



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10380.725188/2017-85
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2301-005.934 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de março de 2019
Matéria OMISSÃO DE RENDIMENTOS DE PESSOA FÍSICA - IRPF
Recorrente PATRÍCIA LOBÃO TELLES
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Data do fato gerador: 09/08/2012, 21/02/2013, 09/11/2015, 07/10/2016

IRPF - GANHO DE CAPITAL - ALIENAÇÃO DE AÇÕES A PRAZO. FATO GERADOR - APURAÇÃO DA DECADÊNCIA Nas vendas a prazo o fato gerador do Imposto de Renda se realiza com o efetivo pagamento da parcela acordada pelas partes, devendo este ser o momento para contagem do prazo decadencial. Não constatada a decadência.

Súmula CARF n° 112

É nulo, por erro na identificação do sujeito passivo, o lançamento formalizado contra pessoa jurídica extinta por liquidação voluntária ocorrida e comunicada ao Fisco Federal antes da lavratura do auto de infração.

Súmula CARF n° 12

Constatada a omissão de rendimentos sujeitos à incidência do imposto de renda na declaração de ajuste anual, é legítima a constituição do crédito tributário na pessoa física do beneficiário, ainda que a fonte pagadora não tenha procedido à respectiva retenção.

MERO ERRO/IMPRECISÃO TÉCNICA NA IDENTIFICAÇÃO SUJEITO PASSIVO. NULIDADE. INEXISTENTE.

Somente são nulos os Autos quando constatada a ocorrência do Art. 59 do Decreto n. 70.235/1972. Não se vislumbra a ocorrência de quaisquer dessas hipóteses. O mero erro ou imprecisão técnica na identificação do sujeito passivo, desde que não macule o seu direito de defesa nem o normal andamento do processo administrativo fiscal, não gerará nulidade por vício formal ou material do lançamento. Não há nulidade sem prejuízo.

ALIENAÇÃO OU CESSÃO DE DIREITOS DE USUFRUTO IRPF - ALIENAÇÃO OU CESSÃO DE DIREITOS DE USUFRUTO. - O ganho de capital apurado na cessão de direitos, por alienação, do usufruto está sujeito à tributação na pessoa física do usufrutuário. Ocorrendo a transmissão do

usufruto e da nua-propriedade concomitantemente, isto é, em uma mesma operação, tendo como adquirente um terceiro, o usufrutuário e o nu-proprietário estão sujeitos à apuração do ganho de capital.

FIP. AUSÊNCIA DE FINALIDADE NEGOCIAL. Desprovido de finalidade comercial o Fundo de Investimento em Participação - FIP, constituído por uma única investidora, com um único investimento ao qual não foi aportado qualquer investimento adicional ou ato de gestão visando seu crescimento/desenvolvimento ou saneamento e cuja permanência no FIP durou alguns dias. FIP.

DESCONSIDERAÇÃO. LEGALIDADE. É desprovida de base a acusação de que a desconsideração do FIP afronta ao princípio da legalidade, dado que foi devidamente avaliado que a interposição do FIP no lugar da atuada tratou-se de manobra para evadir tributação de ganho de capital.

MULTA QUALIFICADA. SONEGAÇÃO. SIMULAÇÃO. DOLO. Estando comprovada a prática deliberada de simulação, portanto, estando caracterizados o dolo e sonegação, cabe a qualificação da multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e não reconhecer a decadência, e no mérito, por maioria de votos, negar provimento ao recurso, vencidos o conselheiro Wesley Rocha que dava provimento e o conselheiro Thiago Duca Amoni que dava parcial provimento para afastar a qualificação da multa.

Antônio Savio Nastureles - Presidente em Exercício.

(assinado digitalmente)

Juliana Marteli Fais Feriato - Relatora.

(assinado digitalmente)

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Reginaldo Paixão Emos, Wesley Rocha, Cleber Ferreira Nunes Leite, Marcelo Freitas de Souza Costa, Juliana Marteli Fais Feriato, Antônio Savio Nastureles (Presidente), Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez e Thiago Duca Amoni, suplentes convocados aos conselheiros João Maurício Vital e Alexandre Evaristo Pinto.

Relatório

Trata-se de Recurso voluntário juntado nas fls. 1538/1577 contra a decisão da DRJ, proferida pela 6ª Turma da DRJ/FOR, em 25 de outubro de 2017, Acórdão 08-40.79 cuja a Ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF

Data do fato gerador: 09/08/2012, 21/02/2013, 09/11/2015, 07/10/2016

DECADÊNCIA. GANHO DE CAPITAL. TERMO DE INÍCIO.

A incidência do IRPF sobre ganhos de capital ocorre sob o regime de caixa, pelo que não se encontra decaído o lançamento fiscal cientificado ao contribuinte antes do prazo quinquenal, com termo de início na data do efetivo recebimento dos recursos alusivos à alienação.

PEDIDO DE NULIDADE. IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. FUNDO DE INVESTIMENTO PERTENCENTE A GRUPO EMPRESARIAL. DESCONSIDERAÇÃO.

Com a desconsideração de fundo de investimento, tal entidade não se torna inválida ou inexistente, porém fica suspensa a eficácia de sua formação quanto a determinado(s) ato(s) praticado(s) pelo fundo. Nesse passo, a desconsideração do fundo de investimentos não faz retroagir a estrutura societária do grupo empresarial para o momento anterior à criação de tal fundo, pelo que o fato gerador do tributo deve ser analisado (inclusive quanto à identificação do sujeito passivo) na data de sua efetiva ocorrência, apenas retirando o fundo de investimento da citada estrutura.

FUNDO DE INVESTIMENTO EM PARTICIPAÇÕES - FIP. FINALIDADE. EMPRESAS OPERACIONAIS PREVIAMENTE CONTROLADAS PELO GRUPO EMPRESARIAL ANTES DA CRIAÇÃO DO FIP. DESNECESSIDADE. FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL.

O fundo de investimento em participações tem como finalidade precípua a realização de investimentos novos, e não a gestão profissional de investimentos antigos, assim representados por empresas operacionais que já pertenciam àquele grupo empresarial, antes da criação do FIP. No caso de FIP criado para gerir empresas operacionais previamente controladas pelo grupo empresarial, os ganhos esperados pelos cotistas do FIP seriam os mesmos que obteriam se mantivessem diretamente o controle das empresas, revelando-se, assim a desnecessidade de tal FIP e sua falta de propósito comercial.

DESCONSIDERAÇÃO DE FUNDOS DE INVESTIMENTO.

Comprovada a interposição de fundos de investimento, com o fim exclusivo de usufruir da isenção de imposto de renda sobre o ganho de capital na venda de sociedade formalmente controlada por tais entidades, deve-se desconsiderar os fundos de

investimento, de modo a cobrar o tributo dos cotistas desses fundos, proprietários últimos das ações da sociedade vendida.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. INTERPOSIÇÃO DE FUNDOS DE INVESTIMENTO.

Identificado o dolo do agente na interposição de fundos de investimento entre seus cotistas e a companhia operacional vendida, para beneficiar-se de isenção de imposto de renda sobre o ganho de capital na mencionada venda, deve-se qualificar a multa de ofício.

MULTA DE OFÍCIO. NATUREZA CONFISCATÓRIA. INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. DISCUSSÃO NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO.

No âmbito do processo administrativo fiscal, é vedado o afastamento da aplicação de lei, sob fundamento de inconstitucionalidade, pelo que a autoridade julgadora administrativa não tem competência para afastar o dispositivo legal que determina a cobrança de multa de ofício, no percentual de 150% sobre o imposto devido, nas hipóteses de sonegação, fraude e conluio.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Conforme consta do Auto de Infração de fl. 2/10, trata-se de lançamento de ofício de IRPF em decorrência da omissão de rendimentos recebidos ganho de capital, durante o período apurado, que ensejou a cobrança do valor do crédito tributário na importância de R\$48.369.258,73, sendo que deste valor, a quantia de R\$16.295.985,53 é refere à IPRF; R\$7.629.294,91 de juros de mora; R\$24.443.978,29 de multa proporcional.

Segundo consta do Termo de Verificação Fiscal (fl. 11/32), houve a constatação da infração – omissão de ganhos de capital na alienação de ações não negociadas em Bolsa de Valores, segundo à seguinte razão:

Foram realizadas fiscalizações junto às pessoas físicas, membros do mesmo grupo familiar, que eram sócias da empresa holding TELLES PARTICIPAÇÕES E NEGÓCIOS S/A, CNPJ nº 02.806.215/0001-20. O grupo familiar utilizou um planejamento tributário abusivo, com a criação, sem propósitos negociais, de fundos de investimento, com o intuito de se eximir do pagamento do imposto devido sobre ganho de capital na venda da empresa YPIÓCA AGROINDUSTRIAL DE BEBIDAS S/A, CNPJ nº 15.209.980/0001-04, uma das empresas pertencentes à holding;

O grupo extinguiu a empresa holding após transferir suas participações societárias para o TELLES FUNDO DE INVESTIMENTO EM PARTICIPAÇÕES (TELLES FIP), CNPJ nº 14.769.978/0001-27, como forma de integralização das cotas deste, que por sua vez teve suas cotas transferidas para o ALVORADA FUNDO DE INVESTIMENTO MULTIMERCADO CRÉDITO PRIVADO (ALVORADA FIM) CNPJ nº 15.091.732/0001-01, também para fins de integralização das cotas do último;

As operações societárias foram realizadas quase que concomitantemente à venda da empresa fabricante de bebidas YPIÓCA AGROINDUSTRIAL DE BEBIDAS S/A e a soma dos valores não recolhidos ultrapassa os cem milhões de reais.

Por conta do planejamento tributário abusivo, a venda das ações da YPIÓCA AGROINDUSTRIAL DE BEBIDAS S/A realizou-se, então, artificial e formalmente, através do TELLES FIP, com o que se pretendeu afastar a incidência do imposto de renda devido sobre o ganho de capital obtido.

Com a criação do Fundo de Investimento (TELLES FIP) e com a posterior integralização das cotas do Fundo com as ações da TELLES PARTICIPAÇÕES e, conseqüentemente, de todas as empresas do grupo, dentre elas a recém-criada e logo em seguida alienada, YPIOCA Agroindustrial de Bebidas S/A, os rendimentos provenientes de ganho de capital, decorrentes da alienação desta empresa à CINTER INTERNATIONAL BRANDS INDUSTRIA E COMERCIO LTDA, passariam a ser do Fundo (TELLES FIP) e não mais da TELLES PARTICIPAÇÕES (Holding).

Considerando que os rendimentos de fundos de investimentos decorrentes de alienação, liquidação, resgate, cessão ou repactuação de títulos, aplicações financeiras e valores mobiliários são isentos de IR, nos termos do Art. 28, §10º da Lei 9.532/97, a criação da TELLES FIP (Fundo), através da extinção e transferência das quotas para integralização da TELLES PARTICIPAÇÕES (Holding) levou ao não pagamento do Ganho de Capital da venda da YPIOCA Agroindustrial de Bebidas S/A (sócia majoritária era a TELLES FIP) à CINTER INTERNATIONAL BRANDS INDUSTRIA E COMERCIO LTDA, tornando-se um planejamento tributário abusivo;

Assim, os ganhos decorrentes da venda da YPIOCA Agroindustrial de Bebidas S/A foram recebidos inicialmente pelo TELLES FIP, que seria o proprietário das ações, e esses recursos, correspondentes ao valor acima referido, foram repassados a título de amortização para o ALVORADA FIM, único cotista da TELLES FIP, sendo que, em ambos os casos, por se tratarem de fundos de investimento, não haveria incidência de imposto, seja sobre ganho de capital, seja sobre rendimentos do fundo decorrentes da operação de venda da empresa;

Restou caracterizada a ausência do propósito negocial na integralização das cotas do TELLES FIP com as Ações da TELLES PARTICIPAÇÕES, desnudando-se o real propósito da operação, qual seja, alterar os elementos constitutivos da obrigação tributária, mais particularmente o sujeito passivo, que passaria a ser o Fundo, o que, a prevalecer a pretensão dos contribuintes, e como já referido anteriormente, estaria isento de IR sobre ganho de capital.

Foram, então, efetuados os lançamentos dos valores não recolhidos à Fazenda Pública desconsiderando-se as operações societárias efetuadas.

Nas fls. 1272/1312, a Contribuinte apresenta impugnação, na qual requer:

- Erro na identificação do sujeito passivo – o lançamento ocorreu pela venda da totalidade das ações do capital social da Ypioca, realizada pela Telles FIP a empresa Cinter, sendo equivocado o entendimento que o ganho de capital foi auferido pelas PF sócias da Telles FIP e não pela empresa – o ganho de capital deveria ser apropriado à empresa Agropaulo, proprietária inicial das ações Ypiocas Bebidas, jamais às pessoas físicas;

- Nulidade – decadência – art. 150, §4º do CTN – se o FISCO desconsiderou o ato jurídico de criação do TELLES FIP, obviamente o IR recolhido sobre o ganho de capital, naquela data, obrigatoriamente, deve representar parte do recolhimento do IRPF devido na operação, utilizando-se da regra do art. 150, §4º do CTN. Considerando que a formalização da negociação e consequente pagamento parcial do ganho de capital ocorreu em 25/05/2012, considera-se esta a data do fato gerador, sendo que o FISCO poderia lançar o tributo até o dia 25/05/2017;
- No mérito, a criação do TELLES FIP, bem como dos demais Fundos de Investimentos criados pelo Grupo TELLES fez parte de um processo de reestruturação iniciado em 1998, decorrente de um planejamento societário e sucessório.
- O objetivo central desse processo de reestruturação foi prover aos membros da família Telles uma gestão profissional de suas empresas operacionais, assim como manter distante, dessas empresas, eventuais divergências pessoais entre os membros da família.
- Requer a compensação do imposto pago nos valores de R\$22.066.198,00 e R\$4.349.999,61 com o imposto lançado.
- Em relação à multa qualificada, indícios podem autorizar, quando muito, a presunção, mas não no presente caso. As presunções somente são admitidas quando previstas em lei. Em direito, à guisa de princípio maior, tem-se assente que a simulação, a fraude, o conluio, etc, não se presumem, devem ficar sobejamente comprovados, estreme de qualquer dúvida, o que não encontramos nos autos.
- Consoante o princípio da vedação ao confisco, o RE 523471 admite como razoável apenas penalidades cujo valor não ultrapasse o limite de 30% do crédito tributário. No presente caso estamos falando de 5 (cinco) vezes esse limite.

Na DRJ de fls. 1500/1526, verifica-se o entendimento:

- **Opção pelo julgamento em conjunto:** os processos 10380.724638/2017-12, 10380.725183/2017-52, 10380.725184/2017-05, 10380.725185/2017-41, 10380.725186/2017-96, 10380.725188/2017-85 e 10380.725189/2017-20 referem-se ao mesmo fato jurídico-tributário: ganho de capital na venda da YPIÓCA BEBIDAS;
- **Nulidade pelo Erro na Identificação:** a ineficácia que se pretende configurar ao desconsiderar os fundos de investimentos é a relativa, uma vez que deve alcançar somente o negócio jurídico que for ineficaz para o Fisco, devendo ser necessariamente eficaz para outras (o ato é válido, mas apenas sua eficácia subjetiva é limitada);
- Com a desconsideração dos fundos de investimento, o TELLES FIP e o ALVORADA FIM não se tornaram inválidos ou inexistentes, porém ficou suspensa a eficácia de sua formação especificamente no

episódio da venda da totalidade das ações pertencentes à YPIÓCA BEBIDAS;

- Desconsideração dos fundos de investimentos não faz retroagir a estrutura societária do grupo empresarial para o momento anterior à criação dos mencionados fundos, pelo que o fato gerador do tributo deve ser analisado (inclusive quanto à identificação do sujeito passivo) na data de sua efetiva ocorrência, apenas retirando os fundos de investimento da citada estrutura. Desconsiderar um fundo de investimento significa apenas extirpar o falso manto interposto com a sua constituição, imputando-se aos cotistas a titularidade pelo ato jurídico praticado;
- Como inicialmente foi desconsiderado o TELLES FIP, a venda por ele praticada foi imputada ao seu cotista único (ALVORADA FIM). Como, ato contínuo, o ALVORADA FIM também foi desconsiderado, a venda foi imputada aos seus cotistas, é dizer, aos membros da família Telles (pessoas físicas);
- **Decadência:** para fins de contagem do prazo decadencial, a data da venda é irrelevante porque o Imposto sobre a Renda da Pessoa Física – IRPF, mais especificamente sobre os ganhos de capital, não obedece ao regime de competência, mas sim de caixa, ou seja, o imposto deve ser pago até o último dia útil do mês subsequente ao da percepção dos ganhos e se a venda foi a prazo, o Ganho de Capital será tributado na proporção das parcelas recebidas em cada mês;
- A data mais antiga de recebimento de recursos alusivos à venda de ações da YPIÓCA BEBIDAS aconteceu em 09/08/2012 e o Contribuinte foi intimado em 13/07/2017, portanto não resta decaído o débito tributário lançado.
- **Criação do TELLES FIP fez parte de um processo de reestruturação:** não convence tal alegação, pois a finalidade central de um fundo de investimento em participações - FIP se realiza por meio da aquisição de ações e de outros títulos e valores mobiliários. Como ninguém tem como objetivo adquirir algo que previamente já estava sob seu domínio, o objetivo precípuo do TELLES FIP deveria ser a realização de investimentos novos, e não a gestão profissional de investimentos antigos - falta de propósito negocial;
- Antes da criação do TELLES FIP, o Grupo Telles era administrado por meio de holding (TELLES PARTICIPAÇÕES) que, por isso, já cumpria esse papel de interface administrativa entre os membros da família TELLES;
- Fechamento do negócio da venda da Ypioca era posterior a criação dos Fundos, o que não identifica planejamento tributário ilícito: irrelevante o argumento - pois, em cada negócio efetivado pelo TELLES FIP, inclusive quanto à venda da YPIÓCA BEBIDAS,

deveria o impugnante demonstrar (e não o fez) que a citada companhia operacional teria o aspecto de um investimento novo, configurando assim em parte integrante do propósito negocial do TELLES FIP que, dessa forma, encontrar-se-ia apto para obter a isenção de imposto de renda sobre eventual ganho de capital;

- Se a venda da YPIÓCA BEBIDAS tivesse se dado por meio de outro fundo de investimento, o contribuinte teria, da mesma forma, o ônus de demonstrar que a YPIÓCA BEBIDAS teria o aspecto de um investimento novo, configurando-se assim como parte integrante do propósito negocial de determinado fundo de investimento que, só assim, encontrar-se-ia apto para obter a isenção de imposto de renda sobre eventual ganho de capital. Caso contrário, esse fundo também seria desconsiderado para apuração de tal imposto;
- **Fundo de investimento em participações (FIP) é um mecanismo legal para diversificar as aplicações de recursos financeiros:** trata-se de argumento que milita em favor da autoridade lançadora, já que no caso ora examinado o Grupo TELLES usou o TELLES FIP para controlar sociedades que eram previamente controladas pelo citado Grupo, e não para diversificar investimentos em empresas alheias.
- Valores sociais da livre iniciativa (art. 1º, IV), à livre concorrência (art. 170, IV), ao princípio da legalidade (art. 5º, II), à garantia do direito de propriedade (art. 5º, XXII): Todavia, essa mesma Constituição traz também valores opostos àqueles, como o objetivo de construir uma sociedade solidária (art. 3º, I), a função social da propriedade (art. 5º, XXIII, e art. 170, III) e o princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º).
- Planejamento tributário ilícito mesmo pagando R\$22.066.198,00 de imposto de renda, a título de ganho de capital, sem que, à época do pagamento, não havia nenhuma venda confirmada: citado pagamento refere-se a imposto de renda incidente sobre ganho de capital, em dezembro/ 2011, alusivo à alienação das ações da TELLES PARTICIPAÇÕES para o TELLES FIP (transferência para integralização das cotas do fundo – fls. 216/219);
- **Compensação de Imposto Pago:** YPIÓCA BEBIDAS, objeto do ganho de capital ora sob exame, só foi criada em 29/02/2012 (dois meses depois do ganho de capital ocorrido em dezembro/2011. O objeto do ganho de capital incidiu na alienação de ações da TELLES PARTICIPAÇÕES. Os fatos tributários ora analisados ocorreram em 09/08/2012, 21/02/2013, 09/11/2015 e 07/10/2016 e consistem em ganhos de capital na alienação de ações da YPIÓCA BEBIDAS, portanto, os elementos material e temporal dos fatos geradores são distintos.
- De qualquer sorte, o impugnante sequer se esforçou para demonstrar – mediante escrituração contábil devidamente suportada por documentos – que o evento de dezembro/2011 foi influenciado, pelo menos em parte, por fatos imputáveis futuramente à YPIÓCA BEBIDAS (que só foi criada em fevereiro/2012); tampouco

quantificou essa parte. Portanto, denega-se o pleito do administrado para excluir, do imposto lançado, o tributo pago sobre ganho de capital ocorrido em 30/12/2011;

- Entre a data de constituição dos fundos TELLES FIP e ALVORADA FIM e a data de hoje, ocorreram amortizações no ALVORADA FIM pelas pessoas físicas, o que ensejou o recolhimento de imposto de renda sobre ganho de capital, na forma da legislação vigente, no valor total de R\$4.349.999,61 – requer compensação: indefere-se - o impugnante não explicitou o fundamento fático que determinou a alegada amortização de cotas, tampouco a norma do Regulamento que embasou sua realização. E mais importante: o impugnante não demonstrou – por meio de escrituração contábil devidamente suportada por documentos – que o fundamento da amortização de cotas do ALVORADA FIM seria a venda das ações da YPIÓCA BEBIDAS;
- **Multa qualificada:** houve fundamentação no TVS – “conforme demonstrado ao longo deste termo, em relação à infração acima, o contribuinte promoveu e se beneficiou de um planejamento tributário abusivo, cujo objetivo foi alterar maliciosamente as características essenciais da obrigação tributária decorrente da compra e venda de ações representativas de sua participação societária na empresa Ypióca Agroindustrial de Bebidas S/A”;
- Para se demonstrar o dolo do contribuinte, há que se perquirir os elementos vontade e consciência voltados para a prática do delito. Tais elementos estão demonstrados;
- **Da natureza confiscatória da multa qualificada:** foi aplicada com fulcro no art. 44, I e §1º, da Lei nº 9.430/1996, portanto, devida.

Nas fls. 1538/1577 a Contribuinte apresenta Recurso Voluntário, no qual requer:

- **Nulidade do lançamento fiscal:** erro na identificação do sujeito passivo uma vez que a pessoa física jamais foi proprietária direta das participações societárias alienadas. Houve a desconsideração dos dois Fundos criados, portando, a proprietária das participações societárias vendidas (Ypióca) era a Agropaulo Agroindustrial S/A ou então a Holding Participações S/A, mas jamais as pessoas físicas proprietárias do Fundo FIM-ALVORADA;
- Se o posicionamento da 6ª Turma da DRJ/FO vier a ser mantido, todas e quaisquer alienações futuras de participações societárias da FIP-TELLES, o sujeito passivo não será mais o fundo, mas sim, seus cotistas, fato inimaginável. Os fundos foram constituídos de forma

lícita e, por consequência, todos os atos, inclusive constituições são válidos e eficazes;

- Se os fundos são obras simuladas, as participações societárias da FIP TELLES devem retornar ao status quo ante, as participações societárias deveriam retornar aos seus antigos proprietários e estes, com certeza, não são as pessoas físicas cotistas, pois a Ypióca Bebidas pertencia diretamente à Agropaulo.
- Os membros da família Telles (PF) jamais foram detentores diretos do capital social da empresa alienada (Ypióca Bebidas) e tampouco da sua controladora (Agropaulo). Os membros da família Telles, antes da constituição do FIP TELLES eram controladores da Holding Telles Participações, assim, portanto, inadmissível imaginar que uma vez desconsiderada a constituição do FIP TELLES, por ter sido constituído de suposta forma ilícita, as participações societárias alienadas devam ser consideradas como de propriedade do membro da família Telles.
- Cita o Parecer da PGFN n. 278/2014;
- **Nulidade do lançamento fiscal devido a decadência** do direito de lançar com base no art. 150, § 4º do CTN levando-se em consideração que o CADE aprovou a operação de compra e venda das participações acionárias em 25/05/2012 e notificação da presente autuação ocorreu somente em 13/07/2017.
- **Mérito:** Afirma que a criação do TELLES FIP, bem como dos demais Fundos de Investimentos criados pelo Grupo TELLES fez parte de um processo de reestruturação iniciado em 1998, decorrente de um planejamento societário e sucessório.
- O objetivo central desse processo de reestruturação foi prover aos membros da família Telles uma gestão profissional de suas empresas operacionais, assim como manter distante, dessas empresas, eventuais divergências pessoais entre os membros da família.
- Defende que os fundos de investimentos são ferramentas cada vez mais utilizadas, não só no Brasil, mas em todo o mundo, para gerir investimentos de forma geral, não só investimentos novos.
- Cita como exemplo o fundo FIP-Dibra que criado em 2006 fez oferta pública no mesmo ano de parte significativa das ações representativas do capital social da M. Dias Branco, não resultando em nenhuma sanção à família Dias Branco ou qualquer outra instituição ou empresa, agindo corretamente o fisco neste caso;
- Descreve todo procedimento realizado em ordem cronológica, desde 1998 quando se deu início ao processo de planejamento estratégico das empresas;
- Quando da criação da FIP TELLES (dezembro de 2011) a Ypióca Bebidas não existia, a empresa somente foi constituída em fevereiro

de 2012, ainda sobre o controle societário da AGROPAULO empresa controlada pela Holding Telles Participações, que pertencia ao FIP TELLES;

- A Ypióca Bebidas foi criada juntamente com outras duas empresas para segregas as atividades da AGROPAULO, ação que fazia parte do processo de planejamento estratégico do Grupo Telles. Essas duas empresas criadas em 2012 não foram negociadas até o presente momento e são controladas pela FIP TELLES;
- FIP Telles vem realizando investimentos na ampliação dos negócios do Grupo Telles cujo montante alcança a cifra dos R\$355.200.000,00, conforme demonstram os aumentos de capital social das empresas que compõem o Fundo – cumprindo com o objetivo da legislação que criou Fundos de Investimentos;
- **Não existe isenção tributária em Fundos de Investimentos:** há uma antecipação de tributos no momento da subida das empresas para o FIP, como foi o caso da criação do FIP TELLES, quando se recolheu IR no valor de R\$22.000.000,00 e um diferimento de tributos para o momento em que ocorrer amortizações ou resgates.
- **Compensação do imposto pago:** afirma que a integralização da TELLES FIP foi realizada dentro da legislação vigente, inclusive com pagamento do Imposto de Renda sobre o Ganho de Capital antecipadamente, assim, deve-se compensar o imposto pago nos valores de R\$22.066.198,00 e R\$4.349.999,61 com o imposto lançado;
- **Multa qualificada:** afirma que indícios podem autorizar, quando muito, a presunção, mas não no presente caso. As presunções somente são admitidas quando previstas em lei. Em direito, à guisa de princípio maior, tem-se assente que a simulação, a fraude, o conluio, etc., não se presumem, devem ficar sobejamente comprovados, estreme de qualquer dúvida, o que não encontramos nos autos.
- **Princípio da vedação ao confisco:** o RE 523471 admite como razoável apenas penalidades cujo valor não ultrapasse o limite de 30% do crédito tributário. No presente caso estamos falando de 5 (cinco) vezes esse limite.
- Requer o provimento do recurso considerando improcedente a autuação ou, alternativamente que, caso mantida, seja considerado o recolhimento do imposto efetuado quando da constituição da TELLES FIP. Requer ainda a retirada da qualificação da multa e que a multa seja reduzida aos limites estipulados pelo STF.

Nas fls. 1712/1787 consta das Contrarrazões da PGFN, na qual sucintamente, traz a fundamentação do Acórdão da DRJ, destacando-se:

- Inocorrência de extinção do crédito pela decadência: em 25.05.2012 não ocorreu nem o fato gerador do IRPF nem, tampouco, a alienação das participações societárias: no TVF consta que 25.05.2012 corresponde à data da assinatura do contrato de compra e venda entre TELLES FIP e CINTER, entretanto, em 03.08.2012, foi assinado instrumento de Aditamento e Consolidação do Contrato de Compra e Venda (Anexo 25) e a fiscalização nota que, de acordo com as demonstrações contábeis do período competente a venda teria sido realizada em 09.08.2012 - trata-se de Imposto de Renda da Pessoa Física – IRPF - tributo cujo fato gerador ocorre no momento do recebimento (art. 2º, da Lei n. 7713/88) - se o pagamento ocorre a prazo o ganho de capital também ocorre a prazo e conseqüentemente o fato gerador se "renova" a cada parcela;
- Inocorrência de erro na sujeição passiva: não houve reconhecimento de nulidade. Houve, isto sim, aplicação dos comandos dos artigos 118, I e II, 123 e 142 do CTN pela autoridade fiscalizadora no regular exercício de sua competência. Uma vez identificada, no curso do processo administrativo, a atuação irregular de pessoa jurídica ou entidade despersonalizada (sem substância econômica ou sem nenhum propósito extra tributário), a identificação do sujeito passivo pelo fisco, com a respectiva reclassificação dos rendimentos auferidos, revela-se obrigatória e necessária por força dos princípios constitucionais da solidariedade (CF, art. 3º, I), a capacidade contributiva (CF, art. 145, §1º) e a isonomia (CF, art. 150, II), além dos já mencionados artigos 118, I, 142 e 149, VII, do Código Tributário Nacional. Uma vez afastados os dois fundos, os direitos de propriedade sobre as ações da YPIOCA BEBIDAS é dos quotistas dos já mencionados fundos. Destarte, devida a tributação das pessoas físicas quotistas, dentre elas a recorrente.
- Artificialidade da interposição do fundo de investimento na operação apurada: criação de entidade apenas para tomar parte na operação O TELLES FIP foi criado em 22.02.2012 e as quotas da TELLES PARTICIPAÇÕES foram integralizadas em 23.04.2012. A YPIOCA BEBIDAS foi transferida para o TELLES FIP após a dissolução da TELLES PARTICIPAÇÕES em 12.05.2012. A data da assinatura do contrato de compra e venda é 25.05.2012. Verifica-se, portanto, que o TELLES FIP foi criado apenas 4 meses antes da alienação dos ativos da YPIOCA BEBIDAS para a CINTER;
- Carta de Oferta Vinculativa apresentada pela DIAGEO em 24.10.2011: não foi o Fundo quem negociou os ativos nem, tampouco, os detinha durante a maior parte das negociações.
- A criação do fundo não se deu para o fim de melhorar a gestão do empreendimento, nem para fins sucessórios, pela constatação óbvia de que tais investimentos não permaneceram sob a gestão do Fundo, mas sim foram alienados.
- Não houve, em decorrência da criação do Fundo de Investimentos, qualquer mudança no controle das empresas. As pessoas físicas controladoras do Grupo TELLES, que eram as detentoras das ações

da TELLES PARTICIPAÇÕES e, pois, indiretamente, das ações da YPIOCA BEBIDAS (e, antes ainda, das ações da AGROPAULO), passaram a deter a totalidade das quotas do ALVORADA FIM, único cotista do TELLES FIP.

- Constata-se que, no TELLES - FIP, não há a comunhão de investidores que caracteriza os fundos de investimento. Os recursos que o integram não são oriundos da agregação de investimentos de diferentes interessados. Foi criado por pessoas da mesma família que formam um mesmo grupo econômico e que já partilham todos os ativos que foram integralizados no Fundo. Foi constituído com o objetivo de servir à reorganização de suas próprias participações societárias e não visando à comunhão de investidores para viabilizar novos investimentos;

Nas fls. 1792 e ss., a Contribuinte junta Parecer sobre o caso elaborado pelo Prof. Dr. Eurico Marcos Diniz de Santi, no qual pontua o erro na identificação do sujeito passivo, erro na indicação do motivo legal e flagrante tentativa da DRJ em modificar o Auto de Infração:

- A indicação das pessoas físicas sócias da Holding Telles Participações como contribuintes do imposto foi escolha inadequada do Auditor Fiscal, buscando salvar o crédito da decadência, pois se ele indicasse a TELLES Participações ou a Agropaulo, implicaria reconhecer que o fato gerador do IR teria ocorrido na extinção da Holding, em 12/05/2012, ou então, na data da alienação das ações da Ypióca Bebidas, em 25/05/2012 e, portanto, já teria decorrido o prazo decadencial de 5 anos, pois a ciência do AI se deu em 13/07/2007;
- As 7 pessoas físicas nunca foram detentoras das ações da Ypióca Bebidas, sendo que a relação jurídica delas com a Ypióca surgiu através da constituição da Telles Participações em 1998 e, portanto, desconsiderar a sua constituição por alegação de fraude implica no dever de autuar a AGROPAULO, efetiva controladora inicial da empresa alienada; assim como, as 7 pessoas físicas nunca poderiam constar como sujeitos passivos, pois são apenas nus-proprietárias das ações da Telles Participações, cabendo tão somente autuar os 2 usufrutuários das ações, beneficiários em última instância do ganho de capital (Everardo e Maria Heloísa) – a DIRPF dessas 7 pessoas comprovam que não possuíam qualquer rendimento advindo da Telles Participações – sem disponibilidade econômica;
- Erro na indicação do motivo legal: as 7 pessoas físicas acionistas da Telles Participações foram autuadas como contribuintes, sem enquadramento legal como responsáveis, quando só poderiam constar no polo passivo se fosse por responsabilidade, sendo indevida a utilização da legislação do IRPF, uma vez que a obrigação decorrer de pessoa jurídica - a autoridade lançadora deveria indicar os dispositivos legais que atribuem a sujeição passiva por

responsabilidade aos sócios da pessoa jurídica extinta, mas não o fez, acarretando a nulidade do auto de infração;

- O crédito deveria ter sido constituído com base na legislação do imposto de renda da pessoa jurídica e não na legislação do imposto de renda da pessoa física;
- Inovação do acórdão da DRJ: desconsidera a venda das ações pelo Telles FIP, desconsidera a venda das ações pelo Alvorada Fim, e indica os cotistas do Alvorada Fim como beneficiários do ganho de capital e contribuintes do IR – DRJ inova ao afirmar que a desconsideração dos fundos não os torna inválidos ou inexistentes e não faz retroagir a estrutura societária para o momento anterior às suas criações, apenas ficando suspensa a eficácia de sua formação, de modo a cobrar o tributo dos cotistas do fundo;

Por fim, nas fls. 1838/1846, a Contribuinte junta razões aditivas ao Recurso Voluntário, no qual requer:

- Admissibilidade das razões aditivas do Recurso Voluntário, nos termos do art. 415, VI e §3º do CPC, que determina o conhecimento de ofício pelo juízo das matérias relacionadas à ausência de legitimidade das partes, ou seja, matéria de ordem pública (CARF Acórdão 9303-003.834);
- Nulidade. Erro na identificação do sujeito passivo. Recorrente nua-proprietária das ações da holding TELLES PARTICIPAÇÕES e das cotas do FIM-ALVORADA e do FIP-TELLES – mesmo que se admita o planejamento tributário abusivo e desconsidere as constituições dos dois Fundos, o sujeito passivo em decorrência dessas desconsiderações não poderiam ter sido as pessoas físicas exacionistas da holding Telles Participações S/A, como entendeu a fiscalização no presente caso, tampouco os cotistas proprietários do FIM-ALVORADA, como argumentou a Turma julgadora da DRJ/FOR.
- Há erro na identificação do sujeito passivo do auto de infração, tendo em vista que a Recorrente não foi beneficiada pelo ganho de capital alegado pelo Fisco, já que detém apenas a nua-propriedade das cotas do FIM-ALVORADA (argumento da DRJ/FOR), bem como detinha unicamente a nua-propriedade das ações representativas do capital social da holding TELLES PARTICIPAÇÕES (argumento da DRF/FOR), objeto de instrumentos de doações;
- As ações que a Recorrente detinha na Holding TELLES PARTICIPAÇÕES, assim como as cotas do FIM-ALVORADA de propriedade da Recorrente, foram recebidas por doação e gravadas com reserva de usufruto em favor dos doadores e a fiscalização tinha pleno conhecimento do usufruto quando do lançamento;
- Qualquer ganho de capital apurado na alienação da YPIÓCA BEBIDAS só poderia ter como beneficiários os usufrutuários desses

títulos patrimoniais, os quais gozam da disponibilidade econômica e jurídica dos valores recebido

- Cita-se o Acórdão nº 1103-001.123 do CARF e o Acórdão nº 9101-002.536 da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF);

É o relatório.

Voto

Conselheira Relatora Juliana Marteli Fais Feriato

Admissibilidade

Verifica-se nas fls. 1533 que a emissão da intimação do resultado do Acórdão da DRJ para a contribuinte se deu em 22/11/2017, sendo dado a leitura pela mesma no mesmo dia. O Recurso Voluntário foi apresentado em 21/12/2017, ou seja, dentro do prazo de 30 dias, o que torna seu Recurso tempestivo e admissível. Conheço do Recurso e passo à análise do mérito.

Mérito

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão da DRJ que decidiu pela improcedência da Impugnação, pois entendeu que o planejamento tributário realizado pela empresa da Contribuinte foi abusivo, no intuito de se omitir no recolhimento de Ganho de Capital gerado na venda de uma das empresas que compunha o Grupo da Família. Sobre as preliminares, julgo ante a seguinte razão.

DECADÊNCIA

Afirma a Contribuinte que houve decadência do direito do FISCO de lançar o crédito tributário, pois o fato gerador se deu quando da alienação da empresa Ypióca Bebidas, ou seja, 25/05/2012 e sua intimação se deu em 13/07/2017.

Se razão a Contribuinte. Trata-se de IRPF de Ganho de Capital, sendo que a venda da empresa Ypióca Bebidas se deu por pagamento parcelado. O Fato Gerador deste imposto diz respeito ao recebimento do valor pelo beneficiário, conforme comprova as jurisprudências consolidadas deste Conselho:

DECADÊNCIA

Nos casos de lançamento por homologação, ausente dolo, fraude ou simulação, e constatando-se pagamento antecipado, a decadência se opera após o decurso do prazo de cinco anos, contado do fato gerador. IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. GANHO DE CAPITAL. TRIBUTAÇÃO DEFINITIVA. FATO GERADOR. O Imposto de Renda Pessoa Física incidente sobre ganhos de capital na alienação de bens e direitos constitui tributação definitiva, não se sujeitando ao ajuste anual,

considerando-se ocorrido o fato gerador no mês do recebimento. (Acórdão nº 9900000.274 – Pleno - 07 de dezembro de 2011)

IRPF - GANHO DE CAPITAL - ALIENAÇÃO DE AÇÕES A PRAZO. FATO GERADOR - APURAÇÃO DA DECADÊNCIA

Nas vendas a prazo o fato gerador do Imposto de Renda se realiza com o efetivo pagamento da parcela acordada pelas partes, devendo este ser o momento para contagem do prazo decadencial. (Acórdão nº 9202-003.819 - 08/03/2016)

IRPF. GANHO DE CAPITAL. RECEBIMENTO PARCELADO DE QUOTAS DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA ALIENADAS. PARCELAS INDEXADAS. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

O termo inicial para contagem do prazo decadencial em se tratando de imposto de renda devido sobre o ganho de capital decorrente de contrato de alienação de cotas societárias a prazo e com parcelas indexadas, é o momento do recebimento de cada parcela, pois nesse momento é que se afere de forma definitiva o preço de venda que resta condicionado índice de correção monetária. Precedente. (Acórdão nº 2101-002.674 - 21/01/2015)

IRPF - GANHO DE CAPITAL - ALIENAÇÃO DE AÇÕES A PRAZO. FATO GERADOR - APURAÇÃO DA DECADÊNCIA

Nas vendas a prazo o fato gerador do Imposto de Renda se realiza com o efetivo pagamento da parcela acordada pelas partes, devendo este ser o momento para contagem do prazo decadencial. (Acórdão nº 9202-003.819 – Sessão de 08 de março de 2016)

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO A PRAZO DE IMÓVEL. TRIBUTAÇÃO PELO REGIME DE CAIXA. MOMENTO DE OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR.

A circunstância fática (acrécimo patrimonial) que constitui o fato gerador do imposto de renda sobre o ganho de capital decorrente de alienação a prazo de imóvel se revela em um momento concomitante ou posterior à celebração do “Contrato Particular de Promessa de Compra e Venda”. O contrato regula uma situação jurídica que irá desencadear a incidência do tributo se e quando houver acréscimo patrimonial. O regime de caixa, como o próprio nome indica, privilegia o aspecto financeiro dos negócios jurídicos, de modo que os efeitos fiscais das mutações patrimoniais só serão reconhecidos quando houver a realização financeira deles. Na apuração do imposto de renda pelo regime de caixa, aplicável às pessoas físicas, somente ocorrerá o acréscimo patrimonial se houver a efetiva disponibilidade financeira. Logo, nas alienações a prazo de bens e direitos de pessoa física o fato gerador do ganho de capital ocorrerá no recebimento de cada uma das parcelas pactuadas. (Acórdão nº 2201-002.928 - Sessão de 18 de fevereiro de 2016)

Portanto, não se vislumbra a decadência, pois o fato gerador de cada IR de ganho de capital ocorreu na data do recebimento dos valores pagos pela Cinter International Brands Indústria e Comércio LTDA, ou seja, 09/08/2012; 21/02/2013; 09/11/2015 e 07/10/2016.

Considerando que a intimação do lançamento pela Contribuinte se deu em 13/07/2017, não ocorreu a decadência de nenhum dos fatos geradores. Rejeita-se a preliminar.

ERRO NA INDICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO

São duas as razões apontadas pelo Contribuinte como sendo erro na indicação do sujeito passivo que leva à nulidade do Auto de Infração:

1º) indevida a indicação das pessoas físicas acionistas da Telles FIP e da Alvorada Fim, pois se considerou inválida a constituição desses fundos, sendo que ao retornar o status a quo, a autuação deveria recair sobre a TELLES Participações ou a Agropaulo, proprietárias da Ypióca Bebidas;

2º) As pessoas físicas acionistas da Telles FIP e da Alvorada Fim nunca poderiam constar como sujeitos passivos, pois são apenas nus-proprietárias das ações da Telles Participações, cabendo tão somente autuar os 2 usufrutuários das ações, beneficiários em última instância do ganho de capital (Everardo e Maria Heloísa) – a DIRPF dessas 7 pessoas comprovam que não possuíam qualquer rendimento advindo da Telles Participações – sem disponibilidade econômica;

Sobre as causas de nulidade do Auto de Infração, o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, determina:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula

Portanto, o Auto de Infração deve conter os requisitos previstos no Art. 10, pois, caso contrário, trata-se de ato nulo. Sobre o erro na identificação do Sujeito Passivo, a Jurisprudência Consolidada deste Conselho e as Súmulas determinam:

MERO ERRO/IMPRECISÃO TÉCNICA NA IDENTIFICAÇÃO SUJEITO PASSIVO. NULIDADE. INEXISTENTE.

O mero erro ou imprecisão técnica na identificação do sujeito passivo, desde que não macule o seu direito de defesa nem o normal andamento do processo administrativo fiscal, não gerará nulidade por vício formal ou material do lançamento. Não há

nulidade sem prejuízo. Acórdão nº 9202003.098, Sessão de 25 de março de 2014.

Súmula CARF nº 112

É nulo, por erro na identificação do sujeito passivo, o lançamento formalizado contra pessoa jurídica extinta por liquidação voluntária ocorrida e comunicada ao Fisco Federal antes da lavratura do auto de infração.

Súmula CARF nº 12

*Constatada a omissão de rendimentos sujeitos à incidência do imposto de renda na declaração de ajuste anual, é **legítima a constituição do crédito tributário na pessoa física do beneficiário**, ainda que a fonte pagadora não tenha procedido à respectiva retenção.*

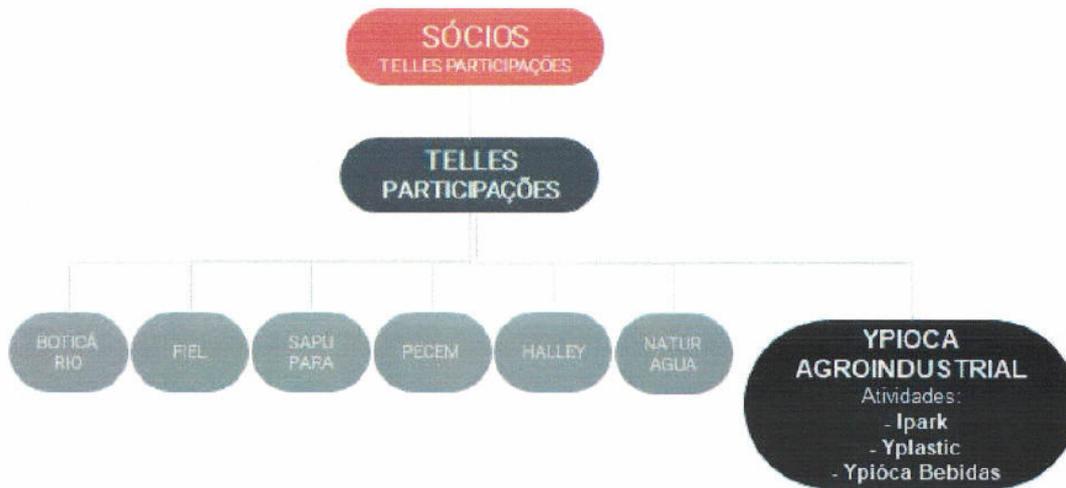
Portanto, colacionando o acima exposto, verifica-se que, no que consiste o erro na identificação do sujeito passivo, tem-se os seguintes entendimentos do CARF sobre nulidade de auto de infração lançado:

1. Quando se está diante de Auto de Infração proveniente de Imposto de Renda, é legítima a constituição do crédito tributário na pessoa física do beneficiário do fato gerador (no caso, o beneficiário do ganho de capital);
2. É nulo o lançamento formalizado contra pessoa jurídica extinta por liquidação voluntária ocorrida e comunicada ao Fisco Federal antes da lavratura do auto de infração;
3. Erro na identificação do sujeito passivo não leva à nulidade do Auto de Infração, desde que não se macule o seu direito de defesa das partes nem o normal andamento do processo administrativo fiscal;

Destaca-se que neste momento não se analisará o mérito da questão, ou seja, se o planejamento tributário foi ou não abusivo, mas sim, se foi devido o lançamento contra as pessoas físicas dos sócios acionistas.

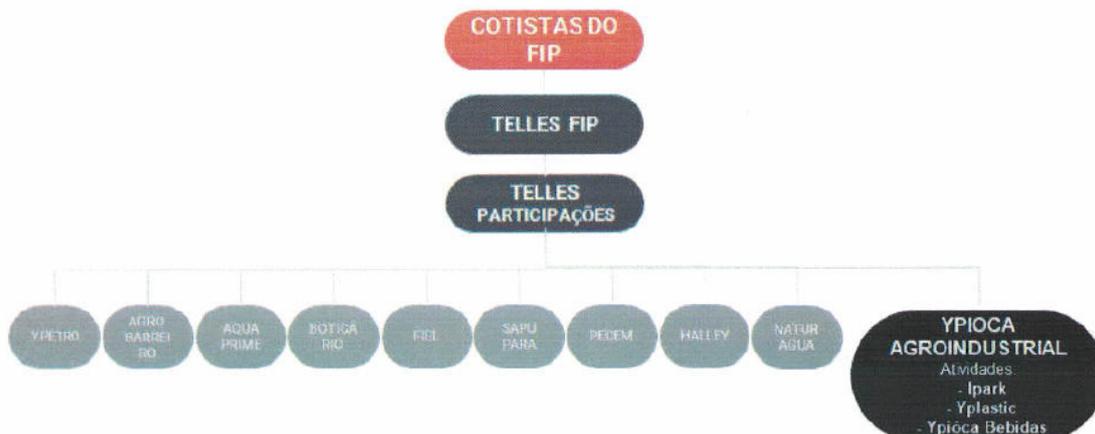
Levando-se em consideração os apontamentos acima, verifica-se o presente lançamento. Para isto, necessária fazer a progressão dos atos/acontecimentos que levaram ao lançamento, até mesmo para facilitar o entendimento do caso.

Em **04/1998** foi criada a empresa **Holding** Telles Participações e Negócios LTDA com a integralização das participações societárias que o Sr. Everardo, sua primeira esposa Maria Heloísa e seus seis filhos possuíam em diversas empresas, para que estas passassem a ser controladas pela Holding recém-criada:



05/2011: As ações da Telles Participações são doadas aos 07 filhos do Sr. Everardo, ficando o mesmo, e sua primeira esposa, a Sra. Maria Heloísa, com o usufruto vitalício;

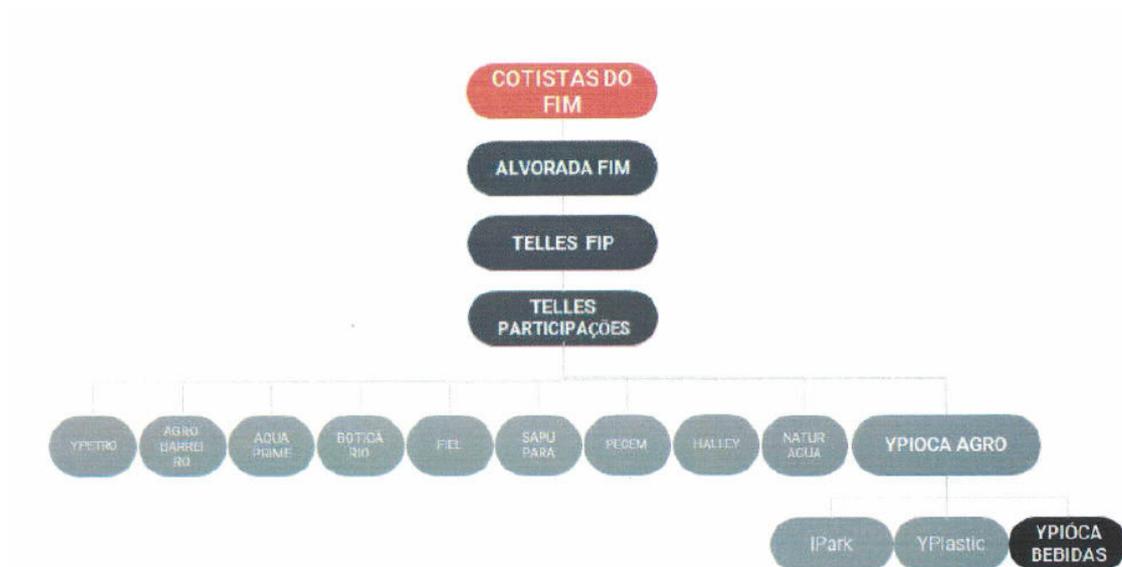
12/2011: Criação da Telles FIP – fundo de investimento em participações, sendo que os 07 filhos do Sr. Everardo integralizaram suas cotas com as ações que detinham na Telles Participações, passando a Telles FIP ser controlador da holding Telles Participações, ficando as cotas da Telles FIP gravadas com as mesmas cláusulas de inalienabilidade, impenhorabilidade, incomunicabilidade e usufruto vitalício em favor do Sr. Everardo e Sra. Maria Heloísa:



02/2012: segregação da Ypióca Agroindustrial, sendo criada 03 novas companhias:



22/02/2012: criação de outro fundo de investimento, o Alvorada Fundo de Investimento Multimercado Crédito Privado (Alvorada FIM), sendo suas cotas integralizadas com as cotas do Telles FIP em 23/04/2012, com transferência das cláusulas inalienabilidade, impenhorabilidade, incomunicabilidade e usufruto vitalício em favor do Sr. Everardo e Sra. Maria Heloísa:



03/2012: Ypióca Agroindustrial S/A altera sua denominação social para Agropaulo Agroindustrial S/A (AGROPAULO):



Em **11/05/2012**: cisão parcial da empresa Agropaulo: as participações societárias da Yplastic, IPark e Ypióca Bebidas, detidas pela Agropaulo são vertidas para o patrimônio da holding Telles Participações:



Em **12/05/2012**: a Holding Telles Participações é liquidada, sendo que seus ativos (participação em todas as empresas operacionais do Grupo Telles passa a ser propriedade do Grupo Telles FIP:



Em 25/05/2012 a Telles FIP vende o controle acionário da Ypióca Bebidas:



O Auto de Infração, em seu Termo de Verificação Fiscal entende que o planejamento tributário foi fraudulento (com abuso de direito), pois, considerando que a Telles FIP é Fundo de Investimento, ficou isenta de recolhimento de Ganho de Capital, sendo que a criação dos fundos se deu única e exclusivamente com o fim de se abster do pagamento.

Ao considerar o planejamento tributário abusivo, a autoridade lançadora, conforme justificativa no TVF, desconsiderou “a integralização das cotas do Telles FIP com as ações da empresa Telles Investimento em Participações S/A, bem como a posterior integralização das quotas do Alvorada FIM com as quotas do Telles Fip. Como se viu, tais operações foram realizadas sem o propósito comercial e em total descompasso com os objetivos da criação de um fundo de investimento; o único propósito que se pode vislumbrar é o de driblar maliciosamente as normas de incidência tributária”.

Segundo o TVF, ao desconsiderar os fundos, “emergem efetivos proprietários das ações da empresa alienada cada um dos membros do grupo familiar Telles, sendo estes os beneficiários últimos do ganho de capital. Como tal, devem ser posicionados como sujeitos passivos da obrigação tributária relativamente ao imposto incidente sobre o ganho de capital”.

A Contribuinte afirma que houve erro na indicação do sujeito passivo, pois se for desconsiderado a integralização das cotas do Telles FIP com as ações da empresa Telles Investimento em Participações S/A, bem como a posterior integralização das quotas do Alvorada FIM com as quotas do Telles Fip, o Auto deveria ter sido lançado ou contra a Agropaulo ou contra a Telles Investimento em Participações S/A.

Com relação à Agropaulo, observa-se que no momento em que houve a alienação da Ypióca Bebidas à Cinter (**23/05/2012**), a Ypióca Bebidas não fazia mais parte do quadro societário da Agropaulo, que **foi cindida parcialmente em 11/05/2012**, passando a ser controlada pela Telles Investimento em Participações S/A e, posteriormente, com a liquidação da Telles Investimento em Participações S/A, passou a ser controlada pela Telles FIP, **não sendo, a Agropaulo, beneficiada diretamente com a alienação.**

Portanto, considerando que o Auto de Infração não considerou inválida a cisão da Agropaulo, não se poderia lançar o ganho de capital contra a Agropaulo, pois não era mais a controladora da Ypióca Bebidas.

Com relação ao pedido de que o lançamento deveria ter sido realizado contra a Telles Investimento em Participações S/A, observa-se que de igual maneira, seria indevido o lançamento contra a mesma.

Isto, pois a Telles Investimento em Participações S/A foi liquidada antes do lançamento do presente auto de infração. Por esta razão, com base Súmula CARF nº 112, o auto seria nulo se fosse lançado contra a Telles Investimento em Participações S/A, justamente por erro na identificação do sujeito passivo, pois o lançamento foi formalizado contra pessoa jurídica extinta por liquidação voluntária ocorrida e comunicada ao Fisco Federal antes da lavratura do auto de infração.

No caso de impossibilidade de lançar contra pessoa jurídica extinta por liquidação voluntária ocorrida e comunicada ao Fisco Federal antes da lavratura do auto de infração, ou seja, contra a Telles Investimento em Participações S/A, lança-se contra os responsáveis solidários e reais beneficiários da alienação, com fito na Súmula 12 do CARF.

Neste contexto, observa o CTN:

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

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

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

Portanto, o CTN permite a responsabilização solidária da pessoa física dos sócios, como ocorreu no caso em análise, pois foram os reais beneficiários com a alienação da Ypióca Bebidas.

Além disto, necessário pontuar que a o mero erro ou imprecisão técnica na identificação do sujeito passivo, desde que não macule o seu direito de defesa nem o normal andamento do processo administrativo fiscal, não gera nulidade por vício formal ou material do lançamento, nos termos da Jurisprudência Consolidada deste Conselho, previamente inserida neste voto.

No presente caso não se observou qualquer impedimento ao direito de defesa da Contribuinte: sua inclusão como responsável pelo crédito se deu desde o início da ação fiscal, foi possibilitada a apresentação de impugnação, recurso voluntário, juntada de provas e parecer, não havendo qualquer mácula ao direito à ampla defesa e contraditório.

Por fim e de forma a complementar com a fundamentação anteriormente aduzida, com relação ao segundo motivo de nulidade do auto de infração por erro na indicação do sujeito passivo, pois as pessoas físicas acionistas da Telles FIP são apenas nus-proprietárias das ações da Telles Participações, cabendo tão somente autuar contra os 2 usufrutuários das ações, beneficiários em última instância do ganho de capital (Everardo e Maria Heloísa), verifica-se, novamente, sem razão a Contribuinte.

Isto, pois, neste caso, a Jurisprudência consolidada deste Conselho determina:

ALIENAÇÃO OU CESSÃO DE DIREITOS DE USUFRUTO IRPF - ALIENAÇÃO OU CESSÃO DE DIREITOS DE USUFRUTO. - O ganho de capital apurado na cessão de direitos, por alienação, do usufruto está sujeito à tributação na pessoa física do usufrutuário. Ocorrendo a transmissão do usufruto e da nua-propriedade concomitantemente, isto é, em uma mesma operação, tendo como adquirente um terceiro, o usufrutuário e o nu-proprietário estão sujeitos à apuração do ganho de capital.

IRPF — BENS IMOVEIS — DIREITOS REAIS — USUFRUTO — Considera-se imóveis para todos os efeitos legais os direitos reais sobre imóveis, a exemplo do usufruto. IRPF — GANHO DE CAPITAL — REDUÇÃO — Para apuração do valor a ser tributado, no caso de alienação de bens imóveis, será aplicado um percentual de redução sobre o ganho de capital, segundo o ano de aquisição ou incorporação. (Acórdão n.º: 104-16.957 - 17 de março de 1999)

O Parecer Normativo CST 04/1995 também determina que “ocorrendo a transferência do usufruto e da nua-propriedade, sendo adquirido por terceiro, o usufrutuário e o nu-proprietário sujeitam-se à apuração do ganho de capital”.

Ao alienar o bem que era protegido com cláusula de usufruto, havendo, portanto, a transmissão do usufruto e da nua-propriedade concomitantemente, tendo como adquirente terceiro (CINTER) tanto o usufrutuário, como o nu-proprietário estão sujeitos à apuração do ganho de capital.

Por esta razão, foi devido o lançamento contra a pessoa física dos nu-proprietários, rejeitando-se, portanto a preliminar.

DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ILÍCITO

Apesar de a Contribuinte afirmar que a criação do TELLES FIP, bem como dos demais Fundos de Investimentos criados pelo Grupo TELLES fez parte de um processo de reestruturação iniciado em 1998, decorrente de um planejamento societário e sucessório, com objetivo central de promover aos membros da família Telles uma gestão profissional de suas empresas operacionais, **verificou-se que as operações societárias tiveram início justamente depois que houve o interesse da CINTER na compra da Ypióca.**

Entre os critérios definidores de um planejamento tributário legítimo, oponível às autoridades fiscais, tem-se que: (i) os atos que impliquem a redução na carga tributária devem ocorrer cronologicamente antes do fato gerador; (ii) os atos praticados pelo contribuinte que resultaram na redução da carga tributária devem ser lícitos; e (iii) a manifestação/declaração de vontade (causa típica) deve corresponder à sua realização fática (causa objetiva), ou melhor, à sua finalidade econômico social.

Não é o conteúdo formal do negócio jurídico (causa típica) consubstanciado na declaração de vontade que irá determinar a incidência tributária, mas sim sua causa objetiva (propósito).

É preciso verificar a função a que se destina a operação dentro do empreendimento econômico, e não somente a prática de atos baseados em dispositivos legais (princípio da estrita legalidade em matéria tributária).

Assim, não se faz suficiente a licitude dos atos realizados, tampouco a máxima argumentativa da liberdade empresarial de auto-organização, para legitimar as alternativas escolhidas em uma reestruturação societária, pois estas devem estar providas de causa econômica, **de modo que o motivo da reorganização não seja único ou predominantemente de economizar tributos.**

Ao se confrontar a legislação tributária, que adota os princípios da tipicidade e da estrita legalidade, com as atividades desenvolvidas pelas empresas, objeto de planejamento tributário, deve-se também valorizar o propósito das atividades empresariais praticadas e a existência de substância econômica. Nesse sentido seguem alguns precedentes administrativos:

[...] OPERAÇÕES ESTRUTURADAS EM SEQUÊNCIA – O fato de cada uma das transações, isoladamente e do ponto de vista formal, ostentar legalidade, não garante a legitimidade do conjunto de operações, quando fica comprovado que os atos praticados tinham objetivo diverso daquele que lhes é próprio. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO EXTRATRIBUTÁRIA – A liberdade de auto-organização não endossa a prática de atos sem motivação negocial, sob o argumento de exercício do planejamento tributário.” (1º Conselho de Contribuintes /4ª Câmara/Turma Ordinária. Acórdão nº 10420749. Data 15/06/2005)

[...]NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO. INOPONIBILIDADE AO FISCO. O fato de ser um negócio jurídico indireto não traz a consequência direta de tornar eficaz o procedimento da interessada, pois essa figura não é oponível ao fisco quando, como é o caso concreto, sem propósito negocial algum, visto de seu todo, visar apenas a mera economia de tributos. No caso concreto, houve por conseguinte fraude à lei do imposto de renda que comanda a tributação do ganho de capital na alienação de bens do ativo permanente através da utilização de norma de cobertura. (CARF. 1ª Seção / 1ª Turma da 4ª Câmara / Acórdão nº 1401-00.582 em 29/06/2011, Publicado no DOU em: 27.03.2012)

Simulação – conjunto probatório – Se o conjunto probatório evidencia que os atos formais praticados (reorganização societária) divergiam da real intenção subjacente (compra e venda), caracteriza-se a simulação, cujo elemento principal não é a ocultação do objetivo real, mas sim a existência de objetivo diverso daquele configurado pelos atos praticados, seja ele claro ou oculto. Ausência de motivação extra tributária – O princípio da liberdade de auto-organização, mitigado que foi pelos princípios constitucionais da isonomia tributária e da capacidade contributiva, não mais endossa a prática de atos sem motivação negocial, sob o argumento de exercício de planejamento tributário. (CARF. 1º Conselho de Contribuintes - 4a. Câmara/ Acórdão nº 104- 21498, Publicação em 06/09/2007)

Portanto, necessário verificar, entre outras coisas, se a finalidade da reorganização societária não foi exclusiva e predominantemente tributária e, paralelamente,

analisar a existência ou não de um **propósito negocial**, compreendido como a vontade objetiva final do negócio jurídico.

Verificada a divergência entre a realização prática aferida objetivamente (causa objetiva) e a causa típica do negócio jurídico (conteúdo formal), tem-se um planejamento inválido e, como tal, os negócios jurídicos realizados não são oponíveis às autoridades fiscais.

No decorrer do presente procedimento fiscal não restou claramente demonstrado o motivo e a finalidade negocial das operações societárias.

A Recorrente buscou aduzir diversos argumentos para tentar demonstrar o fundamento econômico das operações realizadas que, contudo, não parecem ter o condão de desconsiderar e infirmar a autuação, especialmente se levado em consideração (i) o curto lapso temporal entre as operações, (ii) a dependência das empresas envolvidas por pertencerem a um mesmo Grupo Empresarial e (iii) a incongruência entre a operação realizada e os motivos alegados pela Recorrente.

As operações societárias foram milimetricamente planejadas e realizadas no decorrer do ano de 2012, com a criação dos dois Fundos de Investimento até a finalização, com a efetiva venda da Ypióca à CINTER, em maio de 2012.

A cisão parcial da Agropaulo se deu em 11/05/2012 e a liquidação da holding Telles Participações se deu logo no dia posterior, 12/05/2012 e a venda da Ypióca Bebidas treze dias depois (25/05/2012).

O curto lapso temporal entre as operações demonstram que a venda da Ypióca para a Cinter já estava previamente ajustada, aguardando-se, apenas a criação dos Fundos, para que não fosse necessário o recolhimento do Ganho de Capital da venda, pois com Fundos, as alienações de ativos têm tributação exclusiva.

O que se observou, com as operações societárias, foi apenas a migração das empresas do grupo da família, que antes pertenciam à holding Telles Participações, para os dois fundos criados (Telles FIP e Alvorada Fim), no intuito de se abster de recolher os tributos da venda.

Portanto, não se objetivou a simples redução do ganho de capital, mas, sim, a efetiva isenção de sua tributação.

Outro fator que vem a invalidar o planejamento tributário realizado é que, a partir da ausência de causa econômica das etapas societárias, isoladamente consideradas, é possível aferir que os fatos formalizados juridicamente não parecem corresponder à realidade, vislumbrando-se uma simulação para obter vantagens tributárias.

Procedeu corretamente a Fiscalização em examinar o conjunto da reestruturação societária realizada pelo Grupo quando se está diante de operações sucessivas e envolvendo várias empresas, conforme doutrina de Marco Aurélio Greco sobre o assunto:

“Uma operação estruturada indica a existência de um objetivo único, predeterminado à realização de todo o conjunto. E mais, indica a existência de uma causa jurídica única que informa todo o conjunto. Nestes casos, cumpre examinar se há motivos autônomos, ou não, pois se estes inexistirem, o fato a ser enquadrado é o conjunto e não cada uma das etapas.”

Na medida em que o conjunto de operações corresponde apenas a uma pluralidade de meios para atingir um único fim, a verificação das alterações relevantes deve ser feita não apenas considerando os momentos anterior e posterior a cada etapa mas, principalmente, os momentos anterior e posterior ao conjunto de etapas” (in Planejamento Tributário, São Paulo, Dialética, 2004, pp. 345-347).

Na hipótese dos autos, não foram constatados motivos autônomos para a realização de cada etapa societária, de modo que a anterior só tinha sua razão de existir se verificada a etapa posterior.

Por fim, não se vislumbra qualquer finalidade negocial para a constituição dos Fundos de Investimento, sendo-os criados apenas para o gozo da tributação exclusiva vantajosa, quando das alienações dos ativos.

A instrução CVM no 391, de 16 de julho de 2003, com alterações introduzidas pelas Instruções CVM nº 435/06, 450/07, 453/07, 496/11, 498/11, 535/13, 540/13, 545/14, 549/14 e 554/14, determina:

Art. 2º O Fundo de Investimento em Participações (fundo), constituído sob a forma de condomínio fechado, é uma comunhão de recursos destinados à aquisição de ações, debêntures, bônus de subscrição, ou outros títulos e valores mobiliários conversíveis ou permutáveis em ações de emissão de companhias, abertas ou fechadas, participando do processo decisório da companhia investida, com efetiva influência na definição de sua política estratégica e na sua gestão, notadamente através da indicação de membros do Conselho de Administração.

§1º Sempre que o fundo decidir aplicar recursos em companhias que estejam, ou possam estar, envolvidas em processo de recuperação e reestruturação, será admitida a integralização de cotas em bens ou direitos, inclusive créditos, desde que tais bens e direitos estejam vinculados ao processo de recuperação da sociedade investida e desde que o valor dos mesmos esteja respaldado em laudo de avaliação elaborado por empresa especializada.

§2º A participação do fundo no processo decisório da companhia investida pode ocorrer:

I – pela detenção de ações que integrem o respectivo bloco de controle,

II – pela celebração de acordo de acionistas ou, ainda,

III – pela celebração de ajuste de natureza diversa ou adoção de procedimento que assegure ao fundo efetiva influência na definição de sua política estratégica e na sua gestão.

Ora, sendo um fundo de investimento uma reunião de recursos para a aplicação em diversos ativos e, no caso específico do Fundo de Investimento em Participações, em ações de companhias das quais o fundo deve participar da gestão, qual a finalidade de se

integralizar as quotas de um fundo recém-criado com ações de empresa das quais os próprios cotistas do fundo já eram os proprietários?

Se o objetivo de um investimento é a aplicação de recursos para a obtenção de um ganho com esses investimentos, que ganhos os cotistas do TELLES FIP (e a Contribuinte) esperariam obter com o Fundo que não obteriam se mantivessem diretamente o controle das ações das empresas através da holding que já existia?

Qual o propósito negocial, então, de se integralizar as quotas do fundo com as ações da holding TELLES PARTICIPAÇÕES E NEGÓCIOS S/A? Nenhum.

O Fundo, neste caso, se apresenta como mero ente interposto entre as empresas e os seus acionistas/cotistas.

Em caso semelhante, este Conselho entendeu:

(...)

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
Data do fato gerador: 31/12/2009 VENDA DE AÇÕES DE
EMPRESA CONTROLADA. FUNDO DE INVESTIMENTO EM
PARTICIPAÇÕES - FIP. ATO SIMULADO. SUJEITO PASSIVO.
HOLDING CONTROLADORA. O sujeito passivo a ser tributado
por ganho de capital na venda das ações de empresa controlada
é a holding detentora e não o FIP constituído alguns dias antes
da operação mediante a conferência das ações da empresa
vendida, pois ato simulado não é oponível ao fisco, devendo
receber o tratamento tributário que o verdadeiro ato dissimulado
produz.*

*FIP. AUSÊNCIA DE FINALIDADE NEGOCIAL. Desprovido de
finalidade negocial o Fundo de Investimento em Participação -
FIP, constituído por uma única investidora, com um único
investimento ao qual não foi aportado qualquer investimento
adicional ou ato de gestão visando seu
crescimento/desenvolvimento ou saneamento e cuja permanência
no FIP durou alguns dias. FIP.*

*DESCONSIDERAÇÃO. LEGALIDADE. É desprovida de base a
acusação de que a desconsideração do FIP afronta ao princípio
da legalidade, dado que foi devidamente avaliado que a
interposição do FIP no lugar da atuada tratou-se de manobra
para evadir tributação de ganho de capital.*

*MULTA QUALIFICADA. SONEGAÇÃO. SIMULAÇÃO. DOLO.
Estando comprovada a prática deliberada de simulação,
portanto, estando caracterizados o dolo e sonegação, cabe a
qualificação da multa de ofício.*

*JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. A multa de
ofício é parte integrante da obrigação ou crédito tributário e,
quando não extinta na data de seu vencimento, está sujeita à
incidência de juros.*

*CARF 1ª Seção, 2ª Câmara, 1ª Turma Ordinária. Acórdão
1201-001.640. 11 de abril de 2017*

Portanto, considerando a) que as operações societárias ocorreram sem finalidade negocial (não houve justificativa para a ocorrência das mesmas); b) que as operações societárias ocorreram em um curto espaço de tempo, no qual evidencia ainda mais o objetivo das partes; c) que os Fundos criados são desprovidos de finalidade negocial; constata-se que o presente planejamento tributário se mostrou abusivo, sendo válido o lançamento referente ao ganho de capital da alienação da Ypióca Bebidas.

Ainda no mérito, a Contribuinte afirma que não existe isenção tributária em Fundos de Investimentos, pois há uma antecipação de tributos no momento da subida das empresas para o FIP, como foi o caso da criação do FIP TELLES, quando se recolheu IR no valor de R\$22.000.000,00 e um diferimento de tributos para o momento em que ocorrer amortizações ou resgates.

Sem razão a Contribuinte.

Isto, pois a legislação é clara ao determinar que os rendimentos dos fundos de investimento de alienação, liquidação, resgate, cessão ou repactuação dos títulos, aplicações financeiras e valores mobiliários integrantes de sua carteira são isentos do Imposto de Renda, nos termos do art. 28, §10º e §11º da Lei 9.532/1997.

Desta forma, há sim isenção de IR nas alienações realizadas pelos fundos de investimento. Se há tributação nas amortizações ou resgates, verifica-se que haverá outro fato gerador, não sendo o mesmo que trata o presente lançamento.

Portanto, sem razão o pedido.

Por fim, com relação ao pedido de compensação do imposto pago, em que o Contribuinte afirma que a integralização da TELLES FIP foi realizada dentro da legislação vigente, inclusive com pagamento do Imposto de Renda sobre o Ganho de Capital antecipadamente, assim, deve-se compensar o imposto pago nos valores de R\$22.066.198,00 e R\$4.349.999,61 com o imposto lançado, verifica-se.

Novamente, trata-se de fato gerador distinto e não há qualquer legislação que permita o acolhimento do pedido.

O ganho de capital que o Contribuinte requer a compensação ocorreu em **30/12/2011**, proveniente da alienação de ações da TELLES PARTICIPAÇÕES. Os fatos tributários ora analisados ocorreram em **09/08/2012**, **21/02/2013**, **09/11/2015** e **07/10/2016** e consistem em ganhos de capital na alienação de ações da YPIÓCA BEBIDAS. Portanto, os elementos material e temporal dos fatos geradores são distintos.

Além disto, não há qualquer demonstração – mediante escrituração contábil devidamente suportada por documentos – que o evento de **30/12/2011** foi influenciado, pelo menos em parte, por fatos imputáveis futuramente à YPIÓCA BEBIDAS (que só foi criada em fevereiro/2012).

Com relação ao pedido de compensação do valor de R\$4.349.999,61 (quatro milhões, trezentos e quarenta e nove mil, novecentos e noventa e nove reais e sessenta e um centavos), das amortizações no ALVORADA FIM pelas pessoas físicas, verifica-se, novamente, a necessidade de indeferir o pedido.

Isto, pois, a Contribuinte não explicitou o fundamento fático que determinou a alegada amortização de cotas, tampouco a legislação que embasou sua realização.

Da mesma forma, destaca-se que, como o ALVORADA FIM detém o controle do TELLES FIP (que, por seu turno, controla diversas empresas operacionais do grupo, tais como, AGROPAULO, NATURÁGUA, PECÉM, HALLEY, CEARÁ-MIRIM, YPETRO, YPLASTIC e IPARK), os rendimentos conferidos aos cotistas podem ter origem quaisquer desses ativos.

Além disso, alega a Contribuinte que houve modificação da fundamentação da DRJ com o abordado no Auto de Infração. Não se vislumbra o ocorrido

A DRJ é clara ao constatar que houve planejamento tributário ilícito, da mesma forma como pontuou e fundamentou a autoridade fiscal lançadora no auto de infração, assim como restou constatado nesta decisão do Colegiado do CARF.

Por esta razão, indefere-se o pedido.

MULTA QUALIFICADA

A Contribuinte afirma que indícios podem autorizar, quando muito, a presunção, mas não no presente caso. As presunções somente são admitidas quando previstas em lei. Em direito, à guisa de princípio maior, tem-se assente que a simulação, a fraude, o conluio, etc., não se presumem, devem ficar sobejamente comprovados, estreme de qualquer dúvida, o que não encontramos nos autos.

Requer a aplicação do princípio da vedação ao confisco, ante fundamentação do RE 523471 admite como razoável apenas penalidades cujo valor não ultrapasse o limite de 30% do crédito tributário.

Na análise realizada no presente voto, concluiu-se que houve a prática da simulação, dado que o FIP foi constituído para finalidades que não coadunavam com os objetivos para os quais a legislação o instituiu.

Houve dolo da Contribuinte em realizar as operações societárias que culminaram na constatação do planejamento tributário abusivo, pois o objetivo principal foi a isenção da obrigação tributária com a venda de ativos.

Estando presentes o dolo, a simulação e a sonegação, cabe confirmar como pertinente a qualificação da multa de ofício.

Não se trata de ação contrária ao princípio da vedação ao confisco, pois está estabelecida conforme permite a legislação.

Portanto, não há que se falar em modificação na multa lançada.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário, rejeitar as preliminares, não reconhecer a decadência, não reconhecer da nulidade da inclusão de novos fundamentos da DRJ que não constavam no auto de infração e, no mérito, negar provimento.

(assinado digitalmente)

Processo nº 10380.725188/2017-85
Acórdão n.º **2301-005.934**

S2-C3T1
Fl. 1.867

Juliana Marteli Fais Feriato – Relatora.