



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

**Processo n°** 10380.726495/2010-15  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2202-002.731 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 12 de agosto de 2014  
**Matéria** IRPF  
**Recorrente** PEDRO ALCANTARA REGO DE LIMA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF**

Data do fato gerador: 29/12/2005

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO, NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO**

A simulação existe quando a vontade declarada no negócio jurídico não se coaduna com a realidade do negócio firmado, para se identificar a natureza do negócio praticado pelo contribuinte, deve ser identificada qual é a sua causalidade, ainda que esta causalidade seja verificada na sucessão de vários negócios intermediários sem causa, na estruturação das chamadas *step transactions*. Assim, negócio jurídico sem causa não pode ser caracterizado como negócio jurídico indireto. O fato gerador decorre da identificação da realidade e dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos, e não de vontades formalmente declaradas pelas partes contratantes ou pelos contribuintes.

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. MULTA,**

No planejamento tributário, quando identificada a convicção do contribuinte de estar agindo segundo o permissivo legal, sem ocultação da prática e da intenção final dos seus negócios, não há como ser reconhecido o dolo necessário à qualificação da multa, elemento este constante do caput dos arts. 71 a 73 da Lei n 4.502/64.

**JUROS SOBRE MULTA.**

A multa de ofício, segundo o disposto no art. 44 da Lei n° 9.430/96, deverá incidir sobre o crédito tributário não pago, consistente na diferença entre o tributo devido e aquilo que fora recolhido.

Recurso voluntário provido em parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, QUANTO AO IMPOSTO E JUROS: Pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros RAFAEL PANDOLFO, FABIO BRUN GOLDSCHMIDT e PEDRO ANAN JUNIOR, que proviam o recurso. Os Conselheiros PEDRO ANAN JUNIOR e FABIO BRUN GOLDSCHMIDT apresentarão declaração de votos. QUANTO A MULTA DE OFÍCIO: Por maioria de votos, dar provimento parcial para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%. Vencidos os Conselheiros DAYSE FERNANDES LEITE (Suplente convocada) e MÁRCIO DE LACERDA MARTINS (Suplente convocado). Fez sustentação oral pelo contribuinte Dr. Miguel Neto, OAB/SP 85688.

(Assinado digitalmente)

Antonio Lopo Martinez – Presidente e Relator

(Assinado digitalmente)

Pedro Anan Junior – Declaração de voto

(Assinado digitalmente)

Fábio Brun Goldshmidt – Declaração de voto

Composição do colegiado: Participaram do presente julgamento os Conselheiros Dayse Fernandes Leite (Suplente Convocada), Marcio de Lacerda Martins (Suplente Convocado), Antonio Lopo Martinez, Rafael Pandolfo, Pedro Anan Junior e Fabio Brun Goldschmidt.

## Relatório

Em desfavor do contribuinte, PEDRO ALCANTARA REGO DE LIMA, foi lavrado Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF), fls. 02/09, para cobrança do Imposto de Renda, apurado no valor de R\$ 3.056.561,11. sobre o Imposto de Renda Pessoa Física foi lançada a penalidade de Multa de Ofício, no percentual de 150% (qualificada), no valor de R\$ 4.584.841,66, tendo havido representação fiscal para fins penais, formalizada no processo nº 10380.016200/2010-91.

O crédito tributário totalizou, em 30/11/2010, o valor de R\$ 9.283.081,74. De acordo com a descrição dos fatos e enquadramento legal, anexo ao Auto de Infração, e com o Termo de Verificação Fiscal, fls.09/44, o crédito tributário é relativo a fato gerador ocorrido no mês dezembro 2005, alienação de participação societária, 50% das quotas de capital, com ganho de capital.

O crédito tributário decorreu de infração de falta de recolhimento de Imposto de Renda relativo a ganho de capital na alienação de participação societária, quotas de capital, ocorrida no dia 29 de dezembro de 2005, relativamente à empresa SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMERCIO LTDA, CNPJ nº 63.310.411/000101, na qual o senhor contribuinte participava, na data de 29/12/2005, com 12,282% do capital social.

Segundo informações extraídas do relatório da DRJ:

*A Declaração de Ajuste Anual do exercício financeiro de 2006, ano-calendário 2005, demonstra:*

*1) rendimentos tributáveis no valor total de R\$ 29.967,34, percebidos das seguintes pessoas jurídicas: SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA, PRL PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS S/A, PRINCIPAL COMÉRCIO DE INDUSTRIA DE CAFÉ LTDA e BRASILPREV SEGUROS E PREVIDÊNCIA S/A.*

*2) rendimentos de distribuição de lucros, no valor total de R\$ 1.823.357,00, redução de capital e resgate de ações, no valor total de R\$ 19.443.859,38, outros rendimentos isentos e não tributáveis, no valor de R\$ 2.010.859,18, totalizando o valor de R\$ 23.278.075,56;*

*3) rendimentos sujeitos à tributação exclusiva/definitiva, como ganho da capital na alienação de bens e direitos, no valor de R\$2.735.455,40;*

*4) juros sobre capital próprio, no valor de R\$ 2.368.383,33, rendimentos sujeitos à tributação exclusiva/definitiva;*

*5) evolução patrimonial no valor de R\$ 18.174.236,83.*

*A evolução patrimonial está justificada pelos rendimentos tributáveis, no valor total de R\$ 29.967,34, rendimentos isentos*

*(lucros e dividendos recebidos e resgate de quotas e ações), no valor total de R\$ 23.278.075,56, rendimentos com tributação exclusiva na fonte, no valor de R\$ 5.103.838,73, e ganho de capital na alienação de bens e direitos, no valor de R\$ 2.735.455,40.*

*Anexo à Declaração de Ajuste Anual constam dois Demonstrativos de Apuração dos Ganhos de Capital:*

*1) um que demonstra alienação de quotas de capital da empresa SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA para a empresa PRL PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS S/A, em 13/01/2005. Pelo demonstrativo, o senhor contribuinte teria alienado, em 13/01/2005, uma quantidade de 219.919.610 quotas de capital da empresa SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMERCIO DE ALIMENTOS LTDA para a empresa PRL PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS S/A, apurando ganho de capital, no valor de R\$ 1.743.412,75, pagando Imposto de Renda, no valor de R\$ 261.511,91;*

*2) outro que demonstra alienação de quotas de capital da empresa SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA para a empresa SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A, em 29/12/2005.*

*Pelo demonstrativo, o senhor contribuinte teria alienado, em 29/12/2005, uma quantidade de 192.495.794 quotas de capital da empresa SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMERCIO DE ALIMENTOS LTDA para a empresa SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A, apurando ganho de capital, no valor de R\$ 1.474.770,05, pagando Imposto de Renda, no valor de R\$ 221.215,50*

*A Declaração de Ajuste Anual foi selecionada pela fiscalização para averiguação quanto ao ganho de capital e à evolução patrimonial.*

*No procedimento de fiscalização, verificou-se operação de alienação de quota de capital, acontecida no dia 29/12/2005, com ganho de capital, envolvendo os sócios da empresa SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA e a empresa ELITE INTERNACIONAL BV, relacionada ao demonstrativo de apuração de ganho de capital, anexo à Declaração de Ajuste Anual, que tem como adquirente a empresa SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A.*

*O presente Auto de Infração trata da operação de alienação de quotas de capital relacionada aos sócios da empresa SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMERCIO LTDA que alienaram, em 29 de dezembro de 2005, 50% da participação em quotas de capital para a empresa ELITE INTERNACIONAL BV, pertencente ao grupo STRAUSSSELITE.*

*A empresa ELITE INTERNACIONAL BV, com sede em Amsterdã, na Holanda, representa a Divisão de Café Internacional do Grupo STRAUSSSELITE, líder no segmento alimentício em Israel. Referido grupo nasceu da aquisição da ELITE pela STRAUSS, ambas com larga experiência no setor*

*alimentício, operando em Israel, Europa e Estados Unidos. O Grupo STRAUSSSELITE estava, à época, entre as dez maiores indústrias de café do mundo e contava com diversas fábricas, tendo adquirido, em dezembro de 2000, a principal indústria de café do Estado de Minas Gerais e uma das oito maiores do Brasil: a CAFÉ 3 CORAÇÕES S/A.*

*A operação de alienação de quotas de capital de que trata o presente Auto de Infração envolve as seguintes pessoas físicas e as seguintes pessoas jurídicas:*

*a) a empresa SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA, CNPJ nº 63.310.411/000101, com sede na cidade de Eusébio, Ceará;*

*b) sócios da empresa SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA, a saber: PEDRO ALCÂNTARA REGO DE LIMA, PAULO TARSO REGO DE LIMA, VICENTE DE PAULA REGO DE LIMA e PRL – PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS S/A, CNPJ nº 03.499.195/000154;*

*c) a empresa ELITE INTERNACIONAL BV, CNPJ nº 05.534.721/000103, com sede em Amsterdã, Holanda;*

*d) a empresa CAFÉ TRÊS CORAÇÕES S/A, CNPJ nº 17.467.515/000107, com sede na cidade de Santa Luzia, Minas Gerais;*

*e) a empresa SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A, CNPJ nº 07.473.767/000187 (empresa veículo) constituída por parte da empresa SANTA CLARA INDUSTRIA E COMÉRCIO LTDA);*

*f) a empresa ELITE DO BRASIL PARTICIPAÇÕES LTDA, CNPJ nº 04.934.059/000108 (empresa veículo constituída por parte da empresa ELITE INTERNACIONAL BV).*

*Um dia antes da operação de alienação das quotas de capital, que segundo a fiscalização, ocorreu no dia 29 de dezembro de 2005, a empresa SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA, com sede na cidade de Eusébio, no Ceará, com atividade de industrialização e comercialização de café, alcançando, na época da venda, o posto de segunda maior indústria de café do Brasil, com capital social de R\$ 15.673.023,87, apresentava no seu quadro societário os seguintes sócios: PEDRO ALCÂNTARA REGO DE LIMA, PAULO TARSO REGO DE LIMA, VICENTE DE PAULA REGO DE LIMA e PRL – PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS S/A.*

*PEDRO ALCÂNTARA, PAULO TARSO e VICENTE DE PAULA, (irmãos), cada um participava com 12,282%, e a empresa PRL – PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS S/A participava com 63,162%, conforme demonstrativo, abaixo:*

SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO - 1.567.302.387 QUOTAS				EM REAIS	QUANTIDADE DE QUOTAS
1.567.302.387				15.673.023,87	1.567.302.387
PEDRO ALCÂNTARA REGO DE LIMA - 12,282%	PAULO TARSO REGO DE LIMA - 12,282%	VICENTE DE PAULA REGO DE LIMA - 12,282%	PRL - PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS 63,162%		
12,282%	12,282%	12,282%	63,162%		100%
192.464.733	192.464.733	192.464.733	989.908.188		1.567.302.387
1.924.647,33	1.924.647,33	1.924.647,33	9.899.081,88	15.673.023,87	

A empresa PRL PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS S/A, com capital social no valor de R\$ 3.476.520,00, apresentava no seu quadro societário os seguintes sócios: PEDRO ALCÂNTARA REGO DE LIMA, PAULO TARSO REGO DE LIMA e VICENTE DE PAULO REGO DE LIMA, cada um com 33,333% do total das ações, conforme demonstrativo, abaixo:

PRL - PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS S/A - 3.476.520 AÇÕES			EM REAIS	QUANTIDADE DE QUOTAS
3.476.520			3.476.520,00	3.476.520
PEDRO ALCÂNTARA REGO DE LIMA - 33,333%	PAULO TARSO REGO DE LIMA - 33,333%	VICENTE DE PAULO REGO DE LIMA 33,333%		
33,333%	33,333%	33,333%	100,000%	
1.158.840	1.158.840	1.158.840		3.476.520
1.158.840,00	1.158.840,00	1.158.840,00	3.476.520,00	

Na concepção de alienação de quotas de capital, que teria ocorrido em 29/12/2005, a fiscalização constatou que os sócios, PEDRO ALCÂNTARA, PAULO TARSO, VICENTE DE PAULA e PRL EMPREENDIMENTOS S/A, alienaram, individualmente, 50% da quota de participação no capital para a empresa ELITE INTERNACIONAL BV.

A fiscalização constatou que a alienação ocorreu pelo valor de R\$ 215.500.000,00 (valor de 50% da empresa SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA), e que, nessa operação, houve ganho de capital.

Para o contribuinte, PEDRO ALCÂNTARA, o ganho de capital foi apurado no valor de R\$ 20.377.074,12. Não tendo havido, nessa operação, recolhimento do Imposto de Renda sobre o Ganho de Capital foi lançado o Imposto de Renda correspondente apurado no valor de R\$ 3.056.561,11.

A empresa adquirente das quotas de capital, ELITE INTERNACIONAL BV, com sede em Amsterdã, na Holanda, integrante do grupo empresarial STRAUSSSELITE, na data da operação, participava, desde o ano de 2000, do capital da empresa CAFÉ TRÊS CORAÇÕES S/A, sediada na cidade de Santa Luzia, do Estado de Minas Gerais.

A empresa CAFÉ TRÊS CORAÇÕES S/A, na época da operação, ocupava a oitava posição na classificação das empresas produtoras de café, apresentando capital no valor de R\$ 3.886.360,00, conforme o quadro societário, abaixo demonstrado:

CAFÉ TRÊS CORAÇÕES S/A- 3.886.360		EM REAIS	QUANTIDADE DE AÇÕES
3.886.360		3.886.360,00	3.886.360
ELITE INTERNACIONAL BV - 99,00%	UNION COFFEE CONFECTIONERY GROUP BV - 0,1%		
99,00%	1,000%		
3.847.496	38.864		3.886.360
3.847.496,40	38.863,60	3.886.360,00	

Segundo a fiscalização a operação de alienação não foi direta, o sócio da SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO transferindo suas quotas de capital para a empresa ELITE INTERNACIONAL BV, mas houve planejamento tributário evasivo, na espécie de simulação relativa, arquitetado pelos alienantes, sócios da CAFÉ SANTA CLARA, e pela empresa adquirente, sócios da ELITE INTERNACIONAL BV.

O planejamento tributário consistiu na montagem de um sistema de associação de empresas, “joint venture”, entre as empresas SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA e CAFÉ TRÊS CORAÇÕES S/A, com criação de **empresas veículo**, SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A (HOLDING), por parte da empresa SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA, e ELITE DO BRASIL PARTICIPAÇÕES S/A, por parte da empresa ELITE INTERNACIONAL BV (CAFÉ TRÊS CORAÇÕES). Como resultado da “joint venture”, a empresa ELITE INTERNACIONAL BV, sócia da empresa CAFÉ TRÊS CORAÇÕES S/A, passou a fazer parte do quadro societário da empresa CAFÉ SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA, como participação de 50% do capital social, juntamente com a empresa PRL PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS S/A, com participação de 50%. Também como resultado da “joint venture”, os sócios PEDRO ALCÂNTARA, PAULO TARSO e VICENTE DE PAULA deixaram a participação direta na empresa SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

Pela “joint venture” a empresa ELITE INTERNACIONAL BV, através da empresa ELITE DO BRASIL PARTICIPAÇÕES S/A (empresa veículo), investiu, em 29/12/2005, um montante de R\$ 215.500.000,00, na empresa SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A, conseqüentemente, investia na SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

PEDRO ALCÂNTARA, PAULO TARSO e VICENTE DE PAULA deixaram de participar diretamente da empresa SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA, havendo redução de capital, resgataram ações da empresa SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A e receberam lucros acumulados da empresa SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA e da PRL PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS S/A.

Segundo a fiscalização, cada sócio recebeu, proporcionalmente à participação no capital, de rendimentos isentos e não tributáveis, em 29/12/2005, um montante equivalente ao valor do ganho de capital relacionado ao ingresso de recursos aportados pela empresa ELITE INTERNACIONAL BV.

Na data do aporte da quantia de R\$ 215.500.000,00, a empresa SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA era controlada pela empresa SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A, que apresentava o seguinte quadro societário:

SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A - 34.961.659 AÇÕES (27.676.475+17.477.292-10.192.108) - HOLDING		EM REAIS	QUANTIDADE DE AÇÕES
34.961.659			
		34.961.659,00	34.961.659
PRL- PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS S/A - 50%	ELITE DO BRASIL - 50%		
50,00000%	50,00000%	100,00000%	
17.480.830	17.480.830		34.961.659
17.480.829,50	17.480.829,50	34.961.659,00	

SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO- 9.917.987.111 (1.567.302.387 + 8.350.684.724)QUOTAS		EM REAIS	QUANTIDADE DE QUOTAS
9.917.987.111		99.179.871,11	9.917.987.111
SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A - 100%			
100,000%			
		9.917.987.111	9.917.987.111
<b>CUSTO UNITÁRIO DAS AÇÕES</b>		0,01	
		99.179.871,11	

Ainda segundo informações extraídas do termo de verificação fiscal:

*Pelo contrato da “joint-venture” a empresa ELITE INTERNACIONAL BV ingressou na empresa CAFÉ SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO através da empresa veículo SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A que, por sua vez, possuía no seu quadro societário as empresas PRL – PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS S/A e a empresa ELITE DO BRASIL. A empresa ELITE DO BRASIL possuía no seu quadro societário a empresa CAFÉ TRÊS CORAÇÕES S/A, que por sua vez possuía no seu quadro societário a empresa ELITE INTERNACIONAL BV.*

*A empresa ELITE DO BRASIL ingressou no quadro societário da empresa SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A, aportando o valor de R\$ 215.500.000,00, composto dos seguintes valores:*

- 1) valor de R\$ 76.500.000,00, representado pelas ações da empresa CAFÉ TRÊS CORAÇÕES S/A;*
- 2) valor de R\$ 139.000.000,00, em moeda corrente.*

*Do valor aportado, R\$ 215.500.000,00, foi destinado para aumento de capital da SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A, o valor de R\$ 17.480.829,50. A diferença, no valor de R\$ 198.019.170,64 foi destinada a reserva de ágio.*

*A empresa SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA, a partir de 29/12/2005 e até 30/06/2007, possuía no seu quadro societário os seguintes sócios: a empresa SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A, com 100% das quotas e Pedro Alcântara Rego de Lima, com 1 quota.*

*No período de 29/12/2005 a 30/06/2007, aconteceram os seguintes fatos:*

- 1) PEDRO, PAULO e VICENTE voltam a ser acionistas da SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A, com transferência de 1 ação para cada um por parte da PRL – PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS S/A;*

2) A SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A admite como sócios as seguintes pessoas físicas através de transferência de 1 ação da empresa ELITE DO BRASIL para cada pessoa física: OFRA YASMIN STRAUSS, EREZ PINHAS VIGODMAN E PIETER POLHUIJS;

3) A SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES aumenta o capital da SANTA CLARA INDUSTRIA E COMÉRCIO LTDA em R\$12.216.028,00;

4) aumento da capital da SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES em R\$ 12.216.028, integralizadas pela PRL e ELITE DO BRASIL, 50% de cada uma;

5) aumento da capital da SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES em R\$ 7.783.972,00, integralizadas pela PRL e ELITE DO BRASIL, 50% de cada uma;

6) cisão parcial da ELITE DO BRASIL, com versão de 93% do patrimônio para SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A;

7) a SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA incorpora a SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A.

Em 30/06/2007, decorrido um ano e seis meses do aporte de R\$215.500.000,00, pela empresa ELITE INTERNACIONAL BV na empresa SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A, a empresa CAFÉ SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA incorpora a empresa SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A.

Os sócios da empresa SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA (SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A e PEDRO) decidem pela incorporação total do patrimônio líquido da empresa SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A, aprovando integralmente o laudo de avaliação apresentado pela empresa EQUITY SERVIÇOS DE AUDITORIA CONTÁBIL LTDA, a qual apurou o quantum de R\$ 178.075.675,00, a ser incorporado ao patrimônio da SANTA CLARA INDUSTRIA E COMÉRCIO LTDA, sendo:

1) o valor de R\$ 56.699.966,09 levado a aumento de capital da incorporadora; e

2) o valor de R\$ 121.375.706,00 destinado para reserva de ágio.

Assim, em 30/06/2007, a empresa SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA, passou a possuir em seu quadro societários os seguintes sócios: PRL – PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS S/A, ELITE INTERNACIONAL BV, PEDRO ALCÂNTARA REGO DE LIMA, VICENTE DE PAULA REGO DE LIMA, PAULO TARSO REGO DE LIMA, MAREEL JOSEPH LOUIS CORBEAU, CIFRA STRAUSS, EREZ VIGODMAN E PIETER POLHUIJS, conforme demonstrativo abaixo.

SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMERCIO LTDA		
Sócio Quotista	Quantidade de Quotas	Valor (R\$)
PRL Participações e Empreendimentos S.A.	8.404.793.296	84.047.932,96
Elite Internacional B.V.	8.404.793.296	84.047.932,96
Pedro Alcântara Rego de Lima	2	0,02
Vicente de Paula Rego de Lima	1	0,01
Paulo Tarso Rego de Lima	1	0,01
Mareel Joseph Louis Corbeau	1	0,01
Cifra Strauss	1	0,01
Erez Vlodman	1	0,01
Pieter Folhuys	1	0,01
<b>Total</b>	<b>16.809.586.600</b>	<b>168.095.866,00</b>

A conclusão da fiscalização de que na “joint venture” houve de fato uma alienação de quotas de participação societária com ganho de capital sujeito à tributação do Imposto de Renda fundamentou se nos seguintes fatos:

1) criação de empresas veículo com capital irrisório possuindo sócios que integram associações de advogados e contadores especializados em planejamento tributário, endereço da associação especializada no planejamento tributário;

2) transferência das ações dos sócios advogados da empresa-veículo para os sócios da SANTA CLARA INDUSTRIA E COMERCIO LTDA, por liberalidade;

3) a empresa veículo não teve existência de fato, existindo apenas na formalidade, nos atos contábeis registrados na junta comercial;

4) transferência das quotas de capital da empresa SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMERCIO LTDA para a empresa veículo;

5) a Declaração de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica, DIPJ, relativa à empresa veículo, não demonstra atividade operacional, mas tão somente o balanço patrimonial, retratando o ativo e o passivo, conforme a formalidade contábil da empresa;

4) diversidade de fatos e de atos contábeis, acontecidos em um intervalo de tempo curto, até mesmo em um mesmo dia, tais como: diminuição de capital, no valor de R\$ 47.872.024,38, aumento de capital, no valor de R\$ 83.506.847,24, mudança da razão social, resgate de quotas capital, transferências de quotas de capital, saída de sócios pessoas físicas;

5) saída dos sócios PEDRO ALCÂNTARA, PAULO TARSO E VICENTE DE PAULA da empresa SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMERCIO LTDA, resgatando quotas de capital, ações e lucros acumulados, cuja soma, proporcionalmente à participação no capital da CAFÉ SANTA CLARA INDUSTRIA E COMERCIO, foi no valor equivalente ao ganho de capital pelo aporte da empresa ELITE INTERNACIONAL BV na empresa SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A;

6) a contabilidade da empresa SANTA CLARA INDUSTRIA E COMÉRCIO LTDA, no início de dezembro de 2005, demonstrava existência de recursos de lucros acumulados e viabilidade de redução de capital com resgate de quotas, em valor compatível, proporcionalmente à participação dos sócios, com o ingresso de recursos da empresa ELITE INTERNACIONAL BV, no montante de R\$ 215.500.000,00;

7) os recursos aportados pela ELITE INTERNACIONAL BV poderiam sair para o patrimônio de cada sócio através de distribuição de lucros acumulados, resgate de quotas por diminuição de capital e resgate de ações;

8) notícias de compra por parte da empresa ELITE INTERNACIONAL BV de 50% da empresa SANTA CLARA INDUSTRIA E COMERCIO LTDA;

9) o aporte no valor de R\$ 215.500.000,00 foi compatível com o valor de avaliação da empresa SANTA CLARA INDUSTRIA E COMÉRCIO LTDA, apurado conforme o valor de avaliação da “joint venture”, formada pelas empresas SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A e CAFÉ TRÊS CORAÇÕES, e o valor de avaliação da empresa CAFÉ TRÊS CORAÇÕES S/A;

10) os sócios receberam recursos financeiros que foram aplicados e para justificar a evolução patrimonial na Declaração de Ajuste Anual decorrente do saldo de aplicação financeira, apurou se um ganho de capital decorrente de valorização de quota de capital e transferência para empresa que se tornaria controladora, além de liberação de lucros acumulados;

11) os sócios da empresa SANTA CLARA INDUSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA não apresentaram MEMORANDO DE ENTENDIMENTO, CONTRATO DE INVESTIMENTO E ACORDO DE ACIONISTAS, apesar de ter havido intimação;

12) a empresa CAFÉ TRÊS CORAÇÕES S.A., em Assembléia Geral Extraordinária, ocorrida em 29/12/2005, aprovou a celebração do Contrato de “Joint Venture” e do Acordo de Acionistas entre a ELITE INTERNACIONAL BV e a PRL PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS S/A;

13) apesar da negativa, houve a assinatura de um contrato e de u acordo de acionistas. A não apresentação de tais documentos reforçou a evidente intenção do contribuinte de esconder do Fisco o verdadeiro fato ocorrido (venda de ações com ganho de capital).

A prova de que houve simulação consistiu na demonstração de que os atos societários (assembléia geral extraordinária) e os fatos contábeis (constituição societária das empresas) representavam operação visível, simulada, encobertando uma operação invisível, dissimulada, alienação de quotas de capital, fraude perfeitamente concebida pela documentação que embasa uma falsa “joint venture”.

Há de se ressaltar que na preparação da empresa veículo SANTA CLARA PARTICIPAÇÃO S/A, para recebimento das quotas da empresa SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA (transferência das quotas de capital da SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMERCIO LTDA, ocorrida em 29/12/2005), houve valorização das quotas de capital, apuração de ganho de capital e recolhimento de Imposto de Renda sobre o ganho de capital. Nessa operação, o senhor contribuinte recolheu Imposto de Renda no valor de R\$ 221.215,50, conforme o Demonstrativo de Apuração de Ganho de Capital da Declaração de Ajuste Anual, já bastante esclarecido, acima. Em 29/12/2005, os sócios da SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA transferem suas quotas de capital, com valorização de R\$ 27.675.975, para a empresa SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A.

No Termo de Verificação Fiscal, o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil demonstra ganho de capital com Imposto de Renda, apurado no valor de R\$ 3.056.561,11.

Os atos societários e os fatos contábeis que demonstravam uma montagem de uma “joint venture”, entre as empresas SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA e CAFÉ TRÊS CORAÇÕES S/A foram tidos pelo Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, por simulados, por esconderem uma operação de alienação de quotas de capital com ganho de capital, no valor de R\$ 20.377.074,12, e, o não pagamento de Imposto de Renda, no valor de R\$ 3.056.561,11.

O autor do procedimento de fiscalização analisou todos os atos societários e os fatos contábeis, relacionados à alegada “joint venture”, concluindo que os sócios da empresa SANTA CLARA IND E COM, PEDRO ALCÂNTARA REGO DE LIMA, VICENTE DE PAULA REGO DE LIMA, PAULO TARSO REGO DE LIMA E PRL PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS LTDA, transferiram por alienação, em 29/12/2005, 50% de suas quotas para a empresa ELITE INTERNACIONAL, tudo por intermédio das empresas veículo criadas. A fiscalização concluiu, também, que os fatos e os documentos demonstram que o grupo STRAUSSSELITE pagou o valor de R\$ 215.500.000,00.

O fiscalizado, PEDRO ALCÂNTARA REGO DE LIMA, detinha 12,282% das quotas da SANTA CLARA IND E COM e o ganho de capital foi calculado proporcionalmente a essa participação, conforme demonstrativo, abaixo:

**VALOR DA VENDA DE 50% SANTA CLARA IND E COM: R\$  
215.500.000,00**

Acionista	% do Capital	Valor da venda a ele atribuível
PEDRO LIMA	12,282	26.467.710,00

**CUSTO DE AQUISIÇÃO DAS QUOTAS DA SANTA CLARA**

Foi informado que o custo de aquisição de uma quota de capital foi no valor de R\$ 0.01 (um centavo de real).

Na venda de 50% da SANTA CLARA IND E COM foram “transferidas” para a ELITE INTERNACIONAL BV por intermédio das empresas-veículo SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES e ELITE DO BRASIL metade das quotas da SANTA CLARA IND E COM, ou seja, 4.958.993.556 quotas. Destas, 12,282% pertenciam ao fiscalizado, o que representa 609.063.588. O custo total das quotas vendidas pelo fiscalizado foi, portanto:

**CUSTO TOTAL DAS QUOTAS DA SANTA CLARA IND E COM  
VENDIDAS EM 29/12/2005**

Acionista	Número de Quotas Vendidas	Custo Unitário Das Quotas	Custo Total das Quotas
	(A)	(B)	A X B
PEDRO LIMA	609.063.588	0,01	6.090.635,88

**CÁLCULO DO GANHO DE CAPITAL NA VENDA DE 50,0% DA  
SANTA CLARA IND E COM**

Acionista	Valor da Alienação (A)	Custo das Quotas Vendidas (B)	Ganho de Capital (A-B)
PEDRO LIMA	26.467.710,00	6.090.635,88	20.377.074,12

Pelos motivos acima expostos, a fiscalização lavrou o Auto de Infração, decorrente de omissão de ganho de capital na alienação de bens e direitos, no valor de R\$ 20.377.074,12.

Para um melhor entendimento sobre o planejamento tributário, transcrevem-se os seguintes outros trechos do Termo de Verificação Fiscal:

*Da análise de todos os documentos e informações coletadas, esta Fiscalização concluiu que, em 29/12/2005, os sócios da empresa SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA., CNPJ nº 63.310.411/000101, atualmente denominada TRÊS CORAÇÕES ALIMENTOS S.A., praticaram negócio jurídico típico de alienação de participação societária, por meio do qual alienaram 50% de suas quotas para a empresa ELITE INTERNACIONAL BV, CNPJ nº 05.534.721/000103, atualmente denominada STRAUSS COFFEE BV, sem a devida apuração e recolhimento do IMPOSTO DE RENDA SOBRE O GANHO DE CAPITAL. Para tanto, os vendedores arquitetaram um planejamento tributário absolutamente contrário aos interesses do Fisco, com uma série de operações societárias na SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA e em outras empresas constituídas, especificamente, para esse fim, com a intenção de fazer crer não se tratar de venda, mas sim de um investimento societário.*

*Colocamos abaixo, desde já, um resumo do planejamento tributário engendrado, com o fim de facilitar o entendimento do presente Termo:*

*1) A SANTA CLARA IND E COM, uma das maiores indústrias de café do Brasil, tinha nos irmãos PEDRO, PAULO e VICENTE seus únicos proprietários. No ano de 2005, os irmãos decidem vender para uma empresa estrangeira, a ELITE INTERNACIONAL BV, metade da SANTA CLARA IND E COM;*

*2) A venda seria por um valor muito superior ao do custo de aquisição, gerando, assim, elevado ganho de capital. Foi com o intuito de evitar o pagamento do Imposto de Renda incidente sobre referido ganho, que teve início o planejamento tributário;*

*3) A idéia era fazer a venda de metade da SANTA CLARA IND E COM para a ELITE INTERNACIONAL BV parecer uma operação de reorganização societária. Para isso, foram criadas duas empresas veículo com capital social irrisório: a SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES (atuando em nome dos vendedores) e a ELITE DO BRASIL (atuando em nome dos compradores). Ambas constituídas por advogados que, “coincidentemente”, possuíam outras empresas “de Participações”;*

*4) Acertada as bases do planejamento tributário, os advogados saem de cena: uma empresa-veículo (ELITE DO BRASIL) é integralmente transferida para os compradores e a outra empresa veículo (SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES) é totalmente transferida para os vendedores;*

*5) No dia da venda (29/12/2005), as empresas SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES e ELITE DO BRASIL têm o capital aumentado para 27,6 milhões e 226,0 milhões, respectivamente:*

5.1) Os acionistas da SANTA CLARA IND E COM integralizaram o capital da empresa-veículo (SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES) justamente com todas as quotas que detinham na empresa que seria vendida (a própria SANTA CLARA IND E COM). A partir desse momento, quem comprasse a “PARTICIPAÇÕES” (controladora) estaria, na realidade, comprando a “IND E COM” (controlada);

5.2) A empresa ELITE DO BRASIL foi capitalizada pela compradora (ELITE INTERNACIONAL BV) com R\$ 216 milhões e, horas depois, “investiu” R\$ 215,5 milhões na SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES, empresa que, horas antes, acabara de receber todas as quotas da empresa que seria comprada (SANTA CLARA IND E COM);

6) Horas depois, os irmãos PEDRO, PAULO e VICENTE saem da SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES resgatando, ao todo, 10.199.183 ações (a R\$ 1,00 cada), e recebendo R\$ 54 milhões. A partir desse momento, as empresas PRL (dos irmãos PEDRO, PAULO e VICENTE) e ELITE DO BRASIL ficam com 50% da SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES cada uma;

7) Ainda no dia da venda (29/12/2005), cada irmão recebe, totalmente livre de imposto de renda, o valor de R\$ 20,3 milhões, o mesmo valor do ganho de capital escondido;

8) Um ano e meio depois, em uma operação na qual a controlada (“filha”) incorpora a controladora (“mãe”), a SANTA CLARA IND E COM incorpora a SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES. Chegava-se, assim, à configuração desejada desde o início: metade da SANTA CLARA IND E COM pertencendo aos irmãos PEDRO, PAULO e VICENTE (por intermédio da PRL) e a outra metade pertencendo à empresa ELITE INTERNACIONAL BV.

(...)

Em 2005, a empresa APPRAISAL AVALIAÇÕES E PERÍCIAS S/C LTDA, com endereço em São Paulo, foi contratada para avaliar a Joint Venture formada pelas empresas operacionais Santa Clara Indústria e Comércio de Alimentos Ltda e Café 3 Corações S/A, chegando a um valor entre R\$ 540 milhões e 590 milhões. Na mesma data, também foi feita a avaliação da empresa Café Três Corações S/A (R\$ 76.500.000,00). De posse das referidas análises, as partes chegaram ao valor da empresa a ser vendida (SANTA CLARA IND E COM)

O “investimento” de R\$ 215,5 milhões que a ELITE fez na SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES foi concebido para parecer real; as partes envolvidas na compra e venda procuraram seguir um roteiro cuidadosamente planejado. Nesse sentido, pode-se afirmar que:

1) toda a operação analisada pela fiscalização encontra-se registrada nos livros contábeis;

2) os atos societários estão registrados nas Juntas Comerciais (Ceará e São Paulo);

3) a contabilidade demonstra operação de investimento com subscrição de novas ações pela empresa ELITE DO BRASIL, e pagamento de dividendos aos sócios de acordo com o resultado do exercício, tudo devidamente apurado conforme a lei societária.

Em um lance característico desse tipo de planejamento tributário, houve, inclusive, pagamento de Imposto de Renda sobre o Ganho de Capital apurado por ocasião da transferência das ações da SANTA CLARA IND E COM pertencentes ao patrimônio das pessoas físicas PEDRO, PAULO e VICENTE para a SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES (item 3.3.1). Os três apuraram e recolheram, cada um, R\$ 221.215,51; valor, obviamente, bem inferior ao realmente devido.

Embora concebido por profissionais do ramo, os atos legais praticados foram incapazes de esconder que a SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES e a ELITE DO BRASIL foram constituídas sem nenhum propósito negocial ordinário, servindo apenas para a execução de uma parte do roteiro previamente elaborado: a venda de 50,0% da SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO.

Todos esses fatos envolvendo o negócio jurídico celebrado na venda de metade da empresa SANTA CLARA IND E COM foram dolosamente obstaculizados ao conhecimento do Fisco. Tal comportamento, voluntário e consciente das pessoas físicas e jurídicas citadas, foi montado para impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal.

Observa-se que não se trata de atos isolados, mas uma seqüência de atos praticados pelo contribuinte com expressivos valores envolvidos. Houve, claramente, um acerto para fazer um negócio venda e mostrar outro, restando evidente que os atos visíveis não tiveram fim extratributário.

A conduta praticada por cada uma das pessoas físicas alienantes, se subsume integralmente nos ditames do art. 71 da Lei nº 4.502/64, fato que, além de chamara incidência do art. 957, inciso II do RIR/99 (matriz legal art. 44, inciso II da Lei nº 9.430/96), desloca, inclusive, a contagem do prazo decadencial, do § 4º do art. 150, para o art. 173, inciso I do CTN. Consentânea com toda esta tese, observadas as adaptações de praxe, estão as Decisões do 1º Conselho de Contribuintes Ac. Nº 10421.675/ 2004, 10709263/ 2007, 20402050/ 2006, 1094771/ 2004, 102-46545/2004, 10420749/ 2005, 10614720/ 2005, 10195693/ 2006, 10323041/ 2007.

Por estas razões, aplicar-se-á a multa qualificada de 150% sobre o imposto de renda apurado, conforme disposto no artigo 44 da Lei nº 9.430/96.

O autor do procedimento de fiscalização juntou aos autos todos os atos societários e contábeis que foram analisados e que serviram de fundamento para a conclusão de existência de

*simulação encoberto fato jurídico gerador do imposto de renda.*

*Documentos juntados aos autos às fls. 57/1094.*

Inconformado com a exigência, da qual tomou ciência, em 22/12/2010, conforme Termo de Encerramento, fls. 1088, o contribuinte apresentou, em 19/01/2011, impugnação, documentos anexados às fls. 1090/1168, através de procuração, instrumento anexado às fls. 1169, contestando todas as conclusões do Termo de Verificação Fiscal e o Auto de Infração.

O contribuinte argumentou contra todas as conclusões da fiscalização, destacando os atos societários, os fatos contábeis e demonstrando a formação de uma “joint venture”, fato que, segundo seu entendimento, aconteceu e justifica-se naturalmente na dinâmica do negócio. Os argumentos contra o Auto de Infração, em síntese, foram:

*1) não houve a alegada operação de alienação de quotas de capital, tendo havido conclusão equivocada por parte da fiscalização na análise dos atos societários e dos fatos contábeis, apresentados pela empresa SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA e CAFÉ TRÊS CORAÇÕES S/A;*

*2) o que de fato aconteceu foi formação de uma “joint venture” entre SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA (SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A) e CAFÉ TRÊS CORAÇÕES S/A (ELITE INTERNACIONAL BV);*

*3) todos os atos societários (ata de assembléia geral extraordinária) e os fatos contábeis (diminuição de capital, aumento de capital, transferências de quotas e ações, resgate de quotas e de ações, cisão, incorporação, distribuição de lucros), são parte de uma reestruturação da sociedade SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMERCIO LTDA para atendimento de um contrato de “joint venture” com a empresa CAFÉ TRÊS CORAÇÕES S/A, controlada pela empresa ELITE INTERNACIONAL BV;*

*4) pelo contrato de “joint venture” a empresa SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA teria que ser controlada apenas pela empresa PRL PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS S/A, tendo havido a saída dos sócios pessoas físicas;*

*5) no processo de reestruturação, houve avaliação das quotas de capital, apuração de ganho de capital e recolhimento do Imposto de Renda. A Declaração de Bens da Declaração de Ajuste Anual demonstra, claramente, os fatos ocorridos pela reestruturação, não tendo havido intenção de ocultar os fatos à fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil;*

*6) o entendimento do Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil fundamenta-se em uma premissa equivocada de venda de quotas de capital, concebida a partir de notícias econômicas relacionadas à avaliação do valor econômico da “joint venture” SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A e CAFÉ TRÊS CORAÇÕES, veiculadas na internet;*

7) para que a “joint venture” fosse viável, a empresa CAFÉ TRÊS CORAÇÕES, possuindo capital bem inferior ao capital da SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A, teve que receber investimento de sua controladora, ELITE INTERNACIONAL BV, em valor total de R\$ 215.500.000,00.

8) os sócios, PEDRO ALCÂNTARA, PAULO TARSO e VICENTE DE PAULA, dentro do processo de reestruturação societária, tiveram que deixar a empresa, recebendo lucros acumulados e resgatando quotas de capital, tudo devidamente demonstrado pela contabilidade e pela Declaração de Ajuste Anual.

9) o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, dentro do seu errôneo entendimento, concebeu o valor da alienação de quotas de capital e o valor do ganho de capital a partir de dados colhidos em notícia sobre a avaliação econômica da “joint venture” SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A e da empresa CAFÉ TRÊS CORAÇÕES S/A.

Entendeu, erroneamente, que os sócios (PEDRO ALCANTARA, PAULO TARSO, VICENTE DE PAULA e PRL PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS S/A) receberam proporcionalmente à participação no capital um valor próximo da avaliação econômica;

10) partindo do valor de R\$ 215.500.000,00 apurou o quanto cada sócio teria recebido, apurou o ganho de capital e comparou o ganho de capital com os valores recebidos a título de lucros acumulados, resgates de quotas ou de resgates de ações;

11) os recursos da ELITE INTERNACIONAL BV (US 60.000.000,00, em espécie, equivalente a R\$ 139.440.000,00, e o capital da CAFÉ TRÊS CORAÇÕES S/A, R\$ 76.500.000,00) ingressaram na empresa SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A e não foram transferidos para os sócios, PEDRO ALCÂNTARA, PAULO TARSO E VICENTE DE PAULA e PRL – PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS S/A;

12) os sócios, PEDRO ALCÂNTARA, PAULO TARSO E VICENTE DE PAULA, receberam lucros acumulados, resgate de quotas de capital, resgate de ações e juros sobre o capital próprio, em consequência da formação da “joint venture”, tudo conforme a contabilidade das empresas SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA, PRL PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTO S/A e CAFÉ TRÊS CORAÇÕES S/A;

13) os valores recebidos a título de lucros acumulados, resgate de quotas de capital, resgate de ações e juros sobre o capital próprio estão registrados na contabilidade e nos atos societários. Os valores foram confirmados pelo Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil. O Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, equivocadamente, comparou o montante desses recebimentos com o valor do investimento da ELITE INTERNACIONAL BV (R\$ 215.500.000,00), em parte proporcional à participação no capital, como se o investimento

*tivesse sido transferidos para os sócios, ou seja, os sócios teriam recebidos, proporcionalmente à participação no capital, o valor do investimento (o auditor fiscal estabeleceu uma equivalência entre o ganho de capital, R\$ 20.377.074,12 com o somatório dos lucros acumulados e dos resgates de quotas, no valor de R\$ 20.342.301,72, percebidos em dezembro de 2005);*

*14) lucros acumulados, resgate de quotas de capital por redução do capital e resgate de ações são rendimentos isentos, conforme legislação tributária. Esses rendimentos foram devidamente informados na Declaração de Ajuste Anual como isentos;*

*15) os rendimentos isentos, conforme informados na Declaração de Ajuste Anual, foram devidamente comprovados através da documentação apresentada ao Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil;*

*16) a documentação relativa aos rendimentos de lucros acumulados, aos rendimentos de resgate de quotas de capital e aos rendimentos de resgate de ações comprovam a efetividade do recebimento. Esses rendimentos foram recebidos da empresa SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA (lucros acumulados e resgate de quotas), da empresa PRLPARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS S/A (lucros acumulados e resgate de ações) e da empresa SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A (resgate de ações);*

*17) os sócios, PEDRO ALCÂNTARA, PAULO TARSO e VICENTE DE PAULA, não receberam nenhum numerário, relacionado ao investimento no valor de R\$ 215.500.000,00. O investimento ingressou no patrimônio da empresa SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A;*

*18) ficou demonstrado que os sócios receberam somente rendimentos de lucros acumulados, resgates de quotas de capital, resgate de ações e de juros sobre o capital próprio;*

*19) não houve dolo, fraude ou simulação, uma vez que os atos societários e os fatos contábeis demonstram claramente a formação de uma "joint venture" e a Declaração de Bens da Declaração de Ajuste Anual informa todos os fatos relacionados à formação da "joint venture", inclusive apuração de ganho de capital quando da transferência das quotas de capital da empresa SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA para a empresa SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A. Para o caso não se aplica as disposições do parágrafo único do artigo 116 do CTN (evasão fiscal);*

*20) o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil partiu das informações da Declaração de Ajuste Anual, variação patrimonial elevada e apuração de ganho de capital. Os fatos analisados pelo Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil estão informados na Declaração de Bens, não tendo havido ocultação de informação que ensejasse sonegação fiscal*

*21) o fato concebido pelo Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, simulação e alienação de quotas de capital e ganho de capital, não se enquadra dentro das hipóteses de dolo, fraude e*

*simulação, uma vez que não houve simulação, sendo ilegal o lançamento da Multa de Ofício Qualificada;*

*22) em prevalecendo o entendimento do Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, que seja reduzida a Multa de Ofício para o percentual de 75%;*

*23) em prevalecendo o entendimento do Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, não haja incidência de Juros de Mora, Taxa Selic, sobre a Multa de Ofício;*

*24) em prevalecendo o entendimento do Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil que seja considerado o Imposto de Renda sobre o ganho de capital que foi recolhido, conforme a Declaração de Ajuste Anual.*

A DRJ julga a impugnação improcedente, nos termos da ementa a seguir:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF*

*Data do fato gerador: 29/12/2005*

*GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS*

*Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.*

*Para efeito de apuração do ganho de capital é suficiente a ocorrência do fato gerador, ou seja, a alienação do bem, materializada pelo efetivo recebimento do preço da operação e pela variação patrimonial ocorrida pela aquisição de novos bens com o produto da alienação, tudo devidamente demonstrado com fatos e documentos.*

*O Imposto de Renda sobre o ganho de capital recolhido pelo contribuinte deve ser compensado com o apurado no Auto de Infração, desde que o que foi pago pelo contribuinte seja relativo à mesma operação de alienação objeto do Auto de Infração. O ganho de capital relacionado ao ato simulado, existente só no papel, nos atos formais, deve ser considerado como parte do ganho de capital relacionado ao fato real, escondido pelo ato simulado. Houve ganho de capital, mas relacionado à operação real demonstrada pela fiscalização e não conforme o demonstrativo apresentado pelo contribuinte.*

*SIMULAÇÃO RELATIVA. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ILÍCITO. EVASÃO FISCAL.*

*A simulação se caracteriza pela divergência entre o ato aparente, realização formal, e o ato que se quer materializar,*

*oculto. Assim, na simulação, os atos exteriorizados são sempre desejados pelas partes, mas apenas formalmente, pois materialmente o ato praticado é outro. Para que não se configure simulação é necessário que as partes queiram praticar esses atos não apenas formalmente, mas também materialmente. Na operação de alienação de quotas de capital, o sócio incorre na prática de simulação relativa, ato tido como nulo pelo Código Civil e ato típico de evasão fiscal e de lançamento de Imposto de Renda sobre ganho de capital pelo Código Tributário Nacional, ao utilizar as situações financeira e econômica da empresa da qual detinha as quotas, devidamente demonstrada na contabilidade, para criar uma operação de investimento, recebimento de dividendos e resgate de quotas, tudo no valor da alienação das quotas, através de atos societários e fatos contábeis, montados em seqüência, com a finalidade única de ocultar o fato real de alienação de quotas, fato gerador do ganho de capital. No âmbito do direito tributário, o negócio jurídico formal, mesmo que devidamente estruturado com base na lei das sociedades por ações, não pode prevalecer se não representar o fato real ocorrido, quando esse fato real é tipificado como fato gerador do imposto de renda, devidamente comprovado pela inconsistência dos atos societários e dos fatos contábeis.*

**PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CTN. LEI COMPLEMENTAR Nº 104, DE 2001. NORMA ANTIELISÃO.**

*Estando comprovada a ocorrência do fato gerador, alienações de quotas de capital, e se verificando que o contribuinte usou de negócio jurídico simulado, usando a empresa da qual vendeu sua participação, exteriorizando operação de investimento, feito pela empresa adquirente das quotas de capital, recebimento de dividendos, por parte do vendedor, prejudicando a fisco, o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, amparado no inciso VII do artigo 149 do CTN, deve constituir o crédito tributário tendo por objeto o ato dissimulado (alienação de quotas de capital), uma vez que o ato simulado (investimento) é nulo, nos termos do Código Civil, subsistindo o ato dissimulado.*

**SIMULAÇÃO. EVASÃO. GANHO DE CAPITAL**

*A realização de operações simuladas, com o objetivo de elidir o surgimento da obrigação tributária principal ou de gerar maiores vantagens fiscais, não inibe a aplicação de preceitos específicos da legislação de regência, bastando que, pela finalidade do ato ou negócio, sejam obtidos rendimentos ou ganhos de capital submetidos à incidência do imposto de renda, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio, que, pela sua finalidade, tenha os mesmos efeitos do previsto na norma específica de incidência do imposto de renda.*

**SIMULAÇÃO. EVASÃO. 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.*

#### *PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO LÍCITO. ELISÃO.*

*No planejamento tributário lícito, também conceituado como elisão, evita-se a ocorrência do fato gerador sem afrontar a lei tributária. Nesse procedimento utiliza-se das regras legais como motivação para se evitar a ocorrência do fato gerador, realizando-se atos verdadeiros em consonância com a vontade entre as partes.*

*Planejamento tributário deve designar tão somente a técnica de organização preventiva de negócios, visando a uma lícita economia de tributos, seja evitando a incidência destes, seja reduzindo ou diferindo o respectivo impacto fiscal sobre as operações.*

#### *SIMULAÇÃO. FRAUDE. EVASÃO FISCAL. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ILÍCITO. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.*

*Constatada a prática de simulação, perpetrada mediante a articulação de operações com o intuito de evitar a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda, é cabível a exigência do tributo, acrescido de multa qualificada, conforme o art. 44, inciso II, da Lei nº. 9.430, de 1996.*

#### *JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC.*

*A cobrança de débitos para com a Fazenda Nacional, após o vencimento, acrescidos de juros moratórios calculados com base na taxa referencial do Selic, decorre de expressa disposição legal.*

#### *INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE*

*A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, após o seu vencimento, está prevista pelos artigos 43 e 61, §3º, da Lei nº 9.430/96.*

#### *ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Data do fato gerador: 29/12/2005*

*VERDADE MATERIAL. MEIOS DE PROVAS. Por se tratar de a simulação de divergência entre realidade e subjetividade, é difícil, quando não impossível, comprová-la diretamente, pelo que se admite que seja provada por todos os meios admitidos em Direito, inclusive indícios e presunções.*

#### *DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.*

*As decisões administrativas não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.*

*Aplica-se a súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, CARF, que possua efeito vinculante, conforme Portaria do Ministro da Fazenda nº 383, de 2010. Não se enquadrando o julgado, posto como norma a ser observada, dentre os acórdãos paradigmas da súmula do CARF, o julgador da DRJ é livre, podendo seguir ou não o entendimento do julgado do CARF.*

*Impugnação Procedente em Parte*

*Crédito Tributário Mantido em Parte*

A DRJ entendeu por bem cancelar em parte a exigência uma vez que ficou demonstrado o recolhimento de Imposto de Renda no valor de R\$ 221.215,50, conforme o Demonstrativo de Apuração de Ganho de Capital da Declaração de Ajuste Anual, já bastante esclarecido, acima. Em 29/12/2005, os sócios da SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA transferem suas quotas de capital, com valorização de R\$ 27.675.975, para a empresa SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A.

No entendimento da autoridade recorrida somente existiu uma única operação que foi a de alienação das quotas de capital, que ocorreu em 29/12/2005, com apuração de ganho de capital, no valor de R\$ 20.377.074,12, e Imposto de Renda no valor de R\$ 3.056.561,11.

Desta forma, o Imposto de Renda sobre o ganho de capital apurado pelo senhor contribuinte que foi recolhido no valor de R\$ 221.215,50 deve ser compensado com o apurado no Auto de Infração.

Intimado do acórdão proferido pela DRJ, o contribuinte interpôs recurso voluntário, onde reitera argumentos da impugnação. no que toca aos pontos principais, destacando os seguintes aspectos no final de seu recurso.

- Preliminarmente, afirma que a decisão recorrida ignorou todos os argumentos fáticos e de direito apresentado ao longo da impugnação, limitando-se a repetir as palavras do fiscal autuante.

- Da desconsideração da jurisprudência colacionada pelo recorrente no corpo da impugnação;

- Das premissas necessárias a compreensão dos atos jurídicos objeto de autuação mantida pelo decisão recorrida, entre eles destaquem-se: i) da autuação mercadológica da Santa Clara Ind e Com, no Brasil antes de Dezembro de 2005; ii) da autuação mercadológica da Strauss-Elite Group, no Brasil e no mundo antes de Dezembro de 2005; iii) Das razões que levaram os grupos da Santa Clara e Strauus –Elite a se associarem, assim como as implicações da constituição de uma joint-venture; iv) dos atos societários acordados entre a Santa Clara e o Strauss Elite Group; v) da impropriedade do cálculo realizado para inferir a apuração do suposto ganho de capital;

- Da existência de uma diferença entre o montante apontado como ganho de capital de R\$ 20.377.074,12 e aquele demonstrado pelo somatório dos lucros, redução de capital e resgate de ações que totaliza R\$ 20.342.3012,72;

- Do enfrentamento dos argumentos utilizados pela fiscalização para alegar a ocorrência de simulação nocente.

- Questiona também o entendimento da autoridade recorrida reforçando que a mesma limitou-se a transcrever termos do termo de verificação fiscal;

- Não houve a alegada operação de alienação de quotas de capital, tendo havido conclusão equivocada por parte do Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil na análise dos atos societários e dos fatos contábeis, apresentados pela empresa SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA e CAFÉ TRÊS CORAÇÕES S/A;

- Todos os atos societários (ata de assembléia geral extraordinária) e os fatos contábeis (diminuição de capital, aumento de capital, transferências de quotas e ações, resgate de quotas e de ações, cisão, incorporação, distribuição de lucros), são parte de uma reestruturação da sociedade SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMERCIO LTDA para atendimento de um contrato de “joint venture” com a empresa CAFÉ TRÊS CORAÇÕES S/A, controlada pela empresa ELITE INTERNACIONAL BV;

- Pelo contrato de “joint venture” a empresa SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA teria que ser controlada apenas pela empresa PRL PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS S/A, tendo havido a saída dos sócios pessoas físicas;

- No processo de reestruturação, houve avaliação das quotas de capital, apuração de ganho de capital e recolhimento do Imposto de Renda. A Declaração de Bens da Declaração de Ajuste Anual demonstra, claramente, os fatos ocorridos pela reestruturação, não tendo havido intenção de ocultar os fatos à fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil;

- O entendimento do Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil fundamenta-se em uma premissa equivocada de venda de quotas de capital, concebida a partir de notícias econômicas relacionadas à avaliação do valor econômico da “joint venture” SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A e CAFÉ TRÊS CORAÇÕES, veiculadas na internet;

- Para que a “joint venture” fosse viável, a empresa CAFÉ TRÊS CORAÇÕES, possuindo capital bem inferior ao capital da SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A, teve que receber investimento de sua controladora, ELITE INTERNACIONAL BV, em valor total de R\$ 215.500.000,00.

- os sócios, PEDRO ALCÂNTARA, PAULO TARSO e VICENTE DE PAULA, dentro do processo de reestruturação societária, tiveram que deixar a empresa, recebendo lucros acumulados e resgatando quotas de capital, tudo devidamente demonstrado pela contabilidade e pela Declaração de Ajuste Anual.

- os sócios, PEDRO ALCÂNTARA, PAULO TARSO E VICENTE DE PAULA, receberam lucros acumulados, resgate de quotas de capital, resgate de ações e juros sobre o capital próprio, em consequência da formação da “joint venture”, tudo conforme a contabilidade das empresas SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA, PRLPARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTO S/A e CAFÉ TRÊS CORAÇÕES S/A;

- os valores recebidos a título de lucros acumulados, resgate de quotas de capital, resgate de ações e juros sobre o capital próprio estão registrados na contabilidade e nos atos societários. Os valores foram confirmados pelo Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil. O Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, equivocadamente, comparou o montante desses recebimentos com o valor do investimento da ELITE INTERNACIONAL BV (R\$

215.500.000,00), em parte proporcional à participação no capital, como se o investimento tivesse sido transferidos para os sócios, ou seja, os sócios teriam recebidos, proporcionalmente à participação no capital, o valor do investimento (o auditor fiscal estabeleceu uma equivalência entre o ganho de capital, R\$ 20.377.074,12 com o somatório dos lucros acumulados e dos resgates de quotas, no valor de R\$ 20.342.301,72, percebidos em dezembro de 2005);

- os sócios, PEDRO ALCÂNTARA, PAULO TARSO e VICENTE DE PAULA, não receberam nenhum numerário, relacionado ao investimento no valor de R\$ 215.500.000,00. O investimento ingressou no patrimônio da empresa SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A;

- ficou demonstrado que os sócios receberam somente rendimentos de lucros acumulados, resgates de quotas de capital, resgate de ações e de juros sobre o capital próprio;

- não houve dolo, fraude ou simulação, uma vez que os atos societários e os fatos contábeis demonstram claramente a formação de uma “joint venture” e a Declaração de Bens da Declaração de Ajuste Anual informa todos os fatos relacionados à formação da “joint venture”, inclusive apuração de ganho de capital quando da transferência das quotas de capital da empresa SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA para a empresa SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A. Para o caso não se aplica as disposições do parágrafo único do artigo 116 do CTN (evasão fiscal);

- em prevalecendo o entendimento do Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, não haja incidência de Juros de Mora, Taxa Selic, sobre a Multa de Ofício;

- em prevalecendo o entendimento do Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil que seja considerado o Imposto de Renda sobre o ganho de capital que foi recolhido, conforme a Declaração de Ajuste Anual.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Antonio Lopo Martinez, Relator

O recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Turma de Julgamento.

### DOS ARGUMENTOS

Conforme entendimento da Fiscalização e a DRJ, os contribuintes praticaram simulação pela utilização de operações estruturadas em sequência e utilização de empresas veículo no intuito de reduzir a base de cálculo sobre a qual incidiria o IRPF sobre o ganho de capital na alienação da participação societária na empresa SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO à empresa ELITE INTERNACIONAL BV, pertencente ao grupo holandês STRAUSS-ELITE.

Para a autoridade fiscal teria ocorrido um planejamento tributário abusivo com o objetivo de reduzir o valor do ganho de capital tributável pelo IRPF na alienação de 50% das quotas da sociedade SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA dos irmãos PEDRO ALCÂNTARA REGO DE LIMA, PAULO TARSO REGO DE LIMA e VICENTE DE PAULA REGO DE LIMA para a sociedade ELITE INTERNACIONAL BV, empresa membro do grupo israelense STRAUSS-ELITE.

Ainda na visão da fiscalização a utilização de operações estruturadas em sequência e empresas-veículo permitiu que o pagamento aos alienantes pessoas físicas se desse através de distribuição de supostos lucros acumulados, resgate de ações, resgate de quotas de capital, adiantamento para futuro aumento de capital e juros sobre capital próprio.

O recorrente por sua vez afirma que na verdade ocorreu uma joint venture entre a SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA e a CAFÉ TRÊS CORAÇÕES S.A. A operação tinha finalidade estratégica, não podendo nunca se confundir como uma operação sem propósito comercial. A estruturação da operação teria sido realizada para permitir a operação tendo em vista que envolviam empresas de natureza e cultura muito diferenciada.

### DA CRONOLOGIA DA OPERAÇÃO

Segundo o que descreve os autos a operação teria ocorrido em 29 de dezembro de 2005, a seguir apresenta-se as principais etapas da operação:

#### - SITUAÇÃO INICIAL

A sociedade empresária SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA, constituída pelos sócios PEDRO ALCÂNTARA REGO DE LIMA (12,282%), PAULO TARSO REGO DE LIMA (12,282%), VICENTE DE PAULA REGO DE LIMA (12,282%) e PRL PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS S/A (63,162%), sendo que a

PRL PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS S/A era composta pelos três irmãos Lima, PEDRO, PAULO e VICENTE, cada um com 33,333% de suas ações. As partes vendedoras constituíram a empresa veículo SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A;

#### **- CONSTITUIÇÃO DAS EMPRESAS VEÍCULOS**

- **31/05/2005**, foi constituída por Assembleia Geral a empresa ALIMA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A, com sede em São Paulo, tendo como sócios LAGUNA PARTICIPAÇÕES LTDA (a qual se declarou inativa perante a Receita Federal no ano-calendário de 2005) e uma PESSOA FÍSICA. O capital social da ALIMA era de R\$ 500,00 (quinhentos reais).

- **9/12/2005**, em Assembleia Geral Extraordinária, os sócios da ALIMA decidem “ceder” todas as suas ações para a empresa PRL PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS S/A. Na mesma AGE, foi decidido: a alteração do nome empresarial da ALIMA para SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A; a mudança do objeto social da companhia para incluir também a compra, processamento e venda de produtos de café; o aumento de capital da companhia no valor de R\$ 27.675.974,00 mediante a emissão de 27.675.974 novas ações ordinárias no valor nominal de R\$ 1,00, mediante conferência à companhia de todas as quotas detidas pelos novos acionistas PAULO, PEDRO e VICENTE, bem como a própria PRL, na SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

Note-se que aí surge a **empresa veículo** SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A, tendo como sócios PEDRO, PAULO, VICENTE e a PRL PARTICIPAÇÕES. Nesse momento a SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A se tornou sócia única da SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

Na parte das compradoras havia também uma **empresa veículo** a ELITE DO BRASIL PARTICIPAÇÕES LTDA, conforme mencionado no Termo de Verificação Fiscal.

Ficou, então, constituído que precede à operação de venda. De um lado havia a SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A como única quotista da SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA e, do outro, a ELITE DO BRASIL PARTICIPAÇÕES LTDA.

#### **- DIA DA OPERAÇÃO (29/12/2005)**

- 29/12/2005 - Em AGE realizada, foi aprovado o aumento do capital social na ordem de R\$ 122.074.875,00, mediante a criação de 13.428.249 ações ordinárias sem valor nominal, integralizadas pela ELITE INTERNACIONAL BV através de créditos que esta detinha com a própria CAFÉ TRÊS CORAÇÕES.

- 29/12/2005 - Na mesma AGE, foi aprovada a celebração do Contrato de Joint Venture e do Acordo de Acionistas entre a ELITE INTERNACIONAL BV e a PRL PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS S/A relativos à SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES. A CAFÉ TRÊS CORAÇÕES S/A anuiu a esse contrato na forma de interveniente.

- 29/12/2005 - Por intermédio da alteração do contrato social da ELITE DO BRASIL, houve o aumento de capital da sociedade em R\$ 216.028.200,00, pela criação de novas quotas integralizadas totalmente pela sócia ELITE INTERNACIONAL BV mediante 13.855,748 ações ordinárias que detinha na CAFÉ TRÊS CORAÇÕES S/A no valor de R\$ 76.500.000,00, bem como aporte em dinheiro no valor de R\$ 139.528.200,00;

- 29/12/2005 - Em AGE às 14h, a SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A aumentou seu próprio capital social em R\$ 17.477.292,00, mediante a criação da mesma quantidade de ações classe “C”.

- 29/12/2005 - A ELITE DO BRASIL, empresa veículo da ELITE INTERNACIONAL BV, integraliza as novas ações da SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A pagando R\$ 215.500.000,00, mediante o aporte de R\$ 139.000.000,00 em moeda nacional e cessão de 13.855.748 ações ordinárias que detinha no capital da CAFÉ TRÊS CORAÇÕES S/A pelo valor de R\$ 76.500.000,00. Isso gerou a inserção de R\$ 17.477.292,00 no próprio capital social e a constituição de R\$ 198.022.708,00 de Reserva de Ágio.

A ELITE DO BRASIL é agora acionista da SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A, a qual é quotista única da SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

- 29/12/2005, às 19h, esta companhia aprovou o resgate das ações dos três irmãos, extinguindo a “Classe B” de ações, titularizada pelas pessoas físicas, e reduzindo o capital social da SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A em virtude da saída dos três sócios. As Classes A e C, titularizadas respectivamente pela PRL e pela ELITE DO BRASIL, foram unificadas, tendo os sócios os mesmos direitos.

Ao final do processo a ELITE DO BRASIL, controlada pelos compradores do grupo STRAUSS-ELITE, e a PRL, controlada pelos vendedores do grupo SANTA CLARA, detinham cada um 50% do controle acionário da SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A, a qual era quotista única da SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

Os três irmãos se retiraram da sociedade recebendo os valores integralizados na SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES pelo grupo STRAUSS-ELITE,

### **DA NATUREZA DA OPERAÇÃO**

Conforme se depreende do Termo de Verificação Fiscal, o montante de R\$215.500.000,00 é compatível com a avaliação patrimonial da SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

Segundo os autos em 2005, em avaliação pela empresa APPRAISAL – AVALIAÇÕES E PERÍCIAS S/C LTDA do valor da joint venture entre a CAFÉ TRÊS CORAÇÕES e SANTA CLARA, totalizaria um valor entre R\$ 540 e 590 milhões. Considerando que a CAFÉ TRÊS CORAÇÕES foi avaliada em laudo da mesma consultoria por R\$ 76.577.146,00, o valor da SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA gravitava entre R\$ 439.334.000,00 e R\$ 513.500.000,00, sendo o preço de 50% de suas quotas R\$ 219.600.000,00, valor próximo do “investido” pelo grupo STRAUSS-ELITE.

Registre-se que :

- 09/12/2005, a SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA reduziu seu capital social de R\$ 63.545.048,25 para R\$ 15.673.023,87 (diferença de R\$ 47.872.024,38). Este valor foi liberado para os sócios, cabendo aos contribuintes PEDRO e PAULO o valor de R\$ 4.467.896,04;

- 29/12/2005, o capital da sociedade SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA foi aumentado para R\$ 99.179.871,11 (diferença de R\$ 83.506.847,24), sendo essa diferença integralizada pela SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A com recursos recebidos da ELITE INTERNACIONAL BV, através da ELITE DO BRASIL.

- 29/12/2005, houve a operação descrita anteriormente, pela qual a ELITE DO BRASIL aporta R\$ 215.500.000,00 na SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A como investimento para integralização de ações.

Com a redução do capital social da SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA, além do valor a que fariam jus os sócios pessoas físicas, também lhe foram distribuídos denominados lucros acumulados. O pagamento se deu por intermédio de um TED para a conta conjunta dos três irmãos no valor total de R\$ 24.404.252,12.

Na mesma data, ocorreu a redução de capital da SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A pela extinção da classe de ações dos sócios pessoas físicas. Nessa operação, foi destinado aos sócios retirantes o valor de R\$ 44.927.890,00. Esse valor também foi depositado em conta conjunta dos irmãos via TED.

A soma dos valores depositados pelas duas empresas do grupo SANTA CLARA é de R\$ 69.292.556,76, totalizando R\$ 23.463.400,00 para cada um dos ex-sócios. Observe que esse vultuoso pagamento foi realizado logo após o aporte de R\$ 215.500.000,00 da ELITE DO BRASIL no grupo SANTA CLARA.

## **DOS CRITÉRIO DE VALIDADE DE UM PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**

O que é válido fazer para reduzir, postergar ou afastar a incidência de tributos (“tax avoidance”) com uso de operações societárias? Responder a esta pergunta não é tarefa fácil. No Brasil, esta dificuldade é agravada pelo fato das figuras jurídicas formalmente apontadas para realizar tal balizamento - como “simulação”, “fraude à lei”, dentre outras - na prática, serem aplicadas de forma confusa e imprecisa.

Shoueri et. al., em 2010, realizaram uma pesquisa a partir dos “acórdãos” (nome dado aos julgamentos) do então CC, onde se procurou identificar estes “reais” critérios utilizados pelos julgadores na análise de atividades de planejamento tributário. Tal estudo, abrindo mão de rastrear conceitos pré-estabelecidos pela legislação (como os citados acima), partiu diretamente das características fáticas e argumentativas trazidas pelos julgadores (conselheiros) e analisou-os em face de sua conclusão, fazendo uso da metodologia criada por Alchourrón e Bulygin em 1975, conhecida como “normative systems”.

Esta técnica assemelha-se a - ou é uma espécie de - metodologia de análise de conteúdo. Entretanto, ela encontra maior compatibilidade para uso em conteúdos jurídicos (SHOUERI et al, 2010; SANTI, 2012), já que as tradicionais metodologias de análise de conteúdo carregam um compromisso muito grande pelo que está efetivamente escrito (se há a presença deste ou daquele termo, etc.), enquanto o “normative systems” permite algum tipo de interpretação, ou sistematização de ideias que permita interpretação posterior: “O modelo mais adequado para sistematizar o material jurídico e identificar suas inconsistências é o ‘Normative Systems’”.

Desta forma, SHOUERI et al (2010) analisaram acórdãos publicados entre 2002 e 2008 (além de algumas decisões mais antigas) que discutiram condutas de tax avoidance, um número total de 78 acórdãos, e chegaram as seguintes conclusões:

a) O Conselho de Contribuintes considera inválidos os planejamentos tributários sempre que considera que os fatos não ocorreram tais como descritos pelos contribuintes;

b) A desconconsideração dos fatos tais como descritos pelos contribuintes se dá de forma direta, a partir da constatação de que os negócios jurídicos praticados não correspondem à realidade. Contudo, em muitos casos, o critério relevante para desconsiderá-los foi a falta de motivos extratributários para as estruturas negociais. Não está claro se o Conselho de Contribuintes considera a falta de motivos como critério autônomo para invalidar o planejamento, ou se o emprega como indício de simulação;

c) Para constatar a falta de motivos não-tributários para os negócios, o Conselho de Contribuintes leva em consideração, principalmente, a adequação do intervalo temporal entre os negócios jurídicos praticados e a sua coerência com as atividades empresariais do contribuinte. A independência entre as partes é fator relevante nos julgamentos do órgão, mas não é tão determinante quanto os demais. Estes fatores podem implicar, também, a desconconsideração direta dos negócios praticados pelos contribuintes, sem qualquer referência aos motivos empresariais;

d) O atendimento às regras cogentes não-tributárias é importante para a estruturação de operações aceitas pelo Conselho de Contribuintes, que tende a considerar inválidos os planejamentos tributários que violam as normas jurídicas não tributárias, formais ou materiais. Mas não é garantia de sucesso do planejamento, vez que o tribunal administrativo julgou inválidos diversos casos de planejamento tributário em que os contribuintes observaram todas as normas legais pertinentes ao negócio. (SHOUERI et al, 2010, p. 440).

Com base nessas considerações gerais cabe apontar as principais características do caso concreto, identificando **critérios para análise da validade do planejamento tributário**.

### **1. A operação teve outros motivos que não os tributários?**

- Não. Havia um interesse especial em assegurar o menor pagamento de tributos por parte do recorrente. Em suma no caso concreto, não se identifica uma motivação, outra que não a fiscal para a realização da operação, que poderia ser feita de modo mais direto e objetivo.

### **2. Houve um adequado intervalo temporal entre as operações?**

- Não. As operações foram realizadas concentradas no dia 29/12/2005. Todos a maioria dos atos foram concentrados no mês de dezembro de 2005

### **3. Os fatos foram considerados existentes tais como foram descritos pelo contribuinte?**

- Não. Ficou a dúvida se seria realmente uma operação de Joint Venture. A definição de uma joint venture prescinde uma idéia de parceria, nos termos expostos transpareceu como uma operação de aquisição.

#### **4. Foram observadas as regras cogentes não-tributárias?**

- Não é apontada qualquer ilegalidade de regras cogentes não tributárias. Entretanto no que toca a *joint ventures*, merece destaque a observação presente no Termo de Verificação de que o recorrente não teria disponibilizado a fiscalização o pré-acordo, ou mesmo o acordo de acionista, que se seria de esperar numa operação dessa natureza e complexidade.

#### **5. As partes envolvidas eram independentes?**

- Não. Ocorreram operações envolvendo empresas veículo, controladas e utilizada exclusivamente para a operação. As transações realizadas entre com as empresas veículo foram cruciais para o planejamento tributário proposto.

#### **6. Existe coerência entre as operações e as atividades empresariais das partes envolvidas?**

- Não. As operações poderiam ser realizada diretamente, com a simples aquisições das ações do recorrente, sem a realização de uma serie encadeada de operações, estruturadas para dessimular os atos apresentados.

No contexto apresentado não vejo como dar guarida ao planejamento tributário utilizado. Em face de todos os elementos detalhadamente expostos no termo de verificação fiscal não vejo como acolher os argumentos do Recorrente. Conforme posição consolidada em vários precedente no CARF, se os atos formalmente praticados, analisados pelo seu todo, demonstram não terem as partes outro objetivo que não se livrar de uma tributação específica, e seus substratos estão alheios às finalidades dos institutos utilizados ou não correspondem a uma verdadeira vivência dos riscos envolvidos no negócio escolhido, tais atos não são oponíveis ao fisco, devendo merecer o tratamento tributário que o verdadeiro ato dissimulado produz. Subscrição de participação com ágio, seguida de imediata cisão e entrega dos valores monetários referentes ao ágio, traduz verdadeira alienação de participação societária.

Os fatos desencadeados pelas empresas envolvidas nas operações, representam, no meu entendimento, uma série de atos que não guardam qualquer correspondência com a real intenção das partes, porquanto se produziu uma série de documentos envolvendo uma pretensa operação de participação societária, quando na verdade o único objetivo do negócio foi de transferir parte das atividades do recorrente para a empresa adquirente, afastando o ônus tributário.

**Pragmaticamente, tenho dificuldade em conciliar o argumento de que ocorreu um mero investimento para formação de *joint venture* com empresa estrangeira e, no mesmo intervalo, tenha sido liberado o pagamento de lucros acumulados, resgate de quotas, resgate de ações, crédito para futuro aumento de capital e juros sobre o capital próprio.**

### **DA BASE DE CÁLCULO DA INFRAÇÃO**

A base de cálculo do IRPF, no caso, foi calculada considerando-se a participação de cada irmão-sócio no capital social da SANTA CLARA INDÚSTRIA E

COMÉRCIO LTDA (12,282%), aplicado sobre o ganho de capital de R\$ 165.910.064,40 (diferença entre o preço de R\$ 215.500.000,00 e o custo de aquisição de R\$ 49.595.935,56), totalizando um ganho de capital tributável para cada contribuinte no valor de R\$20.377.074,12.

Com fins ilustrativo a fiscalização apresentou no termo de verificação fiscal na fls 37 tentativa de explicar como os valores efetivamente entraram na conta corrente dos irmãos, no mesmo dia da venda. No cálculo ilustrativo proposto pela fiscalização o valor recebido seria de R\$ 20.342.302,72. Nesse ponto o recorrente questiona essa diferença numérica, entretanto cabe registrar que essa não foi a base de cálculo utilizada para apuração do imposto. Deve-se reconhecer que a ilustração da fiscalização não é a mais coerente e gera dúvidas, portanto não merece ser enfatizadas. Porém isso não compromete o critério efetivamente utilizado para apurar a base de cálculo.

Na realidade mais oportuno, no caso concreto, seria demonstrar o que os contribuintes teriam recebido no dia 29/12/2005, e nesse ponto constata-se que no dia 29/12/2005, o recorrente e irmãos tiveram depositados em sua conta corrente mediante TED e mediante um crédito na Santa Clara Participações o montante equivalente a venda de parte de suas ações.

Aprecie no quadro a seguir o demonstrativo de base de cálculo da fiscalização (1-6), o exemplo ilustrativo oferecido pela fiscalização no Termo de Verificação Fiscal (8-11) e a relação dos valores recebidos pelo recorrente e irmãos no dia 29/12 fruto da venda de sua participação (12-17).

1.	Valor de Alienação		215.500.000,00
2.	Participação Individual, %		12,282%
3.	Participação Individual R\$		26.467.710,00
4.	Valor de 50% das Cotas		49.589.935,56
5.	Custo Individual	'=2 x 4	6.090.635,89
6.	Ganho de Capital	'= 3-5	20.377.074,11
8.	Dividendos		898.283,33
9.	Redução Capital		4.468.055,61
10.	Resgate Ações		14.975.963,78
11.	Ganho de Capital (exemplo)		20.342.302,72
12.	Recebimentos TED SC LTDA		24.404.252,12
13.	Recebimentos TED SC S/A		44.927.890,32
14.	Crédito Contábil na SC S/A		10.000.000,00
15.	Creditos a Favor dos Irmãos		79.332.142,44
16.	Participação Individual, %		33,333%
17.	Participação Individual, R\$		26.444.047,48

Por oportuno, mediante o lançamento se afasta os efeitos de vários negócios intermediários sem causa, na estruturação das chamadas step transactions. O fato gerador decorre da identificação da realidade e dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos, e não de vontades formalmente declaradas pelas partes contratantes ou pelos contribuintes. Ou seja o que vale é a efetiva venda das participações societárias, perdendo validade os efeitos desejados das normas de contorno propostas. Em suma, a maneira como o recorrente procedeu o

pagamento dessas aquisição é desconstituída pelos efeitos jurídicos propostos. Não haveria nesse contexto como coexistir a operação venda de ações, com a distribuição de dividendos, redução de capital e resgate de ações. O que se passa a tributar é a operação de venda de ações com ganho de capital.

### **Da Multa Qualificada**

Segundo a fiscalização a recorrente teria simulado a operação, adotando conduta no sentido de impedir o lançamento e retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária.

Inobstante respeitável entendimento da autoridade fiscalizadora, não vejo circunstâncias que caracterizem um evidente intuito de fraude.

Na verdade, como já se demonstrou as escândaras, tratou-se de um sucessão de negócios jurídicos típicos produzindo um efeito atípico, de fraudar as leis do Imposto de Renda, usando “norma de cobertura”, que protegeria a conduta realizada, isentando-a do pagamento dos tributos devidos.

Não há dolo ou evidente intuito de fraude, pois a “fraude a lei” significa a fraude com a acepção totalmente diferente da fraude referida no art. 72 da Lei nº 4.502/64.

A aplicação da multa de lançamento de ofício qualificada, decorrente do art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, atualmente aplicada de forma generalizada pela autoridade lançadora, deve obedecer toda cautela possível e ser aplicada, tão somente, nos casos em que ficar nitidamente caracterizado o evidente intuito de fraude, conforme farta Jurisprudência emanada do Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes, bem como da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Com a devida vênia dos que pensam em contrário, a simples omissão de de rendimentos; a simples declaração inexata de receitas ou rendimentos; a classificação indevida de receitas/rendimentos na Declaração de Ajuste Anual ou a falta de inclusão de algum valor, bem ou direito na Declaração de Bens ou Direitos, não tem, a princípio, a característica essencial de evidente intuito de fraude.

Quando a lei se reporta à evidente intuito de fraude é óbvio que a palavra intuito não está em lugar de pensamento, pois ninguém conseguirá penetrar no pensamento de seu semelhante. A palavra intuito, pelo contrário, supõe a intenção manifestada exteriormente, já que pelas ações se pode chegar ao pensamento de alguém. Há certas ações que, por si só, já denotam ter o seu autor pretendido proceder, desta ou daquela forma, para alcançar, tal ou qual, finalidade. Intuito é, pois, sinônimo de intenção, isto é, aquilo que se deseja, aquilo que se tem em vista ao agir.

O evidente intuito de fraude floresce nos casos típicos de adulteração de comprovantes, adulteração de notas fiscais, conta bancária em nome fictício, falsidade ideológica, notas calçadas, notas frias, notas paralelas, etc.

É de se ressaltar, que não basta que atividade seja ilícita para se aplicar à multa qualificada, deve haver o evidente intuito de fraude, já que a tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

No caso concreto não tenho como presumir que a conduta foi eivada de vício, mas tão somente de omitir do fisco com conhecimento de fato relevante.

*MULTA QUALIFICADA - A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo. (Súmula CARF nº 14)*

Nestes termos, posiciono-me no sentido de rejeitar as preliminares, e no mérito, dar provimento parcial ao recurso de voluntário para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%.

### **Da Incidência de Juros Sobre a Multa de Ofício**

Acompanho o entendimento da legalidade da incidência de juros sobre a multa de ofício. Uma análise sistemática dos arts. 113, 139 e 161 do CTN revela que a multa de ofício (penalidade pecuniária), por integrar o crédito tributário, recebe igualmente o acréscimo moratório de juros.

Ante ao exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso para desqualificar a multa de ofício reduzindo-a a 75%

(Assinado digitalmente)

Antonio Lopo Martinez

## Declaração de Voto

O voto do nobre relator conselheiro AntonioLopo Martinez, está muito bem fundamentado. Apesar das razões e fundamentos que o levaram a chegar a tal conclusão, tenho entendimento diverso do dele em alguns pontos, daí a razão de ter necessidade de elaborar a presente declaração de voto

Antes de mais nada gostaria de destacar que o assunto por nós analisado não é novo nesse tribunal administrativo. Ele já foi analisado por diversas vezes, por nosso órgão de julgamento. E cabe a nós decidirmos se essa operação teve como finalidade esconder uma operação de compra e venda, onde se procura reduzir o ganho de capital tributável, ou se o caso dos autos foi uma legítima reestruturação societária, que teve motivação econômica para ocorrer.

Para tanto gostaria de citar recente caso que foi julgado por esse respeitável tribunal administrativo, conforme ementa abaixo transcrita:

*CARF 1a. Seção / 1a. Turma da 4a. Câmara / ACÓRDÃO 1401-00.582 em 29/06/2011*

*IRPJ/CSLL*

*ASSUNTO: AUTO DE INFRAÇÃO. EMENTA NULIDADE. Tendo o auto de infração preenchido os requisitos legais e o processo administrativo proporcionado plenas condições à interessada de contestar o lançamento, descabe a alegação de nulidade.*

*NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO. OPERAÇÃO CASAS E PARA. A subscrição de novas ações de uma sociedade anônima, com a sua integralização em dinheiro e registro de ágio, para subsequente retirada da sociedade da sócia originária, com resgate das ações para guarda e posterior cancelamento caracteriza negócio jurídico indireto de venda da participação societária.*

*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.*

*NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO. MULTA.*

*No negócio jurídico indireto, quando identificada a convicção do contribuinte de estar agindo segundo o permissivo legal, sem ocultação da prática e da intenção final dos seus negócios, não há como ser reconhecido o dolo necessário à qualificação da multa, elemento este constante do caput dos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64.*

*TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.*

*Estende-se ao lançamentos decorrente, no que couber, a decisão prolatada no lançamento matriz, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.*

*Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.*

*Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, afastar a preliminar de nulidade por erro na imposição da base de cálculo, vencidos os conselheiros Alexandre Antônio Alkmim Teixeira, Maurício Pereira Faro e Karem Jureidini Dias. Por maioria de votos, dar provimento parcial para afastar a multa qualificada, vencido o conselheiro Maurício Pereira Faro que dava provimento integral ao recurso.*

*Por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício.*

Podemos verificar que, o que caracteriza uma operação como sendo de casa e separa, onde o real intuito das partes é mitigar a tributação do ganho de capital tentando ocultar uma operação de compra e venda seriam:

- a) as operações são realizadas em curto espaço de tempo, normalmente em horas ou dias; e,
- b) ausência de propósito comercial – não há motivação lógica e jurídica que a realização de toda reestruturação societária, pois a real intenção é efetuar uma compra e venda.

Peço licença para transcrever o trecho do voto do conselheiro Antonio Bezerra Neto onde isso fica bem claro:

*Recordemos. No caso concreto, foram estruturados em seqüência os atos societários abaixo mencionados, realizados na TATERKA Comunicações S/A: 1) no dia 17/02/2003, a subscrição, pela TBWA Brasil Participações S/C Ltda., de 28.333 ações, ao valor nominal de R\$ 1,00 cada uma, pelo valor de R\$ 5.500.000,00, ou seja, com ágio de R\$ 5.471.667,00,*

*levado a conta de reserva de capital; 2) no dia seguinte, 18/02/2003, a incorporação da dita reserva ao capital e a cisão parcial da companhia, com a versão de ativos aos antigos sócios, Vera Cruz Eventos Ltda. e Dorian Taterka. Note-se que fora previamente estipulada a cisão parcial e seletiva da companhia investida, o que fica evidente na leitura do Anexo I à Ata da Assembléia Geral Extraordinária realizada em 17/02/2003 (fl. 37), que registra a necessidade "de saneamento do seu balanço, mediante a eliminação de ativos que não oferecem perspectivas próprias de retorno dos investimentos".*

*Diversos negócios, portanto, concatenados em curto espaço de tempo, cujas funções se conjugam para a produção dos efeitos de um negócio de cuja forma se desejou esquivar, exclusivamente por motivos tributários. Por outras palavras, como já se demonstrou as escâncaras, tratou-se de um sucessão de negócios jurídicos típicos produzindo um efeito atípico, de fraudar as leis do Imposto de Renda, usando "norma de cobertura" sem propósito negocial algum que protegeria a conduta realizada, isentando-a do pagamento dos tributos devidos, com fins meramente de economia tributária.*

#### *Propósito Negocial*

*Elemento importante no processo de interpretação do fato para formação da convicção do julgador no sentido de desconsiderar o negócio jurídico com fins meramente de economia tributável.*

*A esse respeito, dos autos extraio a completa falta do propósito negocial, trilhando a Recorrente o caminho mais complexo.*

Tais características (realização da operação e curto espaço de tempo e sem propósito negocial) também foram observadas nos casos julgados cuja ementa seguem abaixo transcritas:

*1º Conselho de Contribuintes / 8a. Câmara / ACÓRDÃO 108-09.037 em 18.10.2006*

#### *IRPJ e OUTROS - EX.: 2001*

*OPERAÇÃO ÁGIO - SUBSCRIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO COM ÁGIO E SUBSEQÜENTE CISÃO - VERDADEIRA ALIENÇÃO DE PARTICIPAÇÃO - Se os atos formalmente praticados, analisados pelo seu todo, demonstram não terem as partes outro objetivo que não se livrar de uma tributação específica, e seus substratos estão alheios às finalidades dos institutos utilizados ou não correspondem a uma verdadeira vivência dos riscos envolvidos no negócio escolhido, tais atos não são oponíveis ao fisco, devendo merecer o tratamento tributário que o verdadeiro ato dissimulado produz. Subscrição de participação com ágio, seguida de imediata cisão e entrega dos valores monetários referentes ao ágio, traduz verdadeira alienação de participação societária.*

*PENALIDADE QUALIFICADA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - INOCORRÊNCIA - SIMULAÇÃO RELATIVA - A*

*evidência da intenção dolosa, exigida na lei para agravamento*

*da penalidade aplicada, há que aflorar na instrução processual, devendo ser inconteste e demonstrada de forma cabal. O atendimento a todas as solicitações do Fisco e observância da legislação societária, com a divulgação e registro nos órgãos públicos competentes, inclusive com o cumprimento das formalidades devidas junto à Receita Federal, ensejam a intenção de obter economia de impostos, por meios supostamente elisivos, mas não evidenciam má-fé, inerente à prática de atos fraudulentos*

*IRPJ - ATO NEGOCIAL - ABUSO DE FORMA - A ação do contribuinte de procurar reduzir a carga tributária, por meio de procedimentos lícitos, legítimos e admitidos por lei revela o planejamento tributário. Porém, tendo o Fisco demonstrado à evidência o abuso de forma, bem como a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, cabível a desqualificação do negócio jurídico original, exclusivamente para efeitos fiscais, requalificando-o segundo a descrição normativo-tributária pertinente à situação que foi encoberta pelo desnaturamento da função objetiva do ato.*

*MULTA QUALIFICADA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - A evidência da intenção dolosa, exigida na lei para agravamento da penalidade aplicada, há que aflorar na instrução processual, devendo ser inconteste e demonstrada de forma cabal. O atendimento a todas as solicitações do Fisco e observância da legislação societária, com a divulgação e registro nos órgãos públicos competentes, inclusive com o cumprimento das formalidades devidas junto à Receita Federal, ensejam a intenção de obter economia de impostos, por meios supostamente elisivos, mas não evidenciam má-fé, inerente à prática de atos. (ACÓRDÃO 101-95552)*

*CARF 1a. Seção / 1a. Turma da 4a. Câmara / ACÓRDÃO 1401-00.155 em 28/01/2010*

*IRPJ E OUTROS Ganho de Capital*

*ASSUNTO: NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO A simulação existe quando a vontade declarada no negócio jurídico não se coaduna com a realidade do negócio firmado, Para se identificar a natureza do negócio praticado pelo contribuinte, deve ser identificada qual é a sua causalidade, ainda que esta causalidade seja verificada na sucessão de vários negócios intermediários sem causa, na estruturação das chamadas steptransactions. Assim, negócio jurídico sem causa não pode ser caracterizado como negócio jurídico indireto. O fato gerador decorre da identificação da realidade e dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos, e não de vontades formalmente declaradas pelas partes contratantes ou pelos contribuintes.*

*SIMULAÇÃO* A subscrição de novas ações de uma sociedade anônima, com a sua integralização em dinheiro e registro de ágio, para subsequente retirada da sociedade da sócia originária, com resgate das ações para guarda e posterior cancelamento caracteriza simulação de venda da participação societária.

*PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. MULTA.* No planejamento tributário, quando identificada a convicção do contribuinte de estar agindo segundo o permissivo legal, sem ocultação da prática e da intenção final dos seus negócios, não há como ser reconhecido o dolo necessário à qualificação da multa, elemento este constante do caput dos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64.

*JUROS SOBRE MULTA.* A multa de ofício, segundo o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430/96, deverá incidir sobre o crédito tributário não pago, consistente na diferença entre o tributo devido e aquilo que fora recolhido, Não procede ao argumento de que somente no caso do parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 é que poderá incidir juros de mora sobre a multa aplicada. Isso porque a previsão contida no dispositivo refere-se à aplicação de multa isolada sem crédito tributário, Assim, nada mais lógico que venha dispositivo legal expresso para fazer incidir os juros sobre a multa que não torna como base de incidência valores de crédito tributário sujeitos à incidência ordinária da multa.

*MULTA ISOLADA E MULTA ACOMPANHADA DE TRIBUTO. AUSÊNCIA DE CONCOMITÂNCIA.* Por se referirem as inflações distintas, a multa de ofício exigida isoladamente sobre o valor do imposto apurado por estimativa no curso do ano-calendário, que deixou de ser recolhido, é aplicável concomitantemente com a multa de ofício calculada sobre o imposto devido com base no lucro real. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

*Acordam os membros do Colegiado, dar provimento parcial ao recurso , nos seguintes termos: I) Por maioria de votos, dar provimento para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a de 150% (cento e cinquenta por cento) para 75% (setenta e cinco por cento), vencida a Conselheira Ester Marques Lins de Sousa; II) Pelo voto de qualidade, negar provimento em relação à multa isolado vencidos os Conselheiros Alexandre Antônio Alkmim Teixeira (Relator), João Francisco Bianco e KaremJureidini Dias, designado o Conselheiro Antonio Bezerra Neto para redigir o voto vencedor em relação a esta MATÉRIA ; III) Por maioria de votos, negar provimento em relação aos juros de mora sobre a multa de ofício, vencidos os Conselheiros João Francisco Bianco e KaremJureidini Dias; e IV) Por maioria de votos, em relação à manutenção do lançamento, negar provimento ao recurso , vencido o Conselheiro João Francisco Bianco que dava provimento integral, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado, Os Conselheiros Antonio Bezerra Neto e João Francisco Bianco apresentarão declarações de voto.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 25/11/2014 por ANTONIO LOPO MARTINEZ, Assinado digitalmente em 25/11/2014

4 por ANTONIO LOPO MARTINEZ, Assinado digitalmente em 09/12/2014 por FABIO BRUN GOLDSCHMIDT, Assinado

o digitalmente em 09/12/2014 por PEDRO ANAN JUNIOR

Impresso em 12/12/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Podemos verificar que nos casos acima citados que foram julgados por esse respeitável tribunal administrativo, ficou claro que a real intenção das partes era de realizar uma compra e venda de participação societária e não uma reestruturação societária. Que no meu entender está correto o entendimento esposados pelas turmas de julgamento.

Feitas essas considerações iniciais, passarei a analisar se no caso que estamos analisando tais condições ocorreram ou não.

A questão a ser analisada, é o que levou a Recorrente e seus sócios, a efetuar a reestruturação societária objeto de questionamento por parte da autoridade fiscal.

Podemos verificar que a reestruturação societária efetuada pela Recorrente consistiu na montagem de um sistema de associação de empresas, “joint venture”, entre as empresas SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA e CAFÉ TRÊS CORAÇÕES S/A, com criação das empresas, SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A (HOLDING), por parte da empresa SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA, e ELITE DO BRASIL PARTICIPAÇÕES S/A, por parte da empresa ELITE INTERNACIONAL BV (CAFÉ TRÊS CORAÇÕES).

Como resultado da “joint venture”, a empresa ELITE INTERNACIONAL BV, sócia da empresa CAFÉ TRÊS CORAÇÕES S/A, passou a fazer parte do quadro societário da empresa CAFÉ SANTA CLARA INDUSTRIA E COMÉRCIO LTDA, como participação de 50% do capital social, juntamente com a empresa PRL PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS S/A, com participação de 50%.

Podemos concluir que todos os atos praticados pela RECORRENTE, no tocante aos efeitos fiscais que deles decorrem, estão devidamente regulados e foram todos observados.

Nada impede do contribuinte buscar na legislação comercial e societária o caminho que lhe seja mais conveniente, desde que se submeta aos efeitos fiscais decorrentes da opção adotada. Analisando os efeitos de cada um deles, ele pode optar pelo caminho fiscalmente lícito que melhor se ajusta a seus objetivos, aderindo a norma tributária da melhor maneira possível.

Além disso, não é fato desconhecido pelos operadores do Direito, bem como administradores empresariais, que a estruturação dos negócios jurídicos, deve ser pautada de modo a arcar-se com o menor ônus tributário possível, sendo para isso podem ser utilizadas as formas legais – não vedadas pelo ordenamento jurídico pátrio – é prática comum e corriqueira realizadas pelas empresas em geral, que visam minimizar o impacto dos tributos sobre sua situação financeira, econômica e patrimonial.

Na realidade, a boa gestão tributária não se limita a optar por esta ou aquela opção de tributação existente na legislação competente, mas de, efetivamente, elaborar um estudo e traçar estratégias, a fim de propiciar um menor desembolso com o gasto tributário.

São casos exemplificativos: opção pelo regime do lucro real ou do presumido, ou ainda pelo Simples (atendidos os limites legais); creditar ou não juros sobre o

capital próprio; reavaliar ou não ativos da empresa; depreciar ou não ativos, ou ainda, usar de depreciação acelerada ou não. Dentre outras!

No meu entender a Recorrente utilizou-se de opção fiscal como ferramenta de gestão estratégica empresarial, o que não é lícito é vedado pelo ordenamento jurídico, muito pelo contrário, tanto não é vedado, que nossa legislação trata como um dever dos administradores de sociedades.<sup>1</sup>

O particular tem o direito de organizar seus negócios jurídicos da forma que melhor lhe aprouver, sob o aspecto fiscal, eis que o próprio ordenamento jurídico lhe faculta optar por um determinado regime tributário mais benéfico, independentemente de qualquer razão extra-tributária, a qual, no entanto, no caso presente está presente e era efetivamente necessária, conforme cabalmente comprovado nos autos.

Assim resumindo o que se praticou, temos que:

Houve Planejamento mais amplo, que envolveu efeitos de ordem Societária, mas que era necessário naquele momento tendo em vista estratégia empresarial de crescimento de participação no mercado de café, e que acabou sendo efetivamente implementado;

No que diz respeito à parte tributária, usou-se de Opção permitida pela Lei, materializado por escolha dentre duas ou mais OPÇÕES FISCAIS, todas lícitas e vigentes, calcadas em permissão expressa na Lei, sem que houvesse nelas quaisquer lacunas.

Desta forma, o contribuinte não pode ser penalizado pelo fato de ter optado pelo caminho que oferecesse menor carga tributária, desde que a operação tivesse o devido propósito negocial, que é o que podemos verificar que houve no caso em concreto.

Além do mais em momento algum a autoridade lançadora questionou a validade da distribuição de lucros e redução de capital efetuada pelo RECORRENTE, que na data da operação possuía disponibilidade para efetuar tal pagamento.

Desta forma, voto no sentido de dar provimento ao recurso interposto pela Recorrente.

(Assinado Digitalmente)

Pedro Anan Junior

**DECLARAÇÃO DE VOTO**

Em que pese o bem fundamentado voto do relator conselheiro, ousou dele dissentir como abaixo exponho.

**1) Ausência de fundamentação legal para a autuação**

Primeiramente é necessário verificar que o auto de lançamento é nulo por ausência de fundamento legal.

Da leitura do termo de verificação fiscal percebe-se claramente que ele se fundamenta na ocorrência de suposta simulação.

Para tanto, há a obrigatoriedade da desconsideração da operação ocorrer sob a égide do art. 149, ou então pelo art. 116, parágrafo único, ambos do CTN, ou enfim, com assento em ALGUM dispositivo legal, seja de que diploma for.

Todavia, da leitura do **auto de infração** (fl.4), percebe-se que não há nele qualquer menção aos referidos artigos, ou a qualquer dispositivo que trate de abuso de forma ou descaracterização do negócio jurídico. Ou seja, houve desconsideração do negócio jurídico SEM RESPALDO EM DISPOSITIVO LEGAL. Veja-se o enquadramento legal dado:

**ENQUADRAMENTO LEGAL**

Arts. 1º, 2º, 3º e §§, 16, 18 a 22, da Lei nº7.713/88; Arts. 1º e 2º, da Lei nº8.134/90; Arts. 7º, 21 e 22 da Lei nº8.981/95; Art. 17, 23 e §§ da Lei nº9.249/95; arts. 22 a 24, da Lei nº9.250/95; Arts. 16, 17 e §§, da Lei nº9.532/97; Arts. 123 a 125, 128, 129, 131, 132, 138 e 142 do RIR/99.

É de suma importância para o contribuinte saber de que imputação está se defendendo, para poder apresentar sua defesa.

No caso, não tendo o auto sequer optado por um dos dispositivos, todos, ou mesmo outro, não há embasamento legal para a desconsideração do negócio formulado, acarretando nulidade diante do incontornável cerceamento de defesa.

Verifica-se o descumprimento do art. 10, inciso IV, do Decreto nº 70.2357 cumulado com art. 59, inciso II, do mesmo diploma legal que assim dispõem:

*Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà 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.

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Nesse sentido, precedentes deste Conselho Administrativo de Recursos

Fiscais:

*Ementa*

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2007, 2008 NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA A descrição dos fatos e **enquadramento legal incompletos** ensejam a nulidade do auto de infração, se resta configurado prejuízo ao direito de defesa da recorrente. CSLL. TRIBUTAÇÃO DECORRENTE DO IRPJ. VINCULAÇÃO AO LANÇAMENTO PRINCIPAL. Igual sorte devem colher os lançamentos decorrentes dos mesmos fatos que ensejaram a lavratura do auto de infração de IRPJ, na medida que inexistem circunstâncias ou argumentos novos a ensejarem conclusões diversas.*

*(Acórdão nº 1301-001.314, Relator(a) Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior)*

Sendo assim, entendo que ocorre a nulidade do auto de lançamento no ponto, por cerceamento de defesa.

## **2) Sobre a desconsideração do negócio jurídico lícito, a exigência de *lex praevia* e o vício de fundamentação**

*“Alguém devia ter caluniado Josef K., visto que uma manhã o prenderam, embora ele não tivesse feito qualquer mal”.* A frase vestibular da obra *O Processo* de Franz Kafka ilustra com riqueza a insegurança e opressão gerada sobre o indivíduo quando não há qualquer amarra de legalidade e previsibilidade entre a acusação (e o processo que a veicula) e aquele sobre o qual recai. É sob essa égide que o tema do planejamento tributário vem sendo tratado no Direito brasileiro, quando autos de infração são lavrados sob o argumento de que a

operação realizada pelo contribuinte, em que pese formalmente válida, teve como único fim a redução da carga tributária, sem qualquer propósito negocial ou substrato econômico.

A partir dessa premissa, o Fisco não busca questionar a legalidade da operação redutora de tributos, mas limita-se a desconsiderar as operações realizadas, porque ausentes de outras motivações que não a economia tributária. Utilizando-se de termos como ausência de propósito negocial, ausência de substrato econômico, ausência de motivos extratributários, o Fisco passa a tributar operações legítimas.

Gostaria de fazer um alerta sobre os perigos de uma tal linha de ação. O apego à lei está na própria razão de ser do Direito Tributário, nascido como foi dos excessos e arbitrariedades na cobrança de impostos, que desaguaram na máxima “*no taxation without representation*” estampada na histórica Carta de João Sem Terra de 1215. **Ou ainda, a vitória da objetividade e da certeza sobre a subjetividade e a incerteza na imposição e cobrança tributárias.**

Agora vemo-nos voltando à Idade Média, permitindo que se cobre tributos onde a lei rigorosa e objetivamente NÃO PREVÊ; autorizando que o crédito tributário seja criado a partir não da vontade do Congresso, mas da criação cerebrina de um único sujeito que edita novos fatos geradores, declarada e reconhecidamente SEM previsão pontual em lei, senão que baseados em ilações, analogias e num enunciado geral que autoriza a desconsideração de negócios jurídicos, como se isso bastasse **para criar tributo** sem previsão em lei.

A insegurança daí decorrente é total. E o “ganho” do Fisco daí resultante é um ganho instantâneo que, dado o clima de incerteza que gera, só implica aumento de arrecadação naquele microscópico caso, pois no cenário geral do nível de arrecadação, deteriora as contas do Fisco, pois afugenta toda sorte de investimento. O capital, já se disse, é um animal que se assusta fácil. E foge. Em outras palavras, a aceitação de tal sorte de prática constitui a típica vitória de Pirro, expressão que, aliás, se origina justamente de frase pronunciada pelo general greco Pirro que, após a vitória na batalha de Ásculo com um estrondoso número de baixas disse: “*mais uma vitória como essa e estamos perdidos*”. Pois assim é com o tratamento dado pela Receita hoje aos planejamentos tributários.

O primeiro ponto que está na base do raciocínio das autuações que, como a presente, desconsideram operações LÍCITAS, está em considerar que toda operação que tem como única finalidade reduzir tributos é ILÍCITA. Em outras palavras, o contribuinte não pode objetivar economizar tributos, sendo este um fim em si mesmo. E aí já aflora a primeira incoerência: ora, o Direito Tributário – tal como o Direito Penal – é um direito de DEFESA, constituído para proteção do contribuinte e limitação do Poder do Estado (que não por outra razão se nomina “competência”, terminologia que supõe o Poder recortado e perfeitamente delimitado). Justamente por isso a CF contém um Capítulo nominado “Limitações ao Poder de Tributar”, no qual dispõe que “*sem prejuízo de outras garantias*” é vedado ao Estado (...), **a evidenciar que o rol de garantias é aberto e deseja o influxo de OUTRAS garantias adicionais, em contraste com o rol de “Poderes”, que é *numerus clausus*.**

Como já disse TIPKE, “en general puede afirmarse que los funcionarios de Hacienda no tienen el deber de ‘recaudar todos los impuestos posibles’ con cualquier tipo de medios. «El aumento de recaudación no puede ser el estímulo ni la medida del rendimiento del funcionario de Hacienda. Su ideal ha de ser, más bien, el de tutelar el Derecho tributario.»”

(TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del estado y de los contribuyentes*. Madrid: Marcial Pons, 2002. p. 82)

Em outras palavras, fica evidente que o contribuinte possui o direito de pagar o menor tributo possível, dentro da lei. E que ao Estado só é autorizado exigir aquele sacrifício expressamente previsto em lei.

**Previsto em lei, diga-se, há de ser entendido como em “lei anteriormente POSTA”, já que o conceito de “lex praevia” é inerente à legalidade e supõe deveres conhecidos PREVIAMENTE à exigência; jamais CRIADOS PARA A EXIGÊNCIA. Como se sabe, a legalidade congrega não apenas uma garantia de certeza (*lex certa*), senão que também a garantia de que tal norma seja conhecida e compreendida pelo particular previamente à sua exigência (*lex praevia*), o que impede que por meio da somatória de dois ou mais enunciados se pretenda a criação de um terceiro, não previsto em lei alguma – nem, por isso mesmo, conhecido pelo particular - e que redunde na exigência de imposto ou, pior, na imposição de sanção.**

Trata-se de enxergar, no conjunto deôntico conformador do tipo de cada norma expressiva de sanção, também um limite objetivo, de modo a respeitar a relação “se...então” nele contida. E, com isso, impedir-se que, da realização de um dado e único suposto (“se”), possam resultar inúmeras consequências, capazes de comprometer sua integridade lógica. À forma dá-se a função de garantir a substância do direito, impedindo-se que no exercício hermenêutico se possa deformar o equilíbrio e o limite contido na relação de causa e consequência, pela adoção de resultado sancionador (final) não previsto em norma alguma (*lex praevia*).<sup>2</sup>

No caso, está-se criando a “lei” NO MESMO ATO pelo qual se exige o imposto e se impõe a sanção, o que se evidencia pela circunstância de que a “norma” não existia antes no ordenamento e passou a existir no exato momento de sua formulação pela autoridade lavradora do auto. Não podia ser antes conhecida, nem, conseqüentemente, poderia obrigar, vincular ou pautar o comportamento de quem quer que seja. Quanto mais para o efeito de se pretender que, do seu descumprimento, pudesse derivar o direito a punir.

Mas admitamos – para efeitos meramente argumentativos - que a busca pelo menor imposto é ILÍCITA se não acompanhada de um “propósito negocial” subjacente, que vá além da mera decisão de economizar e fazer uso da alternativa mais barata do ponto de vista tributário (de mais a mais um imperativo de qualquer negócio ou empresa, ou mesmo da dinâmica de economia doméstica). Ora, então morram de medo todos os aplicadores da poupança (que nela aplicam para fugir do IR cobrado nos demais investimentos), pois vocês serão os próximos! Morra de medo você, mecânico, eletricista ou marceneiro, que constitui uma empresa e a coloca no SIMPLES para pagar menos tributo. Afinal, suas decisões de investimento e de forma de se organizar juridicamente estão baseadas fundamentalmente na economia tributária delas decorrentes!

<sup>2</sup> Por todos, cite-se a STC 60/1991 de 23 marzo, do Tribunal Constitucional Espanhol, que bem resume o tema: "el principio de legalidad comprende una doble garantía, la primera de orden material y alcance absoluto, referido tanto al ámbito estrictamente penal, como al de las sanciones administrativas, refleja la especial trascendencia del principio de seguridad jurídica en dichos campos limitativos y supone la imperiosa necesidad de predeterminación normativa de las conductas infractoras y de las sanciones correspondientes; es decir, la existencia de preceptos jurídicos (*lex praevia*) que permitan predecir con suficiente grado de certeza (*lex certa*) aquellas conductas y se sepa a qué atenerse en cuanto a la aneja responsabilidad y a la eventual sanción; la segunda, de carácter formal, relativa a la exigencia y existencia de una norma de adecuado rango, y que este Tribunal ha identificado como la ley en sentido formal, interpretando así los términos legislación vigente del artículo 25.1º CE." 201

Ora, o Fisco só pode aquilo que a lei expressamente lhe autoriza e que, no mais, vige o prestígio à liberdade de iniciativa (valor estampado no artigo 1º da CF) e à propriedade privada (base do sistema capitalista), entendidos como base para o “desenvolvimento nacional” objetivado pelo art. 3º da Carta, a balizar nossa Ordem Econômica, na forma do art. 170. É ilícito, cobrar MAIS do que aquilo que a lei expressamente prevê, especialmente quando isso é feito sem que as regras do jogo sejam dadas a conhecer ANTES do ato que obriga e pune (*lex praevia*) o comportamento (vide arts. 105 e 106 do CTN).

Mas, evoluindo na análise do caso, o que se vê é que, em autuações como a presente, não se atenta para o quadro normativo aplicável, isto é, não se perquire em quais situações o Código Tributário Nacional autorizou essa espécie de procedimento de desconsideração do negócio, nem se, na ausência de autorização expressa do Código Tributário Nacional, esse instituto pode ser utilizado.

Deve ser questionado se os conceitos de propósito negocial, substrato econômico e fraude à lei tributária, podem ser usados **como motivos da autuação**, ou se **seriam apenas meios para aferir a ocorrência de uma das anomalias para as quais o CTN permite o lançamento**.

O Nobre Relator faz referência em seu voto ao trabalho coordenado por Luiz Eduardo Schoueri, em 2010. Em referido estudo, os autores analisaram e sistematizaram as decisões do então Conselho de Contribuintes sobre planejamento tributário, procurando identificar o âmago dos critérios utilizados para definir quais seriam os fatores preponderantes para aferição da existência ou não de sua validade. A importância deste trabalho é grandiosa quando levamos em consideração que buscou e conseguiu sistematizar *a ratio decidendi* de 78 julgados do Conselho, encontrando um fio condutor do pensamento do Conselho para a (des)configuração do propósito negocial.

Todavia, como adverte em suas conclusões, citadas inclusive pelo Nobre Relator:

*b) A desconsideração dos fatos tais como descritos pelos contribuintes se dá de forma direta, a partir da constatação de que os negócios jurídicos praticados não correspondem à realidade. Contudo, em muitos casos, o critério relevante para desconsiderá-los foi a falta de motivos extratributários para as estruturas negociais. Não está claro se o Conselho de Contribuintes considera a falta de motivos como critério autônomo para invalidar o planejamento, ou se o emprega como indício de simulação; (SHOUERI et al, 2010, p. 440).*

*Como bem apontado por Schoueri, é sobre este tema que o Conselho deveria se pronunciar: a ausência de critérios extratributários é suficiente para invalidar o planejamento tributário? Não sendo, pode ser utilizada como indício de simulação? Sendo usada como indício, é suficiente para desconsideração de planejamentos tributários por outras “patologias” que não a simulação, o dolo e a fraude?*

Para tanto, não se pode investigar tais questionamentos à luz unicamente da jurisprudência, senão que à luz da legislação tributária. Decorre do próprio Estado Democrático de Direito que dispôs em seu artigo 5º inciso II, da CF/88 que *“ninguém será*

*obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei*". A legalidade encontra nova especialização no âmbito tributário ao determinar, em seção referente às limitações ao Poder de Tributar, que é vedado aos Entes Tributantes "*exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça*". Fora da legislação, portanto, não há como se permitir que o Fisco desconsidere qualquer negócio jurídico válido, para fins de efetuar a **exigência tributária**.

Dito isso, necessário afirmar que não se pode aceitar que uma desconsideração de negócio jurídico se dê de qualquer forma que não decorra da Lei. Sequer como defendem alguns autores, com base em princípios como da capacidade contributiva ativa e no princípio da solidariedade. Tais princípios têm e devem ter suas vigências observadas enquanto normas programáticas, mas jamais podem ser usados como base para a própria CRIAÇÃO de NOVOS fatos geradores não previstos PONTUALMENTE em lei (tipicidade cerrada).

Exposto esse questionamento, é necessário indagar quando a legislação tributária permite a desconsideração do negócio praticado.

Nesse ponto, é evidente que a validade dos atos ou negócios jurídicos realizados pelo contribuinte representam um limite à sua liberdade fiscal. O artigo 149 do CTN, em seu inciso VII, previu que o lançamento será feito de ofício pela autoridade administrativa **quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação**. A prática do ilícito com o intuito de evitar a tributação é que se chama de evasão tributária.

Contrapondo-se à evasão, historicamente, a doutrina cunhou o termo da elisão fiscal, conceituada como "*os atos ou omissões destinados a evitar, reduzir ou retardar o envolvimento do indivíduo na relação tributária, mediante a utilização de meios legalmente permitidos e sem que haja divergências abusivas entre a forma jurídica adotada e a realidade econômica visada pelas partes*".<sup>3</sup> A elisão, portanto, é lícita, e mesmo quando praticada com o único fim de evitar a tributação, não poderia ser objeto de revisão fiscal, salvo se expressamente previsto na Lei, nas chamadas normas antielisivas.

Entre esses dois polos surgiu, à luz da doutrina estrangeira, a figura da elusão tributária, correspondente àqueles atos que, embora revestidos das legalidades formais, são praticados através de artifícios irreais, com intuito de contornar regras tributárias. Como referido por Heleno Taveira Tôres, seria "*o fenômeno pelo qual o contribuinte usa de meios dolosos para evitar a subsunção dos negócios praticados ao conceito normativo do fato típico e a respectiva imputação dos efeitos jurídicos, de constituição da obrigação tributária*"<sup>4</sup>. Trata-se de situação *sui generis*. O contribuinte não vem afrontar diretamente a lei tributária, como no caso da evasão, pois o negócio jurídico trazido a lume é válido formalmente. Ocorre, entretanto, que a motivação do contribuinte não encontra correspondência no substrato do negócio jurídico declarado, mas em outro cujos efeitos lhe interessam. Nesses casos, a figura da elusão permitiria que a administração tributária, embora reconhecendo a legalidade do negócio declarado, conseguisse atingir o âmago do negócio jurídico praticado e **exigir** a tributação correspondente a esse fato. Justamente por adentrar na seara de aspecto volitivo do contribuinte, é que cada país criou seus próprios mecanismos para sua contenção, geralmente atribuindo a correspondência entre o negócio praticado e declarado pela verificação de indícios

<sup>3</sup> GERMANO, Livia de Carli. Planejamento Tributário e Limites para a Desconsideração dos Negócios Jurídicos. Editora Saraiva, 2013.

<sup>4</sup> TÔRES, Heleno Taveira. Limites ao Planejamento tributário – normas antielusivas (gerais e preventivas) – a norma geral de desconsideração de atos ou negócios de direito brasileiro. In: Marins, James (Coord.). *Tributação e Antielisão*. Curitiba: Juruá, 2003, p. 40.

econômicos que motivassem o negócio jurídico, como é o caso das normas antielusivas do Direito Português<sup>5</sup> e Espanhol<sup>6</sup>, bem como a *Economic Substance Doctrine* do Direito Americano.

É importante notar que, na Espanha e em Portugal, tal disposição normativa não concorre com a ocorrência de simulação, que é instituto albergado em outro dispositivo dos referidos diplomas.<sup>7 8</sup> O legislador pátrio, sabedor de que o lançamento de ofício previsto no art. 149 do CTN não alcançaria aquelas operações nas quais o contribuinte buscasse contornar, através de meios lícitos, a ocorrência do fato gerador, buscou introduzir norma que permitisse tal tributação. Assim, por meio da Lei Complementar nº 104/2001, que introduziu o parágrafo único do art. 116 do CTN, introduziu a figura da desconsideração do negócio jurídico praticado para dissimular *a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária*. **Todavia, condicionou que tal desconsideração deveria obedecer aos procedimentos a serem obedecidos em lei.**

Na tentativa de regulamentar tais procedimentos, o Governo Federal apresentou a Medida Provisória nº 66/02 que, em seu artigo 14, expressamente determinava que:

*Art. 14. São passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou a*

<sup>5</sup>Lei Geral Tributária (Decreto-Lei n.º 398/98). Artigo 38.º Ineficácia de actos e negócios jurídicos (...)

2 - São ineficazes no âmbito tributário os actos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, actos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios, efectuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas.

<sup>6</sup> Ley General Tributaria (Ley 58/2003) - Artículo 15. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria **cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se ignore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias:**

a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

**b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.**

2. Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley.

3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora, sin que proceda la imposición de sanciones.

<sup>7</sup> Ley General Tributaria (Ley 58/2003) - Artículo 16. Simulación.

1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.

2. La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios.

3. En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente.

<sup>8</sup> Lei Geral Tributária (Decreto-Lei n.º 398/98) - Artigo 39.º

Simulação dos negócios jurídicos

1 - Em caso de simulação de negócio jurídico, a tributação recai sobre o negócio

jurídico real e não sobre o negócio jurídico simulado. Assinado digitalmente em 25/11/2014

4 por ANTONIO LOPO MARTINEZ, Assinado digitalmente em 09/12/2014 por FABIO BRUN GOLDSCHMIDT, Assinado o digitalmente em 09/12/2014 por PEDRO ANAN JUNIOR

*postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.*

*§ 1º Para a desconconsideração de ato ou negócio jurídico deve-se levar em conta, entre outras, a ocorrência de:*

*I - falta de propósito negocial; ou*

*II - abuso de forma.*

*§ 2º Considera-se indicativo de falta de propósito negocial a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa, para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato.*

*§ 3º Para o efeito do disposto no inciso II do § 1, considera-se abuso de forma jurídica a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado.*

Veja-se que a Medida Provisória nº 66/02, expressamente afirmou que, tanto a ausência de propósito negocial, quanto o abuso de forma, são meios para analisar e presumir que a vontade declarada está em descompasso com a vontade real e permitir a desconconsideração do negócio jurídico praticado, para tributar o negócio jurídico pretendido intimamente pelo contribuinte.

Ocorre que a tentativa de internalização desses procedimentos no ordenamento pátrio não foi efetuada, devido à rejeição da proposta governamental, em 2002, pelo Parlamento. **Ou seja, a figura da desconconsideração de negócio jurídico formalmente válido não é permitida no ordenamento jurídico brasileiro, porquanto o art. 116, parágrafo único, não possui vigência, eficácia ou validade à falta de lei regulatória.** Nesse sentido, Ives Gandra da Silva Martins afirma que “*não há, pois, no direito tributário brasileiro, regido pelo princípio da estrita legalidade, tipicidade fechada e reserva absoluta da lei tributária, a figura desconconsiderativa, nem o princípio de que à falta de propósito negocial, o planejamento fiscal, que apenas objetive reduzir a carga tributária UTILIZANDO-SE DO INSTRUMENTO LEGAL EXISTENTE, seja ilegal*”.<sup>9</sup>

Cotejando os artigos 149 e 116 do CTN percebe-se a diferença de seus alcances. A simulação, a teor do art. 167 do diploma civil, ocorre quando os negócios jurídicos aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem; contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira, ou quando os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

No caso do art. 116, esses requisitos não são observados. Trata-se de permissão de desconconsideração quando os fatos reportados e declarações são verdadeiros, ou seja, não se está operando no âmbito da veracidade, mas no âmbito da vontade, da causa. E é justamente essa a grande novidade que veio trazer a norma prevista no art. 116 do CTN. O artigo 149 permitia o lançamento de ofício com base na simulação: ou seja, permitia desconconsiderar atos que, em que pese declarados, não eram verdadeiros. Já o artigo 116 veio a permitir que aqueles atos que, declarados e existentes de fato, só ocorreram para contornar uma outra situação que exigia tributação mais elevada.

Veja-se que é justamente esse o substrato da presente autuação, conforme Item 3.2 fl. 14, do Termo de Verificação Fiscal **“É sabido que 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 resta comprovado que os atos praticados tinham intuito diverso daquele que lhes é próprio, pois no âmbito do direito tributário, o negócio jurídico formal, mesmo que devidamente estruturado com base na lei das sociedades por ações, não pode prevalecer se não representar o fato real ocorrido, quando este é tipificado como fato gerador do imposto de renda. É com foco nesse contexto, que passamos a descrever as principais etapas percorridas no Planejamento Tributário engendrado, o qual objetivou o afastamento da caracterização do negócio jurídico de compra e venda”**.

É interessante notar que ABERTAMENTE a autuação se dá com base no art. 116 do Código Tributário Nacional, embora tal artigo não seja elencado nos fundamentos da autuação, motivo pelo qual a fiscalização o utiliza, de maneira indireta, albergada pelo conceito de simulação. É o que se depreende, por exemplo, ao se referir:

- Item 1, fl. 9, *“Para tanto (fugir da tributação do IRGC) os vendedores arquitetaram um planejamento tributário absolutamente contrário aos interesses do Fisco...”*

- Item 3.2, fl. 14 *“...visualiza-se uma série de atos praticados encadeadamente, tudo no sentido de consignar legitimidade entre aquilo que almejavam de fato (contrato de compra e venda) e aquilo que deixara contabilmente registrado apenas formalmente, mas não substancialmente”*

- Item 3.2 item I, fl. 15 ao referir que a criação de empresa Laguna Participações, **não “parece” ter propósito negocial**, além de servir como instrumento para o negócio (venda) que os compradores e vendedores tinham em vista.

- Item 4, fl. 30, quando refere ser *“importante lembrar que a liberdade de auto-organização não endossa a prática de atos sem motivação de negócio sob o argumento de exercício de planejamento tributário”*.

Percebe-se, portanto, que quem acaba por incidir em dissimulação é a própria autuação, pois apesar de tratar-se de auto de infração verdadeiro e formalmente hígido com base no art. 149, na verdade esconde uma autuação com base no art. 116, parágrafo único, do CTN. Ou seja, sempre se concordou que a operação obedeceu a todas as formalidades, mas, utilizando método de aferição (propósito negocial) cuja internalização foi rechaçada pelo Parlamento, defende que tal operação não teve motivação, sendo usada unicamente para evitar a tributação incidente sobre uma compra e venda direta. Em tais situações é impossível cogitar da descon sideração, posto que demandaria a aplicação do art. 116, parágrafo único, do CTN que, como vimos, não possui eficácia enquanto pendente de regulação. Nesse sentido já decidiu o CARF:

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2006, 2007, 2008 SIMULAÇÃO. DESCARACTERIZAÇÃO. A utilização de uma empresa componente do grupo (Subsidiária integral) para a organização de negócios e a válida implementação da estrutura análoga às dos “correspondentes bancários” (Resolução BACEN no 3.110/2003 e 3.954/2011), mesmo que essa não possua estrutura própria, não se mostra suficiente para presumir a ocorrência de fraude. O reconhecimento da existência de “objetivo negocial”*

*não está atrelado à existência de empregados, escritórios ou demais elementos materiais, mas sim, de sua efetiva presença e atuação nos negócios considerados, o que efetivamente restou validamente comprovado nos autos. A caracterização de simulação, na presente vertente, sem a necessária configuração das hipóteses próprias do art. 167 do Código Civil, somente seria possível com a aplicação das disposições do parágrafo único do Art. 116 do CTN, o que, atualmente - por falta de específica regulamentação -, não pode ser promovido pelos agentes da fiscalização fazendária.*

*(Acórdão: 1301-001.356; Relator: Carlos Augusto de Andrade Jenier)*

Sendo assim, por todos esses fundamentos, entendo que merece ser cancelada a autuação.

### **3) Ad argumentandum: a verificação do propósito negocial à luz de uma possível qualificação de “simulação”, à luz do art. 149 do CTN**

Mas mesmo considerando que a conduta imputada pelo agente ao contribuinte pudesse ser qualificada como a de simulação, e não a de dissimulação; e mesmo considerando que o propósito negocial seja via possível para aferição da ocorrência ou não da patologia, igualmente não prosperam as razões da autuação.

Como se viu, a conduta simulada caracteriza-se quando a operação noticiada de fato não ocorreu. Para a fiscalização, a documentação trazida denota que os sócios da empresa Santa Clara Indústria e Comércio transferiram por alienação, em 29/12/2005, 50% de suas cotas para a empresa Elite Internacional, por intermédio de empresas veículo criadas. Os fatos e documentos demonstrariam que o grupo Strauss-Elite teria adquirido as respectivas cotas no valor de R\$ 215.500.000,00 (fl. 1584). Com tal argumento, a autoridade fiscal desconsiderou o negócio de joint venture e as operações que o antecederam, como se tal operação tivesse como único objetivo permitir a transferência desses ativos.

A doutrina do propósito negocial (business-purpose doctrine) teve início em 1935, no *leading case* denominado Gregory v. Helvering, no qual a Suprema Corte analisou operação realizada pela Sra. Gregory, com o intuito de verificar a existência de “substância” nessa operação. A contribuinte detinha empresa chamada *United Mortgage Corporation* que, por sua vez, detinha 1.000 ações de uma outra empresa, a *Monitor Securities Corporation*, que a contribuinte pretendia negociar. Com o intuito de minorar a tributação, a contribuinte criou uma quarta empresa, a *Averril Corporation* e alguns dias depois, transferiu as 1.000 ações da *Monitor* para a *Averril*. Logo em seguida, a contribuinte dissolveu a *Averril*, liquidando os ativos dessa nova empresa, transferindo-os para si mesma, ensejando a aplicação de norma específica que previa a isenção nos casos em que determinada empresa distribuisse a seus acionistas quotas que detinha de outra empresa, objeto de reestruturação societária.

A Suprema Corte pretendeu então analisar *a causa* do referido negócio, para verificar se a *Averril* foi utilizada com o único escopo de viabilizar o tratamento tributário. Nesse sentido, referiu que a empresa criada e logo dissolvida teria servido de mero instrumento criado com o escopo único de viabilizar o tratamento benéfico concedido a tais organizações societárias.

Estimulada por tal precedente, a jurisprudência administrativa brasileira passou a se utilizar do conceito referido, valendo-se de diferentes nomenclaturas (como motivações extratributárias, propósito negocial, substância sobre a forma) e consolidando alguns aspectos que são levados em consideração para verificação da validade da operação, tais como assentado por Schoueri:

- *Se a operação teve outros motivos extratributários.*

- *Se as operações são realizadas com pouco intervalo entre cada rodada de decisões, de forma que as operações realizadas não cheguem a surtir efeitos, até que uma próxima operação sobrevenha, denotando a irrealidade da operação.*

- *Ausência de interdependência entre as partes, que configura a ausência de efeitos econômicos perante terceiros.*

- *Anormalidade das operações realizadas, que destoam da rotina empresarial da sociedade.*

Veja-se, entretanto, que o teste do propósito negocial, tendo em vista a validade dos negócios realizados, é medida de caráter negativo, isto é, **é necessário que a autuação prove a ausência do substrato**. Assim, condições como o lapso temporal, anormalidade das operações, ausência de interdependência, são meros indícios, não valendo, por si só, para afastar a higidez das operações. **Verificado que a forma utilizada prestou-se para a consecução dos objetivos propostos, não há como não reconhecer o propósito negocial.**

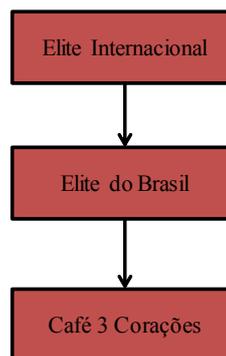
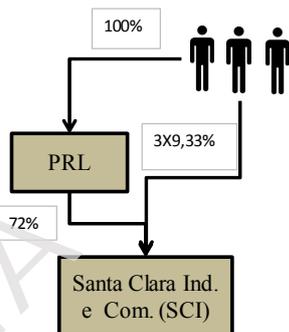
No caso, tanto a fiscalização DEIXOU de demonstrar e comprovar a ausência de substrato, quanto é facilmente verificável pela prova carreada aos autos a EXISTÊNCIA de um propósito negocial e a utilidade dos meios empregados para a consecução dos fins almejados.

A operação analisada refere-se à sucessão de operações societárias realizadas entre Grupo Santa Clara e Grupo Strauss Elite, que resultaram na transferência de 50% das contas da Sociedade Santa Clara Industria e Comércio de Alimentos Ltda, para a Empresa Elite Internacional BV, em 29/12/2005. E noticia o contribuinte que a organização societária decorre da criação de uma *joint venture* com participação societária igualitária de 50% do Grupo Santa Clara e 50% Grupo Strauss Elite.

O nítido propósito negocial e substrato econômico da operação realizada pode ser objetivamente comprovado mediante comparativo entre as situações inicial e final da operação realizada:

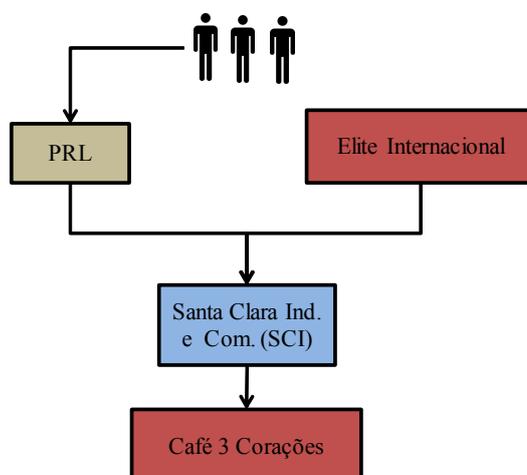
Situação inicial (em 09/12/2005):

## ESTRUTURA ORIGINAL



Com a criação de uma *joint venture* (em 30/06/2007).

## ESTRUTURA FINAL



Veja-se que não houve mera operação de compra e venda. Na compra e venda há interesses antagônicos entre parte compradora e vendedora: uma quer vender, outra quer comprar, por preços díspares, tentando maximizar suas vantagens pessoais. Uma vez realizada a operação, ambas as partes seguem alijadas de interesses em comum, seguindo cada qual apenas com as partes a que cada uma pretendeu. No caso em análise, ao contrário, verifica-se desde o início o total alinhamento entre os interesses das partes em transformar o negócio, como efetivamente o fazem.

**É o que se poderia denominar de prova matemática da boa sociedade** – a prova de que o *affectio societatis* efetivamente existe. Isso se dá quando a união de forças gera um resultado SUPERIOR à simples soma de talentos. A Sociedade incontestavelmente REAL E PROFÍCUA é aquela em que  $2 + 2$  não são 4, mas 5 ou 6. Esta é a JUSTIFICATIVA OBJETIVA DA EXISTÊNCIA DO PROPÓSITO NEGOCIAL. No caso, a união de esforços do Grupo Santa Clara e Grupo Strauss Elite criou um novo grupo com muito mais potencial de faturamento, geração de empregos e penetração de mercado.

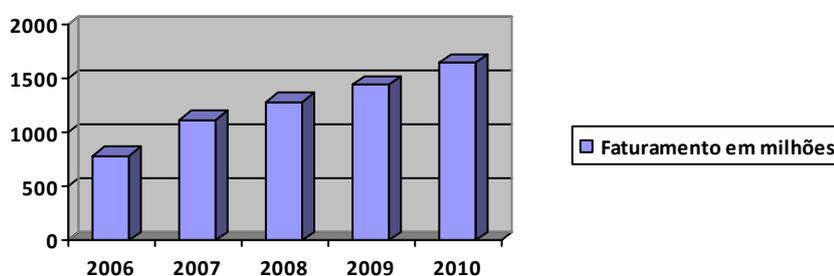
As informações trazidas pelo Recorrente em memoriais comprovam de forma contundente a existência de propósito negocial à luz do critério objetivo e matemático por nós adotado:

2005 – Antes da Joint Venture

Pós Joint Venture

Patrimônio líquido	107	-44	309
Faturamento	527	112	2.235
Nº de empregados	1.831	271	4.038
Nº de Estabelecimentos	16	6	32
Participação no Mercado	8,30%	3,20%	20,50%

Analisando o faturamento da empresa nos 5 anos que posteriores à operação, temos (fls. 1746):



O crescimento da companhia resultante deixa claro que o objetivo das partes nunca foi a mera troca de ativos, mas sim a formação de um grupo econômico, o que se comprova inclusive pelo fato de que o Grupo Santa Clara, em que pese tenha permanecido com seus supostos “vendedores” na direção do conselho administrativo, modificou seu próprio nome para 3 Corações Alimentos S.A.

Veja-se que tal argumento encontra respaldo em notícias veiculadas cinco anos após a criação do grupo, como se lê do quanto publicado no Estadão, dia 10/05/2010:<sup>10</sup>

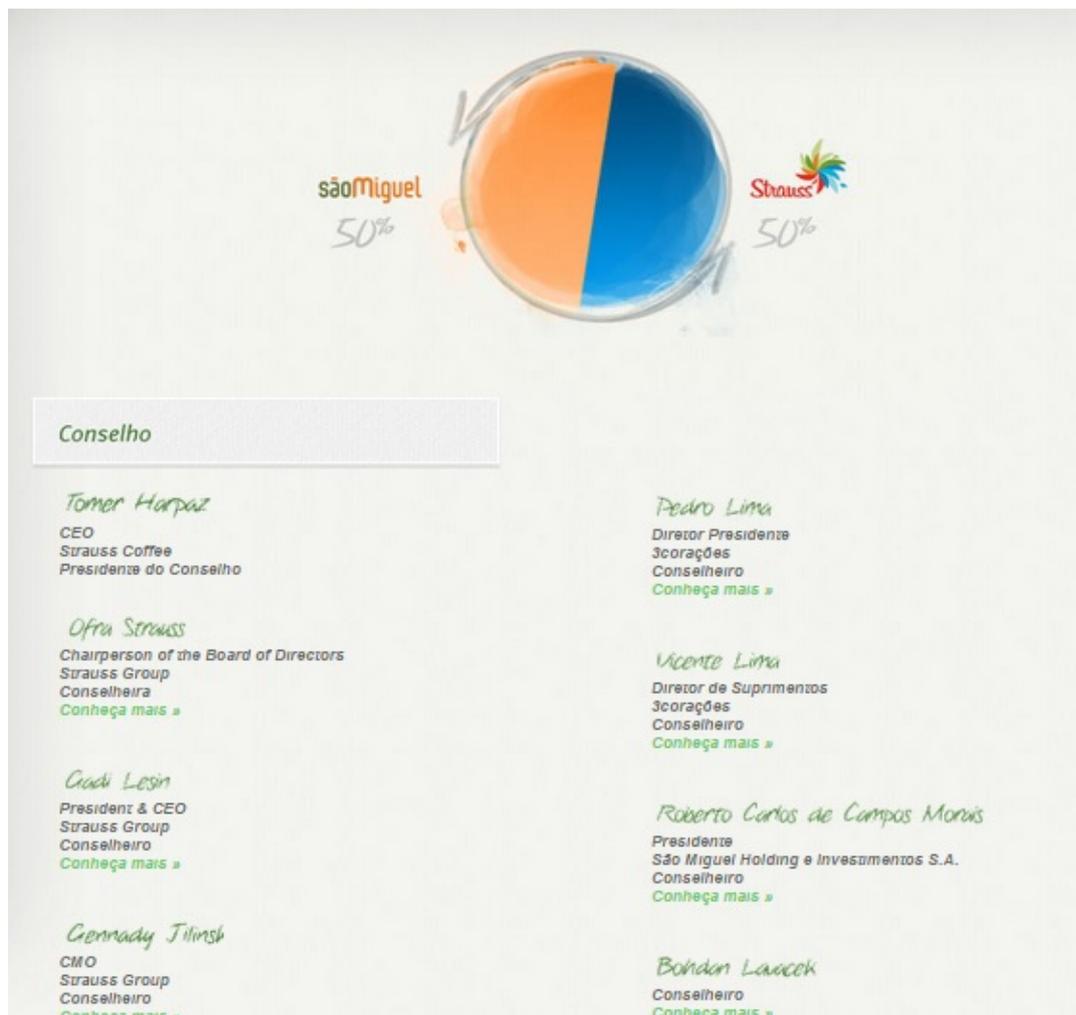
*Durante décadas, o grupo potiguar responsável pelo beneficiamento, industrialização e comercialização de seis marcas de café no País atendeu pelo nome de Santa Clara e reinou absoluto no Norte e Nordeste. Mas a aquisição da mineira 3 Corações, em 2005, mudou a trajetória da empresa. O café 3 Corações cresceu tanto e ficou tão conhecido que o conglomerado decidiu adotá-lo como marca institucional.*

*O Grupo 3 Corações será oficialmente apresentado hoje aos varejistas e consumidores, na abertura da feira da Associação Paulista de Supermercados (Apas). "Queríamos um nome capaz de consolidar o grupo como marca nacional", diz **Pedro Lima, presidente da empresa**. Após contratar uma consultoria especializada, a Thymus Branding, ouvir funcionários e consumidores, Lima e seus sócios chegaram à conclusão de que a nova identidade estava dentro de casa.*

*Quando entrou na 3 Corações, a partir de uma joint venture com o grupo israelense Strauss, dono da marca, a intenção de Lima era clara: chegar à região Sudeste. Não só conseguiu o objetivo, como colocou a 3 Corações, fundada no município de Santa Luzia, na Grande Belo Horizonte, na liderança do mercado nacional, com 19,8% de market share, disputado xícara a xícara com a americana Sara Lee, dona do café Pilão, segundo a consultoria Kantar Worldpanel. "Quando chegamos a São Paulo, a 3 Corações detinha 1% do mercado local; hoje temos 15%", diz Lima. A expansão da empresa, há 20 anos mantida num ritmo superior aos dois dígitos, se deve, segundo Lima, às ações nas áreas de marketing, logística e operações.*

*O Grupo 3 Corações, que transferiu sua sede de São Miguel, no interior do Rio Grande do Norte, para Fortaleza, conta com quatro mil funcionários, sete fábricas, três beneficiadoras de grãos verdes e 23 centros de distribuição próprios. Atualmente, seus produtos são vendidos em cerca de 95 mil pontos de venda, chegando a uma receita de R\$ 1,45 bilhão em 2009*

Analisando o site da Sociedade, percebe-se que a gestão é totalmente partilhada entre os dois grupos:<sup>11</sup>





de quotistas, referentes aos lucros acumulados dos exercícios de 1999 até aquela data, fazendo jus à quantia de R\$ 2.500,00 para cada irmão (fl. 35):

<b>ATA de 28-DEZ-04</b>	<b>Valor (R\$)</b>
PEDRO LIMA	2.500,00
PAULO LIMA	2.500,00
VICENTE LIMA	2.500,00

- Em ata de Reunião de Sócios-Cotistas da Santa Clara Ind e Com realizada em 31/1/2005, às 09h, foi deliberada a distribuição de lucros, mediante a entrega de moeda corrente, no valor total de R\$ 1.637.024,75, formados no exercício de 2004 (fl. 35):

<b>ATA de 3-JAN-05</b>	<b>Valor (R\$)</b>
PEDRO LIMA	727.715,83
PAULO LIMA	277.715,82
VICENTE LIMA	277.715,82
PRL	353.877,28

- Em AGO da PRL Participações e Empreendimentos S.A, realizada em 29/04/2005, às 11h, foi deliberada a distribuição de dividendos na importância total de R\$ 175.727,28 (fl. 35). Seis meses depois, em Ata de Reunião de Sócios-Cotistas da Santa Clara Ind. e Com., foi deliberada a distribuição de lucros, mediante a entrega de moeda corrente, no valor total de R\$ 864.895,61 (fl. 35), formados no exercício de 2003:

<b>ATA de 31-OUT-05</b>	<b>Valor (R\$)</b>
PEDRO LIMA	476.791,00
PAULO LIMA	91.492,67
VICENTE LIMA	96.222,09
PRL	200.389,85

- Em ata de reunião de sócios da Santa Clara Ind e Com. Realizada em 9/12/2005, às 18h, foi deliberada a distribuição de dividendos, na importância total de R\$ 27.894.000,00, contabilmente registrados na conta "Lucros Acumulados" formados em exercícios sociais encerrados até 31 de dezembro de 2004, e lucro do ano-calendário de 2005, constante do balanço encerrado em 30/11/2005.

<b>Ata de 9/12/2005</b>	<b>Valor (R\$)</b>
Pedro Lima	1.387.293,33
Paulo Lima	1.387.293,33

Vicente Lima	1.387.293,34
PRL	23.732.120,00

Tais valores foram somados, juntamente aos saldos de dividendos a receber em 2004 e 2005, constante nas respectivas DIRPFs, chegando-se aos seguintes valores de Lucros/Dividendos efetivamente recebidos no ano da venda:

Pedro Lima	R\$ 2.527.394,88
Paulo Lima	R\$ 1.865.960,93
Vicente Lima	R\$ 1.870.690,35

b) Em relação à redução do capital

Em 09/12/2005, os sócios da Santa Clara Ind. e Com. Através da 65ª Alteração Contratual, decidiram reduzir o Capital Social totalmente integralizado, de R\$ 63.545.048,25 para R\$ 15.673.023,87, uma redução, portanto, de R\$ 47.872.024,38, por considerá-lo excessivo às necessidades operacionais da sociedade (fl. 36). A diminuição do capital social levou à restituição dos seguintes valores para Pedro, Paulo e Vicente Lima, bem como para a PRL, empresa controlada pelos irmãos:

PRL	34.467.857,55
Pedro Lima	4.468.055,61
Paulo Lima	4.468.055,61
Vicente Lima	4.468.055,61

Considerando que tal redução importou na diminuição da participação de cada sócio, com o resgate em dinheiro das seguintes rubricas, que englobaram ainda o recebimento de lucros (R\$ 898.283,33 para cada), juros sobre capital próprios (R\$ 2.368.383,33 para cada) e o crédito decorrente de adiantamento (R\$ 386.833,31) para futuro aumento de capital (fls. 37), que somado aos R\$ 4.468.055,61 supra referidos da redução de capital social, chegar-se-ia a seguinte totalização por irmão:

Pedro Lima	8.121.555,58
Paulo Lima	8.141.348,27
Vicente Lima	8.141.348,27

Segundo o termo de verificação fiscal, referida quantia foi repassada através de depósito via TED, ocorrido em 29/12/2005, em conta conjunta que os irmãos possuem no Banco do Brasil, no valor total de R\$ 24.404.252,12 (fls. 476).

c) Em relação ao resgate de ações.

Em 29/12/2005, os sócios da Santa Clara Participações aprovaram o resgate de 10.199,183 ações ordinárias de propriedade dos irmãos Pedro, Paulo e Vicente, ficando acertado que o pagamento seria realizado através da transferência do montante total de R\$ 54.927.890,00, divididos proporcionalmente para cada um (fl. 37).

Somando as quantias definidas, a TED de 29/12/2005 teria depositado um valor total de 44.927.890,32 (fls. 37). A diferença de 10.000.000,00, entre o valor acertado do resgate de ações e o valor depositado, foi contabilizado como crédito dos irmãos na Santa Clara Participações, para fazer frente a eventuais provisões contábeis que poderiam ser apontadas pelos auditores da Elite. De tal depósito via TED, caberia a cada irmão uma quantia de 14.975.963,77 a título de resgates de ações (fls. 37).

Sendo assim, a fiscalização entendeu que cada um dos irmãos teria recebido da Santa Clara, no dia da suposta venda, um total de R\$ 20.342.302,72, referente a R\$ 898.282,33 a título de Lucros distribuídos, R\$ 4.468.055,61 a título de Redução de Capital e R\$ 14.975.963,78 à título de Resgate de ações.

<b>TED em 29-12-05:</b>	
Lucros	R\$ 898.283,33
Redução Capital	R\$ 4.468.055,61
Resgate Ações	R\$ 14.975.963,77
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 20.342.302,71</b>

A fiscalização, então, apresenta o cálculo do ganho de capital que entenderia correto e que foi efetivamente lançado. Assim discorre: “*tendo a Santa Clara Ind. e Com, em 29/12/2005, um Capital Social de R\$ 99.179.871,11, pode-se dizer que metade da empresa (R\$ 49.489.935,56) foi vendida por R\$ 215.000.000,00, gerando assim, um Ganho de Capital de R\$ 165.910,064,40, (...)temos que o ganho de capital relativo à participação Direta de cada irmão na Santa Clara Ind. e Com. (12,82%) foi de R\$ 20.377.074,12 (fls.37).*”

Percebe-se, portanto, que a autuação procedeu a uma conta de chegada, para apurar, entre os valores recebidos pelo autuado e seus irmãos, no período que antecedeu a *joint venture*, uma quantia que estivesse “próxima” ao que entende ser o valor devido a título de ganho de capital. Utiliza para tal conta de chegada as duas TEDs que foram depositadas em 29/12/2005:

	Valor Total	Valor Individual	Composição Individual
TED 1 (fls. 376/377)	R\$ 24.404.252,12.	RS 8.121.555,58	R\$ 898.283,33 – Distribuição de Lucros
			R\$ 2.368.383,33 - Juros Sobre Capital Próprios
Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001 Autenticado digitalmente em 25/11/2014 por ANTONIO LOPO MARTINEZ, Assinado digitalmente em 25/11/201			

			R\$ 386.833,31 - Crédito decorrente de Adiantamento
			R\$ 4.468.055,61 - Redução de Capital Social

	Valor Total	Valor Individual	Composição Individual
TED 2 (fls. 378/379)	R\$ 44.927.890,32	RS 14.975.963,78	R\$ 14.975.963,78 – Resgate de ações

Ora, se a distribuição de lucros é considerada simulada, então todas as mesmas deveriam ser consideradas pela fiscalização. Pinçar somente algumas para o efeito de dar “lógica” e “precisão” ao seu cálculo é obviamente inadequado, especialmente porque põe em xeque o fundamento da descon sideração.

Da análise da primeira planilha, percebe-se que a fiscalização, para fazer valer sua conta de chegada, escolhe as rubricas referentes à distribuição de dividendos e redução do capital social, sem fazer qualquer menção do porque descon siderou os valores referentes ao JSCP e do Crédito decorrente de Adiantamento. Os JSCP, como sabemos, são retidos na fonte quando do seu pagamento. Mas ainda assim, não houve justificativa para a não inclusão dos valores a esse título ou daquele referente crédito decorrente de adiantamento, restando evidente que o Fisco procedeu a uma conta de chegada para respaldar a autuação.

E mais importante. Em que pese tenha equivocadamente descon siderado o negócio jurídico realizado, **é certo que a fiscalização levou em consideração para apuração da base de cálculo, valores que decorreram de operações anteriores àquela reputada simulada e que, portanto, são inalcançáveis pelo lançamento.** Vejamos:

Operações Realizadas antes de 29/12/2005	Operações Realizadas em 29/12/2005
Base da tributação: R\$ 5.366338,94	Base da Tributação R\$ 14.975.963,78
- 09/12/2005 - 65ª Alteração Contratual, determinou a redução do Capital Social totalmente integralizado. Gerou ao autuado a restituição ao autuado de R\$ 4.468.055,61	- Resgate de Ações – deliberado em assembleia em 29/12/2005 – no valor 14.975.963,78
- R\$ 898.283,33 – Saldo de Distribuição de Lucros conforme deliberações de 28/12/2004 (fls. 247), 03/01/2005 (fl. 249), 31/10/2005 (fl. 251), 09/12/2005 (fl. 253), na forma descrita na alínea a.	

Ainda, no tocante aos dividendos, conforme relatado no Termo de Verificação Fiscal, foi deliberada a distribuição de lucros acumulados no valor de R\$ 2.527.394,88 (fls. 247/253). Ou seja, ao longo do ano a Sociedade decidiu que tais valores seriam distribuídos aos sócios.

De acordo com os comprovantes juntados (Recibos de distribuição de lucros) às fls. 381 a 434, temos que houve a distribuição de dividendos, em diversos períodos do ano, cuja soma alcançou quantia maior do que os R\$ 898.283,33, recebidos pelo contribuinte em 29/12/2005 (fl. 348) e que foram utilizadas como referência pela autuação.

Vê-se que a sociedade, em decisão que só a ela traz efeitos, decidiu distribuir um determinado valor a título de dividendos, o que foi devidamente registrado nos seus atos societários. Realiza esses pagamentos ao longo do ano, o que foi devidamente documentado. Mas, pelo fato de um determinado valor ter sido pago no dia 29/12/2005, por mais uma discricionariedade da empresa, o Fisco desconsidera tal pagamento, para afirmar ser este um recebimento em decorrência de uma compra e venda. Se tal quantia fosse repassada ao sócio uma semana antes, ou uma semana depois, haveria diferença para fins de descaracterização do ato jurídico praticado? Para o Fisco, sim, pois do contrário, não poderia ter “pinçado” dentre um universo de pagamentos um único pagamento para entender ser este decorrente do um recebimento a título de uma alienação societária.

Veja-se, portanto, que o Fisco utilizou um ato que já estava consolidado no tempo para apurar o tributo e, sem justificativa, desconsiderou outros tantos.

Aqui, entendo que há um ponto que deva ser mais bem explorado.

o desconsiderar o negócio jurídico, a fiscalização entendeu que todos aqueles valores recebidos a título de dividendos, bem como de redução do capital social *cujo pagamento* ocorreu em 29 de dezembro de 2005, seriam valores retirados pelos sócios, a título da venda das quotas da Santa Clara Ind. e Com.

Ocorre que tais valores decorrem de ATOS PRATICADOS em momentos anteriores à etapa supostamente simulada e dizem respeito a decisões societárias PRÉVIAS à *joint venture* firmada posteriormente, dizendo respeito às próprias sociedades e aos sócios que os praticaram.

Para tanto, necessário que se tome por base o desenrolar dos fatos, conforme se lê no voto do Nobre Relator:

**- SITUACÃO INICIAL**

*A sociedade empresária SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA, constituída pelos sócios PEDRO ALCÂNTARA REGO DE LIMA (12,282%), PAULO TARSO REGO DE LIMA (12,282%), VICENTE DE PAULA REGO DE LIMA (12,282%) e PRL PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS S/A (63,162%), sendo que a PRL PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS S/A era composta pelos três irmãos Lima, PEDRO, PAULO e VICENTE, cada um com 33,333% de suas ações. As partes vendedoras constituíram a empresa veículo SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A;*

**- CONSTITUIÇÃO DAS EMPRESAS VEÍCULOS**

- **31/05/2005**, foi constituída por Assembleia Geral a empresa ALIMA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A, com sede em São Paulo, tendo como sócios LAGUNA PARTICIPAÇÕES LTDA (a qual se declarou inativa perante a Receita Federal no ano-calendário de 2005) e uma PESSOA FÍSICA. O capital social da ALIMA era de R\$ 500,00 (quinhentos reais).

- **9/12/2005**, em Assembleia Geral Extraordinária, os sócios da ALIMA decidem “**ceder**” todas as suas ações para a empresa PRL PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS S/A. Na mesma AGE, foi decidido: a alteração do nome empresarial da ALIMA para SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A; a mudança do objeto social da companhia para incluir também a compra, processamento e venda de produtos de café; o aumento de capital da companhia no valor de R\$ 27.675.974,00 mediante a emissão de 27.675.974 novas ações ordinárias no valor nominal de R\$ 1,00, mediante conferência à companhia de todas as quotas detidas pelos novos acionistas PAULO, PEDRO e VICENTE, bem como a própria PRL, na SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

Note-se que aí surge a **empresa veículo** SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A, tendo como sócios PEDRO, PAULO, VICENTE e a PRL PARTICIPAÇÕES. Nesse momento a SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A se tornou sócia única da SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

Na parte das compradoras havia também uma **empresa veículo** a ELITE DO BRASIL PARTICIPAÇÕES LTDA, conforme mencionado no Termo de Verificação Fiscal.

Ficou, então, constituído que precede à operação de venda. De um lado havia a SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A como única quotista da SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA e, do outro, a ELITE DO BRASIL PARTICIPAÇÕES LTDA.

**- DIA DA OPERAÇÃO (29/12/2005)**

- **29/12/2005** - Em AGE realizada, foi aprovado o aumento do capital social na ordem de R\$ 122.074.875,00, mediante a criação de 13.428.249 ações ordinárias sem valor nominal, integralizadas pela ELITE INTERNACIONAL BV através de créditos que esta detinha com a própria CAFÉ TRÊS CORAÇÕES.

- **29/12/2005** - Na mesma AGE, foi aprovada a celebração do Contrato de Joint Venture e do Acordo de Acionistas entre a ELITE INTERNACIONAL BV e a PRL PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS S/A relativos à SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES. A CAFÉ TRÊS CORAÇÕES S/A anuiu a esse

*contrato na forma de interveniente.*

*- 29/12/2005 - Por intermédio da alteração do contrato social da ELITE DO BRASIL, houve o aumento de capital da sociedade em R\$ 216.028.200,00, pela criação de novas quotas integralizadas totalmente pela sócia ELITE INTERNACIONAL BV mediante 13.855,748 ações ordinárias que detinha na CAFÉ TRÊS CORAÇÕES S/A no valor de R\$ 76.500.000,00, bem como aporte em dinheiro no valor de R\$ 139.528.200,00;*

*- 29/12/2005 - Em AGE às 14h, a SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A aumentou seu próprio capital social em R\$ 17.477.292,00, mediante a criação da mesma quantidade de ações classe "C".*

*- 29/12/2005 - A ELITE DO BRASIL, empresa veículo da ELITE INTERNACIONAL BV, integraliza as novas ações da SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A pagando R\$ 215.500.000,000, mediante o aporte de R\$ 139.000.000,00 em moeda nacional e cessão de 13.855.748 ações ordinárias que detinha no capital da CAFÉ TRÊS CORAÇÕES S/A pelo valor de R\$ 76.500.000,00. Isso gerou a inserção de R\$ 17.477.292,00 no próprio capital social e a constituição de R\$ 198.022.708,00 de Reserva de Ágio.*

*A ELITE DO BRASIL é agora acionista da SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A, a qual é quotista única da SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.*

*- 29/12/2005, às 19h, esta companhia aprovou o resgate das ações dos três irmãos, extinguindo a "Classe B" de ações, titularizada pelas pessoas físicas, e reduzindo o capital social da SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A em virtude da saída dos três sócios. As Classes A e C, titularizadas respectivamente pela PRL e pela ELITE DO BRASIL, foram unificadas, tendo os sócios os mesmos direitos.*

*Ao final do processo a ELITE DO BRASIL, controlada pelos compradores do grupo STRAUSS-ELITE, e a PRL, controlada pelos vendedores do grupo SANTA CLARA, detinham cada um 50% do controle acionário da SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A, a qual era quotista única da SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.*

*Os três irmãos se retiraram da sociedade recebendo os valores integralizados na SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES pelo grupo STRAUSS-ELITE,*

**Segundo a narração dos fatos, portanto, a realização do ato simulado ocorreu no dia 29/12/2005, quando efetivamente há prática de todos os atos que importaram no início de relação jurídica entre os dois grupos econômicos. Até então, naquilo que foi denominado fase preparatória, não há qualquer vinculação entre as**

**partes capazes de macular um ato válido que poderia ser normal e regularmente exercido no contexto das sociedades.**

Independentemente da questão atinente à possibilidade de desconsideração de operações alegadamente simuladas ou dissimuladas, portanto, o raciocínio desenvolvido na autuação peca por ofensa a cláusulas constitucionais de IRRETROATIVIDADE e proteção aos ATOS JURÍDICOS PERFEITOS.

Como ensina o constitucionalista e Ministro do STF Luís Roberto BARROSO<sup>12</sup> “a garantia contra a retroatividade da lei prevista no art. 5º, XXXVI, da Constituição, impede que os contratos, mesmo aqueles de trato sucessivo, ou quaisquer outros atos jurídicos perfeitos, sejam afetados pela incidência da lei nova, tanto no que diz respeito à sua constituição válida, quanto no que toca à produção de seus efeitos, ainda que estes se produzam já sob o império da nova lei.”

PONTES DE MIRANDA, em Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda nº 1 de 1969, t. V, 1971, p. 102, ensina que “o ato jurídico perfeito, a que se refere o art. 153, § 3º [agora, art. 5º, XXXVI], é o negócio jurídico, ou o ato jurídico stricto sensu; portanto, assim as declarações unilaterais de vontade como os negócios jurídicos bilaterais, assim os negócios jurídicos, como as reclamações, interpretações, a fixação de prazo para a aceitação de doação, as comunicações, a constituição de domicílio, as notificações, o reconhecimento para interromper a prescrição ou com sua eficácia (ato jurídico stricto sensu)”; e José Afonso da SILVA, em Curso de direito constitucional positivo, 1997, p. 414, explica que “a diferença entre direito adquirido e ato jurídico perfeito está em que aquele emana diretamente da lei em favor de um titular, enquanto o segundo é negócio fundado na lei”<sup>13</sup>.

A construção da autoridade fiscal está lastreada na premissa de que não houve joint venture, mas uma venda de 50% das quotas da Santa Clara Ind. e Com. pelos irmãos Lima (TVF – fl. 37). Esse o ato que se reputa simulado e que dá ensejo à tentativa de desconstituição pelo Fisco.

O que ocorreu ANTES dele, antes de 29.12.2005, portanto, é inatacável sob esse argumento. Constituem atos jurídicos perfeitos, regular e higidamente consumados consoante as regras e formas próprias quando de sua prática.

A prova maior disso é que, caso não tivesse ocorrido a operação do dia 29.12.2005, nenhum vício teria sido imputado aos referidos atos; nenhuma ilegalidade teria sido imputada aos autuados. Ou seja, seus atos seriam, À LUZ DA PRÓPRIA AUTORIDADE AUTUANTE, considerados perfeita e validamente consumados.

Como explica MOREIRA ALVES, “se a lei alcançar os efeitos futuros de contratos celebrados anteriormente a ela, será essa lei retroativa porque vai interferir na causa, que é um ato ou fato ocorrido no passado.”<sup>14</sup>

O pagamento, parece óbvio, é um efeito de um contrato/ato/negócio celebrado anteriormente, que constitui sua causa, exatamente como ensina a clássica obra de MOREIRA ALVES. É essa que está sob análise quando se pretende caracterizar a simulação. É

<sup>12</sup> Em algum lugar do passado - Segurança jurídica, direito intertemporal e o novo Código Civil. In [http://www.migalhas.com.br/arquivo\\_artigo/art\\_03-10-02.htm](http://www.migalhas.com.br/arquivo_artigo/art_03-10-02.htm)

<sup>13</sup> Segundo BARROSO, *ibidem*.

<sup>14</sup> *Idem, ibidem*. 200-2 de 24/08/2001

essa operação que se pretende declarar nula por viciada, pouco importando se o pagamento ocorreu no dia “x” ou “y”. Ou mesmo se o pagamento ocorreu no dia em que foram praticados os atos conducentes à efetiva integração dos Grupos pela *joint venture*. Afinal, é natural que a prática de alguns atos LÍCITOS possa ter sido estimulada pela realização do negócio e mesmo que determinados atos jamais tivessem ocorrido se a *joint venture*, efetivamente, não chegasse a se consumir. Mas isso é obviamente insuficiente para se lhes considerar ILÍCITOS.

Repetimos: a prova de fogo, aqui, está em verificar que, acaso não ocorrida a *joint venture*, todos esses atos estariam – como estão - perfeitamente dentro da esfera de liberdade das sociedades e sócios e, na pior das hipóteses, constituiriam uma má decisão administrativa. Nada além disso.

Se uma empresa, v.g., realiza uma cisão para vender parte de um Grupo ou empresa, esta cisão é lícita, ocorrendo ou não a transação que se objetivara. Se um particular decide integrar um imóvel ao patrimônio de uma empresa em nome de um aumento de capital a ser realizado por seu sócio, mas esse não chega a ocorrer, tampouco este ato terá sido ilícito ou simulado.

BARROSO explica o ponto dizendo “a questão, na verdade, como já se tinha destacado desde o início, não é controvertida (grifo nosso). A doutrina aponta a existência de consenso no sentido de subordinar os efeitos do contrato à lei vigente no momento em que tenha sido firmado, mesmo quando tal aplicação importa em atribuir ultratividade à lei anterior, negando-se efeito à lei nova. A aplicação imediata da lei nova, nesse caso, produziria a denominada retroatividade mínima, que por ser igualmente gravosa à segurança jurídica, é também vedada pelo sistema constitucional.”<sup>15 16</sup>

Se isto vale para as leis, normas gerais e abstratas, com muito mais razão haverá de valer para a norma individual e concreta criada pela fiscalização para o efeito de considerar simulado o negócio.

E, para que não parem dúvidas sobre a aplicação da doutrina ao caso em exame, assim é inclusive para as leis ditas de ordem pública, como anota novamente o Ministro BARROSO, “esta conclusão não se altera pelo fato de a norma nova poder ser qualificada como norma de ordem pública. A Constituição não distingue entre espécies de leis e não se pode admitir que a norma infraconstitucional, qualificando a si própria de uma determinada forma, afaste a garantia constitucional. A proteção constitucional recai sobre o núcleo da

<sup>15</sup> Idem, ibidem.

<sup>16</sup> Clássica a lição de Moreira Alves no voto proferido na ADIn 493, sobre os três graus de retroatividade – máxima, média e mínima: “Dá-se a retroatividade máxima (também chamada restitutória, porque em geral restitui as partes ao status quo ante), quando a lei nova ataca a coisa julgada e os fatos consumados (transação, pagamento, prescrição). Tal é a decretal de ALEXANDRE III que, em ódio à usura, mandou os credores restituírem os juros recebidos. À mesma categoria pertence a célebre lei francesa de 2 de novembro de 1793 (12 brumário do ano II), na parte em que anulou e mandou refazer as partilhas já julgadas, para os filhos naturais serem admitidos à herança dos pais, desde 14 de julho de 1789. A carta de 10 de novembro de 1937, art. 95, parágrafo único, previa a aplicação da retroatividade máxima, porquanto dava ao Parlamento a atribuição de rever decisões judiciais, sem excetuar as passadas em julgado, que declarassem inconstitucional uma lei. A retroatividade é média quando a lei nova atinge os efeitos pendentes de ato jurídico verificados antes dela, exemplo: uma lei que limitasse a taxa de juros e fosse aplicada aos vencidos e não pagos. Enfim, a retroatividade é mínima (também chamada temperada ou mitigada) quando a lei nova atinge apenas os efeitos dos atos anteriores produzidos após a data em que ela entra em vigor. Tal é, no direito romano, a lei de Justiniano (C. 4, 32, de usuris, 26, 2 e 27 pr.), que, corroborando disposições legislativas anteriores, reduziu a taxa dos juros vencidos após a data da sua obrigatoriedade. Outro exemplo: o Decreto-Lei nº 22.626, de 7 de abril de 1933, que reduziu a taxa de juros e se aplicou, a partir da sua data, aos contratos existentes, inclusive aos ajuizados (art. 3º).”

manifestação de vontade das partes e seus efeitos, e não sobre o tratamento legal do instituto ou da matéria”<sup>17</sup>.

Ademais, além de violação à irretroatividade, resta flagrante que o Fisco acabou por desconsiderar os efeitos jurídicos de todos os atos anteriores, os quais já estavam consolidados na forma de atos jurídicos perfeitos, **sem qualquer fundamentação e sem qualquer base legal para tanto**.

Não custa lembrar, por seu turno, que o Código Tributário Nacional estabelece que o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada (art. 144). Da mesma forma, dispõe que o fato gerador se perfectibiliza no momento em que verificam as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios (art. 116). Da análise de ambos os dispositivos, percebe-se que o negócio jurídico consumado num determinado ponto no espaço-tempo deve ou não configurar um fato gerador segundo uma lei vigente. Caso configure, nascerá a obrigação tributária. Caso não configure, haverá um negócio jurídico perfeito, consumado, e que passará ao largo da tributação. Não é a toa que para haver a desconsideração desse ato, o legislador teve que introduzir o § 1º ao próprio art. 116 do CTN, cuja aplicabilidade resta impossibilitada pelos motivos já amplamente expostos neste voto.

Em resumo, entendo que a fiscalização jamais poderia considerar, como base de cálculo para a aferição do ganho de capital, atos e negócios ocorridos e perfeitamente consumados antes da ocorrência daquele ato que se busca desconstituir por viciado/simulado. Tal vício – dada a impossibilidade deste Conselho relançar o tributo, por se tratar de competência privativa da autoridade fiscal – implica na total imprestabilidade do auto lavrado, que assim padece de vício insanável.

É como voto.

Fabio Brun Goldschmidt

(Assinado Digitalmente)