



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

Processo nº 10880.721050/2014-23
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **2402-000.539 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Data 13 de abril de 2016
Assunto Solicitação de Diligência
Recorrente HEITOR PINTO E SILVA FILHO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, converte o julgamento em diligência, nos termos do voto do relator.

Ronaldo de Lima Macedo- Presidente

Marcelo Oliveira - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ronaldo de Lima Macedo, Ronnie Soares Anderson, Marcelo Oliveira, Marcelo Malagoli da Silva, Wilson Antonio de Souza Correa, João Victor Ribeiro Aldinucci, Kleber Ferreira de Araújo e Lourenço Ferreira do Prado.

Trata-se de recurso voluntário apresentado contra Decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), fls. 02234 ¹, que julgou impugnação improcedente, nos seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF
Data do fato gerador: 16/09/2011, 17/09/2012, 28/12/2012, 16/09/2013
PRELIMINAR DE NULIDADE. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO
SUJEITO PASSIVO. INOCORRÊNCIA.

O Interessado, como pessoa física, é o sujeito passivo do crédito tributário em julgamento na qualidade de contribuinte, por ter relação pessoal e direta com a situação que constituiu o respectivo fato gerador, pois ele próprio realizou a materialidade da hipótese de incidência do Imposto de Renda.

IRPF. GANHOS DE CAPITAL.

O ganho de capital percebido por pessoa física em decorrência da alienação de bens e direitos de qualquer natureza sujeita-se à incidência do Imposto de Renda, à alíquota de quinze por cento. O custo de aquisição de participações societárias para apuração do ganho de capital da pessoa física é o valor efetivamente pago pelas quotas alienadas.

GANHOS DE CAPITAL. VALOR DE ALIENAÇÃO.

A apuração do valor de alienação foi efetuada pela autoridade lançadora com base em contrato particular assinado pelo próprio Interessado, respeitando o disposto neste negócio jurídico. Não procede a alegação do impugnante de erro do lançamento neste ponto.

GANHOS DE CAPITAL. CUSTO DE AQUISIÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

É do contribuinte a obrigação de provar o custo de aquisição na apuração de ganhos de capital.

CONSERVAÇÃO DE LIVROS OBRIGATÓRIOS E COMPROVANTES DOS LANÇAMENTOS CONTÁBEIS.

Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. COMPROVAÇÃO.

A escrituração contábil, por si só, não faz prova a favor do contribuinte se desacompanhada de documentos hábeis e idôneos que comprovem os fatos nela registrados.

MULTA QUALIFICADA.

A multa de ofício de 150% é aplicável sempre que presentes os elementos que caracterizam, em tese, o intuito de sonegação, fraude ou conluio.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido Acórdão
Acordam os membros da 19ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação, mantendo integralmente o crédito tributário principal lançado (R\$ 28.151.766,18), acrescido de multa de ofício qualificada (150%) e juros de mora calculados de acordo com a legislação vigente.

Segundo a fiscalização, em síntese, de acordo com o Termo de Verificação Fiscal (TVF), fls. Relatório Fiscal (RF), o contribuinte fiscalizado majorou artificialmente o custo das participações societárias alienadas, com o propósito de reduzir o montante do ganho de capital auferido e, conseqüentemente, o valor do imposto de renda incidente sobre a operação, resultando no lançamento.

Ainda segundo o Fisco, como sócio-administrador de todas as sociedades envolvidas, o contribuinte fiscalizado manipulou a contabilidade das empresas alienadas, mediante registros contábeis dissociados da realidade dos fatos, sem lastro em qualquer documentação.

Os motivos que ensejaram o lançamento estão descritos no TVF e nos demais anexos que o configuram.

Em 07/04/2014 foi dada ciência ao recorrente do lançamento, fls. 02208.

Contra o lançamento, o recorrente apresentou impugnação, fls. 02187, em 07/05/2015, acompanhada de anexos, argumentando, como muito bem demonstra a decisão *a quo*, em síntese, que:

"a) como preliminar de nulidade, o Auto de Infração deve ser declarado nulo em razão de erro na identificação do sujeito passivo, uma vez que não pode ser compelido à satisfação de créditos tributários oriundos de supostos fatos frente aos quais não tem qualquer relação pessoal e direta;

b) como os lançamentos contábeis considerados sem lastro pela fiscalização ocorreram em pessoa jurídica diversa, o procedimento fiscal deveria ocorrer nas pessoas jurídicas que tiveram, supostamente, seu capital aumentado inidoneamente;

c) em que pese ser o responsável legal pelas empresas à época de sua alienação, o procedimento contábil foi realizado por profissional devidamente habilitado no Conselho Federal de Contabilidade;

d) se o agente fiscal configurou perfeitamente a relação direta entre as pessoas jurídicas com as irregularidades levantadas, fica cristalino o erro de identificação do sujeito passivo da obrigação tributária principal;

e) houve violação ao princípio da verdade material;

f) o Auto de Infração não considera, através do contrato de compra e venda, celebrado em 16/09/2011, a venda das empresas ENESEC e

CESAG, restando desde já comprovado o erro na apuração inicial do valor pago pelas empresas;

g) o capital social das empresas em questão foi aumentado pelo Interessado com base em lucros apurados a partir de 1996, sendo tais parcelas de lucro ou reservas capitalizadas consideradas como custo de aquisição conforme art. 524 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999);

h) considerando esta disposição legislativa, foi considerado como custo de aquisição da APA o montante de R\$ 165.101.289,00, decorrente do aumento do capital social através de lucros acumulados (de R\$ 25.596.621,00 para R\$ 268.834.955,00) e da cisão da sociedade (redução do capital social de R\$ 268.834.955,00 para R\$ 165.101.289,00), eventos estes realizados, respectivamente em 15/08/2011 e 01/09/2011;

i) o Auto de Infração desconsidera o lançamento contábil de reserva de capital realizado em 14/10/2008 pela APA por falta de documentação comprobatória, porém tal ato não poderia ser contestado haja vista ter decaído o direito de fiscalizar lançamentos contábeis de períodos anteriores a 2009 em pleno exercício de 2014;

j) quanto ao lucro acumulado pela APA, a fiscalização desconsiderou o lançamento de receitas de mensalidades ocorridas no período compreendido entre 1995 e 2010, que foram contabilizadas erroneamente pelo método de caixa, mas não há legislação que proíba o contribuinte de realizar a correta contabilização e oferecimento de receitas de competências passadas;

k) a fiscalização desconsiderou o aumento de capital social da UNIPAN realizado com AFAC no montante de R\$ 3.709.465,00, sendo R\$ 2.918.789,51 referente à reserva de capital originada em períodos anteriores a 01/07/2011 e R\$ 790.675,85 a reservas do período entre 01/07/2011 a 30/09/2011, mas a reserva de capital existe e está devidamente registrada na operação da empresa;

l) quanto a UBE, o aumento de capital ocorreu com reservas e lucros acumulados do período compreendido anterior à venda, advindos de uma operação de AFAC, realizada pelo próprio Interessado e não demonstrada em sua declaração do IRPF por erro, mas tal valor resta demonstrado e tem seu fato gerador na época da operação da empresa em sua propriedade; e m) todo o custo de aquisição, ágio e AFAC da UNESEC e da CESAG foi suportado pelo próprio Interessado, apesar da mesma estar em nome da UBE, pois cometeu o equívoco de não receber tal montante no momento da disposição das quotas para a UBE.

A Delegacia analisou o lançamento e a impugnação, julgando improcedente a impugnação.

Em 29/07/2014, fls. 02259, o recorrente foi cientificado da decisão.

Inconformado com a decisão, o recorrente apresentou recurso voluntário, fls. 02261, em 26/08/2014, acompanhado de anexos, onde alega, em síntese, que:

O recurso é tempestivo;

O fisco, no TVF, considera que houve irregularidades cometidas pelo Recorrente, a partir de conclusões advindas de análises das contabilidades das sociedades empresárias: Academia Paulista Anchieta Ltda (APA); (UBE) e UNIPAN, no qual considera que estas foram manipuladas pelo Fiscalizado, aproveitando-se da condição de sócio administrador, com intuito de majorar artificialmente o custo das suas participações, visando reduzir o valor do ganho de capital auferido, e conseqüentemente, o imposto de renda incidente sobre as operações.

Considerou como momento do fato gerador a data dos recebimentos das parcelas;

Definiu que os lucros e reservas contabilizados que serviram de base para os aumentos de capital social não passavam de registros contábeis sem lastros em documentos e sem qualquer correspondência com a realidade dos fatos;

A decisão recorrida merecer ser reformada, pelos motivos abaixo;

O lançamento é nulo;;

Insatisfeita com a documentação comprobatória dos referidos aumentos de capital apresentada pelo recorrente, a Fiscalização desviou todo o foco do procedimento fiscal, mediante MPF de diligência, para as pessoas jurídicas fornecedoras destas informações, visando constatar a exatidão dos seus lançamentos contábeis, mormente àqueles referentes às contas: "Lucros Acumulados", "Reserva de Capital" e "Adiantamento para Futuro Aumento de Capital", como consta no TVF;

As alterações contratuais e as demonstrações contábeis foram submetidos a registro em órgão público competente, o que lhes dá o caráter de fidedignidade em termos probantes;

Portanto, desconsiderar o valor probante dos documentos apresentados pelo contribuinte, nos quais se fundou para definição do custo de aquisição das quotas alienadas, é desconsiderar á fé que lhes outorgou o órgão público competente, com o que não a pode concordar.

A Fiscalização não pode imputar ao contribuinte o cometimento de uma infração, por não ter logrado comprovar determinado fato decorrente de ação ou omissão de pessoa diversa;

Promover ou concordar com tal procedimento é conceber a possibilidade da institucionalização no âmbito do processo administrativo fiscal da constituição de uma exação e da imputação de penalização tributária sem a necessidade de apresentação de provas, procedimento este, totalmente eivado de ilegalidade.

A fiscalização definiu que a impossibilidade de acesso a documentos que serviram de lastro aos respectivos lançamentos contábeis a fizeram concluir pela sua ilegitimidade.

Se a intenção fosse proceder às diligências visando constatar os aumentos de capital considerados na apuração do ganho de capital, a Fiscalização teria se contentado com demonstração da existência dos lucros acumulados, das reservas de lucros e dos adiantamentos para futuros aumentos de capital, registrados nas contabilidades das empresas diligenciadas, as quais teve acesso, e que em nenhum momento em seu Termo de Verificação alegou inexistirem.

Ademais, os efeitos dessa auditoria pretendida pela Fiscalização, com certeza ensejariam um contraditório administrativo, sujeito ao trâmite processual previsto na legislação, com plena observância ao direito de defesa das pessoas jurídicas envolvidas, para que, então, restasse caracterizada a irregularidade aventada, o que traria, como consequência, um possível lançamento nas pessoas jurídicas, mas nunca na pessoa física do Recorrente, como assim o fez a Autoridade Fiscal;

As provas foram entregue ao Fisco e nenhuma delas teve sua legitimidade contestada, conforme TVF;

Exigir do contribuinte a demonstração da regularidade de seus atos, mediante a apresentação de provas relativas a fatos, cujo acontecimento está sob a responsabilidade de pessoa diversa, e que não guardam qualquer nexo causal com os atos que estão sendo investigados, além de não ser razoável, fere frontalmente a gênese do processo administrativo fiscal e a observância ao princípio da legalidade, que deve embasar os atos administrativos.

Não há dúvida que estamos diante de um lançamento plenamente eivado de nulidade, uma vez que está baseado em provas que não se prestam para demonstrar a infração apontada pela Fiscalização, pelo que propomos o reconhecimento da invalidação do presente Auto de Infração;

Sobre os fatos narrados pelo fisco, o contribuinte os contesta, pois a fiscalização alega que o recorrente, supostamente arvorando-se da condição de sócio majoritário, manipulou de forma fraudulenta a contabilidade das sociedades negociadas, com o fito de maximizar os custos desses investimentos, a assim, minimizar o IRPF devido, mas não há como concordar com esta visão factual, não só porque não foi o que realmente aconteceu, mas também, pela inexistência nos autos de elementos, com alguma robustez, que permitam dar concretude a essa conclusão;

A negociação de venda da sociedade foi verificada por empresas especializadas - quais sejam, BRW consultoria (doe. 03 em anexo) e Deloitte Brasil - para elaborar um minucioso relatório objetivando a validação e total transparência acerca da avaliação do patrimônio das empresas em negociação, bem como das suas condições financeiras, fiscais, trabalhistas e organizacionais em geral, procedimento este denominado de "Due Diligence", como, alias, ordena a praxe do mercado;

Importante mencionar, que ambos os relatórios foram postos à disposição da Autoridade Fiscal, que, no entanto, entendeu por desprezá-los.

Não é demais enfatizar, também, que o contribuinte mantém atualizado as entregas das suas DIRPF, nas quais constam informações referentes às aquisições das quotas de participação nas empresas negociadas, devidamente respaldadas nos respectivos contratos sociais, adiantamentos para futuros aumentos de capital e, bem como, o valor total da negociação que lhe foi cabido, ressaltando-se que houve expressivo IRPF recolhido, conforme demonstrativo extraído do TVF;

Destaque-se que esses fatos denotam e caracterizam a ausência, inequívoca, de intenção dolosa, por parte do contribuinte;

A análise das operações permite verificar que a apuração de ganho de capital foi feita de forma correta, já que os aumentos de capital promovidos pelas sociedades empresárias em comento estão de acordo com a legislação;

Com relação aos valores referentes às aquisições das quotas alienadas, não houve qualquer objeção por parte da Autoridade Fiscal;

No entanto, quanto à parcela correspondente à distribuição de quotas promovidas pelas empresas, em razão da nova realidade patrimonial destas, a fiscalização e a decisão recorrida questionam suas legitimidades, por considerarem que os aludidos aumentos de capital decorreram de procedimento fraudulento, conclusão esta, baseada, tão somente, na suposta inexistência de comprovação por parte das pessoas jurídicas envolvidas, o que não deve prosperar por total carência de suporte probatório;

Quanto às glosas de parte dos custos de aquisições apurados pelo Requerente veremos que estão desprovidas de quaisquer substâncias fáticas, pelo que se segue;

Quanto à Academia Paulista Anchieta Ltda. (APA);

De pronto, do "Relatório de Conclusão - 1ª Etapa", elaborado pela empresa BRW consultoria, cabe observar suas conclusões apresentadas às fls. 2 a 8, 15 a 20, as quais estão sendo anexadas ao presente recurso (doe. 05);

A fiscalização alega desprovida de provas a incorporação ao Capital social no valor de R\$ 4.148.333,52 provenientes da conta contábil intitulada "Reservas para Aumento do Capital Social";

Conforme assentado no TVF, anexo ao Auto de Infração, esse valor decorre da desapropriação do imóvel referente ao "Campus CL", em face do processo nº 05306134023-0, tramitado na 10ª Vara de Fazenda Pública Comarca da Capital do Estado de São Paulo, conforme comprovam as guias de levantamentos e demonstrativos de saques judiciais (does 06 e 07), ratificado pela transferência efetuada (doe. 08), contrariando frontalmente o alegado pela Fiscalização, uma vez que se trata de processo público, portanto de fácil constatação e verificação por parte da Autoridade Fiscal.

Considera, também, a Fiscalização que o aumento do capital efetuado em 31/07/2011, no valor de R\$239.000.000,00, oriundos da conta "Lucros Acumulados", carece de comprovação;

Alega a Autoridade Fiscal que o valor creditado à conta "Lucros Acumulados", em 03/01/2011, no valor de R\$237.663.177.19, em contrapartida ao lançamento a débito na conta "Resultado de Exercício", decorre do lucro apurado no ano de 2010, o qual tem como lastro as receitas auferidas neste exercício, mormente no 4o trimestre, consideradas "atípicas" pela Fiscalização;

No caso em espécie, o que a Autoridade Fiscal, realmente, considera sem comprovação são as receitas lançadas e auferidas no 4o trimestre/2010, no valor R\$360.476.864,65, submetidas à tributação e declaradas em DIPJ;

Ao contrário do apontado pela Fiscalização, todas as receitas escrituradas pela APA decorrem do exercício efetivo das finalidades contratuais a que se propõe e estão devidamente comprovadas, como pode ser verificado no "Relatório de Conclusão - 1a Etapa", elaborado pela empresa BRW consultoria, em sua fls.6 (doc.05 em anexo), no qual se vê apontado o reconhecimento de mensalidades e acordos vencidos nos últimos seis anos, até 31/12/2010, no valor de R\$326.799.181, 51, conforme demonstrado por amostragem através das planilhas anexas (doc.09);

Ocorre que, a "Pessoa Jurídica" da APA, equivocadamente, estava procedendo aos lançamentos contábeis pelo regime de caixa e não pelo de competência como deveria, por previsão legal, sendo que neste caso, todos os valores a receber somente estavam circulando por conta de resultado quando efetivamente pagos, conforme consta do "Relatório de Conclusão - 1a Etapa", elaborado pela empresa BRW consultoria, as fls. 17 do mesmo, (em Anexo);

Acatando parecer da empresa de consultoria, no sentido de corrigir o equívoco, e se prevenir contra possível contingência fiscal, a APA, espontaneamente, procedeu ao devido ajuste contábil e fiscal, contabilizando as receitas a receber pelo regime de competência no quarto trimestre, submetendo-as à tributação pertinente;

Como se observa, a "atipicidade" apontada pela Fiscalização está totalmente desprovida de embasamento fático, o que vai de encontro à sua assertiva de falta de comprovação da receita do 4o trimestre de 2010, cabendo salientar que o aumento de capital, desta decorrente, está devidamente registrado na junta comercial de São Paulo;

Neste ponto, vale destacar os comentários contidos no Anexo I do "Relatório de Conclusão - 1a Etapa", elaborado pela empresa BRW consultoria, as fls. 19 a 34 (em Anexo), apontando alguns aspectos, nos quais o controle gerencial se mostrou deficiente, o que denota que no máximo o que pode ter havido na administração da APA foi carência de profissionais mais gabaritados, mas nunca conduta dolosa do Requerente visando reduzir tributo, enquanto sócio majoritário;

Diante do exposto não existe razão à Fiscalização para que proceda à qualquer glosa no custo de aquisição da APA, devendo este permanecer no valor de R\$165.101.289,00.

Quanto à participação na União Pan-Americana de Ensino Ltda. (UNIPAN);

Questiona a Fiscalização que o valor de R\$ 3.709.465,00 incorporados ao capital da UNIPAN aportados pelo Requerente a título de adiantamento para futuro aumento de capital (AFAC), não poderia se considerado como custo de aquisição, porquanto o registro do aumento de capital na junta comercial (30/09/2011) foi promovido após a concretização da venda das quotas, não constando no "Instrumento Particular de Compra e Venda de Quotas e Outras Avenças" qualquer menção à comercialização de créditos detidos pelo Recorrente contra a UNIPAN;

Inicialmente, vale ressaltar que o referido adiantamento encontra-se registrado na DIRPF/2012, ano-calendário 2011, o que comprova que o Requerente, efetivamente, suportou o aporte financeiro;

Cabe mencionar a importância das informações contidas na DIRPF, as quais, sem sombra de dúvidas, gozam de presunção de veracidade, o que se vê ratificado na própria legislação do IRPF, ao considerá-la como confissão de dívida bastando o apontamento de existência de débito tributário para ensejar a sua exigência por parte da Fazenda, conforme estabelece o art. 5º do Decreto-lei nº 2.124/84, fundamento legal do art. 933 do RIR/99;

Equivoca-se a Fiscalização ao proceder à glosa de parcela do custo de aquisição da UNIPAN, referente ao aumento de capital proveniente da AFAC, tendo como fundamento os argumentos apresentados;

É cediço que as quotas do capital social representam a parcela do patrimônio da empresa pertencente ao proprietário destas quotas;

Ao se alienar as quotas do capital, está se alienando automaticamente o montante do patrimônio que lhe é correspondente, e do qual faz parte o adiantamento para futuro aumento de capital promovido pelo alienante;

Corroborando este entendimento, não é demais mencionar os ensinamentos contidos no Manual de Contabilidade Societária - FIECAFI, ano 2010, pag. 376, in verbis; "Os recursos recebidos de acionistas ou quotistas que estejam destinados e vinculados a aumento de capital, por força de disposições contratuais irrevogáveis ou legais não devem ser tratados como exigibilidades, mas como integrantes do Patrimônio Líquido ";

Quanto a essa matéria, importante registrar, também, o que dispõe o Conselho Federal de Contabilidade, mediante o Comunicado Técnico CT 01, aprovado pela Resolução CFC nº 1.159/09, in verbis: " NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE - CT 01 - ABORDA COMO OS AJUSTES DAS NOVAS PRÁTICAS CONTÁBEIS ADOTADAS NO BRASIL TRAZIDAS PELA LEI Nº. 11.638/07 E MP Nº. 449/08 DEVEM SER TRATADOS - Adiantamento para Futuro Aumento de Capital (AFAC) - Esse grupo não foi tratado especificamente pelas alterações trazidas pela Lei nº. 11.638/07 e MP nº. 449/08; todavia, devem ser à luz do princípio da essência sobre a forma classificados no Patrimônio Líquido das entidades - Os adiantamentos para futuros aumentos de capital realizados, sem que haja a possibilidade de sua devolução, devem ser registrados no Patrimônio Líquido, após a conta de capital social. Caso

haja qualquer possibilidade de sua devolução, devem ser registrados no **Passivo Não Circulante**;

Compulsando os autos, não se observa qualquer questionamento do Fisco no sentido de desqualificar o valor glosado, por não reconhecer a sua natureza de AFAC;

Dessa forma, considerando que o adiantamento para futuro aumento de capital (AFAC), efetivamente suportado pelo Requerente, comprovadamente integrante do patrimônio da UNIPAN, transferido para compradora em razão da aquisição das quotas do capital, não há impedimento legal para que esta não seja computada no custo de aquisição da quota alienadas;

Isto posto, além da inexistência de razão fática, para que não seja considerado como custo de aquisição da quotas da UNIPAN, o valor de R\$ 14.456.304,24, desmistifica-se, também, a acusação de fraude ou sonegação apontados pela Autoridade Fiscal;

Quanto à participação na União Bandeirante de Educação Ltda. (UBE);

A Fiscalização procedeu, também, a glosa de parcela do custo de aquisição das quotas da UBE, por considerar que o aumento de capital por esta promovido, no valor de R\$ 26.260.296.00, proveniente das contas: "Lucros Acumulados" (R\$ 23.283.326, 43) e "Reserva de Capital" (R\$2.976.969,57) não teve a devida comprovação;

A luz da escrituração contábil disponibilizada pela UBE verifica-se que a parte relevante do saldo da conta "Lucros Acumulados" advém da conta "Empréstimos Diversos a pagar", no valor de R\$23.791.451,99, contraídos e, 1997, 2005 e 2007, conforme atesta a Autoridade Fiscal, em seu TVF;

Trata-se, portanto de reversão de provisão para fazer face aos empréstimos contraídos pela UBE, os quais foram perdoados pelos mutuantes, há mais de 5 anos;

Obviamente que as dívidas perdoadas acarretarão mutação do patrimônio da empresa, o que justifica que estas sejam registradas em conta componente do patrimônio líquido, quando da efetiva liquidação, sem que seja ofendido qualquer dispositivo legal pertinente, respaldando, assim o lançamento do valor em comento, a crédito da conta de "Lucros Acumulados", bem como, o posterior aumento de capital procedido pela empresa UBE;

No tocante ao valor de R\$ 2.976.969,57, incorporado à conta "Capital Social", oriundo do saldo da conta de "Reserva de Capital", cuja constituição remonta a anos anteriores, conforme consta da escrituração contábil da UBE disponibilizada para a Fiscalização, sua capitalização, também observou, integralmente, a legislação contábil e fiscal pertinentes;

Com relação às parcelas do custo de aquisição envolvendo as empresas UNESEC e CESAG, os valores referentes aos respectivos: capitais sociais, aumentos de capitais sociais e ágio pago na aquisição

da CESAG, foram considerados pelo Requerente, não só por integrarem o patrimônio da UBE, mas também, por terem sido, efetivamente, por este, financeiramente suportados;

Cabe salientar que todas essas operações contábeis estão devidamente registrados na escrituração e demonstrativos contábeis da UBE, obedecendo, rigorosamente, o que preceitua a legislação comercial e fiscal, não existindo nos autos, quaisquer questionamentos, por parte da Fiscalização, sobre a idoneidade destes documentos ou qualquer inobservância de dispositivo legal quanto às suas elaborações;

Dessa forma, resta demonstrado que não devem prosperar as hipóteses de sonegação e fraude levantadas pela Fiscalização, bem como deve ser mantido o custo de aquisição considerado pelo Recorrente, no valor de R\$ 34.514.151,84.

Concluindo, a alienação das quotas pelo contribuinte se deu em 16/09/2011 e o início da fiscalização ocorreu em 25/09/2012, como consta dos autos;

Assim, há uma contradição quanto as suas alegações, referentes à recusa de apresentação de documentos das empresas alienadas, por parte do fiscalizado, uma vez que neste período, a venda das quotas já haviam se concretizado e toda a documentação e gestão das empresas já pertenciam a compradora, Anhanguera Educacional Ltda., proprietária de 100% das quotas;

Com relação às informações relativas à APA, a Fiscalização afirma que a documentação apresentada para comprovação das receitas escrituradas no 4º trimestre de 2010, constou apenas de alguns contratos e requerimentos de matrícula sem a discriminação de valores, o que não corresponde à realidade, uma vez que foram disponibilizados para a fiscalização farta documentação, contendo a natureza das receitas, com os devidos valores;

A título de comprovação, acosta ao presente planilhas (doc.09), as quais por amostragem demonstram as informações repassadas pela APA;

Ora, considerando a desarrazoada desconsideração das provas apresentadas, a insistente e desnecessária fiscalização aprofundada da contabilidade das empresas alienadas, a desqualificação do relatório da empresa de consultoria, as alegações equivocadas quanto a documentos obtidos no curso da ação fiscal, está evidente que a Autoridade Fiscal não estava apenas imbuída do espírito de verificar uma possível irregularidade no IRPF recolhido pelo Recorrente, mas já alicerçada em um pré-julgamento com relação à existência e autoria do ilícito, conduziu o procedimento fiscal na tentativa apenas da obtenção de provas, visando a confirmação do que já estava construído em sua mente, e não para apuração da realidade dos fatos;

Diante de todo o exposto, resta demonstrado que carece de consistência fática e probatória, a afirmação da Fiscalização que o valor do custo de aquisição das quotas alienadas resultou de conduta fraudulenta por parte do Requerente;

Quanto à comprovação do custo de aquisição, traz esclarecimentos;

A decisão recorrida fundamenta sua decisão na ausência de documentação comprobatória do que se alega, mas não há como concordar com essa decisão, pois em uma simples verificação nota-se a existência de farta documentação pertinente ao caso, mormente a necessária à comprovação de custo de aquisição, apresentada pelo contribuinte;

Julgar que a apreciação da impugnação está prejudicada por carência de provas, é um exagero que não deve ser considerado;

Retornando a comprovação do custo de aquisição, faz-se necessário apresentar algumas considerações acerca do alcance da obrigatoriedade de apresentação de provas relativas à demonstração da apuração do custo de aquisição;

Pelo que dispõe o art. 9º, do Decreto nº 70.235/72, entendemos que o limite à obrigatoriedade de apresentação dessas provas está na sua indispensabilidade;

No caso em tela, é evidente que essa obrigatoriedade se limita à apresentação de documentação hábil e idônea que comprove o custo de aquisição considerado na alienação das quotas;

Considerando essa lógica jurídica, já estaria alcançado o limite da obrigatoriedade com a apresentação de contratos sociais e suas alterações, da documentação contábil pertinente, todos referendados pelo órgão público de registro;

Por que, então, se exigir a apresentação de arcabouço probatório além desse limite? Trata-se, na realidade, de um flagrante desvio de finalidade do procedimento fiscal;

É como se fosse conceber que um acionista da PETROBRAS tivesse que apresentar toda documentação contábil utilizada como suporte na apuração de suas receitas, lucros acumulados, reserva de capital, etc. para que pudesse comprovar o custo de aquisição de um eventual ganho de capital quando da alienação de suas ações;

Impõe ressaltar que tanto o valor de aquisição das quotas alienadas, não questionado pela Fiscalização, teve sua comprovação por meio de contratos sociais registrados na Junta Comercial de São Paulo, entretanto, documento de igual valor probante, bem como: as alterações contratuais e a escrita contábil, também devidamente registrados neste órgão de controle, curiosamente, não logrou ter o mesmo critério de valoração por parte da fiscalização;

A desqualificação de documento, dotado de fé pública, como elemento probatório, carece, obrigatoriamente, de declaração da motivação, coisa que em nenhum momento se vê estampado no TVF e na decisão recorrida;

Quanto ao direito, sua definição está na legislação, no art. 16 da Lei nº 7.713/88 e no art. 135 do Decreto nº 3.000/99, cuja base legal é o parágrafo único do art. 10, da Lei nº 9.249/95;

Os valores de aquisição foram devidamente comprovados, mediante os respectivos contratos sociais, com registros na Junta Comercial de São Paulo, e não foram objeto de questionamento pela Fiscalização;

Os acréscimos ocorridos nos investimentos do Recorrente nas empresas alienadas, por conta de aumento de capital e incorporação de lucro, lastrearam-se em alterações contratuais e demonstrativos contábeis elaborados por essas sociedades empresariais, devidamente registrados nos órgãos de controle e submetidos à Receita Federal mediante apresentação das respectivas DIPJ, sem que fosse apresentado qualquer óbice às informações ali contidas;

Equivocado o entendimento do Fisco de que é o contribuinte o responsável por comprovar que os lucros, as receitas e outras apurações contábeis quaisquer, promovidas pelas pessoas jurídicas alienadas, obedeceram aos requisitos previstos na legislação comercial/Fiscal, para que se dê legitimidade ao seu cálculo do ganho de capital.

Por trata-se de atividade plenamente vinculada, apresentadas as provas relativas aos quesitos que envolvem a apuração do ganho de capital, a Fiscalização deve atentar, rigorosamente, ao que preceitua a legislação tributária, sob pena, de inobservância ao princípio da legalidade;

Quanto ao tema, corroborando os argumentos apresentados, traz-se à colação as seguintes decisões prolatadas no CARF, Acórdão nº 2202-002.008 e Acórdão nº 2102-01.938;

Quanto à qualificação da multa, a matéria vem sendo discutida já na impugnação, quando o contribuinte alega a ausência de fraude ou sonegação na operação de venda das ações;

Para a qualificação da multa, a comprovação de dolo é elementar;

Não há comprovação da conduta dolosa, todas as informações foram prestadas e informadas ao Fisco;

Há decisão do CARF, acórdão 2201-002.196, e súmula que definem pela improcedência da qualificação da multa;

Assim sendo, não deve prosperar a qualificação da multa de ofício, por ausência de embasamento legal, uma vez que não restou comprovado a conduta dolosa por parte do recorrente, ou mesmo suposta infração apontada pela Fiscalização; e

Diante do exposto, requer, em síntese, o conhecimento e o provimento do recurso, na preliminar, por vício material do lançamento, em razão da inexistência de nexo causal entre as provas apresentadas pela Fiscalização e a infração imputada ao Requerente, e, no mérito, o cancelamento do presente auto de infração, uma vez que o ganho de capital foi apurado com observância plena aos dispositivos legais pertinentes, e a desqualificação da multa de ofício.

Cientificada, a Procuradoria Gera da Fazenda Nacional (PGFN) apresentou contra razões, fls. 02468, alegando, em síntese, que:

1.O recurso inexistente, pois a pessoa que assina o recurso não é advogado;

2.Não se deve permitir a apresentação de novos documentos no recurso, como determina o Decreto 70.235/1972, em seu art. 16;

2.Reafirma pontos constantes da autuação e da decisão recorrida, no que se refere à preliminar de nulidade; ao custo de aquisição da APA; ao custo de aquisição da UNIPAN; ao custo de aquisição da UBE; e a qualificação da multa de ofício;

3.Defende, por fim, a manutenção do lançamento.

Posteriormente, os autos foram enviados ao Conselho, para análise e decisão.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Marcelo Oliveira, Relator

O recurso é tempestivo, mas há questão que deve ser analisada pelo colegiado.

Conforme alegado em sede de contra razões pela PGFN, o recurso foi assinado por Fernando César Trindade de Aguiar.

Advogado constituído pelo contribuinte, fls. 02200, Décio Lencioni Machado (OAB/SP 151.841), substabeleceu poderes a ele concedidos a Fernando César Trindade de Aguiar, fls. 02.305, administrador.

Como bem salienta a PGFN, a participação de advogado no processo administrativo fiscal não é obrigatória.

Tal entendimento tem base no art. 3º da Lei nº 9.784/99 (Lei Geral do Processo Administrativo):

“Art. 3º O administrado tem os seguintes direitos perante a Administração, sem prejuízo de outros que lhe sejam assegurados:

I - ser tratado com respeito pelas autoridades e servidores, que deverão facilitar o exercício de seus direitos e o cumprimento de suas obrigações;

II - ter ciência da tramitação dos processos administrativos em que tenha a condição de interessado, ter vista dos autos, obter cópias de documentos neles contidos e conhecer as decisões proferidas;

III - formular alegações e apresentar documentos antes da decisão, os quais serão objeto de consideração pelo órgão competente;

IV - fazer-se assistir, facultativamente, por advogado, salvo quando obrigatória a representação, por força de lei.

A PGFN alega, ainda, que a procuração com clausula "ad judicium" não poderia ter sido substabelecida a administrador.

A procuração com clausula "ad judicium" é procuração para atuar "nos processos judiciais", praticando atos gerais, necessários ao exercício da representação do outorgante em juízo. A inserção da cláusula ad judicium habilita o outorgado a ingressar em juízo e praticar os atos necessários ao normal andamento do processo.

Se na procuração também consta a clausula "et extra", "Ad judicium et extra judicium" (para os juízos e fora dos juízos)", há outorga de poderes de representação, para exercício fora deste (foro). Um exemplo: em repartições públicas, pedir certidões, guias, apresentar documentos, etc.

Na procuração conferida ao advogado, fls. 02200, há as duas cláusulas.

Portanto, em primeiro lugar, não há óbice legal que restrinja a representação no CARF a advogados, possibilitando a representação a outras pessoas físicas.

E, em segundo lugar, os poderes da cláusula "ad judicium" não estão sendo utilizados, pois estes se referem à representação no Poder Judiciário, que não é o caso.

Destaque-se, por fim, que a PGFN não apresentou fundamento legal que restrinja a representação dos contribuintes.

Assim, conheço do recurso.

DA PRELIMINAR:

Quanto às preliminares, o recorrente alega que o lançamento é nulo.

Em seu entendimento, a fiscalização analisou e decidiu pela inexatidão de lançamentos contábeis que ocorreram em pessoas jurídicas em que o contribuinte não mais possuía gerência, especialmente nas contas "Lucros Acumulados", "Reserva de Capital" e "Adiantamento para Futuro Aumento de Capital", como consta no TVF, mesmo com as alterações contratuais e as demonstrações contábeis submetidos a registro em órgão público competente.

Ainda continua o recorrente alegando que a fiscalização definiu que a impossibilidade de acesso a documentos que serviram de lastro aos respectivos lançamentos contábeis a fizeram concluir pela sua ilegitimidade.

Destaca que a fiscalização - em nenhum momento no TVF lavrado - afirmou que inexistem os lucros acumulados, as reservas de lucros dos adiantamentos para futuros aumentos de capital, registrados nas contabilidades das empresas diligenciadas, as quais teve acesso.

Finaliza afirmando que os efeitos dessa auditoria pretendida pela Fiscalização com certeza ensejariam um contraditório administrativo, sujeito ao trâmite processual previsto na legislação, com plena observância ao direito de defesa das pessoas jurídicas envolvidas, para que, então, restasse caracterizada a irregularidade aventada, o que traria como consequência, um possível lançamento nas pessoas jurídicas, mas nunca na pessoa física do Recorrente, como assim o fez a Autoridade Fiscal.

Na análise dos fatos, descritos no TVF, verifica-se que o Fisco não deu fé aos lançamentos contábeis existentes nas empresas alienadas pelo contribuinte.

Há, no TVF, informação de que os valores constavam na contabilidade das empresas, mas que esses não mereciam fé, pois não refletiam a realidade dos fatos.

A própria fiscalização assim define a questão, fls. 02121:

"Além de outras parcelas, em relação a todas as sociedades alienadas, o contribuinte considerou no custo de aquisição valores relativos a aumentos de capital social ocorridos nas pessoas jurídicas, efetuados por meio de incorporação de lucros e de reservas de capital."

...

*No entanto, para que a capitalização dos lucros e reservas resulte em um aumento do custo de aquisição para o sócio, **certo é que tais lucros e reservas devem de fato existir**. O que se demonstrará adiante é que os lucros e reservas contabilizados que serviram de base para os aumentos de capital social **não passavam de registros contábeis sem lastro em documentos e sem qualquer correspondência com a realidade dos fatos.**"*

Portanto, a fiscalização definiu que os registros contábeis nas empresas vendidas não refletiam a realidade.

A fiscalização afirma, também, que a empresa APA usufrui de isenção estabelecida pela lei que criou o PROUNI (Programa Universidade para Todos).

Por fim, o Fisco informa que emitiu Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP) devido a ocorrência de fatos que, em tese, configuram crime contra a ordem tributária (art. 1º, incisos I, II e IV da Lei nº 8.137/90).

Portanto, devido a, *nas palavras da Fiscalização*, ocorrência de registros contábeis sem lastro em documentos e sem qualquer correspondência com a realidade dos fatos, verdade material, nas pessoas jurídicas em que a participação societária foi alienada pelo contribuinte, alterou-se o valor de aquisição das participações, resultando no presente lançamento e na representação fiscal para fins penais.

Ocorre que todos os fatos descritos ocorreram em pessoas jurídicas, pessoas, logicamente, diversas do contribuinte, fatos esses que ensejariam lançamentos tributários, e até mesmo a exclusão do PROUNI e a efetivação de lançamento pela perda da isenção, conforme determina a legislação.

IN 456/2004:

*Art. 4o **A prática de atos que configurem crimes contra a ordem tributária**, bem assim a falta de emissão de notas fiscais, acarretarão à pessoa jurídica infratora **a perda**, no ano-calendário correspondente, **ao benefício da isenção** de que trata o art. 1o.*

Parágrafo único. A concessão ou reconhecimento de qualquer incentivo ou benefício fiscal, relativo às contribuições e imposto de que trata o art. 1o, fica condicionada à comprovação pelo contribuinte, da regular quitação dos mesmos.

*Art. 5o Caso a instituição seja desvinculada do Prouni, a suspensão da isenção das contribuições e do imposto de que trata o art. 1º **dar-se-á a partir da data da ocorrência da falta que ensejar a suspensão, alcançando todo o período de apuração do imposto ou das contribuições.***

*§ 1º Quando for constatado que a instituição beneficiária da isenção não está observando os requisitos ou condições pertinentes à matéria ou previstos na legislação tributária, **a fiscalização tributária expedirá notificação fiscal, na qual relatará os fatos que determinam a***

suspensão do benefício, indicando inclusive a data da ocorrência da infração.

§ 2º A instituição poderá, no prazo de trinta dias da ciência da notificação, apresentar as alegações e provas que entender necessárias.

§ 3º O Delegado da Receita Federal decidirá sobre a procedência das alegações, expedindo o ato declaratório suspensivo da isenção, no caso de improcedência, dando, de sua decisão, ciência à instituição.

§ 4º Será igualmente expedido o ato suspensivo, se decorrido o prazo previsto no § 2º sem qualquer manifestação da instituição.

§ 5º Efetivada a suspensão da isenção:

I - a instituição poderá, no prazo de trinta dias da ciência, apresentar impugnação ao ato declaratório, a qual será objeto de decisão pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento competente;

*II - a fiscalização de tributos federais **lavrará auto de infração**, se for o caso, com a exigência do crédito tributário desde a data da ocorrência da falta que ensejar a suspensão, da multa de que trata o art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e de juros de mora.*

§ 6º A impugnação relativa à suspensão da isenção obedecerá às demais normas reguladoras do processo administrativo fiscal.

§ 7º A impugnação e o recurso apresentados pela entidade não terão efeito suspensivo em relação ao ato declaratório contestado.

§ 8º Caso seja lavrado auto de infração, as impugnações contra o ato declaratório e contra a exigência de crédito tributário serão reunidas em um único processo, para serem decididas simultaneamente.

§ 9º O disposto no caput deste artigo aplica-se, também, na hipótese de desvinculação da entidade de ensino do Prouni determinada pelo Ministério da Educação, em virtude de descumprimento das obrigações assumidas no termo de adesão.

Concordamos com a manifestação do recorrente quando este alega que a definição, pela fiscalização, de que a contabilidade das empresas não reflete a realidade dos fatos deveria ensejar algum contraditório administrativo, sujeito ao trâmite processual previsto na legislação, com plena observância ao direito de defesa das pessoas jurídicas envolvidas, pois traria como consequência impactos tributários para as empresas, lançamentos, exclusões do PROUNI, etc.

A decisão recorrida analisou este argumento e assim decidiu:

"O fato de a autoridade lançadora apontar irregularidades nos lançamentos contábeis de pessoas jurídicas não é suficiente para afastar a qualificação de contribuinte do Interessado. Como bem ressaltado no Termo de Verificação Fiscal de fls. 2116/2167, o Interessado era quotista majoritário e administrador exclusivo das sociedades alienadas, não podendo se esquivar de suas

responsabilidades ao delegar atos administrativos para seus subordinados.

A autoridade lançadora ressalta também que as irregularidades nos lançamentos contábeis de pessoas jurídicas constituíram fraude e sonegação em benefício do Interessado com o propósito de aumentar artificialmente o custo de aquisição das quotas alienadas da APA, UNIPAN e UBE, pretendendo, assim, reduzir a tributação do ganho de capital auferido na alienação das quotas à Anhanguera.

Portanto, fica rejeitada a preliminar de nulidade do lançamento quanto ao argumento de erro na identificação do sujeito passivo."

As irregularidades nos lançamentos contábeis de pessoas jurídicas, caso tenham ocorrido, não só constituíram motivos para aumentar artificialmente o custo de aquisição das quotas alienadas da APA, UNIPAN e UBE, pretendendo, assim, reduzir a tributação do ganho de capital auferido na alienação das quotas à Anhanguera.

Caso sejam comprovadas as irregularidades na contabilidade há possíveis reflexos tributários, também, para as empresas alienadas.

O contribuinte alegou, em sua impugnação, que se de fato se comprovasse que a contabilidade das empresas estava equivocada estas deveriam responder, sujeitando-se, inclusive, a lançamento tributário, fls. 02189.

Soma-se a esse fato existência de análises que validam operações de aumento de capital realizadas pelas empresas e documentação que comprova venda de imóvel, conforme alegado.

Na realização das diligências houve o questionamento e a resposta das empresas quanto aos aumentos de capital, mas não houve a informação sobre equívocos encontrados na contabilidade (não refletir realidade), nem solicitação de esclarecimentos, nem notícia sobre possíveis reflexos tributários, principalmente, comerciais, penais, etc.

Ou seja, segundo o Fisco, a contabilidade das empresas não reflete a realidade - com possíveis consequências tributárias nessa definição (lançamentos, retirada do Prouni, etc) - mas não há informação nos autos sobre quaisquer possibilidades dessas empresas refutarem tal conclusão.

Com certeza o recorrente é o contribuinte da obrigação, mas não há como deixar ignorar o fato de que a desconsideração da contabilidade das pessoas jurídicas deve gerar reflexos para elas, inclusive penalizadas tributariamente.

Sem esquecer que o início da fiscalização ocorreu um ano, aproximadamente, após o fato gerador.

Conseqüentemente, há dúvida que merece ser sanada sobre quais as consequências tributárias - lançamentos, atos declaratórios, etc - sofreram as pessoas jurídicas mencionadas e qual a situação de cada processo, a fim de verificarmos o contraditório e as decisões preferidas pela administração tributária.

Além desse ponto, há dúvidas que podem ser solucionadas, para o adequado trâmite do processo, futuramente.

Quanto à alienação da APA, a fiscalização não reconheceu como custo a o valor decorrente de reserva de capital. Desde o início do procedimento, o contribuinte alega que o valor é decorrente de indenização por desapropriação de imóvel e a fiscalização não deu fé a esse argumento, por falta de comprovação. O contribuinte apresenta documentos para comprovar o argumento.

Assim, na busca da verdade material, solicitamos ao Fisco que esclareça a procedência dessa documentação e seu reflexo no lançamento.

Outro ponto sobre a alienação da APA refere-se a suposta contabilização equivocada que a empresa efetuava, no que tange a valores a receber, que contabilizava como regime de caixa e não de competência. Auditoria externa na empresa indicou que havia erro nesse procedimento e que o correto seria a contabilização por regime de competência, conforme documentação anexa. O Fisco desconsidera o argumento, pela ausência de comprovação e por equívoco na contabilização.

Assim, solicitamos à fiscalização que esclareça se todo valor contabilizado não foi comprovado, se é irregular, qual o motivo dessa definição e qual seria a contabilização correta desses valores, caso existam.

Por fim, restam dúvidas quanto à utilização dos adiantamentos para futuro aumento de capital (AFAC) como custo de aquisição, para cálculo do ganho de capital.

O AFAC constitui-se de recursos recebidos pela empresa de seus proprietários destinados a futuro aumento de capital.

Assim, o AFAC deve ser tratado como passivo ou como integrante do patrimônio líquido.

As dúvidas que surgiram, e que interessam à definição do presente litígio são:

1. Os AFAC nas empresas alienadas existiam?
2. Os AFAC tinham como condições a irrevogabilidade e a irretratabilidade? O AFAC constava como moeda nacional? Havia alguma indexação para uma suposta devolução? A quantidade de ações para a conversão do AFAC foi estabelecida?
3. Se o AFAC não integra o custo ele ainda é um direito, um crédito, do contribuinte contra as empresas alienadas?

Ao término, decido converter o julgamento em diligência, a fim de que a fiscalização elabore parecer conclusivo sobre as dúvidas acima. Após essa medida deve ser dada ciência ao contribuinte desta resolução, da informação fiscal elaborada e concedido prazo para, a partir de sua ciência, apresentar seus argumentos.

Marcelo Oliveira.