



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

Processo nº 10855.724228/2011-52
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 2201-002.326 – 2^a Câmara / 1^a Turma Ordinária
Sessão de 19 de fevereiro de 2014
Matéria IRPF
Recorrentes ALBERTO ZUZZI
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2007, 2008, 2010

DIVIDENDOS. ISENÇÃO.

Rendimentos pagos a sócio com base em lucros apurados caracterizam-se como dividendos isentos de tributação.

IRPF. GANHO DE CAPITAL. CUSTO DE AQUISIÇÃO. COMPROVAÇÃO.

O custo de aquisição do investimento para fins de apuração do ganho de capital deve ser comprovado por documentação hábil e idônea.

MULTA QUALIFICADA. MANUTENÇÃO.

Deve ser mantida a qualificadora da multa quando restar comprovado que o contribuinte praticou atos com a intenção de suprimir ou reduzir o pagamento de imposto devido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao Recurso de Ofício. Por maioria de votos, negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencido o Conselheiro Odmar Fernandes (Suplente convocado), que deu provimento parcial ao recurso para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%.

Assinado Digitalmente
MARIA HELENA COTTA CARDOZO - Presidente.

Assinado Digitalmente
NATHÁLIA MESQUITA CEIA - Relatora.

EDITADO EM: 19/03/2014

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: MARIA HELENA COTTA CARDOZO (Presidente), EDUARDO TADEU FARAH, GUILHERME BARRANCO DE SOUZA (Suplente convocado), NATHALIA MESQUITA CEIA, WALTER REINALDO FALCAO LIMA (Suplente convocado), ODMIR FERNANDES (Suplente convocado). Ausente, justificadamente, o Conselheiro GUSTAVO LIAN HADDAD. Presente aos julgamentos o Procurador da Fazenda Nacional, Dr. JULES MICHELET PEREIRA QUEIROZ E SILVA.

Relatório

Por meio Auto de Infração de fls. 1049 a 1063, lavrado em 20/03/2012, exige-se do contribuinte Alberto Zuzzi, o montante de R\$ 5.388.889,85 a título de Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF), R\$ 1.470.706,21 de juros de mora e R\$ 8.083.334,78 de multa de ofício qualificada (150%), totalizando R\$ 14.942.930,84 (atualizados até a data da autuação) referente aos anos-calendário de 2007, 2008 e 2009.

O lançamento fundamenta-se na omissão de rendimentos tributáveis oriundos da operação de venda da totalidade das quotas de capital de titularidade do Contribuinte na empresa BIG FOODS INDÚSTRIA DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA (“BIG FOODS”), para a empresa SADIA S/A.

De acordo com o Relatório de Ação Fiscalização (fls. 1021 a 1042), o Contribuinte alienou suas quotas (99,9%) da sociedade BIG FOODS para a SADIA S/A por R\$ 53.500.000,00 em 03/12/2007.

O pagamento pela venda ocorreu da seguinte forma: (i) R\$ 16.750.000,00 em moeda corrente e no ato, (ii) R\$ 10.500.000,00 em cento e oitenta dias e (iii) R\$ 26.250.000,00 no dia 31/10/2010. As parcelas a prazo são reajustadas pelos índices aplicáveis à caderneta de poupança, verificados entre a data da operação (03/12/2007) e a data do efetivo pagamento.

Além do preço de venda, o Contribuinte também faria jus ao valor positivo da diferença do Patrimônio Líquido verificado entre 30/06/2007 e 30/11/2007 a título de pagamento de dividendos.

A SADIA S/A foi intimada e apresentou as seguintes informações referentes ao pagamento da compra da BIG FOOD:

Recibo de Pagamento da Primeira Parcela	06/12/2007	R\$ 16.750.000,00
Recibo de Adiantamento de Dividendos	04/03/2008	R\$ 1.782.890,00
Recibo de Pagamento da Segunda Parcela	05/06/2008	R\$ 10.678.233,38
Recibo de Depósito na conta do Contribuinte	01/11/2010	R\$ 15.000.000,00
Recibo de Depósito na conta do Contribuinte	01/11/2010	R\$ 16.000.000,00

Em 31/12/2004, o capital social da BIG FOOD era de R\$ 16.286.475,84, correspondentes a 33.930.158 quotas, no valor de R\$ 0,48 cada, conforme Instrumento Particular da 28ª Alteração de Contrato Social (fls. 591 a 597), registrado na JUCESP, pertencentes aos seguintes sócios:

**ALBERTO ZUZZI, com R\$ 0,96, correspondentes a 0,01%, e,
BIGPAR S/A, com R\$ 16.286.474,88, correspondentes a 99%.**

Em 31/07/2007, pelo Instrumento Particular da 33ª Alteração de Contrato Social, registrado na JUCESP (fls. 612 a 618), o capital social da BIG FOOD foi aumentado de R\$ 16.286.475,84 para R\$ 22.907.601,12, correspondentes a 47.724.169 quotas, no valor de R\$ 1,00 cada.

Nesta data, o Contribuinte transferiu para si 33.926.119 quotas que a BIGPAR S/A detinha na BIG FOODS, pelo valor de R\$ 16.284.537,12, houve alteração do valor nominal das quotas, passando de R\$ 0,48 para R\$ 1,00 cada, com redução da quantidade, passando de 47.724.169 para 22.907.601 quotas, avaliadas em R\$ 22.907.601,12.

A composição societária passou, então, a ser a seguinte:

**ALBERTO ZUZZI, com R\$ 22.905.310,08, correspondentes a 99,99%, e,
BIGPAR S/A, com R\$ 2.291,04, correspondentes a 0,01%.**

Ainda na mesma data, 31/07/2007, o Contribuinte teria adquirido da BIGPAR, por instrumento particular e com ágio, a mesma quantidade 33.926.119 quotas do capital social da BIG FOODS, pelo preço total, certo e ajustado de R\$ 26.000.000, sendo que R\$ 9.500.000,00 seriam pagos mediante a dação em pagamento de ações e quotas de sua titularidade, nas seguintes empresas (BIGPAR; BIG STAR; BIG VILLAGE; BVA S/A SCP; LINA e KLIMAQUIP) e R\$ 16.500.000,00 seriam pagos em moeda corrente do país, nas formas contratadas, em quotas e ações.

Conforme demonstrado no Termo de Verificação Fiscal, o Contribuinte é sócio majoritário das empresas, cujas quotas foram dadas em pagamento pela aquisição por parte do Contribuinte das quotas da BIG FOOD.

A fiscalização solicitou que o Contribuinte apresentasse a apuração do ganho de capital, bem como eventual imposto de renda devido em face da alienação da BIG FOOD. O Contribuinte alega que não houve ganho de capital na venda das quotas da BIG FOOD, tendo

em vista que o custo de aquisição das quotas da BIG FOOD é de R\$ 53.569.793,94 e o valor de venda de R\$ 53.500.000,00.

A fiscalização entende que o Contribuinte acabou por aumentar artificialmente o custo de aquisição da BIG FOOD, com vistas a evitar a apuração do ganho de capital e, por consequência, o pagamento de IRPF. Para tanto, adquiriu as quotas da BIG FOOD de empresa da qual também era sócio majoritário (BIGPAR). O preço foi pago por meio de dação de pagamento com quotas de outras sociedades que o Contribuinte detém o controle direto ou indireto, bem como pagou o restante do preço por conta e ordem da BIGPAR a outras empresas que o Contribuinte também detém o controle. Por fim, em face da conduta dolosa do Contribuinte em promover reestruturação que acabou por suprimir o pagamento de tributo, qualificou a multa.

O Contribuinte foi cientificado do lançamento em 29/03/2012 (fls. 1066) e apresentou Impugnação (fls. 1073 a 1085) tempestiva em 30/04/2012, alegando, os seguintes argumentos, conforme extraído do Relatório da decisão da DRJ:

1. no item 1 equivoca-se a Autoridade Fiscal ao mencionar que no Instrumento da 34º Alteração Contratual da Big Foods não foi informado o real valor da operação de transferência, R\$ 53.500.000,00, pois nos instrumentos da alteração contratual deve ser informado apenas o valor nominal do capital social, independente de qualquer avaliação patrimonial da empresa, tendo sido informado o valor de R\$ 22.905.310,00 conforme o valor do capital social registrado na Jucesp;

2. no item 2 equivoca-se a Autoridade Fiscal ao mencionar que no dia 04/08/2009 o fiscalizado informou que o aporte de R\$ 16.500.000,00 destinado a aumentar o capital social da Big Foods, seria efetivamente pago até 31/10/2010, porque o valor mencionado não se refere a aporte de capital na Big Foods e sim a valor efetivamente devido à empresa Bigpar S/A, como parte do pagamento do preço de aquisição das quotas da Big Foods, posteriormente alienadas à Sadia S/A – conforme documentação o referido valor foi efetivamente pago à empresa Bigpar S/A, diretamente às empresas Big Village e Big Star, por conta e ordem da credora, que utilizará os respectivos créditos para integralização de capital nas referidas empresas;

3. a Autoridade Fiscal solicitou os balanços patrimoniais da Big Foods levantados em 30/06/2007 e 30/11/2007 e do demonstrativo de cálculo dos dividendos recebidos da Sadia, contudo, passados quase quatro anos da data da alienação da empresa Big Foods, o impugnante não teria qualquer acesso à documentação da referida empresa, demonstrando cerceamento do direito de defesa do sujeito passivo, já que a Autoridade Fiscal poderia ter solicitado os referidos balanços diretamente à empresa Big Foods, deixando de proceder a uma correta apuração da infração;

No mérito argumenta que o valor de R\$ 1.782.890,00 identificado como omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas, se refere a dividendos recebidos referente aos lucros apurados nos períodos base de 30/06/2007 e 30/11/2007, estabelecidos contratualmente no item 5.1 do contrato de alienação da Big Foods e assim informados pela fonte pagadora, portanto, se tratam de rendimentos totalmente isentos de tributação.

Em relação ao valor de R\$ 482.557,84 identificado como omissão de rendimentos de pessoas jurídicas, se refere a juros remuneratórios tributados exclusivamente na fonte conforme mencionado pela própria Autoridade Fiscal à fl. 1029, que certificou o recolhimento do imposto no valor de R\$ 120.324,46. No entanto, inadvertidamente, a Autoridade Fiscal submeteu o referido valor novamente à tributação. Ainda foi tributado como omissão de rendimentos o valor de R\$ 668.300,45, que a Autoridade Fiscal limita-se a informar tratar-se de diferença entre o valor demonstrado pela Sadia e o valor declarado. No entanto o valor tributado pela Sadia de R\$ 7.912.065,45 é maior que o valor declarado de R\$

7.243.765,00 e, se tratando de imposto de renda exclusivo de fonte, eventual diferença não declarada não acarretou qualquer recolhimento a menor, tendo sido tributado o valor de R\$ 7.912.065,45 e o imposto integralmente recolhido como exclusivo de fonte.

Quanto ao ganho de capital, o impugnante contesta todas as afirmações da Autoridade Fiscal de que teria ficado comprovada a prática de ato típico e antijurídico, mediante simulação de atos contratuais, tendentes a impedir o conhecimento da autoridade fazendária dos atos reais praticados, com o intuito de suprimir totalmente o Imposto de Renda da Pessoa Física devido sobre o ganho de capital na operação da venda das quotas de capital da empresa Big Foods para a Sadia. Alega que todos os atos praticados foram registrados em contratos particulares e na Junta Comercial, bem como lançados nos registros contábeis e apresentados à fiscalização, o que demonstra que não houve qualquer intuito de ocultar ou omitir qualquer ato praticado pelo impugnante.

Afirma que tratar-se de simples operação de compra das quotas do capital social da Big Foods, que eram de titularidade da Bigpar S/A, pelo valor de mercado, aproximadamente o valor negociado com a Sadia. O principal objetivo da aquisição das quotas da Big Foods visava atender uma necessidade de planejamento societário em transformar a Bigpar S/A numa holding do grupo, sendo ela atualmente a controladora de todas as empresas do grupo. Aliado ao planejamento societário surgiu o interesse da Sadia na aquisição da Big Foods diretamente da pessoa física do impugnante e, por esta razão, todas as participações que o impugnante possuía em outras empresas foram dadas em pagamento para a aquisição da totalidade das quotas da Big Foods.

O impugnante argumenta que o procedimento fiscal baseou-se exclusivamente na presunção de suposto intuito de suprimir o imposto de renda tendo sido desconsiderado totalmente os custos efetivamente incorridos na aquisição das quotas da Big Foods pelo impugnante, apesar da exaustiva comprovação das transferências societárias e dos efetivos pagamentos em moeda corrente efetuados pelo impugnante, correspondentes à diferença entre o valor da aquisição das quotas da Big Foods e os valores das participações societárias transferidas para a Bigpar, em pagamento pelas quotas da Big Foods, baseando-se o Auditor Fiscal para apuração do ganho de capital, somente no valor do capital social da Big Foods. Alega que o ônus da prova é da autoridade fiscal, que nenhum aporte poderia ter sido feito na Big Foods, uma vez que esta pertencia a Bigpar, tendo sido feitos para a Bigpar em contrapartida das transferências das quotas da Big Foods para o impugnante que o contrato firmado entre o impugnante e a Bigpar estabelece as condições de transferências de participações e, no devido tempo, todas as transferências foram registradas na JUCESP, válidas para oposição às partes e a terceiros e que o simples fato do impugnante também ser acionista da Bigpar, conforme afirma a Autoridade Fiscal, não teria o condão de caracterizar o fato gerador do imposto de renda.

Por fim, insurge-se contra a aplicação da multa qualificada de 150%, argumentando que não ficou comprovado nos autos qualquer intuito de fraude, pois registrou e apresentou à Autoridade Fiscal, cópia de todos os documentos de alterações contratuais das negociações, bem como lançou regularmente nas declarações de ajuste anuais todos os dividendos recebidos, juros remuneratórios recebidos e as alterações das participações societárias entre as partes, além de ter atendido de acordo com suas possibilidades todas as solicitações da Autoridade Fiscal. Solicita a redução da multa para 75%.

A 15ª Turma da DRJ/SP1, em 26/02/2013, em decisão de fls. 1094 a 1110 manteve o lançamento em parte afastando a tributação sobre os rendimentos pagos a título de dividendos por considerá-los isentos, bem como conceder o crédito do valor do imposto de

renda retido na fonte, de R\$ 120.324,46, sobre o valor dos juros de R\$ 482.557,84, recebidos em junho de 2008. Conforme ementa do referido acórdão:

DIVIDENDOS. RECEBIMENTO.

Os dividendos distribuídos por pessoa jurídica a sócio, não sofrem incidência do imposto de renda das pessoas físicas, na forma da legislação tributária.

PAGAMENTO PARCELADO. CLÁUSULAS DE CORREÇÃO. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA.

Os valores recebidos a título de correção, no caso de pagamento parcelado, qualquer que seja sua designação, a exemplo de juros e reajuste de parcelas, não compõem o valor de alienação, devendo ser tributados à medida de seu recebimento, na fonte ou mediante o recolhimento mensal obrigatório, quando a alienação for para pessoa jurídica ou para pessoa física, respectivamente, e na Declaração de Ajuste Anual. O imposto de renda retido na fonte sobre os juros deve ser compensado na Declaração de Ajuste Anual.

GANHO DE CAPITAL. CUSTO DE AQUISIÇÃO.

Tributa-se o ganho de capital decorrente do lucro auferido com alienação de participação societária, caracterizado pela diferença positiva entre o valor de venda e o respectivo custo de aquisição. O custo de aquisição para ser aceito tem que estar comprovado nos autos cabendo o ônus da prova ao contribuinte.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

É cabível a aplicação da multa qualificada quando restar comprovado o intento doloso do contribuinte de reduzir indevidamente a base de cálculo do imposto, evidenciado na omissão de ganho de capital e na declaração a menor de rendimentos recebidos de pessoa jurídica.

O Contribuinte foi notificado da decisão em 07/03/2013 (fls. 1115), tendo apresentado Recurso Voluntário tempestivo em 08/04/2013 (fls. 1117 a 1136) argumentando:

- Em relação à tributação dos juros remuneratórios, entende que houve insuficiência de pagamento de tributo e recolhe os valores devidos, juntando DARF (fls. 1122 e 1123). Porém, pondera que o recolhimento foi efetuado considerando multa de ofício no percentual de 75% por entender incabível a qualificadora.
- Quanto à tributação do ganho de capital, assevera que o valor de **R\$ 53.574.562,05** é o custo de aquisição das quotas da BIG FOOD. Isso porque há a compra das quotas da BIG FOOD pelo valor de **R\$ 46.953.789,08**, onde R\$ 30.453.789,08 representa a dação em pagamento com quotas de outras empresas das quais o Contribuinte detém o controle e R\$ 16.500.000,00 pagos em espécie. Há aumento de capital da BIG FOOD com lucros acumulados no montante de **R\$ 2.964.635,04** e a capitalização de Adiantamento para Futuro Aumento de Capital (AFAC) na BIG FOOD de **R\$ 3.656.136,96**. Logo, como o valor da venda é de R\$ 53.500.000,00 e o custo de aquisição de R\$ 53.574.562,05 não há apuração de ganho de capital.
- Não há ocorrência do fato gerador do IRPF, pois não restou apurado ganho de capital. Pondera que não seria necessária a demonstração na Declaração de Ajuste Anual (DAA) da respectiva transação, pois a mesma se iniciou e encerrou no ano-calendário de 2007. Assevera que provou as movimentações societárias por meio da DAA (dação em pagamento) e o pagamento em espécie por meio de documentação hábil.
- Que não houve intuito doloso em omitir fatos com a finalidade de suprimir ou reduzir pagamento de tributo. Afirma que o Contribuinte apresentou toda a documentação solicitada e formalizou juridicamente as aludidas operações, configurando transparência e boa-fé na apresentação dos fatos. Assim, requer a desqualificação da multa.

A Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões ao Recurso Voluntário (fls. 1145 a 1162) com os seguintes argumentos:

- O recolhimento realizado pelo Contribuinte em relação aos juros recebidos não é integral, pois o Contribuinte efetuou o recolhimento considerando multa de ofício de 75% quando a decisão da DRJ manteve a qualificação da multa.
- O custo de aquisição a ser considerado para fins de apuração de ganho de capital é aquele utilizado pela fiscalização no montante de R\$ 22.905.310,00, não só porque apresenta respaldo em contrato social arquivado na Junta Comercial, mas também pelo fato de o Contribuinte não conseguir provar o propósito negocial de ter adquirido as quotas da BIG FOOD, de uma empresa da qual detém o controle (BIGPAR), não desembolsar recursos pela aquisição, manter-se no controle de ambas as sociedades e ainda não provar a equivalência do custo alegado nas intimações e aqueles constantes nos instrumentos jurídicos firmados.
- Manutenção da qualificação da multa de ofício por entender que os atos praticados pelo contribuinte tiveram como propósito impedir a tributação do ganho de capital quando da venda da empresa Big Foods para Sadia, não se confundindo com uma mera omissão de rendimentos.

Em razão da parcela de crédito tributário exonerada, há encaminhamento de recurso necessário.

É o relatório.

Voto

Conselheira Nathália Mesquita Ceia.

O recurso é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade, portanto dele conheço. A Contrarrazão da PGFN é tempestiva na forma do art. 48, §3º do RICARF reunindo os demais requisitos de admissibilidade.

O Contribuinte na sua peça recursal apresenta o recolhimento do imposto devido no tocante à atualização monetária (juros) das parcelas recebidas a prazo pela venda das quotas da BIG FOOD à SADIA S/A. Apresenta DARF pagos (fls. 1122 e 1123). Porém, pondera que o recolhimento foi efetuado considerando multa de ofício no percentual de 75%, por entender incabível a qualificadora.

Tendo em vista o reconhecimento pelo Contribuinte do crédito tributário referente ao lançamento da atualização monetária (juros), tal matéria não será objeto de apreciação desse Colegiado.

Entretanto, no tocante à qualificação da multa, como a decisão da DRJ foi pela sua manutenção e o Contribuinte não a reconheceu como devida, sendo, inclusive, objeto do Recurso Voluntário, a qualificação da multa será apreciada por esse Colegiado.

I. Do Mérito

I.1 Dividendos

Documento assinado digitalmente conforme MP 2.200-2, de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 20/03/2014 por NATHALIA MESQUITA CEIA, Assinado digitalmente em 20/03/20

14 por NATHALIA MESQUITA CEIA, Assinado digitalmente em 21/03/2014 por MARIA HELENA COTTA CARDozo

Impresso em 01/04/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A decisão da DRJ entendeu que a documentação apresentada comprova que o valor de R\$ 1.782.890,00, pagos pela SADIA S/A, ao Contribuinte, em 29/02/2008, referem-se a dividendos distribuídos pela BIG FOODS INDÚSTRIA DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA, dos lucros apurados nos meses de julho a novembro de 2007, período em que o Contribuinte era detentor das quotas da BIG FOOD. Logo, por se tratar distribuição de dividendos à pessoa física, o referido rendimento é isento.

Em face do valor do crédito tributário exonerado há recurso necessário no tocante a esta matéria.

O pagamento efetuado ao Contribuinte pela SADIA S/A, com base no disposto na cláusula 5.1. do instrumento de compra e venda das quotas da BIG FOOD, tem como base na diferença apurada entre o patrimônio líquido inicial (30/06/2007) e o de fechamento (30/11/2007) da BIG FOOD.

Verifica-se que no período ao qual se refere a base do pagamento, o Contribuinte ainda era sócio da BIGFOOD. Logo, por se tratar de distribuição da diferença positiva do patrimônio líquido da BIGFOOD, entende-se como pagamento lucro. E, o pagamento de lucro a sócio tem natureza de dividendos.

Em face do disposto no art. 39, XXIX do Decreto nº 3.000/99, o recebimento de dividendos por pessoa física é isento.

Portanto, o valor de R\$ 1.782.890,00 corresponde a dividendos pagos ao sócio (Contribuinte) e, portanto, isentos de tributação.

I.2. Ganho de Capital

O Contribuinte alega não há ocorrência do fato gerador do IRPF, pois não restou apurado ganho de capital. Pondera que não seria necessária a demonstração na Declaração de Ajuste Anual (DAA) da respectiva transação, pois a mesma se iniciou e encerrou no ano-calendário de 2007. Assevera que provou as movimentações societárias por meio da DAA (dação em pagamento) e o pagamento em espécie por meio de documentação hábil.

Quanto ao custo de aquisição das quotas da BIGFOOD, o Contribuinte assevera que o valor é de R\$ 53.574.562,05. Isso porque a compra das quotas da BIG FOOD foi realizada pelo valor de R\$ 46.953.789,08, onde R\$ 30.453.789,08 representa a dação em pagamento com quotas de outras empresas das quais o Contribuinte detém o controle e R\$ 16.500.000,00 pagos em espécie. Há aumento de capital da BIG FOOD com lucros acumulados no montante de R\$ 2.964.635,04 e a capitalização de Adiantamento para Futuro Aumento de Capital (AFAC) na BIG FOOD de R\$ 3.656.136,96. Logo, como o valor da venda é de R\$ 53.500.000,00 e o custo de aquisição de R\$ 53.574.562,05 não há apuração de ganho de capital.

Por seu turno, a Fazenda Nacional defende que o custo de aquisição a ser considerado para fins de apuração de ganho de capital é aquele utilizado pela fiscalização no montante de R\$ 22.905.310,00, não só porque apresenta respaldo em contrato social arquivado na Junta Comercial, mas também pelo fato de o Contribuinte não conseguir provar o propósito negocial de ter adquirido as quotas da BIG FOOD, de uma empresa da qual detém o controle

(BIGPAR), não desembolsar recursos pela aquisição, manter-se no controle de ambas as sociedades e ainda não provar a equivalência do custo alegado nas intimações e aqueles constantes nos instrumentos jurídicos firmados.

A Fazenda Nacional também argumenta que o referido Instrumento Particular de Compra e Venda de Ações e Quotas e outras Avenças, o qual regulamenta a alienação das quotas da BIGFOOD, não deve ser considerado válido para fins de prova, pois não foi levado a registro na JUCESP.

Apesar de entender que o registro garante sobremaneira a capacidade probante do documento, bem como assegura que seus efeitos se operem contra terceiros, entendo que se houver prova fática de que o alegado no referido instrumento jurídico ocorreu, a ausência de registro resta mitigada, em prol do princípio da verdade material.

Logo, a discussão reside no valor do custo de aquisição das quotas da BIGFOOD para fins de determinação do ganho de capital.

Enquanto a Fazenda Nacional defende que o custo de aquisição é aquele determinado na 33^a Alteração Contratual da BIGFOOD arquivada na JUCESP (R\$ 22.905.310,00), o Contribuinte defende que o custo de aquisição é aquele que consta do demonstrativo de fls. 141, elaborado pelo próprio, alegadamente com base no Instrumento Particular de Compra e Venda de Ações e Quotas e outras Avenças de 31/07/2007 entre BIGPAR e Alberto Zuzzi, não averbado na JUCESP (R\$ 53.574.562,05).

Ao se cotejar a planilha de fls. 141 apresentada pelo Contribuinte e o Instrumento Particular de Compra e Venda de Ações e Quotas e outras Avenças se verifica que não há correspondência entre os valores. Os valores apresentados na planilha são muito superiores aos valores constantes no Instrumento Particular de Compra e Venda de Ações e Quotas e outras Avenças. A planilha aponta o valor de compra das quotas da BIG FOOD de R\$ 46.953.790,04 e o Instrumento Particular, que teria dado origem ao demonstrativo, aponta um custo de aquisição de R\$ 26.000.000,00. As informações prestadas pelo Contribuinte não apresentam correlação.

O Contribuinte alega que na sua DAA (ano-calendário 2007), fls. 03 a 22, resta comprovada a transferência das quotas das empresas dadas em pagamento pela compra das quotas da BIGFOOD. Entretanto, analisando as informações reportadas pelo Contribuinte na DAA, percebe-se que não corresponde ao valor de R\$ 9.500.000,00 constante do Instrumento Particular de Compra e Venda de Ações e Quotas e outras Avenças. Na DAA há reporte de R\$ 14.380.323,39 em quotas dadas em pagamento (LATINA, BIG VILLAGE, LINA e BIG STAR). Em complemento, o Contribuinte não apresentou outros elementos de prova, tais como: balanço da BIGPAR com registro dos investimentos dados em pagamentos, alterações dos contratos sociais das empresas que receberam a BIGPAR como sócia, dentre outros.

Não há nos autos retificação do Instrumento Particular de Compra e Venda de Ações e Quotas e outras Avenças de 31/07/2007 que respalde os valores apresentados na Declaração de Ajuste Anual pelo Contribuinte.

Por fim, o Contribuinte também não logrou êxito em comprovar que o valor de R\$ 16.500.000,00 a ser pago a BIGPAR (em espécie) em razão da aquisição das quotas da

BIGFOOD foi pago. O Contribuinte junta comprovantes de pagamentos efetuados a outras empresas, da qual mantém o controle, alegando que foram pagos por conta e ordem da BIGPAR, mas não há documento probatório que demonstre a determinação do pagamento por conta e ordem e tão pouco resta comprovado a efetividade da quitação integral da quantia de R\$ 16.500.000,00.

Desta feita, considerando a inconsistência dos valores apresentados pelo Contribuinte, bem como a ausência de suporte probatório dos mesmos, tendo em vista que o Instrumento Particular de Compra e Venda de Ações e Quotas e outras Avenças de 31/07/2007 que o Contribuinte assevera ser válido e legítimo, não condiz com a planilha de fls. 141 apresentada pelo Contribuinte, entendo que para fins de apuração de ganho de capital deve ser mantido o custo de aquisição incontrovertido apresentado na 33^a Alteração Contratual, registrada na JUCESP, no montante de R\$ 22.905.310,00.

I.3. Multa Qualificada

O Contribuinte se insurge quanto à multa qualificada alegando que não houve intuito doloso em omitir fatos com a finalidade de suprimir ou reduzir pagamento de tributo. Afirma que apresentou toda a documentação solicitada e formalizou juridicamente as aludidas operações, configurando transparéncia e boa-fé na apresentação dos fatos.

A Fazenda Nacional, em sede de Contrarrazões, defende a manutenção da qualificação da multa por entender que os atos praticados pelo Contribuinte tiveram como propósito impedir a tributação do ganho de capital quando da venda da empresa BIG FOOD para SADIA S/A, não se confundindo com uma mera omissão de rendimentos.

Pois bem. A legislação tributária brasileira autoriza a qualificação da multa quando restar caracterizada fraude, conluio ou sonegação (art. 44 da Lei nº 9.430/96). Ainda de acordo com a legislação (art. 72 da Lei nº 4.502/64), *fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou deferir o seu pagamento.*

Ou seja, a qualificação da multa requer a caracterização de uma ação dolosa do contribuinte com o intuito de suprimir ou reduzir o imposto devido.

O Contribuinte alega que *todos os atos praticados foram registrados em contratos particulares e na Junta Comercial, bem como lançados nos registros contábeis e apresentados à fiscalização, o que demonstra que não houve qualquer intuito de ocultar ou omitir qualquer ato praticado pelo impugnante.*

Porém, não obstante a argumentação do Contribuinte, não se deve analisar os fatos isoladamente para se perquirir o intuito doloso. Os fatos devem ser entendidos no conjunto, como um filme. O conjunto dos fatos que demonstra a real intenção do contribuinte.

Assim, o registro dos contratos particulares na Junta Comercial, os registros contábeis e demais documentos, por si só não afastam a qualificação da multa. Deve-se analisar a real intenção do Contribuinte na prática de tais atos dentro do contexto da operação de venda. Para tanto, é importante aferir se os atos praticados seguem uma lógica negocial, nas quais as condições são comumente aceitas e praticadas no mercado.

I.3.1. Propósito Negocial

O primeiro aspecto que deve ser analisado é se a conduta do contribuinte atende a um propósito negocial ou se foi realizada com único fim de economia tributária.

O Contribuinte afirma que se trata de simples operação de compra das quotas do capital social da Big Foods, que eram de titularidade da Bigpar S/A, pelo valor de mercado, aproximadamente o valor negociado com a Sadia. O principal objetivo da aquisição das quotas da Big Foods visava atender uma necessidade de planejamento societário em transformar a Bigpar S/A numa holding do grupo, sendo ela atualmente a controladora de todas as empresas do grupo.

A reestruturação societária em grupo de empresas é um procedimento comumente utilizado no mercado, especialmente para aprimorar a gestão e otimização de resultados. Assim, em geral, as reestruturações societárias intra-grupo devem manter a neutralidade, ou seja, não apurar ganhos ou perdas.

E, assim ocorreu no caso sob análise, a aquisição das quotas da BIG FOOD não gerou ganho ou perda no grupo e ainda manteve o Contribuinte na mesma posição de controle de antes da reestruturação.

Logo, a reestruturação societária por si só encontra fundamento e respaldo nas práticas de mercado. Porém, para fins de atestar se a reestruturação societária apresenta um propósito negocial, é importante também aferir em quais condições essa se realizou. Para isso, é necessário perquirir como se deu a prática dos atos e o momento de sua realização.

I.3.2. Elemento Temporal

Outro aspecto que deve ser considerado é o momento em que os atos foram praticados, bem como o lapso temporal entre os mesmos.

Conforme se atesta, a alienação das quotas da BIG FOOD para a SADIA S/A ocorreu em 03/12/2007, sendo que a reestruturação societária, na qual se aperfeiçoou não só o aumento de capital social da BIGFOOD (lucros acumulados e AFAC), mas também a aquisição das quotas da BIGFOOD pelo Contribuinte ocorreu em 31/07/2007. Ou seja, 04 meses antes da venda.

Pois bem. Operações de compra e venda de quotas de sociedade operacionais, como é o caso da aquisição da BIGFOOD pela SADIA S/A, não se concretizam rapidamente. Mesmo porque além de toda a negociação que envolve definição do preço, são necessárias outras medidas, tais como: ajustes para a transferência de controle e atividades (*take over*), auditorias para levantamento de contingências e ateste da saúde financeira da empresa (*due diligence*), dentre outras que demandam tempo. Desta forma, considerando a prática de mercado, o prazo de 04 meses para o início das negociações e conclusão da operação de venda desse porte é muito exíguo.

Sendo assim, é muito provável que quando da reestruturação societária em 31/07/2007, o Contribuinte já pretendia alienar a BIGFOOD à SADIA S/A.

Junta-se a isso, o fato de a SADIA S/A pagar ao Contribuinte dividendos referentes ao período de **30/06/2007** a 30/11/2007. Para a SADIA S/A pagar dividendos a partir de 30/06/2007 é indício de que desde junho de 2007 já havia tratativas para a alienação da BIGFOOD, logo antes da reestruturação societária.

Ademais, outro aspecto que deve ser considerado é o fato de o aumento de capital social da BIG FOOD (lucros acumulados e AFAC) ter ocorrido no mesmo momento (31/07/2007) que a compra da BIG FOOD pelo Contribuinte. Ambas operações (aumento de capital e compra das quotas da BIGFOOD) representam o aumento do custo de aquisição das quotas de uma sociedade que ao que tudo indica já se pretendia alienar.

Assim, o momento no qual a reestruturação foi feita, bem como a prática dos atos societários (aumento de capital e compra das quotas da BIGFOOD) na mesma data (31/07/2007) acaba por macular o propósito negocial alegado pelo Contribuinte. Isso porque se percebe que a intenção da reestruturação societária não visava um mero ajuste na estrutura societária do grupo, mas sim acrescer o custo de aquisição das quotas da BIG FOOD para alienação à SADIA S/A, com vistas a evitar a apuração de ganho de capital.

Portanto, entendo que o Contribuinte efetuou a compra das quotas da BIG FOOD, meses antes da operação de venda, com o intuito de aumentar o custo de aquisição da referida empresa, visando evitar a apuração de ganho de capital tributável quando da alienação da BIG FOOD para a SADIA S/A. Assim, cabível a qualificação da multa.

Conclusão

Diante do exposto, oriento meu voto no sentido de negar provimento ao Recurso de Ofício e negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente
Nathália Mesquita Ceia