLL do 2º e 3º trimestres do ano de 2012, ocorridos em 30.06.2012 e 30.09.2012 respectivamente (vide fls. 2139, 2140 e 2142; e 2168, 2170 e 2171) nos quais a Embargante/MCL apurou e recolheu os tributos pelo regime do lucro presumido; e (ii) de ciência dos autos de infração em 01.11.2017 (fls. 2183), passaram-se mais do que cinco anos;

4. Veja-se que os pontos mencionados dizem respeito, fundamentalmente, à ilegitimidade passiva da contribuinte e à alegação de decadência. No caso da ilegitimidade passiva, o Despacho de Admissibilidade consignou o seguinte:

Em análise ao inteiro teor do Acórdão recorrido, entendo que assiste razão à Embargante em relação à existência do apontado vício. A bem da verdade, há uma omissão no voto vencedor, que deixou de se manifestar sobre a preliminar de ilegitimidade passiva expressamente acolhida no voto vencido.

Em síntese, o que ocorreu foi o seguinte. A 5ª Turma da DRJ/Salvador rejeitou a preliminar de ilegitimidade passiva aduzida na Impugnação ao lançamento, e sintetizou na ementa da decisão de primeira instância o entendimento que prevaleceu naquela oportunidade e que acabou sendo reproduzido na ementa do Acórdão embargado. Essa circunstância se revela, na decisão ora embargada, da seguinte forma: [...]

Como se nota no excerto acima reproduzido, a parte específica da ementa do Acórdão de primeira instância referente à preliminar de ilegitimidade passiva foi reproduzida *ipsis litteris* no Acórdão embargado.

Todavia, **no voto vencedor do Acórdão embargado a preliminar de ilegitimidade passiva não foi apreciada**, a despeito de ter sido expressamente acolhida no voto vencido, conforme resta claro nos excertos abaixo reproduzidos, deixando de lado todo o detalhamento dos argumentos e focando apenas na evidenciação do vício ora apontado pela Embargante: [...]

Conforme resta claro nas transcrições acima, o i. Relator foi vencido na parte de seu voto em que acolheu a preliminar de ilegitimidade passiva, mas **a matéria não foi objeto de apreciação no voto vencedor**. Dessa forma, muito embora a reprodução de ementa do Acórdão da DRJ tenha levado a Embargante a concluir que se trata de uma contradição e/ou obscuridade, em verdade, tudo decorre da omissão constatada na decisão embargada.

Para que não reste dúvida em relação ao fato de que a preliminar de ilegitimidade passiva não foi objeto de apreciação no voto vencedor, cumpre destacar que, na parte dispositiva da decisão embargada, todas as matérias apreciadas no voto vencedor encontram-se integralmente contidas na proclamação do resultado quanto ao mérito do litígio: [...]

Por fim, cumpre ainda destacar que, na parte da proclamação do resultado referente à preliminar de ilegitimidade passiva, o i. Relator José Eduardo Dornelas Souza não se encontra relacionado entre os conselheiros que restaram vencidos.

Ante o exposto, admito os presentes Embargos de Declaração, no ponto, para que seja sanado o vício acima identificado.

5. A respeito da decadência, o Despacho destacou que “[...] no Acórdão embargado somente consta a informação que a matéria contou com um capítulo específico na Impugnação ao lançamento, e que foi apreciada pelo órgão julgador de primeira instância, restando a conclusão gravada na ementa da decisão da DRJ nos seguintes termos: [...]”. Porém, com o afastamento da exasperação da multa de ofício, “[...] o tema da decadência deveria ter sido recuperado”, razão pela qual os Embargos de Declaração também foram admitidos neste ponto.

6. Com razões semelhantes, tais pontos – ilegitimidade passiva da contribuinte e decadência – também levaram à admissão parcial (fls. 4.166/4.175) dos Embargos de Declaração do responsável MARIO CELSO LOPES.

7. Os demais pontos levantados pelos Embargantes foram rejeitados em caráter definitivo pelos Despachos proferidos, razão pela qual não podem ser conhecidos, por aplicação do art. 116, § 3º, do RICARF. Cabe a esta Turma Ordinária, portanto, manifestar-se a respeito dos vícios apontados e admitidos pela Ilma. Presidência.

8. É o relatório.

**VOTO**

Conselheiro **Eduardo Monteiro Cardoso**, Relator.

9. Os pressupostos de admissibilidade dos Embargos de Declaração já foram devidamente analisados nos Despachos de Admissibilidade proferidos pela Presidência desta Turma Ordinária (fls. 4.150/4.175), oportunidade em que houve o reconhecimento da sua tempestividade e da presença dos vícios apontados pelos Embargantes. Assim, conheço dos recursos.

10. Como relatado, os Embargos de Declaração foram admitidos parcialmente, tão somente a respeito de dois pontos levantados pelos Embargantes: *ilegitimidade passiva da contribuinte* e *decadência*. Passo a analisar, a seguir, a configuração dos vícios apontados.

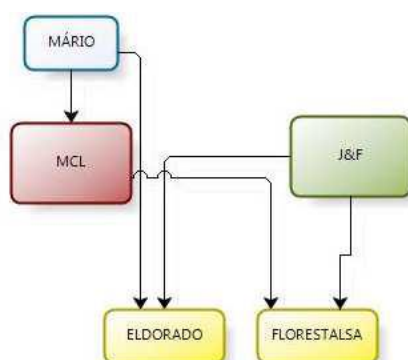
### I. Ilegitimidade passiva da contribuinte MCL EMPREENDIMENTOS

#### I.1. SÍNTESE DA OPERAÇÃO IDENTIFICADA PELA FISCALIZAÇÃO

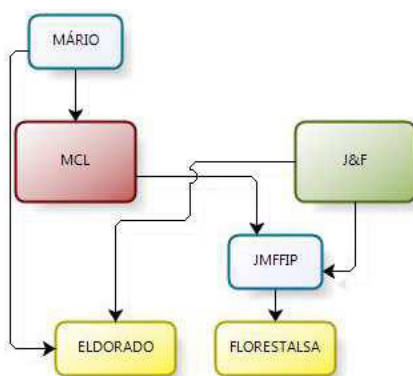
11. Como bem consignado nos Despachos de Admissibilidade, não houve manifestação no voto vencedor a respeito da preliminar de ilegitimidade passiva da contribuinte MCL EMPREENDIMENTOS. Tendo em vista que o acolhimento ou não dessa preliminar está vinculada aos fatos identificados pela Fiscalização e que deram suporte ao lançamento de ofício, passo a sintetizar os principais elementos envolvidos.

12. Basicamente, a Fiscalização voltou-se à alienação da participação Eldorado Brasil Celulose S/A (“Eldorado”) para a J&F Investimentos S/A (“J&F”), por meio do MCL Fundo de Investimento em Participações (“MCLFIP”). O TVF faz considerações a respeito das transações ocorridas envolvidas na operação, destacando as seguintes etapas:

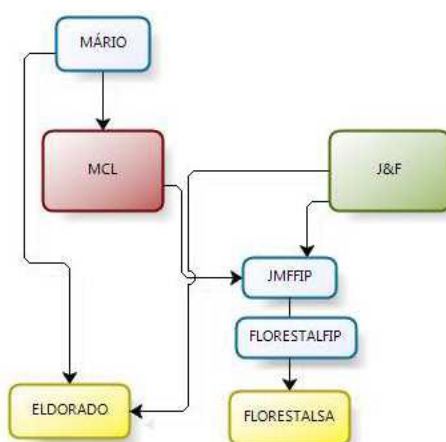
- (i) Antes de agosto/2009, a composição acionária referente ao controle da Florestal Brasil S/A e da Eldorado era a seguinte:



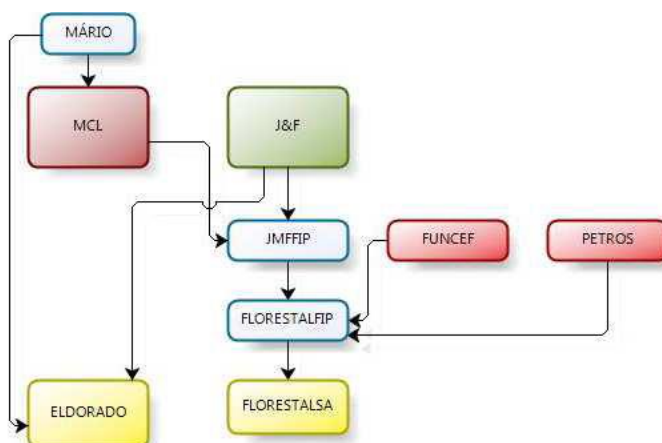
- (ii) Em agosto/2009, a MCL e a J&F integralizaram cotas no Fundo de Investimento em Cotas de Fundos de Investimento em Participações (“JMFFIP”) com ações da FlorestalSA:



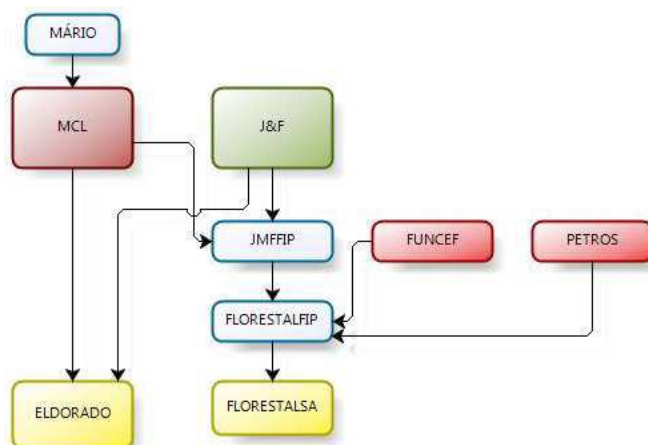
- (iii) Em setembro/2009, o JMFFIP integralizou cotas no Florestal Fundo de Investimento em Participações (“FlorestalFIP”) com as ações da Florestal:



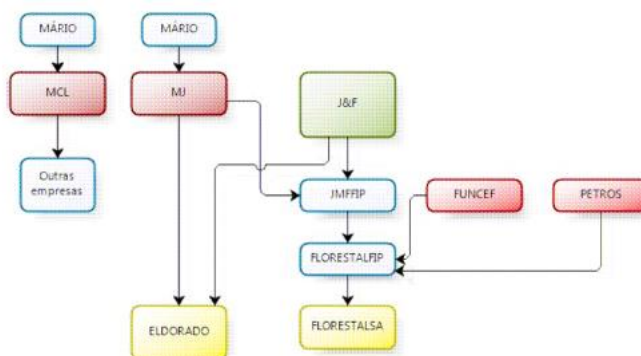
- (iv) Em setembro/2009 e outubro/2009, a Funcef e a Petros integralizaram parcela do investimento acordado de R\$ 544.500.000,00 para a Florestalsa via FlorestalFIP, tornando-se indiretamente sócios da primeira:



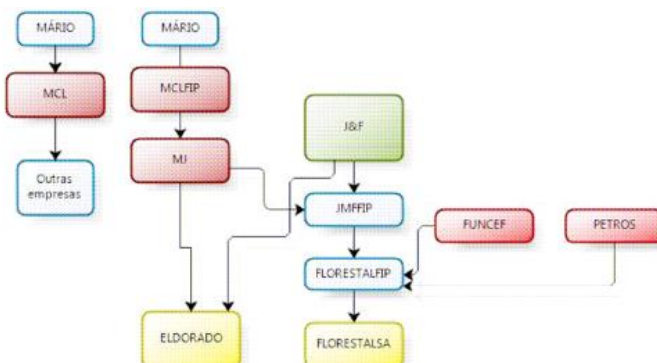
- (v) Em abril/2010, Mário Celso Lopes transferiu a sua participação na Eldorado para a MCL por meio de integralização de capital:



- (vi) Em 30/06/2010, a MCL realizou cisão do seu patrimônio, vertendo para a MJ a participação societária na Eldorado e quotas do JMFFIP, o qual detinha indiretamente participação na FlorestalSA via FlorestalFIP:



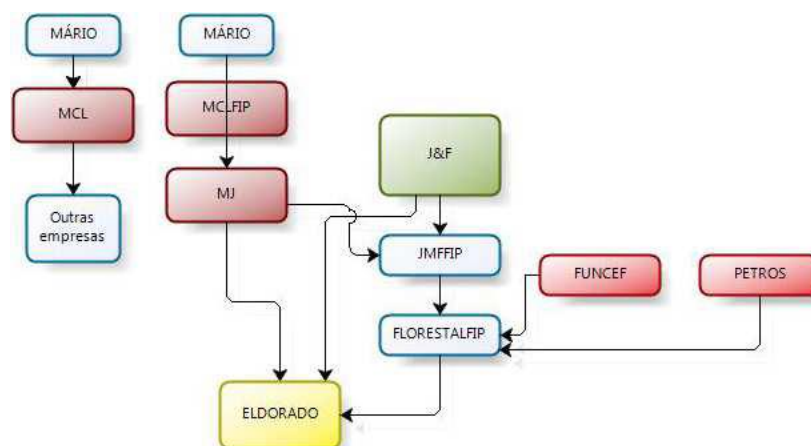
- (vii) Em 26/08/2010, dois dias após aporte financeiro de R\$ 368.500,00 efetuados pelos fundos de pensão no FlorestalFIP, foi constituído o MCLFIP, oportunidade em que houve a integralização com as ações da MJ, resultando na seguinte organização societária:



- (viii) Neste momento, a Fiscalização consignou que “[...] desde a sua constituição até a alienação da MJ (25% da Eldorado) para a J&F, a única participação acionária contida na carteira de investimentos do MCLFIP foram as ações da MJ. Somente após a citada alienação é que o MCLFIP passou a ter na carteira duas participações acionárias de empresas do grupo MCL: MCLSA e CRPE, as quais foram utilizadas

para repassar o dinheiro obtido na referida alienação para a MCL e outras empresas do grupo MCL”;

- (ix) Em agosto/2011, dois anos após a aprovação do investimento dos fundos de pensão na FlorestalSA, foi aprovada a incorporação desta última pela Eldorado, que se deu em 30/11/2011:



13. A Fiscalização citou a sincronia entre as operações e a venda da MJ (25% da Eldorado) pelo MCLFIP logo após a incorporação da Florestal pela Eldorado, em maio/2012. Destacou que a “[...] aquisição do total das ações da MJ pela J&F e, conseqüentemente, direta e indiretamente 25% da Eldorado, ocorreu por meio das seguintes transações”:

- Transação de 05/07/2012 - MCLFIP aliena 20% da MJ para Mário Celso Lopes
- Transação de 06/07/2012 - Mário Celso Lopes vende 20% da MJ para J&F
- Transação de 07/07/2012 - MCLFIP vende 80% da MJ para J&F

14. Ao final, o TVF conclui que o MCLFIP “[...] funcionou como uma espécie de ‘Fundo-Veículo’ utilizado pelo verdadeiro vendedor, a MCL, para alienar as ações da MJ (proprietária de 25% da Eldorado) aos compradores, J&F com propósito de impedir a ocorrência do fato gerador do IRPJ e da CSLL, uma vez que a venda direta das ações da MJ pela MCL, uma sociedade empresária, ensejaria apuração de ganho de capital nesta última.” Deste modo, os resultados auferidos pela alienação da MJ pertenceriam à MCL, que seria a “verdadeira alienante”.

15. É importante destacar que a Fiscalização fez considerações no TVF para tentar justificar a caracterização da MCL como alienante das ações da MJ, nos seguintes termos:

67. Portanto, dessa confusão contratual imperante nessa relação negocial complexa e vultosa de R\$ 300.000.000,00, constata-se que a MCL foi a alienante das ações da MJ, pois:

- A MCL anuiu, consentiu, deu permissão para a venda da MJ para J&F;
- A MCL detinha os ativos, as participações na Eldorado, os quais, por meio de sua cisão, ocorrida apenas formalmente, foram utilizados na constituição da MJ e que foram vendidos para a J&F;

- A MJ era patrimonial e financeiramente controlada pela MCL, pois na escrituração contábil da MCL havia contas de Débitos de Sócios, Empréstimos a Coligadas e Controladas e Empréstimos Mútuos especificadas para a MJ;
- Uma venda de R\$ 300.000.000,00 tecida por um simples acordo verbal com antecipação de R\$ 60.000.000,00 depositados não na conta do vendedor formal, mas na conta do interveniente e anuente, o verdadeiro alienante, a MCL;
- A MCL recebeu da J&F em 16/05 e 14/06 de 2012, 50.000.000,00 (cinquenta milhões de reais) e R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais), respectivamente, antes da autorização dos cotista, por meio de assembléia ocorrida em 27/06/2012, para a alienação das ações da MJ;
- Nessa alienação, a MCL se obrigou a vender parte de seu patrimônio e caso não o vendesse deveria encerrar as atividades referentes às que estavam sendo alienadas, sob pena de responsabilidade por perdas, danos e lucros cessantes;
- A MCL ficou impedida de fazer concorrência com o adquirente, durante 10 anos. Um prazo além do preconizado no código civil;
- A MCL, em 2012, recebeu R\$ 100.000.000,00, por intermédio de integralizações com a MCLSA, os quais foram originados da alienação da MJ e integralizados pelo MCLFIP na MCLSA, conforme será detalhado no tópico 3.3 Do pós-venda;
- A MCL também recebeu recursos oriundos da alienação da MJ, por meio de empréstimos e de AFAC da MCLSA, conforme será detalhado no tópico 3.3 Do pós-venda.

16. Feitos esses esclarecimentos iniciais a respeito da operação sob análise, passo a tratar da presença dos vícios apontados pelos Embargantes.

#### I.2. OMISSÃO A RESPEITO DA ILEGITIMIDADE PASSIVA NO VOTO VENCEDOR

17. A preliminar de ilegitimidade passiva foi citada na ementa do acórdão embargado, nos mesmos termos em que constou no acórdão proferido pela DRJ (fls. 2.631/2.734):

PRELIMINAR. ILEGITIMIDADE PASSIVA. INEXISTÊNCIA. SUJEITO PASSIVO. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL. MARCO NORMATIVO.

Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo e diz-se contribuinte quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador. A definição legal de sujeito passivo contribuinte é o marco normativo que orienta o trabalho de auditoria fiscal para a correta identificação no caso concreto da pessoa que deva ser submetida à imputação por meio do lançamento. Inexiste fundamento jurídico na argumentação que pretende invalidar a eleição do sujeito passivo estampada no lançamento valendo-se exclusivamente de critério temporal.

18. Com efeito, tal preliminar foi expressamente analisada pelo voto vencido (fls. 3.610/3.613), mas não houve manifestação *expressa* a respeito pelo voto vencedor, que se limitou a fazer alusão ao fato de que a MCL teria sido a “verdadeira alienante da MJ”, sem tecer considerações específicas a respeito dos argumentos apresentados pelos Embargantes que descaracterizariam essa condição. Diante desse cenário, restou verificada a omissão no acórdão recorrido a respeito da apreciação da preliminar, vício este que originou também a contradição e a obscuridade mencionada pelos Embargantes, em função da reprodução da ementa consignada pela DRJ. Passo, então, a analisar tal preliminar, a fim de suprir o vício identificado.

19. A Embargante MCL EMPREENDIMENTOS suscitou, em suas razões recursais (fls. 2.753), a sua ilegitimidade passiva. No julgamento que resultou no acórdão embargado, concordei integralmente com as razões apresentadas pelo Ilmo. Relator para o acolhimento da preliminar, que analisou a questão da seguinte forma:

#### **Da Preliminar: Ilegitimidade Passiva da Empresa Autuada**

O primeiro ponto indicado pelo Contribuinte Recorrente diz respeito à ilegitimidade passiva da MCL Empreendimentos para figurar como sujeito passivo do IRPJ e CSLL exigidos por meio das autuações questionadas, pois segundo a fiscalização, a MCL Empreendimentos, conjuntamente como o Grupo MCL, perpetrou uma sequência de operações societárias visando: 1. Transferir a participação direta e indireta na Eldorado, via MJ Participações, para a MCL Fundo de Investimento em Participações; 2. Vender essa participação a J&F Investimento, por intermédio da MCLFIP, pois o ganho de capital apurado na venda desses ativos pelo MCLFIP não são tributados; 3. Aplicar os recursos obtidos na citada venda nas empresas do Grupo MCL, por meio de aquisições, integralizações, mútuos e adiantamentos para futuro aumento de capital (AFAC).

O acórdão recorrido ratifica a apontada identificação do sujeito passivo, aduzindo que constatações firmadas em planejamento tributário abusivo, como ocorre no caso ora analisado, não se reduz ao exercício de retroceder à exaustão na titularidade das ações, mas identificar exatamente qual (ou quais) dos agentes, que atuaram nos diversos negócios realizados, efetivamente executaram no plano material (fato imponível) as ações hipoteticamente previstas e, no caso, dentro dessa ótica, entendeu restar caracterizado que a MCL Empreendimentos participou, quase à exaustão, nos negócios objeto da tributação questionada, destacando, dentre eles, o relato da Autoridade Tributária que demonstrou a existência de relação negocial completa e vultosa (trezentos milhões), indicativa da correta imputação de sujeito passivo na figura do real alienante das ações da MJ participações, a saber:

- A MCL anuiu, consentiu, deu permissão para a venda da MJ para J&F;

- A MCL detinha os ativos, as participações na Eldorado, os quais, por meio de sua cisão, ocorrida apenas formalmente, foram utilizados na constituição da MJ e que foram vendidos para a J&F;

- A MJ era patrimonial e financeiramente controlada pela MCL, pois na escrituração contábil da MCL havia contas de Débitos de Sócios, Empréstimos a Coligadas e Controladas e empréstimos Mútuos especificadas para a MJ;
- Uma venda de R\$ 300.000.000,00 (trezentos milhões de reais) tecida por um simples acordo verbal com antecipação de R\$ 60.000.000,00 (sessenta milhões de reais) depositados não na conta do vendedor formal, mas na conta do interveniente e anuente, o verdadeiro alienante, a MCL;
- A MCL recebeu da J&F em 16/05 e 14/06 de 2012, 50.000.000,00 (cinquenta milhões de reais) e R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais), respectivamente, antes da autorização dos cotistas, por meio de assembleia ocorrida em 27/06/2012, para a alienação das ações da MJ;
- Nessa alienação, a MCL se obrigou a vender parte de seu patrimônio e caso não o vendesse deveria encerrar as atividades referentes às que estavam sendo alienadas, - A MCL ficou impedida de fazer concorrência com o adquirente, durante 10 anos. Um prazo além do preconizado no Código Civil;
- A MCL, em, 2012, recebeu R\$ 100.000.000,00 (cem milhões), por intermédio de integralizações com a MCLSA, os quais foram originados da alienação da MJ e integralizados pelo MCLFIP na MCLSA, conforme será detalhado no tópico 3.3 Do pós-venda;
- A MCL também recebeu recursos oriundos da alienação da MJ, por meio de empréstimos e de AFAC da MCLSA, conforme será detalhado no tópico 3.3 Do pós-venda.

Assim, conclui, ao contrário do que sustenta a recorrente, de que a autuação amolda-se ao conceito de sujeito passivo contribuinte à luz da hipótese de incidência invocada.

Pois bem.

Conforme já dito, a acusação (principal) é de que a Recorrente/MCL seria a real alienante das ações da MJ Participações na operação de venda aos compradores J&F, vindo a utilizar a empresa MCLFIP como um “fundo-veículo” para omitir receita não operacional decorrente do ganho de capital resultante da operação, incorrendo, assim, da prática de simulação. Em decorrência, foi lhe imputada os tributos incidentes sobre o suposto ganho de capital obtido da operação.

Por sua vez, sinteticamente, a Recorrente reclama que a autoridade lançadora incorreu em erro na eleição da sujeição passiva, pois jamais foi titular, proprietária, possuidora ou detentora de qualquer direito da MJ vendido à J&F. Explica que a MJ foi constituída, em julho de 2010, pelos sócios Srs. Mário Celso e Juçara, para absorver o acervo líquido cindido da MCL, mas nunca foi ativo da MCL, havendo, inclusive, um lapso temporal significativo **de dois anos** entre a cisão parcial da Recorrente/MCL com a constituição da MJ, e a venda da MJ para a J&F. Ou seja, enquanto a cisão foi implementada **em julho de 2010** pelos sócios

da Recorrente/MCL, a venda da MJ apenas foi realizada para a J&F **em julho de 2012**. Ao final, pugna pelo provimento do seu recurso para que seja decretada a nulidade dos autos de infração em questão, por erro de eleição do sujeito passivo.

Entendo que lhe assiste razão neste ponto. Embora a MJ tenha sido constituída pelos mesmos sócios da empresa Recorrente/MCL, é pessoa jurídica distinta dessa última, com obrigações igualmente distintas, inclusive tributárias.

É bem verdade que a MJ, em sua constituição, recebeu acervo líquido destacado do patrimônio da Recorrente/MCL em cisão parcial, porém, apenas seus sócios, o Sr. Celso e a Sra. Juçara, possuíam o direito de propriedade sobre as ações da MJ, em consequência da extinção de participação correspondente na Recorrente/MCL. Ou seja, sob o ponto de vista formal, a MCL nunca foi proprietária ou detentora de qualquer direito sobre as ações da MJ e, por isso, não poderia dispor das mesmas, e nem aliená-las.

Mas, a autoridade lançadora foi em outra direção, e não se apegou aos aspectos formais e sim, aos aspectos materiais, portanto, necessários analisá-los e, de um certo modo, ingressar no exame do mérito.

Alega a autoridade que a MJ era patrimonial e financeiramente controlada pela MCL, pois na escrituração contábil da MCL havia contas de Débitos de Sócios, Empréstimos a Coligadas e Controladas e empréstimos Mútuos especificadas para a MJ. De fato, esses empréstimos encontravam-se registrados na contabilidade da MCL e a Recorrente/MCL não negou sua existência, porém, é de se ver que tais valores são irrisórios se comparados com o capital social de ambas as empresas e o preço de venda MJ,<sup>1</sup> cabendo salientar que em 2014, como sugere o razão contábil da Recorrente/MCL, a MJ quitou todos os empréstimos consignados.

Com referência à organização do MCL FIP e sua atuação, compulsando os autos, compreendo que de fato o MCL FIP era um fundo de investimentos em participações que foi constituído pelo Srs. Mário Celso e Juçara e registrado em 26 de agosto de 2010 na CVM, sendo pertinente e razoável os esclarecimentos da Recorrente que tal fundo foi constituído para permitir melhor gestão dos negócios e para fins sucessórios. De fato, a participação de agentes profissionais independentes em um fundo de participações, como o administrador e gestor do fundo, bem como auditores, permite um melhor acompanhamento do investimento e, muitas vezes, um melhor retorno econômico. Da perspectiva sucessória, a presença de um fundo desta natureza permite que os herdeiros possam gozar dos rendimentos do fundo, mas não necessariamente participarem ativamente da operação das sociedades investidas, protegendo essas últimas, inclusive, de eventuais disputas familiares.

<sup>1</sup> Como se pode verificar de trechos das demonstrações financeiras/contábeis da Recorrente MCL e da MJ no período que interessa, ou seja, 2010 a 2012, os empréstimos existentes entre as mencionadas empresas variaram de R\$ 26.000,00 até R\$ 598.000,00, valores estes praticamente inexpressivos se comparados com o capital social das empresas que, em 2010, eram de R\$ 29.028.833,00 da Recorrente/MCL (fls.91), e de R\$ 49.091.000,00 para a MJ (fls. 94). Ou seja, os empréstimos da Recorrente/MCL para a MJ não superaram 1,3% do capital social desta última.

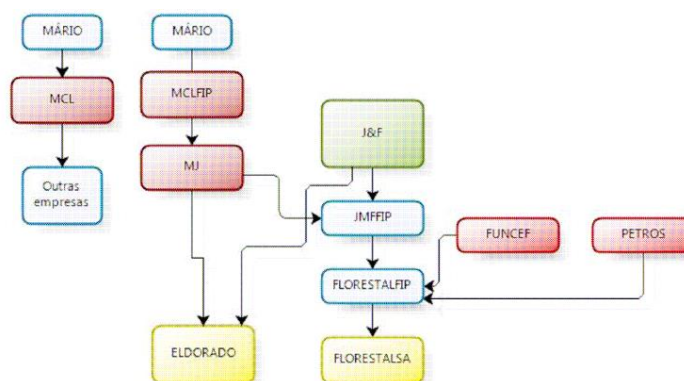
Como já mencionado, o Sr. Mário Celso e a Sra. Juçara transferiram para a MCL FIP, em agosto de 2010, todas as ações que detinham na MJ. Como reconhecido pela autoridade fiscal ao comentar o contexto pós-venda da MJ. (fls. 2116 e 2117), o MCL FIP possuía investimentos diretamente em duas empresas distintas, CRPE e MCL S/A, que, por sua vez, possuíam investimentos em empresas de seguimentos variados, tais como confinamento de gado, investimentos imobiliários, etc. Em outras palavras, o MCL FIP foi constituído regularmente, e não foi desconstituído após a venda da MJ, o que é corroborado pela declaração de conformidade anexa, de julho de 2019, emitida pelo seu gestor.

Ainda sobre a MCL FIP, ao consultar o website da CVM (<http://sistemas.cvm.gov.br>), é possível constatar a regularidade das demonstrações financeiras do MCL FIP no fim dos exercícios de 2010, 2011 e 2012, período esse que foi contemporâneo ao alegado. A atividade do MCL FIP, pelo que se percebe, cumpriu seu papel, investindo em outras sociedades, não tendo ele sido abandonado ou esvaziado. E, com referências às ressalvas apontadas nas demonstrações financeiras do MCL FIP de 2014 e 2015, penso que apenas comprovam a efetiva existência válida desse fundo em anos posteriores ao fiscalizado, que não pode ser ignorada, não sendo suficiente para lastrear a alegação dos fisco de que ele deveria ser desconsiderado.

Nestes termos, a meu ver, há claro erro da sujeição passiva, pois a MCL Empreendimentos não deveria figurar no polo passivo da relação tributária, na qualidade de contribuinte.

Portanto, acolho a preliminar de erro na sujeição passiva, cancelando a exigência consubstanciada nestes autos.

20. Continuo concordando com as razões expostas pelo voto vencido, acolhendo-as como razão de decidir. De fato, analisando as etapas da operação mencionadas anteriormente, verifico que a MJ foi constituída em 26/07/2010, em decorrência de cisão parcial da MCL EMPREENDIMENTOS, oportunidade em que aquela pessoa jurídica recebeu participação societária na Eldorado e quotas do JMFFIP, o qual detinha indiretamente participação na FlorestalSA via FlorestalFIP. Como bem apontou o relator do acórdão embargado, tal constituição se deu dois anos antes da operação de alienação da MJ para a J&F. Ainda que o MCLFIP fosse desconsiderado, não haveria como ser imputada à MCL EMPREENDIMENTOS a operação de alienação, pois esta não detinha qualquer participação na MJ, conforme organograma feito pela Fiscalização:



21. Ou seja, sequer seria possível à Embargante MCL EMPREENDIMENTOS realizar a alienação da MJ, vez que não detinha participação societária nesta última.

22. Como se sabe, o tratamento individualizado de cada pessoa jurídica é princípio básico, tanto do ponto de vista contábil (princípio da entidade) quanto do ponto de vista jurídico (autonomia da pessoa jurídica, conforme art. 49-A do Código Civil). A desconsideração dessa regra geral somente pode ocorrer em *casos excepcionais*, quando há prova de que a própria segregação ou interposição das pessoas jurídicas é simulada, como se dá, por exemplo, nos casos de criação de pessoas jurídicas inexistentes de fato que exercem a mesma atividade, com a função manifesta de tão somente permitir a manutenção no regime do Simples Nacional ou no lucro presumido (Cf. Acórdão nº 1302-006.297, Rel. Cons. Paulo Henrique Silva Figueiredo, Sessão de 16/11/2022). Deste modo, a legitimidade da MCL EMPREENDIMENTOS dependeria da prova inequívoca de que a cisão ocorrida que resultou na criação da MJ teria sido simulada.

23. Porém, analisando a autuação, não verifico a referida prova. Como destacou a Embargante, a MJ vendeu por conta própria ações da Eldorado em dezembro/2010 (fls. 2.313), não havendo demonstração cabal de sua existência meramente formal. Também não se demonstrou que a venda foi acordada pela MCL EMPREENDIMENTOS antes da ocorrência da cisão parcial e constituição da MJ. O fato de haver empréstimos entre as pessoas jurídicas e de a MCL EMPREENDIMENTOS ter figurado como anuente nos contratos não leva à conclusão de que a constituição da MJ seria simulada, sendo justificada pelo fato de estarem submetidas a controle comum, razão pela qual tais elementos são insuficientes para desconsiderar a personalidade jurídica desta última.

24. Diante desses elementos, acolho os Embargos de Declaração com efeitos infringentes, para reconhecer a ilegitimidade passiva da MCL EMPREENDIMENTOS e, com isso, cancelar a exigência.

## II. Decadência decorrente do cancelamento da qualificação da multa de ofício

25. Os Despachos de Admissibilidade consignaram que “[...] no Acórdão embargado, com o afastamento da exasperação da multa de ofício sustentado na conclusão de ‘não ter ocorrido simulação, dolo ou fraude no caso’, o tema da decadência deveria ter sido recuperado”.

De fato, prevaleceu naquele julgamento o posicionamento do Ilmo. Relator, pelo cancelamento da multa qualificada, vencido somente o Cons. Lizandro Rodrigues de Souza. Veja-se a fundamentação adotada a respeito no acórdão embargado:

#### **Multa Qualificada**

A fiscalização aplicou a multa qualificada de 150%, sob a alegação de que o todo por ela realizado ao longo de dois anos seria um planejamento tributário abusivo, sem nenhum preceito econômico, de forma artificial, a fim de eliminar o fato gerador do IRPJ e da CSLL.

Frise-se os argumentos acima mencionados neste voto, onde restou claro, pelo menos aos olhos deste Relator, não ter ocorrido simulação, dolo ou fraude no caso, não havendo, portanto, o planejamento tributário abusivo alegado pelo fisco.

Além das razões já consignadas, há mais dois elementos que devem ser evidenciados, aptos a afastar a multa qualificada.

O Primeiro deles diz respeito ao fato de o MCL FIP ter indicado em sua contabilidade o IR de 15% sobre os ganhos de capital decorrentes da venda da MJ. Tal fato demonstra que não houve intenção de reduzir o IR no caso. O diferimento verificado é inerente à própria natureza do MCL FIP e, enquanto não houver alteração na legislação, é possível a fundos desta natureza ter este diferimento. A legislação atual induz investidores qualificados a se utilizarem desta figura.

O segundo refere-se ao lapso temporal entre o início e fim do suposto planejamento tributário abusivo: dois anos.

A cisão parcial da Recorrente/MCL ocorreu em julho de 2010, e a venda da MJ foi efetivada em julho de 2012. A meu ver, é difícil crer em uma suposta intenção da Recorrente/MCL de fraudar o fisco, quando não foi ela que deliberou sua cisão parcial em julho de 2010, reorganização esta devidamente justificada; ela jamais teve a propriedade da MJ; ela não foi um dos investidores que constituíram o MCL FIP; ela não participou da venda da MJ em um contexto societário conturbado, e suas obrigações de não-concorrência e de vender a Eucalipto não resultam na sua caracterização como vendedora da MJ; e os empréstimos por ela estendidos à MJ foram devidamente quitados pela última.

Desta forma, voto por reduzir a multa para o percentual de 75%.

26. Ou seja, esta Turma Ordinária reconheceu que não houve simulação, dolo ou fraude neste caso, cancelando a multa qualificada aplicada. Porém, não analisou a repercussão deste fato na contagem do prazo decadencial, devendo ser suprida a omissão.

27. Com efeito, parte da cobrança diz respeito a fatos geradores de IRPJ e CSLL trimestrais de 30/06/2012 e 30/09/2012. Tratando-se de tributos sujeito a lançamento por homologação, a regra geral é a contagem a partir da ocorrência do fato gerador, segundo o art. 150, § 4º, do CTN, desde que (i) não haja prova da ocorrência de dolo, fraude ou simulação e (ii) o

tributo seja declarado e recolhido, ainda que parcialmente. A falta cumulativa desses requisitos faz com que a contagem seja feita de acordo com o art. 173, I, do CTN, tendo como termo inicial o início do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, conforme entendimento vinculante do E. STJ:

“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).” (REsp 973.733, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 12/08/2009, na sistemática do art. 543-C do CPC/73)

28. De acordo com a DIPJ do ano-calendário de 2012 (fls. 937), a Embargante MCL EMPREENDIMENTOS declarou IRPJ e CSLL a recolher no regime do lucro presumido para o segundo e o terceiro trimestres daquele período de apuração, com a menção desses valores na apuração realizada nos autos de infração (fls. 2.142), a indicar o seu recolhimento. Havendo declaração e antecipação parcial, bem como considerada a inexistência de dolo, fraude ou simulação – conforme entendimento manifestado expressamente no acórdão embargado – a contagem do prazo decadencial deve ser feita com base no art. 150, § 4º, do CTN, utilizando como termo inicial a data de ocorrência dos fatos geradores (30/06/2012 e 30/09/2012). Assim, uma vez que a ciência da autuação se deu em 01/11/2017 (fls. 2.182), tais exigências já haviam sido atingidas pela decadência, devendo ser canceladas.

29. Diante do exposto, os Embargos de Declaração devem ser acolhidos com efeitos infringentes, para cancelar as exigências de IRPJ e CSLL apurados no regime do lucro presumido, relativas ao segundo e ao terceiro trimestres do ano-calendário de 2012, em função da decadência.

### III. Dispositivo

30. Diante do exposto, conheço dos Embargos de Declaração, nos termos dos despachos de admissibilidade proferidos, bem como lhes dou provimento, na parte admitida, com efeitos infringentes, para que: (i) seja declarada a ilegitimidade passiva da Embargante MCL Empreendimentos e (ii) sejam canceladas as exigências de IRPJ e CSLL apurados no regime do lucro presumido, relativas ao segundo e ao terceiro trimestres do ano-calendário de 2012, em função da decadência.

*Assinado Digitalmente*

**Eduardo Monteiro Cardoso**

DOCUMENTO VALIDADO