



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10903.720002/2017-55
Recurso De Ofício
Acórdão nº 1302-003.713 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de julho de 2019
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado GMR PARTICIPAÇÕES S.A.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Período de apuração: 02/05/2012 a 30/09/2016

PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS. Oponibilidade ao Fisco. Licitude quando há permissão legal para a obtenção do benefício fiscal.

Os planejamentos tributários são inoponíveis ao Fisco quando formados por negócios jurídicos de propósito preponderantemente marcado pela economia tributária.

No entanto, no presente caso, inexistem negócios jurídicos engendrados por motivações fiscais porque bastaria que os sócios pessoas físicas promovessem a devolução do seu capital nos investimentos alienados para que se verificasse a economia tributária.

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS. SUJEIÇÃO PASSIVA.

Incorreta eleição do sujeito passivo pessoa jurídica porque quem recebeu os recursos financeiros e, portanto, auferiu a renda consubstanciada pelo ganho de capital foram pessoas físicas. Inexiste acusação de posterior redirecionamento desses recursos para a pessoa jurídica.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, em negar provimento aos recursos de ofício, nos termos do relatório e voto do relator. Os conselheiros Paulo Henrique Silva Figueiredo e Luiz Tadeu Matosinho Machado votaram pelas conclusões do relator.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Marozzi Gregorio - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Henrique Silva Figueiredo, Gustavo Guimarães da Fonseca, Ricardo Marozzi Gregorio, Rogério Aparecido Gil, Maria Lúcia Miceli, Flávio Machado Vilhena Dias, André Severo Chaves (Suplente convocado para eventuais substituições) e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente). Ausente, momentaneamente, o Conselheiro Breno do Carmo Moreira Vieira (Suplente convocado).

Relatório

Trata-se de recursos de ofício contra acórdãos proferidos pela DRJ/Salvador (nºs 15-43.961 e 15-44.502) que concluíram pela procedência das impugnações. Recorreu-se de ofício pelo fato de as exonerações de crédito tributário terem superado o limite previsto na Portaria MF nº 63/2017.

Cumpre esclarecer que, através do Acórdão nº 15-44.502, proferido no processo nº 10903.720022/2017-26, a instância *a quo* determinou a anexação daquele processo a este.

Em seu relatório, o voto condutor do Acórdão nº 15-43.961 assim descreveu o caso:

1. Trata-se de Auto de Infração, fls. 3183 a 3410, cientificado ao Contribuinte por meio do DTE - Domicílio Tributário Eletrônico, em 06/06/2017, conforme extrato do processo fl. 4480, lavrado para exigência do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, devidos trimestralmente sob o Lucro Presumido, incidentes sobre ganho de capital no valor de R\$ 206.432.297,95, em operação realizada em 02/05/2012, fl. 3386, e sobre os rendimentos financeiros auferidos no período de 31/05/2012 a 31/12/2015, no montante geral de R\$ 19.664.854,19 (Quadro 8, fl. 3389, do Relatório Fiscal).

2. Tendo em vistas as infrações apontadas, foi lançado crédito tributário no montante de R\$ 227.295.487,90 (duzentos e vinte e sete milhões, duzentos e noventa e cinco mil, quatrocentos e oitenta e sete reais e noventa centavos), com Multa Qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento), estando assim distribuído, fls. 3186 e 3235:

(...)

3. Na apuração do valor devido foram consideradas as seguintes deduções, fls. 3258, 3270, 3274 e 3278:

Período de apuração	DEDUÇÃO	VALOR DEDUZIDO
2º/TRIM/2013	IRRF	275.463,05
4º/TRIM/2014	IRRF	492.455,55

2º/TRIM/2015 IRRF 225.341,12

4º/TRIM/2015 IRRF 209.909,34

4. Foram indicados os seguintes Responsáveis Solidários, devidamente cientificados, fl. 4481:

CNPJ	RAZÃO SOCIAL	MEIO DE CIÊNCIA	DATA DA CIÊNCIA
14.496.195/0001-17	COMPANHIA ACQUA	Domicílio Tributário Eletrônico - DTE	16/06/2017
15.095.271/0001-45	MORENA ROSA IND. E COM. DE CONFECÇÕES S/A	Domicílio Tributário Eletrônico - DTE	06/06/2017
13.909.894/0001-89	E & M PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS S/A	AR Postal	08/06/2017
13.918.682/0001-68	M FRANZATO PARTICIPAÇÕES S/A	AR Postal	08/06/2017
14.626.129/0001-14	GMR IMÓVEIS LTDA	AR Postal	08/06/2017
03.540.023/0001-87	LOZ PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS S/A	AR Postal	09/06/2017
15.234.523/0001-70	MMZ INVESTIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A	DTE - por decurso de prazo	21/06/2017
CPF	NOME	MEIO DE CIÊNCIA	DATA DA CIÊNCIA
306.800.859-04	MARCO ANTONIO FRANZATO	AR Postal	08/06/2017
095.757.589-00	OSMAR JORGE	AR Postal	08/06/2017
795.184.359-87	VALDIVA BARELLA JORGE	AR Postal	08/06/2017
279.125.409-97	ENIVALDO BARELLA TIRONI	AR Postal	08/06/2017
641.244.369-04	LEILA REGINA MANHANI BARELLA	AR Postal	08/06/2017
066.182.178-14	FERNANDO SHAYER	AR Postal	09/06/2017
028.347.199-93	OSMAR JORGE JÚNIOR	AR Postal	09/06/2017
286.951.128-02	JOSÉ CARLOS REIS DE MAGALHÃES NETO	AR Postal	12/06/2017
523.462.269-04	VALDETE BARELLA FRANZATO	AR Postal	19/06/2017

5. As infrações apuradas foram também objeto de Representação Fiscal para Fins Penais no Processo Administrativo 10903-720.003/2017-08.

(...)

DO LANÇAMENTO

6. Relata, a Autoridade Fiscal, fls. 3299 a 3409, duas infrações:

6.1. Ganho de Capital omitido pela GMR PARTICIPAÇÕES S/A na apuração do IRPJ e da CSLL sob o Lucro Presumido auferido na venda efetuada em 02/05/2012 a pessoa jurídica subsidiária de outro grupo econômico (Grupo Acqua – inserido no Grupo Tarpon – Grafo de relacionamentos à fl. 3335) de parcela de 60% de um Patrimônio Designado integrante de negócios do Grupo Morena Rosa.

6.2. Receitas de aplicações financeiras não adicionadas à base de cálculo do Lucro Presumido apurado pela empresa no período de maio/2012 a dezembro/2015, vinculadas à Conta Garantia relacionada ao negócio.

Do Ganho de Capital

7. Em 2012, o Grupo Econômico Morena Rosa alienou para o Grupo Econômico Acqua parcela do patrimônio integrante das seguintes empresas:

CNPJ	NOME/Razão Social
07.025.829/0001-98	MORENA R COM. CONFECÇÕES
07.779.619/0001-95	ZINCO IND. COM. CONFECÇÕES
08.052.123/0001-88	MARIA VALENTINA INDÚSTRIA
10.348.997/0001-29	MORENA ROSA IND CALÇADOS
10.752.548/0001-41	JOY - IND E COM DE CONFECÇÕES
12.264.392/0001-85	ARTE E TRAPO IND E COM CONFEC
13.812.381/0001-55	ZINDO MAN - IND DE CONFECÇÕES
68.802.057/0001-48	MORENA ROSA IND DE CONFECÇÕES

8. O Ganho de Capital apurado no negócio foi oferecido à tributação pelas pessoas físicas (Doc. 5, fls. 3685 a 3689):

CPF	Nome	IR Total recolhido
279.125.409-97	ENIVALDO BARELLA TIRONI	10.321.014,47
306.800.859-04	MARCO ANTONIO FRANZATO	5.160.507,23
095.757.589-00	OSMAR JORGE	10.321.014,47
523.462.269-04	VALDETE BARELLA FRANZATO	5.160.507,23
	Total recolhido	30.963.043,40

9. Com base no fato de que a operação, com Fechamento do Negócio em 02/05/2012, foi objeto de um Pré-Contrato firmado em 06/03/2012, e que nesta data as referidas empresas eram subsidiárias da GMR PARTICIPAÇÕES S/A, contra esta foram lavrados os Autos de Infração, ora guerreados, para exigência do IRPJ e CSLL sobre o Ganho de Capital considerado omitido pela pessoa jurídica mediante planejamento tributário abusivo consistente em sucessivas reorganizações societárias com único objetivo de deslocar a tributação do lucro presumido da pessoa jurídica para a tributação exclusiva das pessoas físicas.

10. São sócios da GMR PARTICIPAÇÕES S/A:

Sócios Pessoas Jurídicas		Sócios Pessoas Físicas	
CNPJ	Razão Social	CPF	Nome
13.909.894/0001-89	E & M PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS S/A	279.125.409-97	ENIVALDO BARELLA TIRONI
13.918.682/0001-68	M FRANZATO PARTICIPAÇÕES S/A	306.800.859-04	MARCO ANTONIO FRANZATO
03.540.023/0001-87	LOZ PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS S/A	095.757.589-00	OSMAR JORGE
		523.462.269-04	VALDETE BARELLA FRANZATO

Obs.: as pessoas jurídicas têm por sócios as pessoas físicas, que assim são sócias direta e indiretamente da Autuada:

CNPJ/CPF	NOME/Razão Social	CPF Sócio	Nome Sócio
13.909.894/0001-89	E & M PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS S/A	279.125.409-97	ENIVALDO BARELLA TIRONI
13.918.682/0001-68	M FRANZATO PARTICIPAÇÕES S/A	306.800.859-04	MARCO ANTONIO FRANZATO
		523.462.269-04	VALDETE BARELLA FRANZATO
03.540.023/0001-87	LOZ PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS S/A	095.757.589-00	OSMAR JORGE

11. A parte adquirente, do Grupo Acqua, a Lagnes Participações LTDA, CNPJ 14.224.326/0001-07, tem por acionista a Companhia Acqua, CNPJ 14.496.195/0001-17, do Acqua Fundo de Investimentos, CNPJ 11.589.893/0001-79.

12. Na descrição dos fatos o Relatório Fiscal evidencia que a fonte para identificar as infrações apontadas foi, principalmente, o “Contrato de Compra e Venda de Ações da Morena Rosa Indústria e Comércio de Confeções S/A”, o qual se encontra às fls. 908 a 972:

(...) o referido “Contrato de Compra e Venda de Ações da Morena Rosa Indústria e Comércio de Confeções S/A”, revelou ser um instrumento de simulação de uma situação inverídica e dissimuladora do elemento subjetivo do fato gerador do IRPJ e da CSLL. Isto é, o “Contrato”, previa, ao estabelecer uma sequência de procedimentos a serem realizados ao longo de um período determinado, que a transferência das participações societárias mencionadas deveria ser efetuada, em 02/05/2012, não pela atual (efetiva) vendedora da participação societária pessoa jurídica, mas pelas pessoas físicas de seus acionistas.

(...)

62. Os fatos narrados a seguir são baseados nas informações trazidas no “Contrato” que deu origem aos fatos geradores dos tributos, nos atos e livros societários das várias pessoas jurídicas envolvidas, bem como em um grande número de documentos comprobatórios diversos.

63. É necessário destacar que boa parte dessa narrativa teria sido abreviada se fosse disponibilizado, pela contribuinte ou pelas pessoas jurídicas ligadas, o Livro de Registro de Ações e o Livro de Transferência de Ações da MORENA ROSA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CONFECÇÕES LTDA. Todavia, embora intimadas, essas pessoas não foram capazes de trazer os tais livros sob a justificativa de que foram extraviados (vide informação do contribuinte fls. 13 e 356). (fl. 3331) Processo 10903.720002/2017-55 Acórdão n.º 15-43.961 DRJ/SDR Fls. 4.514

64. Em razão da falta dos referidos Livros, a empresa responsável foi intimada, por meio do item 2.1 do Termo de Intimação Fiscal nº 2017/015-02 (fl. 815), a apresentar Termo de Esclarecimento, assinado pelos responsáveis pela companhia, em que fosse descrita, de forma minuciosa e completa, toda a sequência de transferências de participações societárias na MORENA ROSA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CONFECÇÕES S/A, desde a sua constituição até a data atual, reproduzindo o que deveria ser descrito nos Livros Sociais da Empresa (Livro de Registro de Ações Nominativas e Livro de Transferência de Ações Nominativas).

13. Sobre a não apresentação dos Livros de Registro de Ações e de Transferência de Ações da MORENA ROSA IND. E COMÉRCIO DE CONFECÇÕES S/A, CNPJ 15.095.271/0001-45, sob alegado extravio dos documentos (vide informação do contribuinte fls. 13 e 356), a Autoridade Fiscal relata que foram prestados esclarecimentos e apresentada planilha “Esclarecimento e fluxo da operação” (fl. 907, arquivo não-paginável) para explicar as transferências das participações acionárias no interior do Grupo Morena Rosa e assim:

67. (...) a partir das informações constantes na referida planilha e nos demais documentos, conseguimos rastrear e reconstruir o caminho da titularidade das participações societárias objeto do “Contrato de Compra e Venda de Ações da Morena Rosa Indústria e Comércio de Confeções S/A”. (fl. 3332)

14. Na sequência, o item 2.3.1 do Relatório Fiscal dedica-se a tratar do dito Contrato.

15. O item 2.3.2 descreve as reestruturações societárias ocorridas que serviram para atender ao disposto no Contrato.

16. O item 2.3.3 refere-se às provas dos pagamentos, no valor total de R\$ 257.450.591,74, efetuados nas contas bancárias das pessoas físicas, Marco, Valdete, Osmar e Enivaldo, fls. 3379/3380).

17. Destaca-se ainda no Relatório Fiscal:

- “(...) com base na ilusão forjada e do manejo nos procedimentos de declaração e pagamento de tributos, reduziram a alíquota incidente sobre a base de cálculo, grosso modo, de 34% (25% de IRPJ e 9% de CSLL) para menos de 15% (IRPF). (fl. 3304)
- “(...), em relação ao mesmo “Contrato”, no tocante à parcela diferida do preço, paga parceladamente, depositada em “Conta Garantia” remunerada, restou comprovada a falta de inclusão desses valores nas bases de cálculo dos tributos incidentes sobre o lucro.” (fl. 3304)
- “(...) a fiscalizada deve ser considerada contribuinte em relação aos fatos geradores em questão tendo em vista que durante todo período anterior e, no momento mesmo da celebração do “Contrato de Compra e Venda de Ações da Morena Rosa Indústria e Comércio de Confecções S/A” era, a GMR PARTICIPAÇÕES S/A, de fato, a proprietária da participação societária vendida.” (fl. 3330)
- “(...) a capa do instrumento dessa avença (fl. 908) é bastante eloquente ao informar o posicionamento das partes envolvidas (...)”. (fl. 3334)
- “Uma das partes mais importantes do “Contrato de Compra e Venda de Ações da Morena Rosa Indústria e Comércio de Confecções S/A, é a chamada de ‘PREMISSAS’ (fls. 911 a 913). (...) 84. Nas “PREMISSAS” as partes informam a atual (efetiva) propriedade dos direitos comprados-e-vendidos, que, na data da celebração do “Contrato”, em 06/03/2012, encontravam-se sob a titularidade da “GMR PARTICIPAÇÕES S/A”, e estabelecem as condições para a transferência dos direitos aos sócios acionistas antes da transferência definitiva, em 02/05/2012, de 60% da participação societária do Grupo Morena Rosa para o Grupo Acqua.”. (fl. 3339)
- “(...) as etapas de reestruturação societária que levaram à transferência da participação societária da “Companhia” não foram realizadas apenas no interesse do Grupo Morena Rosa, mas, também, no interesse do Grupo Acqua.”. (fl. 3347)
- “(...) apesar de a compra da participação societária na “Companhia” ter como objeto direitos de titularidade da GMR PARTICIPAÇÕES S/A (“Atual Sociedade”), a transferência e o pagamento seriam (como, posteriormente, de fato, foram) feitos por/para pessoas diversas.”. (fl. 3349)
- “(...) uma série de operações de reestruturação societária teve que ser praticada para alcançar os objetivos de que o patrimônio da “Companhia” se acomodasse ao previsto como Patrimônio Designado (“Ativo e Obrigações Designadas”). (fl. 3349)
- Também destaca a Autoridade Fiscal que o controle societário sobre a MORENA ROSA mudou de titularidade cinco vezes em 17 dias e que em 32 dias mudou 6 vezes. (vide quadros fls. 3350 e 3351)

18. Com base nos elementos expostos, o Relatório Fiscal conclui que o IRPJ e CSLL sobre Ganho de Capital são devidos pela GMR PARTICIPAÇÕES (Autuada), e ilustra as conclusões com os seguintes “Grafos de Relacionamentos” que procuram retratar a sequência de operações que culminaram com a alienação do Patrimônio Designado:

(...)

19. Em resumo, no Relatório Fiscal, fl. 3375:

151. Os itens 3.1. e 3.2. do “Termo de Fechamento” (fls. 520 a 521), por sua vez, reafirmam o objeto, o preço e a forma de pagamento do “Contrato”.

3.1. Compra e Venda das Ações. Nesta data, o Comprador adquiriu dos Vendedores e das Holdings Vendedores as Ações, ou seja, 33.579.710 (trinta e três milhões, quinhentas e setenta e nove mil, setecentas e dez) ações ordinárias, nominativas e sem valor nominal de emissão da Companhia, representativas de 60% (sessenta por cento) do capital social total e votante da Companhia, as quais foram adquiridas pelo Comprador devidamente subscritas e integralizadas e totalmente livres desembaraçadas de todos e quaisquer ônus, conforme quadro abaixo:

(...)

3.2. Alocação do Preço. As partes reconhecem, ainda, que, não obstante o previsto no Contrato, o Comprador adquiriu as Ações dos Vendedores e das Holdings Vendedores, nos Termos do quadro constante da Cláusula 3.1. acima. Dessa forma, para fins da Seção 2.2. do Contrato, o Preço foi dividido entre os Vendedores e as Holdings Vendedores da seguinte forma:

(...)

20. O Grafo de Relacionamentos 10 trazido pelo Relatório Fiscal, fl. 3378, já não diz respeito ao Ganho de Capital. Refere-se a reorganizações que a Autoridade Fiscal relaciona ao aproveitamento tributário, pelo Grupo Acqua, do ágio pago na operação, logo, não guarda interesse no presente processo.

21. O Planejamento Tributário Abusivo – PTA, segundo o Relatório Fiscal:

21.1. Objeto:

91. O objeto do contrato em tela, então, era a compra-e-venda de parcela do resultado da unitização do negócio levado a cabo pela GMR PARTICIPAÇÕES S/A, isto é, a unitização dos Contratos Designados, do Patrimônio Designado (o conjunto de “Bens e Direitos Designados” e “Obrigações Designadas”) e da operação das empresas do Grupo Morena Rosa (Negócio Designado) sob a titularidade da “Companhia”, resultado esse que deveria ter sido (como, de fato, foi) alcançado ao longo de 60 (sessenta) dias a partir da firmação da avença.

21.2. Empresas constituídas para viabilizar a operação planejada:

GMR IMÓVEIS LTDA, CNPJ 14.626.129/0001-14. Constituída em 13.10.2011 pelos sócios:

(...)

MORENA ROSA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CONFECÇÕES LTDA, CNPJ 15.095.271/0001-45, constituída em 01.02.2012, fls. 15 a 51, com Capital Social de R\$ 8.000,00 dividido entre:

(...)

MMZ INVESTIMENTOS E PARTICIPACOES S.A, CNPJ 15.234.523/0001-70, constituída em 14.03.2012, com Capital Social subscrito de R\$10.000,00:

(...)

MEDIUS INVESTIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A, CNPJ 15.234.472/0001-86, constituída em 07.03.2012, com Capital Social subscrito de R\$10.000,00:

(...)

SANCTUM INVESTIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A, CNPJ 15.234.434/0001-23, constituída em 14.03.2012, com Capital Social subscrito de R\$10.000,00:

(...)

21.3. Cronologia:

□ 13.10.2011 - é constituída a GMR IMÓVEIS LTDA, CNPJ 14.626.129/0001-14, com Capital Social de R\$ 3.102.598,00:

(...)

□ 01.02.2012 - as 8 (oito) empresas operacionais que contêm o patrimônio a ser alienado pelo Grupo Morena Rosa ao Grupo Acqua constituem a MORENA ROSA, CNPJ 15.095.271/0001-45, com Capital Social de R\$ 8.000,00:

(...)

□ 30.03.2012 - as 8 (oito) sócias da MORENA ROSA promovem capitalização da empresa mediante transferência de bens dos seus patrimônios:

(...)

Paralelamente, as pessoas jurídicas sócias da GMR PARTICIPAÇÕES S/A (Contribuinte) transferem para os sócios pessoas físicas o equivalente a 60% da investida, fls. 52 a 72:

(...)

□ 16.04.2012 - a GMR IMÓVEIS LTDA, CNPJ 14.626.129/0001-14, empresa constituída em 13.10.2011, com Capital Social de R\$ 3.102.598,00, incorpora as 8 acionistas controladoras da MORENA ROSA CNPJ 15.095.271/0001-45:

(...)

A GMR IMÓVEIS LTDA, CNPJ 14.626.129/0001-14, é cindida com versão do patrimônio, no valor de R\$ R\$ 55.956.170,00, para a MÉDIUS INVESTIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A, CNPJ 15.234.472/0001-86. A composição societária da MEDIUS:

(...)

Os sócios da GMR PARTICIPAÇÕES S/A (Contribuinte) transferem parte de sua participação societária na empresa para aumento do capital social da MMZ, fl. 2662 a 2678):

Nesse ponto, a GMR PARTICIPAÇÕES S/A:

□ pertence 60% aos sócios pessoas físicas e 40% à MMZ, e

□ possui a GMR IMÓVEIS e a MEDIUS, correspondentes, respectivamente, ao patrimônio que o Grupo quer manter e ao patrimônio que o Grupo quer alienar;

☐ sofre cisão parcial.

A parcela cindida, correspondente à MEDIUS, é incorporada pela SANCTUM, que mediante resgate de ações, torna-se titular direta da MORENA ROSA (que contém o patrimônio em negociação). Descreve o Relatório Fiscal:

(...)

Ocorre, então o que a Autoridade Fiscal chamou de sétima etapa do Planejamento Tributário Abusivo que descreve, cujo ato foi a incorporação reversa da SANCTUM pela MORENA ROSA ((fl. 3371, Relatório Fiscal):

(...)

Com esta incorporação reversa, passam a ser sócios diretos da MORENA ROSA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CONFECÇÕES LTDA, CNPJ 15.095.271/0001-45:

(...)

21.4. Etapas.

Os fatos foram divididos pela Autoridade Fiscal em etapas a seguir resumidas, em que constam as partes:

“Companhia” = MORENA ROSA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CONFECÇÕES LTDA, CNPJ 15.095.271/0001-45, constituída para “unitização” do “Patrimônio Designado”.

“Atual Sociedade” = GMR PARTICIPAÇÕES S/A, CNPJ 13.413.225/0001-11, Contribuinte.

“Sociedades Subsidiárias” = conjunto das 8 (oito) sociedades que tiveram parte do seu patrimônio negociado.

“Nova Sociedade” = MMZ INVESTIMENTOS E PARTICIPACOES S.A, CNPJ 15.234.523/0001-70, constituída para segregar o patrimônio não negociado.

o Primeira Etapa: aumento do capital social da “Companhia” mediante conferência de bens das “Sociedades Subsidiárias” e unitização do Patrimônio Designado, fls 3354 a 3356.

o Segunda Etapa: incorporação das “Sociedades Subsidiárias” pela GMR IMÓVEIS LTDA, fls. 3356 a 3358.

o Terceira Etapa: “TRANSFERÊNCIA DAS PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS NA GMR PARTICIPAÇÕES S/A - PERTENCENTES ÀS “HOLDINGS DOS VENDEDORES” - À “NOVA SOCIEDADE” E AOS ACIONISTAS PESSOAS FÍSICAS”, fls. 3358 a 3360.

o Quarta Etapa: cisão da GMR IMÓVEIS LTDA, com versão da participação societária na “Companhia” para a MEDIUS INVESTIMENTOS S/A, fls. 3361 a 3363.

o Quinta Etapa: cisão da “Atual Sociedade” com versão da participação societária na MEDIUS INVESTIMENTOS S/A para a SANCTUM INVESTIMENTOS S/A, fls. 3364 a 3367.

o Sexta Etapa: resgate das ações da “Companhia” pela SANCTUM INVESTIMENTOS S/A, fls. 3368 a 3370.

o Sétima Etapa: a “Companhia” incorpora a SANCTUM INVESTIMENTOS S/A (incorporação reversa). Conforme Relatório Fiscal, fls. 3371 e 3373:

“147. No ato da incorporação da incorporada pela incorporadora, as 55.946.170 ações de emissão da incorporadora e de titularidade da incorporada foram extintas, tendo sido substituídas por igual número de ações de mesma classe e espécie de emissão da incorporadora, as quais foram atribuídas aos acionistas da incorporada, na proporção de suas respectivas participações no capital social da incorporada.”

“148. Realizada esta última etapa de preparo, finalmente os três núcleos familiares (“Marco”, “Enivaldo” e “Osmar”) passaram a deter cada um 20% das ações da “Companhia”, e, em conjunto, acumularam a titularidade dos 60% da participação societária, necessários para atender os comandos do “Contrato” e entregar o seu objeto.”

o Oitava Etapa: compra-e-venda da participação societária na “Companhia” para a LAGNES PARTICIPAÇÕES LTDA, com fechamento do negócio em 02/05/2012, fls. 3373 a 3376.

Assim, as condições do Pré-Contrato encontraram-se concluídas; e em 02/05/2012, foi por fim assinado o Termo de Fechamento do negócio e os sócios pessoas físicas vendem 60% da participação societária que detêm na MORENA ROSA à LAGNES, empresa do Grupo adquirente ACQUA.

A GMR PARTICIPAÇÕES S/A (Contribuinte), restou como titular da GMR IMÓVEIS, representante do patrimônio remanescente do negócio, assim distribuído:

(...)

22. Sobre os pagamentos, a Autoridade Fiscal relata que ocorreram, segundo previsto no “Contrato”, da seguinte forma, fl. 3379, tendo sido efetuados recolhimentos a título de IRPF sobre Ganho de Capital pelas pessoas físicas em relação aos valores recebidos em suas contas pessoais:

(...)

23. Ao final, em resumo, conclui, fl. 3384:

173. Diante dos fatos e razões expostas é impossível não concluir que:

a) A GMR PARTICIPAÇÕES S/A era a verdadeira vendedora, alienante dos bens vendidos e transferidos de acordo com o “Contrato de Compra e Venda de Ações da Morena Rosa Indústria e Comércio de Confeções S/A”;

b) Todas as etapas da operação de reestruturação societária, planejadas e executadas pelas pessoas físicas e jurídicas signatárias do “Contrato”, são apenas uma simulação com o fim de dissimular o elemento subjetivo do polo vendedor desse contrato e assim dissimular o aspecto subjetivo do fato gerador da obrigação tributária surgida a partir dele.

24. O valor tributado do ganho de capital no total de R\$ 206.432.297,95 foi determinado sobre um custo equivalente a 60% do valor patrimonial total do Patrimônio Líquido da MORENA ROSA, R\$ 33.567.702,05, integralmente lançado na data do fechamento do negócio, independentemente de recebimento, na esteira do entendimento exarado no Acórdão 1302-000.771, de 20/10/2011, da 3ª Câmara/2ª

Turma Ordinária, da 1ª Seção de Julgamento, do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF):

GANHO DE CAPITAL. TRIBUTAÇÃO NA MEDIDA DOS RECEBIMENTOS. NÃO CABIMENTO.

Tendo o sujeito passivo omitido a operação em sua escrita contábil e adotado o regime de competência para as demais receitas e, dada a falta de previsão na legislação tributária para as pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido, descabe a adoção do critério de tributação do ganho de capital, apurado na alienação de bens e direitos do ativo permanente, na medida dos recebimentos.

25. O não aproveitamento do Imposto de Renda pago pelas Pessoas Físicas sobre o ganho auferido na operação foi objeto da seguinte análise pela Autoridade Fiscal autuante:

183. Fizemos uma análise, com respeito a esses pagamentos e à possibilidade jurídica de aproveitá-los para reduzir o saldo de tributos a ser lançado de ofício, contudo, esta hipótese não nos pareceu viável além das razões já expostas, porque não há base legal que ampare este aproveitamento.

184. Em primeiro lugar, explicando, conforme temos descrito, o fato de a LAGNES PARTICIPAÇÕES LTDA ter efetuado o pagamento da participação societária diretamente às pessoas físicas dos acionistas da GMR PARTICIPAÇÕES S/A não é capaz de suprimir, ao menos para efeitos das exações tributárias, a necessária presença no polo da transação de compra-e-venda da real titular dos direitos. Havendo (como realmente houve) a presença da GMR PARTICIPAÇÕES S/A neste polo, a entrega de valores diretamente aos acionistas pessoas físicas gera, efetivamente, dois fatos geradores do Imposto de Renda: um (IRPJ) pelo ganho de capital auferido pela pessoa jurídica e, outro, (IRPF) pela transferência de renda da GMR PARTICIPAÇÕES S/A para as pessoas físicas acionistas.

(...)

187. Em segundo lugar, o ordenamento jurídico não contempla previsão de compensação de ofício, por parte desta Fiscalização, entre tributos e contribuintes diferentes. Além disso, eventual compensação com o IRPF pago pelos acionistas deveria estar respaldada por expressa autorização por parte dos mesmos. Desta forma, considerando essas razões e a atividade plenamente vinculada a que está submetida esta Fiscalização, a dita compensação não poderá ser realizada, no presente lançamento.

Dos Rendimentos de Aplicação Financeira

26. O lançamento formalizado com fundamento no art. 521 do Decreto nº 3.000/99 refere-se a rendimentos de aplicação financeira auferidos sobre valores depositados em Conta Garantia de eventuais indenizações ou contingências assumidas pelos vendedores:

190. Quando descrevemos os fatos referentes ao “Contrato”, informamos que parte do preço (R\$ 180.000.000,00) da participação societária comprada-e-vendida seria pago imediatamente, no dia 02/05/2012, e parte (R\$ 60.000.000,00) seria retida em conta corrente em garantia das obrigações assumidas pelos vendedores. Os recursos depositados nessa conta corrente seriam investidos em aplicações financeiras e os seus rendimentos seriam, posteriormente, entregues proporcionalmente aos “Vendedores” da participação societária.

191. A conta garantia foi criada na agência 8541, do Banco Itaú S/A, com o número 064096. A garantia e a aplicação dos recursos deveria seguir o estabelecido no Contrato de Garantia, cujo formato deveria seguir o disposto no “ANEXO 2.2.2 – Ao Contrato de Compra e Venda de Ações da Morena Rosa Indústria e Comércio de Confecções S/A – Contrato de Garantia” (fls. 1.006 a 1.010).

192. Nessa Conta de Garantia foi depositada a parcela do preço retida, montando os R\$ 60.000.000,00, em 02/05/2012, conforme demonstra o comprovante de transferência eletrônica bancária (fl. 835), sendo que esse valor foi aplicado na compra de 562 debêntures código ILAM16, conforme comprova extrato da “Posição de Operações Financeiras para Simples Conferência Banco Itaú BBA S/A” (fl. 838).

193. A parcela do preço, aplicada na forma financeira descrita acima, gerou rendimentos financeiros que foram controlados pelas pessoas jurídicas representantes do Grupo Acqua, LAGNES PARTICIPAÇÕES LTDA (de 02/05/2012 a 27/06/2013) e COMPANHIA ACQUA (de 28/06/2013 a 31/12/2015), conforme informação obtida nas suas escriturações contábeis (fls. 2.930 a 2.934).

194. Apresentamos um Quadro resumo dos rendimentos financeiros e das cobranças de IRRF ocorridos entre maio de 2012 e dezembro de 2015.

(...)

Das Penalidades

27. A Autoridade Tributária aplicou a multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento) prevista no inciso I e §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 por considerar que houve simulação, abuso de forma (art. 167 e 187, da Lei nº 10.406/02), bem como fraude, sonegação e conluio, segundo arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64.

28. O “Contrato” é apontado como prova direta do dolo, onde está confessada a efetiva intenção de alterar o polo passivo da obrigação tributária decorrente do negócio, descrevendo pormenorizadamente a sequência dos atos a serem perpetrados de forma a forjar uma situação tributária mais favorável, sem qualquer propósito negocial, “a partir da primeira ou da segunda etapa da reorganização societária em discussão” :

221. Mencionamos, anteriormente, que a reestruturação societária que visasse apenas a compra-e-venda da participação acionária na MORENA ROSA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CONFECÇÕES S/A pela LAGNES PARTICIPAÇÕES LTDA poderia ter tomado outra direção, a partir da primeira ou da segunda etapa da reorganização societária em discussão, e concluir-se de maneira muito mais objetiva (considerando que o único objetivo fosse o de compra-e-venda de ações) e simples.

222. É dizer, tendo esta companhia unitizado o Patrimônio Designado e o incorporado, como fez na primeira etapa da reorganização societária, bastava ocorrer a cisão das “Sociedades Subsidiárias” (suas controladoras) com subsequente incorporação pela GMR PARTICIPAÇÕES S/A das ações da MORENA ROSA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CONFECÇÕES S/A e assim já estariam dadas as condições para que houvesse a transferência da participação societária em questão à LAGNES PARTICIPAÇÕES LTDA.

223. Da mesma forma, a transferência da participação societária na “Companhia” poderia ter sido feita após a segunda etapa da reorganização societária se, após incorporar as “Sociedades Subsidiárias”, a GMR IMÓVEIS LTDA tivesse realizado a sua cisão e vertido a parcela cindida do seu patrimônio, referente às ações da

MORENA ROSA INDÚSTRIAS E COMÉRCIO DE CONFECÇÕES S/A, à GMR PARTICIPAÇÕES S/A.

224. Portanto, torna-se claro que a compra-e-venda da participação societária na MORENA ROSA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CONFECÇÕES S/A não era a única finalidade da sequência estruturada de operações levadas a efeito na reestruturação do Grupo Morena Rosa. O curso e a extensão da sequência de etapas demonstram que uma de suas finalidades (da sequência) era a dissimulação da real titularidade sobre os elementos patrimoniais ao final transferidos.

225. No entanto, todas essas etapas desnecessárias (pelo menos, todas a partir da segunda) da reestruturação em questão, se consubstanciam, à luz do ordenamento jurídico brasileiro, em abusos de forma (art. 187, do nCC). São atos societários dispensáveis, desvirtuados, haja vista que, praticados como operações societárias nas quais a única finalidade é alcançar a condição formal para a obtenção de indevida redução tributária, exorbitam os limites da função social da espécie.

Da Responsabilidade tributária das partes

29. São indicados como responsáveis solidários as pessoas físicas e jurídicas que participaram do “Contrato” na condição de Partes, a Interveniente Anuente controladora da Adquirente, os cônjuges que concederam outorga uxória no negócio.

30. A responsabilidade das pessoas jurídicas foi relacionada ao interesse jurídico comum (art. 124, inciso I CTN c/c art. 73 da Lei nº 4.502/64) por serem partes ou participarem do “Contrato”, que a Fiscalização considera instrumento da simulação, fl. 3404:

(...) pelo fato de figurarem como partes do e/ou firmarem o instrumento da simulação (da fraude tributária), o “Contrato de Compra e Venda de Ações da Morena Rosa Indústria e Comércio de Confeções S/A”. Ambos os grupos econômicos envolvidos (todas as partes do negócio), negociaram (por meio do “Contrato”), concordaram e estabeleceram como condição a ocorrência de todas as etapas da transferência de titularidade e de pagamento de modo a excluírem formalmente a GMR PARTICIPAÇÕES S/A do polo vendedor da compra-e-venda da participação societária e, em seu lugar, incluírem indevidamente os acionistas pessoas físicas. Dessa maneira agiram solidariamente no processo decisório base da simulação.

31. No caso da parte adquirente, acrescenta que a vantagem econômica adviria da redução do custo da participação societária em razão da supressão tributária indevidamente obtida, fl. 3404:

(...) Caso a fraude tributária tivesse passado despercebida, a redução do custo total da participação societária com a supressão tributária indevidamente obtida (...)

32. A MORENA ROSA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CONFECÇÕES S/A (“Companhia”) titular do Patrimônio Designado no negócio, foi responsabilizada também com fundamento no art. 132 c/c art. 129, ambos do CTN; ou seja, por sucessão da também responsável solidária LAGNES PARTICIPAÇÕES LTDA – a MORENA ROSA incorporou a LAGNES em 2013

33. Quanto às pessoas físicas, com fundamento legal nos arts. 124 e 135, III do CTN, c/c art. 73 da Lei nº 4.502/64 e art. 187 da Lei nº 10.406/02:

234. As pessoas físicas foram responsabilizadas, (...) pelo interesse comum manifestado ao figurarem como partes do “Contrato” e compactuarem com todos os procedimentos

que visavam descaracterizar o aspecto subjetivo do polo vendedor daquele instrumento e, por consequência, dissimular a condição de contribuinte da GMR PARTICIPAÇÕES S/A. Foram também responsabilizados pelos atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei ao firmarem (ou autorizarem a firmar), representando as pessoas jurídicas pelas quais eram responsáveis, instrumentos que prescreviam uma sequência estruturada de operações que visavam a simulação e eram marcadas pelo “abuso de forma”.

34. O poder de administração para fins de aplicação do art. 135, III do CTN foi assim aferido:

236. A qualidade de responsáveis pelas pessoas jurídicas signatárias do “Contrato” foi confirmada nos atos societários referenciados no Quadro anterior. Apenas os representantes das “Holdings Vendedores”, que por não terem sido diligenciadas, têm sua responsabilidade comprovada mediante informações do Sistema Radar – Dossiê CNPJ,(...)

35. Especificamente no caso de VALDIVA BARELLA JORGE e LEILA REGINA MANHANI BARELLA a responsabilidade tributária lhes foi atribuída, não por serem signatárias do “Contrato”, mas em razão da outorga uxória, Relatório Fiscal, item 235, fl. 3406:

As Sr.ª Valdiva Barella Jorge e a Sr.ª Leila Regina Manhani Barella não assinaram o “Termo de Fechamento”, mas autorizaram seus cônjuges a assinarem por meio da Outorga Conjugal (fl. 2.592).

36. Conclui-se assim, a resenha do Relatório Fiscal produzido às fls. 3299 a 3409.

DA IMPUGNAÇÃO DO CONTRIBUINTE

37. A GMR PARTICIPAÇÕES S/A, CNPJ 13.413.225/0001-11, Contribuinte, cientificada do Auto de Infração em 06/06/2017, apresentou Impugnação em 05/07/2017, fls. 3523 a 3615, alegando, em síntese:

37.1. Primeiramente, nulidade dos Autos de Infração:

37.1.1. por erro na identificação do Sujeito Passivo:

(...) na medida em que (i) sendo desconsiderada toda a Reestruturação Societária sob o argumento de simulação, os titulares do Patrimônio Designado vendido seriam as próprias 8 empresas operacionais, mas jamais a Impugnante; ou (ii) se fosse admitida pela Fiscalização a transferência do Patrimônio Designado para a Morena Rosa, a sua acionista seria, nesse momento, a GMR Imóveis, na qualidade de incorporadora das 8 empresas operacionais (isto é, quem poderia vender, no entender das Autoridades Fiscais).

Admitida a requalificação total ou parcial da operação, as exigências fiscais de IRPJ e CSLL deveriam ter sido lançadas somente contra a GMR Imóveis, seja na qualidade de (i) sucessora universal (artigo 132 do CTN) por incorporação das 8 empresas operacionais; ou (ii) contribuinte (artigo 121, I, do CTN) na alienação da Morena Rosa. (fl. 3610)

37.1.2. erro no aspecto temporal do Fato Gerador:

(...) tendo em vista que (i) o valor integral do preço de R\$ 240.000.000,00 (duzentos e quarenta milhões de reais) foi considerado, para fins do ganho de capital, na data do Fechamento, em 02.05.2012; e (ii) os rendimentos sobre o depósito de R\$ 60.000.000,00 (sessenta milhões de reais) em conta garantia foram submetidos à tributação a partir de 02.05.2012. (fl. 3611)

37.2. No mérito:

37.2.1. a alienação das ações da MORENA ROSA pelos Vendedores é legítima, foi feita de forma a atender interesses econômicos presentes no negócio, está descrita de forma transparente no Contrato Preliminar, sem qualquer divergência entre a realidade contratual e a realidade pretendida pelas partes, inexistindo, portanto, simulação, fraude à lei, ou Planejamento Tributário Abusivo; assim como encontra respaldo jurisprudencial;

37.2.2. em nenhum momento os recursos da venda dos 60% da Morena Rosa retornaram para a Impugnante, o que seria pressuposto para que a Impugnante tivesse qualquer capacidade contributiva para auferir um ganho de capital e ter que pagar tributos sobre esse ganho;

37.2.3. os Vendedores participaram ativamente do processo de venda e foram os únicos beneficiados dos recursos, além de terem prestado garantias e assumido riscos de não recebimento de parte do preço de venda, que estava condicionado à inexistência de determinadas contingências relacionadas ao negócio vendido;

37.2.4. é indevida a exigência sobre os valores depositados em conta garantia de titularidade do comprador, cujo pagamento aos alienantes esteve condicionado a evento futuro e incerto, sujeito a condição suspensiva a ser verificada em 31.12.2014 e 31.12.2016, não havendo relação entre as datas de aquisição da disponibilidade econômica e jurídica da renda e as datas que constam no lançamento.

37.3. Sobre a Multa Qualificada, defende a inaplicabilidade tendo em vista a ausência das hipóteses legais de incidência, considerada a legitimidade, legalidade, evidência, motivação negocial e transparência da operação, bem como, nas hipóteses “(i) em que o contribuinte age de acordo com suas convicções e declara o procedimento adotado, permitindo que o fisco tenha acesso à informação; (ii) de procedimentos sobre o qual haja divergência doutrinária e jurisprudencial, já que, nesses casos, não é possível afirmar que o contribuinte agiu de má-fé.”

37.4. Por fim, se vencidos os argumentos anteriores, e mantido o lançamento, requer:

37.4.1. que seja considerado o imposto de renda recolhido pelos Vendedores e o imposto retido na fonte sobre os rendimentos dos depósitos em Conta Garantia, e

37.4.2. que sejam afastados, por ilegalidade, os juros de mora sobre a multa de ofício.

Do Ganho de Capital

38. Suas alegações estão amparadas nos seguintes argumentos:

38.1. Equívoco na eleição do Sujeito Passivo Contribuinte como causa de nulidade do lançamento (fl. 3529).

A Impugnante argumenta que se entendido o objeto alienado como sendo o Patrimônio Designado, ou seja, Ativos e Passivos determinados do acervo das já citadas 8 (oito) empresas do GRUPO MORENA ROSA, o Sujeito Passivo do Ganho de Capital auferido seriam estas mesmas empresas, titulares que eram dos bens negociados, ou quem as tenha sucedido: (fls. 3529/3530, grifos no original)

Conforme sustentam as próprias Autoridades Fiscais no Relatório Fiscal, o objeto da alienação, na data do Contrato, em 06.03.2012, seria o Patrimônio Designado (com respectivos contratos), até então detidos pelas 8 sociedades operacionais. (...)

Nesse sentido, sendo o objeto da alienação, na data do Contrato, em 06.03.2012, o Patrimônio Designado – como consta do Relatório Fiscal – e admitindo-se a total descon sideração da Reestruturação Societária sob a alegação de simulação, os titulares do Patrimônio Designado alienado na data da transação seriam as 8 empresas operacionais, mas nunca a Impugnante.

As Autoridades Fiscais descon sideraram a Reestruturação Societária e a alienação direta de ações da Morena Rosa pelos Vendedores, mas atribuíram à Impugnante as exigências fiscais de IRPJ e CSLL supostamente devidas sobre ganho de capital na venda de ativos e passivos que nunca lhe pertenceram.

(...)

Caso fosse descon siderada a Reestruturação Societária, a operação, por coerência, seria a alienação do Patrimônio Designado (determinados ativos, contratos e passivos), o qual era detido pelas 8 empresas operacionais na celebração do Contrato e não pela Impugnante, empresa holding pura.

Considera equivocada a premissa de que, na data de celebração do Contrato, 06.03.2012, os direitos relativos à Morena Rosa objeto de alienação (ativo e passivos de oito empresas operacionais pertencentes ao Grupo Morena Rosa) seriam de titularidade da Impugnante. Prevalecendo essa linha de raciocínio da Fiscalização – que considera Sujeito Passivo o titular do objeto alienado na data do Contrato de Pré-Venda (06/03/2012) – a Impugnante não pode ser o Contribuinte do Ganho de Capital apurado sobre o patrimônio alienado, que na data do Contrato de Pré-Venda pertenciam às empresas:

(...)

Entende que a Autoridade Fiscal reconhece a capitalização da MORENA ROSA e a incorporação das 8 (oito) empresas pela GMR IMÓVEIS; o que conduz à hipótese de sucessão prevista no art. 132 CTN: (fls. 3530 a 3532, grifos no original)

De qualquer modo, importante ressaltar que, ainda que fosse admitida a possibilidade de as Autoridades Fiscais selecionarem os passos da Reestruturação Societária não considerados simulados, a conclusão quanto à ilegitimidade passiva da Impugnante seria a mesma.

O primeiro passo da Reestruturação Societária foi a transferência, por meio de aporte de capital da Morena Rosa, dos ativos e passivos relacionados ao negócio de vestuário e calçados pelas 8 empresas operacionais. (...)

Como segundo passo da Reestruturação Societária, essas 8 empresas operacionais foram incorporadas pela empresa GMR Imóveis Ltda. (“GMR Imóveis”), que as sucedeu, de forma universal, em todos os direitos e obrigações, inclusive no que diz respeito à titularidade das ações da Morena Rosa.

Em excertos do Relatório Fiscal, as Autoridades Fiscais parecem reconhecer a validade pelo menos da Primeira Etapa (aporte de ativos e passivos na Morena Rosa pelas 8 empresas operacionais) e da Segunda Etapa (Incorporação das 8 empresas operacionais na GMR Imóveis) da Reestruturação Societária:

(...)

223. Da mesma forma, a transferência da participação societária na ‘Companhia’ poderia ter sido feita após a segunda etapa da reorganização societária se, após incorporar as ‘Sociedades Subsidiárias’, a GMR IMÓVEIS LTDA tivesse realizado a sua cisão e vertido a parcela cindida do seu patrimônio, referente às ações da MORENA ROSA INDÚSTRIAS E COMÉRCIO DE CONFECÇÕES S/A, à GMR PARTICIPAÇÕES S/A.”

Nos seguintes excertos do Relatório Fiscal, as Autoridades Fiscais reconhecem expressamente que, após a incorporação das 8 empresas operacionais, a GMR Imóveis passou a deter a Morena Rosa e, conseqüentemente, o Patrimônio Designado:

(...)

“122. Por esta operação, ao incorporar todas as acionistas controladoras da “Companhia”, a GMR IMÓVEIS LTDA passou a possuir a totalidade das suas ações, tornou-se controladora integral da MORENA ROSA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CONFECÇÕES S/A e de seu valor patrimonial (R\$ 55.946.170,08). Além disso, incorporou o patrimônio residual dessas empresas, que restou após a operação anterior de conferência de bens e direitos à “Companhia”, ou seja, além do valor patrimonial da “Companhia” incorporou um patrimônio residual de R\$ 32.290.638,96 (R\$ 88.236.804,00 – R\$ 55.946.170,08).”

Sobre esse aspecto, a Impugnante conclui que houve claro equívoco das Autoridades Fiscais na identificação do sujeito passivo (contribuinte) da obrigação tributária, que macula de nulidade material os Autos de Infração.

Traz então jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) reconhecendo a nulidade material do lançamento fiscal por equívoco na identificação do sujeito passivo da obrigação tributária, representada nos Acórdãos: Acórdão nº 9303004.690 – 3ª Turma/CSRF – 21.03.2017, Acórdão nº 9101002.536 – 1ª Turma/CSRF – 19.01.2017, Acórdão nº 9202002.987 – 2ª Turma/CSRF – 07.11.2013, Acórdão nº 2202003.296 – 2ª Câmara / 2ª Turma / 2ª Seção – 10.03.2016, Acórdão nº 3802-00.932 – 2ª Turma Especial / 3ª Seção – 24.04.2012, Acórdão nº 1101000.681 – 1ª Câmara / 1ª Turma / 1ª Seção – 15.03.2012.

38.2. Equívoco no aspecto temporal do Fato Gerador (fl. 3534).

A Impugnante argumenta que o lançamento considerou o Ganho de Capital auferido na data do Fechamento do Negócio, 02/05/2012, sobre o valor integral do preço, R\$ 240.000.000,00, bem como tributou os rendimentos financeiros depositados em conta garantia (ESCROW) a partir de 02/05/2012, deixando de considerar que foi acordado a retenção de parte (R\$ 60.000.000,00) do pagamento do preço para fins de garantia de eventuais indenizações devidas

pelos Alienantes, inexistindo naquela data, portanto, sobre o valor retido os requisitos de certeza e liquidez necessários para fazer incidir a tributação:

Tal como pactuado no Contrato, o valor de R\$ 60.000.000,00 (sessenta milhões de reais) seria liberado aos Acionistas, nas datas de 31.12.2014 e 31.12.2016, apenas na inexistência de indenizações e contingências da Morena Rosa que representassem ou pudessem representar indenizações do comprador. Caso contrário, haveria desconto parcial ou total sobre o valor de R\$ 60.000.000,00 (sessenta milhões de reais).

Sobre esse aspecto, a Impugnante se fundamenta na Solução de Consulta DISIT/SRRF04 nº 58/2013 e Solução de Consulta DISIT/SRRF05 nº 25/2012, bem como em jurisprudência do CARF, Acórdão nº 1402-001.868 – 4ª Câmara/2ª Turma/1ª Seção – 25.11.2014.

Sendo assim, dadas as condições suspensivas para o levantamento do preço depositado na conta garantia (escrow), de titularidade do comprador, requer a nulidade material dos Autos de Infração.

38.3. Inexistência de Planejamento Tributário Abusivo, nos seguintes termos:

38.3.1. Propósito negocial: os atos societários realizados tiveram por objetivo isolar a parcela negociada do Patrimônio Designado de forma a proteger os interesses do comprador de riscos com sucessão de passivos desconhecidos:

Essas 8 empresas operacionais foram, na sequência, incorporadas pela empresa GMR Imóveis, que as sucedeu, de forma universal, em todos os direitos e obrigações. Com a incorporação, o patrimônio imobiliário e as atividades da GMR Imóveis, juntamente com os ativos não relacionados ao negócio a ser transferido, recebidos das 8 empresas operacionais, poderiam fazer frente a eventuais passivos conhecidos ou desconhecidos que não seriam assumidos pelo comprador. (fl. 3540).

(...)

Aliás, caso não fosse necessária a transferência do Patrimônio Designado para Morena Rosa – combinado com a assunção de passivos não desejados ou conhecidos pela GMR Imóveis, por meio de sucessão universal – os Vendedores poderiam também ter simplesmente alienado as ações da Impugnante. (fl. 3541).

38.3.2. Ausência de simulação e fraude: os Vendedores sempre tiveram a intenção de venda direta das ações da Morena Rosa e detinham plena capacidade para tanto, seja na condição de controladores diretos ou indiretos; tendo sido os únicos beneficiários dos recursos recebidos, e tendo assumido responsabilidade contratual pelas declarações e prestado garantias. (fl. 3555). A intenção dos Vendedores está clara e expressamente demonstrada no Contrato Preliminar, contrariamente ao que afirmam as Autoridades Fiscais no Parágrafo 206 do Relatório Fiscal: “a divergência entre a ‘realidade consabida’ entre as partes e a ‘realidade divulgada’ (registrada em atos societários divulgados publicamente).” (fl. 3558). Inconsistente a argumentação das Autoridades Fiscais de que o Contrato é instrumento da simulação que afirmam existir e ao mesmo tempo prova direta da intenção que nele se encontra expressa. A Impugnante: (fl. 3561):

(...) fato é que a intenção de alienação dessas ações pelos Vendedores e a Reestruturação Societária sempre foram tratadas às claras, tendo sido informadas no Contrato e no Termo de Fechamento, sem qualquer divergência entre a realidade contratual e a realidade pretendida pelas partes.

Não houve, por parte da Impugnante e dos Vendedores, qualquer tentativa de ocultação de fato ou informação no Contrato e no Termo de Fechamento. Como dito, o Contrato e o Termo de fechamento fazem expressa menção à Reestruturação Societária e à alienação das ações da Morena Rosa pelos Vendedores, tal como efetivamente pretendido pelas partes desde o início das tratativas para a operação e tal como, ao fim, efetivamente praticado.

(...)

Com efeito, nas passagens abaixo transcritas do Relatório Fiscal, as Autoridades Fiscais reconhecem que o Contrato presta informações sobre (i) a titularidade dos direitos objeto de alienação; (ii) os meios pelos quais se daria a transferência dos direitos; e (iii) as condições para a transferência. É com base em tais informações que as Autoridades Fiscais chegam, inclusive, a afirmar que teria havido confissão, com natureza de prova direta, sobre a intenção das partes com a operação. Veja-se:

“83. Uma das partes mais importantes do “Contrato de Compra e Venda de Ações da Morena Rosa Indústria e Comércio de Confecções S/A”, é a chamada de ‘PREMISSAS’ (fls. 911 a 913). Nessa parte são prestadas informações sobre a titularidade dos direitos transferidos (comprados-e-vendidos), assim como sobre os meios concebidos para a sua transferência com a efetiva “transmutação” do polo vendedor do contrato referido.

84. Nas “PREMISSAS” as partes informam a atual (efetiva) propriedade dos direitos comprados-e-vendidos, que, na data da celebração do “Contrato”, em 06/03/2012, encontravam-se sob a titularidade da “GMR PARTICIPAÇÕES S/A”, e estabelecem as condições para a transferência da titularidade dos direitos aos sócios Vendedores antes da transferência definitiva, em 02/05/2012, de 60% da participação societária do Grupo Morena Rosa para o Grupo Acqua.”

(...)

204. Nessas passagens há, na prática, uma confissão (prova direta) de que, apesar de os direitos, que foram vendidos conforme estabelecido no ‘Contrato’, serem de titularidade da GMR PARTICIPAÇÕES S/A (‘Atual Sociedade’), deveriam ser transferidos e pagos como se fossem de titularidade dos Vendedores pessoas físicas (‘Marco’, ‘Valdete’, Enivaldo’ e ‘Osmar’).”

(...) foi alegada simulação de atos feitos às claras, declarados em contratos, sem qualquer neutralização dos seus efeitos jurídicos por atos posteriores e sem qualquer benefício dos recursos decorrentes da venda da Morena Rosa pela Impugnante.

38.3.3. Estrutura organizacional compatível com a opção pela venda efetuada diretamente pelos controladores pessoas físicas.

38.4. Além desses argumentos, também alega que as Autoridades Fiscais ignoraram o histórico completo das reestruturações societárias, na medida em que desprezaram o fato de que a Impugnante se tornou titular da participação societária

alienada mediante aportes de capital realizados ao longo de 2011, ano imediatamente anterior ao Contrato.

38.5. Nessa linha, destaca que esses aportes de capital na Impugnante foram feitos pelos Vendedores, pessoas físicas, controladores diretos, por mais de 18 anos, do patrimônio que veio a ser alienado (fl. 3542/3543, grifos no original):

Portanto, se as Autoridades Fiscais de fato pretendiam identificar de quem era a real intenção de venda de 60% da Morena Rosa e quem de fato e de direito poderia ser parte no Contrato, poderiam ter investigado mais a fundo o histórico da participação societária na Impugnante e quem assumiu os riscos e auferiu os benefícios da transação.

Os Vendedores detiveram diretamente participação societária nas empresas operacionais (detentoras do Patrimônio Designado) por considerável período de tempo – na Morena Rosa – Indústria de Confeções Ltda., por exemplo, principal detentora dos ativos objeto do negócio, por mais de 18 anos. À Impugnante, considerada a “real vendedora” pelas Autoridades Fiscais, foram transferidas as 8 sociedades operacionais, por questões de organização sucessória, em aporte de capital e por meio de alienação, apenas ao longo do ano de 2011 e no ano de 2012 (Doc. 03), tendo o último aporte feito pelos Vendedores ocorrido no dia 30.05.2011 (Doc. 04).

(...)

Vale enfatizar mais uma vez: os Vendedores detiveram as empresas operacionais diretamente por muitos anos e indiretamente, por meio da Impugnante, por alguns meses!

38.6. Alega “que, em 21/10/2011, menos de 5 meses após a última transferência de participação societária para a Impugnante pelos Vendedores, os assessores jurídicos, contábeis e financeiros já estavam contratados a análise do processo de venda. Mais do que isso, é possível observar participação ativa dos Vendedores no processo de venda desde o início das negociações.” (fl. 3543)

38.7. Para demonstrar o alegado, ou seja, que o Grupo Morena Rosa, através de seus sócios, pessoas físicas, iniciou as negociações com o Grupo Tarpon/Acqua ainda em 2011, apresentou a mensagem de e-mail recebida por Marco Franzato em 21/10/2011, de Bruno Gebara Stephano, representante da Tarpon Investimentos S.A. E complementa: (fls. 3543/3544)

Se a intenção das Autoridades Fiscais fosse buscar quem “na realidade” tinha a intenção de venda do Patrimônio Designado, deveriam ter se atentando para o fato de que os Vendedores sempre detiveram a participação societária diretamente e participaram ativamente das negociações com os compradores desde o início do processo, sendo que a permanência sob a titularidade da Impugnante deu-se, apenas, por um curtíssimo espaço de tempo.

(...)

Por fim, as Autoridades Fiscais tentam ainda sustentar sua alegação de ato simulado com base no curto espaço de tempo existente entre as etapas da Reestruturação Societária, mas sem mencionar, indevidamente, o também curto espaço de tempo que a Impugnante deteve o Patrimônio Designado em

comparação com os inúmeros anos em que este foi detido diretamente pelos Vendedores.

38.8. Ainda a respeito de outros possíveis alienantes da MORENA ROSA, afirma que em 06/03/2012, os titulares do 'Patrimônio Designado' em negociação eram as próprias empresas operacionais (8 subsidiárias), as quais poderiam vender, alienar, parcela de seu negócio, fl. 3542. Outrossim, com a incorporação das 8 (oito) subsidiárias pela GMR IMÓVEIS, esta poderia vender, alienar, parcela da participação societária na MORENA ROSA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CONFECÇÕES S/A vertida na incorporação:

(...) (i) sendo desconsiderada toda a Reestruturação Societária sob o argumento de simulação, os titulares do Patrimônio Designado vendido seriam as próprias 8 empresas operacionais, mas jamais a Impugnante;

(...) (ii) se fosse admitida pela Fiscalização a transferência do Patrimônio Designado para a Morena Rosa, a sua acionista seria, nesse momento, a GMR Imóveis, na qualidade de incorporadora das 8 empresas operacionais (isto é, quem poderia vender, no entender das Autoridades Fiscais).

38.9. Nessa linha, seja o negócio tomado como uma operação de compra e venda de patrimônio, seja tomado como compra e venda de participação societária, considera equivocada a seguinte conclusão da Fiscalização:

Portanto, em 06/03/2012, qualquer decisão de alienação de parte do negócio (Negócio Designado) do Grupo Morena Rosa, obrigatoriamente, teria que ser tomada pela GMR PARTICIPAÇÕES S/A. De outro modo, na data referida, somente a GMR PARTICIPAÇÕES S/A poderia vender, alienar (como de fato alienou) parcela de seu negócio, isto é, 60% do Negócio Designado, representado por 60% das ações da MORENA ROSA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CONFECÇÕES S/A após a incorporação do Patrimônio Designado. (fl. 3383).

38.10. Por outro lado, destaca, que nos termos do Pré-Contrato ou Contrato Preliminar, as condições suspensivas para o Fechamento do negócio de alienação para o Grupo Tarpon/Acqua não se resumiam à transferência das ações para o controle direto dos Vendedores, pessoas físicas. Desta forma, ainda que efetivada tal transferência, o negócio poderia não se realizar em razão do não atendimento a outras condições, e no entanto, os Vendedores poderiam empreender novo negócio com outro comprador: (fl. 3545)

Por fim, as Autoridades Fiscais tentam ainda sustentar sua alegação de ato simulado com base no curto espaço de tempo existente entre as etapas da Reestruturação Societária, mas sem mencionar, indevidamente, o também curto espaço de tempo que a Impugnante deteve o Patrimônio Designado em comparação com os inúmeros anos em que este foi detido diretamente pelos Vendedores.

Não sendo o negócio concluído por qualquer razão, poderiam os Vendedores alienar posteriormente as ações da Morena Rosa para outro comprador, ou teriam que "devolver" para Impugnante vender, como pressupõem as Autoridades Fiscais? A resposta parece evidente.

38.11. Quanto à destinação dos recursos advindos da alienação, ou seja, quanto a quem foram os beneficiários do produto da venda, a Impugnante ressalta:

De igual modo, em nenhum momento os recursos recebidos pelos Vendedores com venda dos 60% da Morena Rosa retornaram para a Impugnante, o que seria pressuposto para que a Impugnante tivesse qualquer capacidade contributiva para auferir um ganho de capital e ter que pagar tributos sobre esse ganho. Os Vendedores foram os únicos beneficiados com o preço de venda, além de terem prestado garantias e assumido riscos de não recebimento de parte do preço de venda, que estava condicionado à inexistência de determinadas contingências relacionadas ao negócio vendido.

39. A decadência, matéria preliminar, é tratada de forma tangencial na Impugnação do mérito, circunscrita ao debate acerca da data em que se considera ocorrido o Fato Gerador, se na data do Contrato Preliminar ou na data do Fechamento do negócio: (fl. 3551/3552)

(...) o fato de as Autoridades Fiscais terem considerado como data do fato gerador de IRPJ e CSLL a data do Fechamento (02.05.2012) e não a data do Contrato (06.03.2012, quando teria ocorrido a decadência), evidencia o reconhecimento por parte do fisco de que o Contrato não teria conferido eficácia total à operação, mas apenas o Termo de Fechamento, em contradição, portanto, à toda argumentação construída no Relatório Fiscal.

Deve-se dizer, aliás, que se consideradas válidas as alegações das Autoridades Fiscais de que a venda da Morena Rosa teria ocorrido em 06.03.2012, data da assinatura do Contrato, e não em 02.05.2012, data do Fechamento, com desconsideração total da operação de alienação de ações pelos Vendedores, não seria coerente admitir como data do fato gerador de IRPJ e CSLL a data do Fechamento, 02.05.2012. O fato gerador teria ocorrido em 06.03.2012.

Nesse caso, partindo da premissa de que a Reestruturação Societária e a alienação de ações pelos Vendedores não envolveram dolo, fraude ou simulação, como será detalhadamente demonstrado, seria necessário que os Ilustres Julgadores reconhecessem, de ofício, a decadência das exigências fiscais de IRPJ e CSLL, as quais foram lançadas apenas em 06.06.2017.

40. Sobre a contradição a que se refere, faz destaque no parágrafo 169 do Relatório Fiscal, o qual traz transcrito:

“169. Enfatizamos: no momento da celebração do contrato (em 06/03/2012), nenhuma outra parte signatária do “Contrato” era, individual ou conjuntamente, juridicamente capaz de contratar a alienação do Patrimônio e do Negócio Designados do Grupo Morena Rosa na forma como prevista no “Contrato”, senão a GMR PARTICIPAÇÕES S/A.”

41. Não obstante aventar a possibilidade de o Julgador reconhecer de ofício a decadência, a Impugnante não se insurge quanto a data em que considera ocorrido o Fato Gerador, ao invés: “Nesses termos, pela leitura do Contrato é possível verificar que, em 06.03.2012, as partes assumiram a obrigação de realizar a compra e venda das ações da Morena Rosa no Fechamento, em 02.05.2012, não tendo pactuado, no entanto, naquele primeiro momento, a efetiva compra e venda das mesmas ações.”. Complementa: “Em outras palavras, a alienação das ações da Morena Rosa, pelos Vendedores, ocorreria – como de fato ocorreu – apenas no Fechamento.”

42. Perpassando por conceitos do Direito Civil relativos à Teoria dos Contratos, dos negócios condicionais, da alienação de bem alheio, faz as seguintes considerações:

o Direito Civil permite expressamente a celebração de contratos preliminares (arts. 462 e 463 do Código Civil), define o conceito de condição e delimita a condição suspensiva (arts. 121 e 125 do Código Civil), bem como o pacto de alienação de bem alheio (art. 1.267 e 1.268 do Código Civil).

43. A doutrina citada vem de Pontes de Miranda (...O pré-contrato de compra-e-venda não tem a eficácia característica da compra-e-venda, como a obrigação de entregar o bem e a de pagar o preço do objeto comprado).e Orlando Gomes (...o contrato preliminar não se confunde com o contrato...), fls. 3547 e 3548.

44. A jurisprudência colacionada:

Acórdão 1402-001.477, de 09.10.2013, 2ª Turma/4ª Câmara/1ª Seção/CARF (Processo 19515.004548/2010-37) e Acórdão 1301-001.302, de 09.10.2013, 1ª Turma/3ª Câmara/1ª Seção/CARF (Processo 19515.004546/2010-48): tratam da possibilidade de redução do capital social prevista em contrato preliminar contendo cláusulas suspensivas, com subsequente alienação das ações pelos sócios, tributando o ganho de capital na pessoa física, na data do fechamento do negócio. A decisão tornou-se definitiva em 12/09/2014, Embargos e Recurso Especial da Procuradoria da Fazenda Nacional – PFN não admitidos. Alguns trechos destacados do Acórdão 1402-001.477: (fls. 3552 a 3554)

Os contratos preliminares, para concretizarem negócios no futuro, estão presentes nas mais diversas situações e podem dizer respeito à promessa de venda de um apartamento que ainda não foi construído, de um bem que ainda não foi fabricado, de produção agrícola futura, adquirida antecipadamente pelo exportador que por sua vez negocia no mercado externo para entrega futura e assim sucessivamente.

(...)

O fato da empresa Suzano Petroquímica S/A assinar, no contrato preliminar, como interveniente anuente, não quer dizer que foi esta quem vendeu ditas ações e nem que o negócio se efetivou em 3/8/2007. No que diz respeito à POLPAR S/A a situação torna-se mais evidente, pois esta sequer figura no contrato preliminar firmado em 3/8/2007 (fls. 313/320). No mais, tenha-se presente que quem efetivamente transferiu as ações à PETROBRÁS, recebendo valor correspondente, mediante crédito em conta, foram David Feffer; Daniel Feffer; Betty Vaidergorn Feffer; Jorge Feffer; Ruben Feffer e Fanny Feffer.

(...)

“Na condição de acionistas controladores as pessoas aqui nominadas tinham atribuições para decidir se fariam a venda direta, por meio da empresa POLPAR, tributando no percentual de 34%, ou restituíam o investimento aos acionistas, nos termos do artigo 22 da Lei nº 9.249, de 1995, para que estes vendessem à PETROBRÁS. A opção se deu pela restituição do investimento aos acionistas, pelo valor contábil, que utilizaram ditas ações para integralizar capital social de outra empresa, vindo a transferi-las à PETROBRÁS, recebendo o valor correspondente e tributando-o à alíquota de 15%, prevista para o ganho de capital auferido pelas pessoas físicas.

Não há ilicitude no procedimento realizado pelos acionistas. Pretender exigir imposto de renda e contribuição social sobre o lucro líquido da empresa POLPAR S/A, quando esta sequer recebeu qualquer importância relacionada à venda que os acionistas fizeram à PETROBRÁS, é procedimento que não

encontra base jurídica para tal, indo contra à própria orientação contida nas perguntas e respostas existentes no sítio da Receita Federal como forma de orientar os contribuintes.

Acórdão 1402-002.150, de 05.04.2016, 2ª Turma/4ª Câmara/1ª Seção/CARF (Processo 16561.720130/2014-51). Recurso de Ofício improvido, a decisão tornou-se definitiva em 20/05/2016, por decurso de prazo para interposição de Recurso Especial pelo Procurador. A Impugnante sintetiza (fl. 3556):

Em síntese, a 2ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF considerou relevantes os seguintes elementos: (i) os acionistas pessoas físicas eram controladores indiretos da empresa objeto da alienação; (ii) os instrumentos contratuais de alienação da empresa foram celebrados pelos acionistas pessoas físicas; (iii) a empresa holding com participação na empresa alienada não possuía outros sócios e outros investimentos; e (iv) os acionistas pessoas físicas possuíam a real intenção de alienar as ações da empresa sobre a qual detinham controle indireto.

(...)

Vale ressaltar que, assim como em um dos passos existentes na Reestruturação Societária, a operação analisada pelo Acórdão nº 1402-002.150 não envolveu a entrega das ações da empresa alienada aos acionistas por meio de redução de capital da empresa holding. Naquele caso, a empresa holding foi previamente incorporada pela empresa alienada, em razão do prazo estipulado para a operação e pela necessidade de segregação de ativos que não eram de interesse do comprador. Situação muito similar à aplicável ao caso da Impugnante.

Alguns trechos destacados do Acórdão: (fls. 3556/3557)

Ocorre porém que a Pom Pom Produtos Higiênicos Ltda. era controlada direta da Nunter do Brasil Ltda e indiretamente pelas pessoas físicas Cláudio Alionis, Claudemir Mairena Ramirez e Edson Mairena Aviles, controladores desta última.

(...)

Se estes senhores resolveram se desfazer das quotas da Pom Pom Produtos Higiênicos Ltda., algo que está documentado e que reflete a real intenção dos mesmos, bastava que as referidas quotas passassem a ser possuídas diretamente por eles, porque o controle da Pom Pom Produtos Higiênicos Ltda, eles já o detinham, indiretamente.

Veja que tanto a sociedade investida como a sociedade investidora, na sua essência como destaca a Interessada, apresentam os mesmos Controladores, não havendo outros acionistas/quotistas e/ou acionistas minoritários que não fossem aquelas pessoas físicas já mencionadas.

(...)

Os sócios pessoas físicas queriam, sim, alienar as suas quotas que possuíam da Pom Pom e as tratativas para que isto acontecesse foram negociadas antes da alienação, o que é reconhecido pela própria autoridade autuante.

Acórdão 1402-001.472, de 09.10.2013, 2ª Turma/4ª Câmara/1ª Seção/CARF (Processo 12448-725.714/2012-04). Recurso Voluntário provido, a decisão tornou-se definitiva em 21/02/2014, por decurso de prazo para interposição de Recurso Especial pelo Procurador. A Impugnante sintetiza (fl. 3572):

(...) os principais argumentos do contribuinte contra os autos de infração, muitos deles aplicáveis à Impugnante, foram: “(i) o contrato possui natureza de negócio condicional (...); (ii) a simples assinatura do contrato em 31/01/2008 não tornou definitiva a cessão de quotas, que somente veio a se tornar definitiva meses depois, na data do fechamento, após terem sido implementadas as condições (suspensivas) estipuladas pelas partes. (...); (iii) o artigo 121, 122 e 125 do Código Civil dispõe que os direitos oriundos de contratos sujeitos ao implemento de condição suspensiva não podem ser reputados como transferidos/adquiridos enquanto não se verificar tal condição. (...) (iv) em 31/01/2008 havia apenas a mera expectativa de ganho. (...); (v) ainda que a operação pudesse ser considerada realizada em 31/01/2008, teria que ser aceita como válida, pois o art. 1.268, § 2º do CC, a doutrina e a jurisprudência admitem a possibilidade da venda de coisa alheia, condicionando a sua efetividade à aquisição, pelo alienante, da titularidade do bem ou direito alienado; (...)”

Alguns trechos destacados do Acórdão: (fls. 3573/3574)

“Os atos praticados devem ser reais e não simulados. Lembrando que, como simulação, entendem-se todas as hipóteses em que existe uma divergência entre a vontade real, efetiva, e a vontade declarada por quem pratica o ato. c) o momento da utilização dos meios:

(...)

Não se cuida, com isso, de tributar o ato segundo o resultado econômico por ele perpetrado, nos moldes da teoria da interpretação econômica incompatível com o princípio da legalidade, eis que o contribuinte tem o direito de, dentre duas ou mais alternativas juridicamente viáveis para atingir determinado objetivo econômico ou de outra natureza, adotar aquela que seja menos onerosa do ponto de vista fiscal.

Entretanto, ao escolher uma alternativa, ainda que motivado pelo objetivo de redução da carga tributária, deve o contribuinte assumir todas as consequências e ônus dela decorrentes e deve haver coerência jurídica, no âmbito do direito privado, entre a forma adotada e sua implementação prática, mesmo que referida forma não esteja sendo adotada para o seu fim típico ou tradicional, caracterizando o negócio jurídico indireto, plenamente viável em nosso ordenamento.”

45. Amparado na jurisprudência mencionada, a Impugnante reafirma seu argumento:

O que se vê, portanto, é que está caracterizada a plena capacidade e a intenção dos Vendedores de realizar a venda direta das ações da Morena Rosa, como manifestação de liberdade contratual e de forma compatível com a estrutura de investimento do Grupo Morena Rosa, não havendo, dessa forma, como classificar a operação como sendo desprovida de propósito negocial. (fl. 3558)

Da Conta Garantia e dos Rendimentos de Aplicação Financeira

46. Concluída a síntese dos argumentos que impugnam a existência de um Planejamento Tributário Abusivo, vale revisar a Impugnação no que tange aos valores relacionados à Conta Garantia:

46.1. Primeiramente a Impugnante se insurge contra o lançamento dos tributos sobre o valor que, na data do Fato Gerador (02.05.2012), foi destinado à Conta Garantia (Escrow) de titularidade do Comprador, R\$ 60.000.000,00. Argumenta que

esse valor não possuía liquidez e certeza naquela data, somente vindo a integrar o patrimônio e tornar-se rendimento dos beneficiários após decorrido o prazo previsto no Contrato, e descontados os valores desembolsados da Conta Garantia pelos Compradores em eventuais contingências. A previsão do Contrato Preliminar foi para pagamentos em 31.12.2014 e 31.12.2016, tendo sido efetuados 31.12.2014, 10.04.2015, 13.11.2015 e 15.07.2015.

46.2. Adicionalmente, com fundamento nos arts. 43, 116 e 117 do CTN, c/c arts 121 e 125 do Código Civil, se insurge contra a exigência dos tributos sobre os rendimentos das aplicações financeiras desse Depósito Garantia, considerados pelos Auditores Fiscais receitas auferidas entre 31.05.2012 e 31.12.2015: “Em resumo, são tributáveis tanto a renda percebida (recebida) quanto a renda ganha (ainda não recebida). Em qualquer caso, contudo, não se tributa a mera expectativa de renda (ganho potencial), ocorrendo o fato gerador do IR quando novo direito é acrescido ao patrimônio do contribuinte (seja um direito real ou um direito de crédito), desde que não haja qualquer condição para a percepção da renda.” Traz a doutrina de Ricardo Mariz de Oliveira (“DE OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Fundamentos do Imposto de Renda. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2008, p. 47”). E, à fl. 3583:

Tal como se verifica, os artigos 116 e 117 do CTN esclarecem que os atos e negócios jurídicos realizados sob condição suspensiva somente passam a produzir efeitos a partir do implemento da respectiva condição, o que significa dizer que, no caso do IR, não há aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, i.e., ocorrência de fato gerador enquanto não sejam cumpridos os termos da condição suspensiva estabelecida pelas partes.

47. Ainda na esteira da defesa relativa à Conta Garantia, apresenta os seguintes fundamentos:

47.1. Soluções de Consulta:

47.1.1. Solução de Consulta SRRF04/Disit nº 58, de 27.08.2013, cujo entendimento é: “Diante do exposto, é forçoso concluir que somente haverá a incidência do Imposto de Renda sobre o ganho de capital, decorrente da alienação de bens e direitos, no tocante a rendimentos depositados em escrow account (conta-garantia), quando ocorrer a efetiva disponibilidade econômica ou jurídica destes para o alienante, após realizadas as condições a que estiver subordinado o negócio jurídico, nos termos da legislação suso colacionada.”

47.1.2. Solução de Consulta SRRF05/Disit nº 25, de 19.04.2012, segundo a qual: “A parcela do valor da operação de alienação de participação societária passível de determinação em razão do implemento de condição suspensiva integra o preço de venda da participação societária e deverá ser tributado como ganho de capital quando da sua determinação e correspondente auferimento.”

47.1.3. Solução de Consulta Cosit nº 3, de 22.01.2016, que ao analisar a possibilidade de amortização do ágio pelo adquirente, concluiu que: “(...) os valores depositados na conta caução, apesar de essa ter sido aberta em nome dos Vendedores, ainda não podem ser considerados como custo de aquisição, pois esses valores se destinam a cobrir as garantias impostas pelo Comprador, e só estarão à disposição dos Vendedores na forma e nos prazos estipulados em contrato. Ou, pelo ângulo do alienante, como discorre a Impugnação: “(...) os valores depositados em conta garantia, sob condições suspensivas, não podem ser considerados como pagamento de preço até o momento em que se tornarem plenamente disponíveis ao vendedor.”

47.2. Decisões do CARF:

47.2.1. Acórdão 2201002.657 – 2ª Câmara / 1ª Turma / 2ª Seção – 22.01.2015, em destaque: “Nesses termos, como acertadamente posto na decisão recorrida de ofício, não há disponibilidade econômica do montante total dos recursos. Ao contrário, há uma identificação clara no negócio contratado do recebimento de parcelas do preço em dinheiro e uma expectativa de direito a um crédito exigível, cuja efetivação sujeitava-se a condições suspensivas consistentes na materialização, ou não, de determinadas contingências. Por esse motivo, deve ser mantida a decisão de primeira instância que exonerou o imposto e a multa do ganho de capital referente aos depósitos em Conta Garantia e Conta Garantia de Preço, referente aos fatos de 25 de setembro de 2007.”

47.2.2. Acórdão 2202002.859 – 2ª Câmara / 2ª Turma / 2ª Seção – 05.11.2014 “GANHO DE CAPITAL. ESCROW ACCOUNT. TRIBUTAÇÃO. Somente haverá a incidência do Imposto de Renda sobre o ganho de capital, decorrente da alienação de bens e direitos, relativo a rendimentos depositados em escrow account (conta garantia), quando ocorrer a efetiva disponibilidade econômica ou jurídica destes para o alienante, após realizadas as condições a que estiver subordinado o negócio jurídico.

Da Dedução do Imposto de Renda Pago

48. No caso de ser mantida a exigência, a Impugnante rechaça o não aproveitamento do Imposto de Renda da Pessoa Física recolhido sobre o Ganho de Capital apurado pelos sócios e do Imposto de Renda Retido sobre os rendimentos de aplicação financeira na Conta Garantia:

Nesses termos, caso haja desconsideração da alienação das ações da Morena Rosa pelos Vendedores, com base no princípio constitucional da moralidade e vasta jurisprudência do CARF, a fim de evitar o enriquecimento ilícito da Administração Pública e desarrazoada obrigação de pleito de restituição dos valores de IRPF e IRRF pelos Vendedores, devem os referidos valores recolhidos a título de IRPF e IRRF ser abatidos do cálculo das exigências fiscais de IRPJ e CSLL.

49. Jurisprudência acostada, entre outras:

“ABATIMENTO DO IRPF. Concluindo-se que não há a relação obrigacional que se considerava existente com a pessoa física, de forma a exigir-se, para a mesma operação, a apuração de IRPJ e CSLL, a exigência tributária deve considerar os valores já espontaneamente recolhidos aos cofres públicos como IRPF. (Acórdão nº 9101002.483 – 1ª Turma / CSRF – 22.11.2016)

“VALORES PAGOS DE GANHO DE CAPITAL PESSOA FÍSICA. DEDUÇÃO NA APURAÇÃO DO GANHO DE CAPITAL PESSOA JURÍDICA. Valores pagos a título de imposto de renda pessoa física referente ao ganho de capital apurado pelos sócios da empresa devem ser considerados na apuração do ganho de capital do imposto de renda pessoa jurídica lançado de ofício. (Acórdão nº 1103001.016 – 1ª Câmara / 3ª Turma / 1ª Seção – 13.03.2014)

“RENDIMENTOS ORIGINARIAMENTE TRIBUTADOS NA PESSOA JURÍDICA. TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA. COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO DOS TRIBUTOS PAGOS PELA PESSOA JURÍDICA.

POSSIBILIDADE. A compensação dos tributos já pagos sobre os rendimentos lançados, ainda que pela pessoa jurídica, constitui consequência direta do próprio lançamento, e pode ser determinada de ofício pela autoridade julgadora, se não tiver sido implementada pela Fiscalização. (Acórdão nº 9202002.112 – 2ª Turma / CSRF – 09.05.2012)

Das Penalidades

50. Tendo em vista os argumentos apresentados para desconstruir o apontado Planejamento Tributário Abusivo, em resumo, a capacidade e intenção dos vendedores de realizar a venda direta das ações da Morena Rosa, a ausência de simulação, a transparência do Contrato e Termo de Fechamento do negócio, e citando jurisprudência a seu favor (Acórdão nº 9101-002.189, de 21.01.2016, da 1ª Turma da CSRF, Acórdão nº 1401-001.697, de 11.08.2016, da 1ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF, Acórdão nº 2202-003.605, em 18.01.2017, da 2ª Turma da 2ª Câmara da 2ª Seção do CARF, Acórdão nº 1301-002.238, de 22.03.2017, da 1ª Turma da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF), a Impugnante defende a inaplicabilidade da multa qualificada de 150%, por inexistir a hipótese prevista no §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996:

Tal como demonstrado, o CARF reconheceu, em diversas oportunidades, a legitimidade de operações societárias praticadas para permitir a alienação direta de ações por acionistas pessoas físicas, reconhecendo como propósito negocial legítimo o objetivo de redução das incidências tributárias antes do fato gerador, o que demonstra, no mínimo, que se entendida a operação como planejamento tributário, as partes partiram de cenário jurisprudencial favorável para formar convicção, com indicativo de boa-fé.

Considerando o acima exposto, ainda que a alienação das ações da Morena Rosa pelos Vendedores seja desconsiderada pelos Ilustres Julgadores, com manutenção de exigências de IRPJ e CSLL contra a Impugnante, não pode prevalecer a imposição de multa de ofício qualificada no percentual de 150%, pela inexistência, no caso, de atos praticados com dolo, por meios ilícitos, com o evidente intuito de lesão ao erário.

Dos Juros de Mora sobre Multa de Ofício

51. A Impugnante também se insurge contra a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, argumentando em síntese, que o art. 61 da Lei nº 9.430/1996 prevê, exclusivamente, a incidência de juros de mora sobre tributos e contribuições e não autoriza a cobrança sobre multa de ofício. Cita jurisprudência e ao final requer:

Portanto, na remota hipótese dos Ilustres Julgadores decidirem por não determinar o cancelamento integral das exigências fiscais consubstanciadas nos Autos de Infração, o que é admitido apenas a título de argumentação, a Impugnante pleiteia que seja afastado o cômputo dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Da Responsabilidade Solidária

Grupo Acqua

52. Em 10/07/2017, apresentaram Impugnação a COMPANHIA ACQUA, CNPJ 14.496.195/0001-17, pessoa jurídica interveniente da adquirente, e seus administradores, JOSÉ CARLOS REIS DE MAGALHÃES, CPF 286.951.128-02 e FERNANDO SHAYER, CPF 066.182.178-14, fls. 4268 a 4340.

53. A Fundamentação Legal da Responsabilidade Passiva dos adquirentes (Relatório Fiscal, fls. 3188 e 3196):

- Companhia Acqua: Art. 124, I do CTN c/c art. 73 da Lei nº 4.502/64; interesse comum consubstanciado pelo fato de figurar como parte do e/ou firmar o instrumento da simulação (da fraude tributária), o “Contrato de Compra e Venda de Ações da Morena Rosa Indústria e Comércio de Confeções S/A”. Destacado o interesse jurídico pela combinação de interesses e pela assinatura conjunta de todos os responsáveis no “Contrato” (principal elemento informador da simulação), e o interesse econômico na redução do custo da aquisição, mediante redução da tributação devida na operação em algo em torno de R\$ 40 milhões.

- José Carlos Reis de Magalhães e Fernando Shayer: Art. 135, III do CTN c/c 73 da Lei nº 4.502/64 e art. 187 da Lei nº 10.406/02, em relação à Lagnes Participações Ltda e à Companhia Acqua; por atos considerados praticados com excesso de poderes ou infração à lei ao firmar, representando as citadas empresas, o “Contrato” que prescrevia uma sequência estruturada de operações que visavam a simulação e eram marcadas pelo “abuso de forma”.

54. Em sua impugnação, a Companhia Acqua alega que foi parte num Contrato de Compra e Venda, logo, representa interesses opostos aos da Autuada. Compradores e Vendedores não são sócios numa operação de compra e venda; notadamente, a quem vende o interesse é no maior preço, a quem compra o menor custo.

55. Argumenta que os diretores, seus representantes legais, atuaram tão somente no cumprimento de suas funções administrativas, sem exceder seus poderes, sem infringência à lei, não aplicaram quaisquer recursos próprios, não se tornaram titulares de nenhum bem e nem auferiram quaisquer benefícios no negócio, e que:

58. No contexto da operação de aquisição da participação na Morena Rosa, os Representantes Legais que ora figuram como Impugnantes desempenharam estritamente suas funções de representação da Cia. Acqua no melhor interesse dos acionistas controladores (i.e., FIPs geridos pela TISA), ou seja, visando a concretização da aquisição de participação societária na Morena Rosa, sem qualquer excesso de poderes ao disposto no artigo 18 do Estatuto Social (fls. 2486), que regula as atribuições e limitações da Diretoria, assim como na Lei nº 6.404/76, conforme alterada (Lei das Sociedades por Ações).

56. E também que as responsabilidades a si imputadas e a seus representantes legais se referem a condutas praticadas por pessoas físicas e jurídicas que nunca estiveram sob sua gestão ou controle.

57. Em suma: “não se pode imputar responsabilidade solidária à Cia Acqua, que desempenhou seu papel de Interveniente Anuente, e muito menos aos Representantes Legais, que exerceram licitamente por força estatutária o dever de representar a Cia. Acqua no Contrato da operação de compra e venda da Morena Rosa, em estrito rigor às prerrogativas que lhe foram outorgadas pelos acionistas controladores da Cia. Acqua, quais sejam, os FIPs geridos pela TISA.”

58. Que os ora Impugnantes não auferiram qualquer vantagem na operação, e em nenhum momento houve qualquer menção a qualquer imposição com vistas a reduzir o custo das ações.

59. Acrescenta: “28. A única “prova” (entre aspas propositalmente, para indicar ressalva, reserva, rechaço) apresentada pelo Sr. AFRF para respaldar as acusações de que as operações teriam sido realizadas pela pessoa jurídica e não pelas pessoas físicas e que haveria responsabilidade solidária dos Compradores foi o Contrato.”

60. Com relação ao Contrato, afirma que a Autoridade Fiscal não menciona as condições estabelecidas pela adquirente, Lagnes, para que se fizesse a segregação dos ativos e sua consolidação numa única entidade. Como também não menciona que toda a negociação se fez com os Vendedores pessoas físicas, os quais assumiram, inclusive, compromisso de não concorrência, conforme dispõe a Cláusula 12 no Anexo 3.2.1, “que veda a concorrência dos vendedores, quais sejam, as pessoas físicas:

12. O valor pago pela Lagnes a título de Preço de Aquisição das Ações Adquiridas foi calculado com base na assunção dos deveres de lealdade por Marco, Valdete e por suas Partes Relacionadas (especialmente Lucas), incluindo a obrigação de não competição na exploração e desenvolvimento dos Negócios da Companhia e suas Subsidiárias, consistindo tal preço de aquisição em contraprestação adequada, justa e idônea pela assunção e cumprimento desses deveres e obrigações por parte de Marco, Valdete e de suas Partes Relacionadas.”

61. Em respeito à regra de concentração da defesa, argumenta que é lícita a alienação da participação societária diretamente pela pessoa física, assim como se encontra sintonia reiterada com a jurisprudência do CARF a redução do capital social para permitir a realização da operação no âmbito das pessoas físicas.

62. Ademais, sugere que o curto espaço de tempo da auditoria, cerca de 3 meses, pode ter ensejado conclusões precipitadas baseadas em investigação superficial dos fatos. Relata que as conversas com os controladores pessoas físicas do Grupo Morena Rosa, para a aquisição de participação de 60% nas operações comerciais deste, pelos fundos geridos pela TISA, iniciaram-se em 2011.

63. Que em outubro de 2011, fruto de conversas e entendimentos preliminares, foi subscrito e assinado pelos acionistas pessoas físicas o documento denominado “Sumário de Termos” (fl. 4433), contendo termos e condições para seguimento da negociação, como, por exemplo: Potencial da Operação, Preço a partir de múltiplo de indicador de desempenho (07 x EBITDA), Exclusividade por 180 dias, Auditoria, Plano Estratégico, etc.

64. Destaca que a partir desse momento, fica evidenciado que a aquisição das operações do Grupo Morena Rosa poderia se concretizar através da compra e venda de ações do capital social da própria GMR detidas pelas pessoas físicas. “Ou seja: no início das negociações, onde se tinha apenas intenção e engajamentos para se concluir uma operação no futuro, o objetivo consistia na aquisição da própria GMR, ao invés da aquisição da Morena Rosa, que, à época, nem existia juridicamente.”. Veja-se à fl. 4288:

68. Em suma: ao contrário do que alega a Fiscalização, a GMR, naquela época, era o objeto (alvo) da potencial transação e não a Vendedora. E lá naquela

época era premissa dada como certa que as ações seriam alienadas pelas pessoas físicas controladoras da GMR, holding do Grupo Morena Rosa.

69. Essa robusta evidência probatória, desconhecida pela Fiscalização pela rapidez com que o procedimento fiscal foi conduzido, põe uma pá de cal na premissa basilar do Relatório Fiscal: de que a transferência das ações da Morena Rosa da esfera patrimonial da GMR, para a esfera patrimonial dos controladores pessoas físicas, foi realizada com a finalidade única de ensejar uma incidência tributária menor sobre o ganho de capital.

70. Não é demais enfatizar: se a operação tivesse sido concluída na forma como inicialmente negociada (compra e venda das ações da GMR), não haveria efeito tributário diverso, é dizer, venda pelas pessoas físicas.

65. Sobre a reestruturação societária, indica o seguinte fundamento econômico:

72. Convenhamos, a fixação das condições precedentes estabelecidas no Contrato, típicas de operações de M&A, e de um respectivo prazo de 60 (sessenta) dias para cumprimento dessas condições, ao contrário do que presume a Fiscalização, sem qualquer tipo de embasamento, foram necessárias tão e somente para que fosse possível a segregação dos ativos ("Ativos Designados") e passivos ("Obrigações Designadas") de interesse dos Compradores, em uma nova companhia (Morena Rosa), deixando-se fora da esfera patrimonial dessa pessoa jurídica os ativos e passivos não designados. O objetivo era mercantil.

66. A necessidade de destacar o patrimônio em negociação se confirmou no transcurso da auditoria contábil e financeira que precedeu a operação, com o fim de identificar e validar os ativos e passivos de interesse; "sucedeu a identificação de bens, direitos e obrigações, incorporados ao patrimônio da GMR e de suas controladas, que estavam relacionados a outras atividades não compreendidas no escopo do negócio."

67. Revelou-se então "inevitável a necessidade de se prever o destaque dos ativos e passivos de interesse em uma nova companhia (Morena Rosa) como condição para concretização da operação.", fl. 4288. E mais adiante:

93. Tanto é real esse objetivo que foi, inclusive, destacado na imprensa à época. Confira-se:

"Fundo Tarpon compra grifes da Morena Rosa

(—)

Além da confecção, o grupo Morena Rosa possui outros negócios, como um hotel, emissora de rádio e imóveis. Esses investimentos devem ficar de fora do acordo com a Tarpon." (g.n)

68. Complementa, ainda nessa linha:

94. Ademais, a exigência de realização da aquisição condicionada à criação de uma nova sociedade concentrando os ativos e passivos designados, também se justificava, como em todo negócio que envolve a aquisição de participação societária relevante, pela política de governança dos fundos de investimentos e gestores, de que a operação envolvesse riscos calculáveis. Não à toa que, nesse tipo de operação, são designadas longas investigações e diligências para

identificação das contingências, fato que restou previamente acordado no documento Sumário de Termos, seção "Auditoria".

69. Sobre a alegação da fiscalização de um possível interesse da Impugnante em reduzir o custo da participação adquirida, assim refuta:

78. Ainda dentro do contexto negociai, importante ressaltar que as partes definiram desde o início das negociações, em meados do mês de outubro de 2011, que o preço de uma possível aquisição equivaleria a um múltiplo máximo de 07 (sete) vezes o EBITDA auditado de 2011, deduzido as dívidas líquidas.

79. Essa informação é de extrema relevância para definitivamente refutar a alegação por parte da Fiscalização, de que em contrapartida à anuência da estrutura societária apresentada pelos Vendedores, a Lagnes teria se beneficiado ao ter um uma redução no preço de aquisição.

(...)

81. Em outros termos: como a Interveniente Anuente e os Representantes Legais foram favorecidos, posto que o preço proposto era 100 (7x EBITDA), com o cenário de 34% de tributação, e o preço efetivo foi 110 (acima de 7x EBITDA7), com incidência de 15% de ganho de capital? Caso a história narrada pelo Sr. AFRF fosse verdadeira, o preço não deveria ter sido inferior a 100, já que "houve redução de tributos de 34% para 15%" e a os Impugnantes foram beneficiados da estrutura societária montada pela Contribuinte?

82. (...) Em outras palavras, o preço de aquisição não sofreria nenhum tipo de ajuste (no caso, redução), independentemente de quem fosse o efetivo Vendedor, ou de o Vendedor ter ou não pago eventuais tributos na operação.

70. Assim, estando provado que as negociações se iniciaram em 2011, antes mesmo de qualquer reorganização societária, e que então já se previa a venda direta pelas pessoas físicas, e que não houve qualquer benefício capturado pela Interveniente Anuente (e muito menos pelos Representantes Legais) em face da estrutura organizacional adotada pelo Vendedores, não estando o preço atrelado ao montante de tributos apurados na operação:

(...) não há como se admitir a imputação de responsabilidade solidária à Interveniente Anuente e aos Representantes Legais, que agiram em estrito cumprimento da lei e do dever fiduciário de administradores, com base na infundada e incomprovada alegação de que teriam incentivado uma reorganização societária do lado dos Vendedores para se beneficiarem de um preço de aquisição menor.

71. Discorre sobre: interesse coincidente e interesse comum. Interesse coincidente é o que somente existe quando múltiplas vontades tem um fato comum e elas desejam o acontecimento dele, por exemplo, que se realize uma compra e venda. Neste caso, comprador e vendedor possuem interesse coincidente, não possuem interesse comum. Já o interesse comum é o interesse que une múltiplas pessoas em um grupo cujos elementos formam um pólo de uma relação jurídica. É o que ocorre quando dois compradores adquirem o terreno de dois vendedores. O grupo dos compradores possui o interesse comum de receber o bem e de pagar o preço. O grupo dos vendedores possui o interesse comum de entregar o bem e receber o preço. Entre os dois grupos haverá apenas o interesse coincidente de que a alienação ocorra.

72. E com fundamento em expressões doutrinárias sobre o tema, conclui que a solidariedade tributária fundada no art. 124, I do CTN tem exigência em sentido estrito entre sujeitos inseridos no mesmo pólo de relação obrigacional, isso e somente isso caracteriza o interesse comum. Pinça-se citação a Luís Eduardo Schoueri:

"Interesse comum só têm as pessoas que estão no mesmo polo na situação que constitui o fato jurídico tributário" (SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 476.)

73. Reafirmando que a autuação, em definitivo: (i) não tem suporte em prova; (ii) parte do pressuposto de que o destaque seguido de redução do capital é operação ilícita; e (iii) desconsidera o histórico entendimento doutrinário, bem como a consolidada jurisprudência do STJ no que diz respeito ao art. 124, inciso I, do CTN, acrescenta:

118. Logo, considerando que a Lagnes objetivou adquirir parte do negócio da Morena Rosa, e considerando que, do ponto de vista da licitude, era indiferente se a operação seria realizada pela pessoa física ou pela pessoa jurídica, não havia motivo para a Lagnes se recusar a comprar as participações pelo só fato de os sócios da Contribuinte terem decidido ocupar o polo subjetivo do negócio jurídico de compra e venda e, além disso, também não se recusaria a comprar tais participações só pelo fato de a Contribuinte considerar, de acordo com o seu próprio julgamento, inaplicável o pagamento dos tributos.

119. Situação diferente seria se, por exemplo, em uma operação de compra e venda de mercadorias, o vendedor colocasse como condição para firmar o negócio jurídico o fato de o comprador aceitar receber as mercadorias sem a emissão de nota fiscal. Ora, em uma situação como essa não haveria dúvida de que o comprador estaria contribuindo para o não recolhimento do tributo. Ainda assim, mesmo nesse caso extremado, não seria possível atribuir responsabilidade ao comprador, como leciona Schoueri:

"Mesmo que duas partes em um contrato fruem vantagens por conta do não recolhimento de um tributo, isso não será, por si, suficiente para que se aponte um 'interesse comum'. Eles podem ter 'interesse comum' em lesar o Fisco. Pode o comprador, até mesmo, ser conivente com o fato de o vendedor não ter recolhido o imposto que devia. Pode, ainda, ter tido um ganho financeiro por isso, já que a inadimplência do vendedor poderá ter sido refletida no preço. Ainda assim, comprador e vendedor não têm 'interesse comum' no fato jurídico tributário. "

74. Junta recentes excertos jurisprudenciais, do STJ e administrativos, do CARF, expressando que na compreensão do art. 124, inciso I, do CTN, os requisitos da obrigação tributária solidária são: "(i) mais de uma pessoa praticando o fato gerador do tributo ou (ii) quando há confusão patrimonial entre o contribuinte e terceiros"; circunstâncias ausentes no caso, especialmente em se tratando, como inclusive reconhece a própria fiscalização, de Grupos Econômicos diferentes: (fl. 4306)

A Interviente Anuente está em polo oposto em relação aos Vendedores, não praticou o fato gerador do tributo, e não há qualquer confusão patrimonial em relação aos Vendedores. O mesmo vale, ainda mais, quanto aos Representantes Legais. Por tudo isso, resta justificado o cancelamento das responsabilidades imputadas.

75. Em relação aos administradores, reitera que a fiscalização em nenhum momento individualizou a conduta a atrair a responsabilidade com base no art. 135, inciso III, do CTN, e nem conseguiria fazê-lo, especialmente porque estes não eram administradores da Contribuinte; limitando-se a genericamente apontar os mesmos como signatários do “Contrato”: (fl. 4309)

135. Ainda pior é a situação dos autos: os Representantes Legais Impugnantes jamais foram administradores da Contribuinte e a responsabilidade lhes foi imputada pelo só fato de constarem como administradores do adquirente da participação societária em relação a tributos supostamente devidos pelo vendedor (ganho de capital), por simulação que supostamente teria sido por eles (Vendedores) engendrada.

76. Assim como a Contribuinte GMR PARTICIPAÇÕES, a ora Impugnante traz a jurisprudência do CARF nos casos: "Organizações Globo" (Acórdão nº 1402-001.472); Caso "Suzano Holding" (Acórdão nº 1301-001.302); e, Caso "Polpar" (Acórdão nº 1402-001.477); todos na “mesma e exata linha de que não há nada de ilícito ou irregular na transferência da participação societária aos acionistas pessoas físicas, o que, registre-se, não foi sequer realizado ou engendrado por qualquer dos Impugnantes.”

77. Por fim, aponta erros materiais na quantificação dos tributos lançados:

175. Para fins de apuração do ganho de capital supostamente omitido pela GMR, a Fiscalização incluiu, de maneira indevida, parcela do preço sujeita à condição suspensiva (nada menos que R\$ 60 milhões), retida e controlada em conta de garantia para fazer frente a eventuais contingências não identificadas até o fechamento do negócio, e condicionada à liberação futura a depender da ocorrência ou não de determinados eventos futuros que não estavam sob o controle dos Vendedores.

176. Uma vez que os valores não estavam jurídica e economicamente disponíveis aos Vendedores, nos termos dos arts. 116 e 117, do CTN, não podiam ter sido considerados como parcela líquida e certa do preço da compra e venda, para efeitos de mensuração do ganho de capital.

(...)

186. Neste particular, Srs. Julgadores, denota-se que houve uma impropriedade grave na conduta da Fiscalização, que procedeu ao lançamento tributário em flagrante desobediência à regra fiscal há anos estatuída pela Administração Tributária, qual seja: de que os rendimentos de aplicações financeiras em renda fixa ou ganhos de renda variável, para os contribuintes sujeitos ao Lucro Presumido, excetuam-se da regra de tributação do regime de competência, ainda que esse tenha sido adotado, por opção, para efeitos de tributação das receitas operacionais.

187. É o que dispõem o art. 37, da IN SRF nº 93/97 e o art. 123 da IN RFB nº 1.515/14, então vigentes à época de ocorrência dos fatos geradores.

(...)

190. Ainda, na absurda hipótese de se admitir a possibilidade de recomposição das bases de cálculo do IRPJ e da CPLL, durante a instância de julgamento, para se reconhecer o cômputo dos rendimentos de aplicações financeiras pelos

valores efetivamente liquidados, deve ser também reconhecido, em caráter inafastável, o dever de proceder com a dedução dos valores de Imposto de Renda Retido na Fonte ("IRFonte") sobre os rendimentos de aplicações financeiras, nos períodos trimestrais que tiver ocorrido a retenção pela instituição financeira, bem como o dever de, em caso de retenção de IRFonte em montante superior ao devido no trimestre, computar a diferença (excesso) nos períodos trimestrais subsequentes, em conformidade com o disposto no art. 38 da IN SRF nº 93/97.

(...)

192. Além disso, o Sr. AFRF não deduziu os valores que reconheceu terem sido recolhidos pelas pessoas físicas a título de Imposto de Renda sobre o ganho de capital.

(...)

197. A respeito da necessidade de dedução dos valores que foram pagos na operação que foi requalificada pela Fiscalização, vejamos como vem decidindo o CARF:

Ementa

RECLASSIFICAÇÃO DE RECEITA TRIBUTADA NA PESSOA JURÍDICA PARA RENDIMENTOS DE PESSOA FÍSICA. COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA. Devem ser compensados na apuração de crédito tributário os valores arrecadados sob o código de tributos exigidos da pessoa jurídica, cuja receita foi desclassificada e convertida em rendimentos de pessoa física, base de cálculo do lançamento de ofício. (Acórdão nº 2402-005.703, da Relatoria da Cons. Bianca Felícia Rothschild, julgado em 15/03/2017, por unanimidade)

78. Se insurge contra a aplicação da multa:

78.1. Entende, “devem ser canceladas as multas aplicadas no caso dos presentes autos, tendo em vista que, ainda que as operações pudessem ser imputadas aos Impugnantes, estariam em conformidade com a orientação jurisprudencial firmada anteriormente, razão pela qual não podem sofrer qualquer punição.”

78.2. Pede também o afastamento da multa qualificada aplicável nas hipóteses de sonegação, fraude ou dolo, figuras que claramente não se aplicam ao caso em tela. E indaga:

223. Quem age dolosamente realiza operações proibidas e busca, por todos os meios, ocultar seus registros comerciais e fiscais e, quando fiscalizado, não entrega a documentação solicitada, a fim de esconder essas operações, conduta totalmente distinta da relatada pela Fiscalização, que reporta ter sido atendida de forma plena e imediata em todas as intimações fiscais.

78.3. Na esteira desses argumentos, entende que a “penalidade teria que ser desqualificada, haja vista a inexistência de dolo, e especialmente porque havia uma confiança legítima despertada pela jurisprudência do CARF.”

78.4. Traz à colação doutrina e jurisprudência do CARF e DRJ, onde, para a qualificação da multa se requer a prova do dolo, da fraude, da simulação, afastando a

aplicação da penalidade mais severa quando identificada a convicção do contribuinte de estar agindo segundo o permissivo legal, sem ocultação da prática e da intenção final dos seus negócios, ou quando a jurisprudência do Conselho de Contribuintes admitir a operação praticada.

79. E se insurge ainda contra a incidência de juros sobre multa, que considera afrontar o art. 161 do CTN que entende prevê juros apenas sobre o valor do principal, estando em desacordo com o princípio da legalidade a Fiscalização adotar os artigos 29 e 30, da Lei 10.522/02, na apuração do crédito em discussão e ferindo o contraditório e ampla defesa porque não foi objeto de regular lançamento. Ampara-se no Acórdão 9101-00.722, 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, sessão de 08/11/2010.

Da Responsabilidade Solidária

Grupo Morena Rosa

80. As pessoas jurídicas; M FRANZATO Participações S/A, CNPJ 13.918.682/0001-68, E&M Participações Societárias S/A, CNPJ 13.909.894/0001-89, MMZ Investimentos e Participações S/A, CNPJ 15.234.523/0001-70, LOZ Participações Societárias S/A, CNPJ 03.540.023/0001-87, MORENA ROSA Indústria e Comércio de Confecções S/A, CNPJ 15.095.271/0001-45, GMR Imóveis LTDA, CNPJ 14.626.129/0001-14, apresentam Impugnação alegando em síntese:

80.1. Insuficiente determinação da conduta que configure hipótese legal de responsabilização solidária.

80.2. A fundamentação legal utilizada pelos Auditores Fiscais, art. 124, inciso I, CTN c/c art. 73 da Lei 4.502/64 tratam de institutos que não se confundem com a responsabilidade tributária.

80.3. Não sabe se está sendo considerada contribuinte solidário por interesse comum ou se lhe está sendo imputado a conduta de conluio. O art. 124 inciso I não trata de responsável solidário, mas de contribuinte solidário e o conluio não é causa de imputação de responsabilidade tributária.

80.4. A única forma legal de a Holding M Franzato ser responsável solidário estaria nos arts. 134 e 135 do CTN,, já que é sócia pessoa jurídica da GMR, contudo, não houve dissolução irregular da GMR.

80.5. A incerta capitulação legal e insuficiente descrição dos fatos resulta em cerceamento do direito de defesa Constitucionalmente protegido.

80.6. O agente fiscal foi taxativo em afirmar que o ganho de capital foi auferido pela GMR, logo, ela foi, naquele entender, a única pessoa que participou ativamente do fato gerador. Por conseguinte, incompatível a aplicação do art. 124, inciso I, CTN.

80.7. O relatório fiscal se contradiz ao afirmar que houve simulação baseado no “Contrato” ao mesmo tempo que reconhece que esse mesmo “Contrato” continha descritivo pormenorizado da operação e reestruturação societária pretendida, ao ponto de afirmar que “teria havido confissão sobre a intenção das partes com a operação”:

Apesar da obviedade da afirmação, é necessário lembrar-se que quem age em conluio com outrem para dissimular a ocorrência de um fato gerador, com o devido respeito da d. autoridade autuante, não reporta em um contrato e efetivamente executa, da forma como declarado, todos os passos de uma reestruturação societária e de uma operação de venda de ações.

80.8. Especificamente a MORENA ROSA Indústria e Comércio de Confecções S/A, CNPJ 15.095.271/0001-45 acrescenta em seus argumentos:

No caso da Impugnante isto fica ainda mais evidente, na medida em que a Impugnante não foi agente de nenhuma operação, mas objeto dela, pois foi sua participação societária que foi alienada. Tendo-se como certo que não há como vender algo a si mesmo, não há como se admitir que a Impugnante teria realizado o fato gerador – apuração de ganho de capital – em conjunto com a GMR Participações para que fosse considerada sujeito passivo por solidariedade.

De outro lado, na qualidade de sucessora da Lagnes, a Impugnante está sendo considerada sucessora da adquirente de sua participação societária, pessoa que certamente não está no mesmo pólo da relação jurídica de quem vendeu a participação societária e apurou ganho de capital. O interesse, no caso, não é comum, mas contraposto, o que evidencia a ausência de autorização para atribuição de responsabilidade. Vendedor e comprador não efetivam conjuntamente o mesmo fato gerador.

80.9. A GMR Imóveis LTDA, CNPJ 14.626.129/0001-14, também argumenta que, nos termos dos arts. 134 e 135 CTN, sendo ela uma pessoa jurídica, “...a única forma legal de responsabilizá-la seria pela demonstração de que a Impugnante seria sócia da GMR Participações, o que, como se sabe, não ocorreu...”.

81. As pessoas físicas: MARCO ANTÔNIO FRANZATO, CPF 306.800.859-04, ENIVALDO BARELLA TIRONI, CPF 279.125.409-97, VALDETE BARELLA FRANZATTO, CPF 523.462.269-04, OSMAR JORGE, CPF 095.757.589-00, OSMAR JORGE JÚNIOR, CPF 028.347.199-93, primeiramente esclarecem:

Após uma operação de reestruturação societária para transferência das ações da Morena Rosa para os acionistas pessoas físicas, o Impugnante realizou, em conjunto com os outros sócios, a alienação direta de parte das ações da Morena Rosa.

Todas as operações realizadas foram documentadas no “Contrato de Compra e Venda da Morena Rosa Indústria e Comércio de Confecções S/A” (fls. 566/630) e o Impugnante procedeu ao recolhimento do Imposto de Renda sobre o ganho de capital apurado na operação.

81.1. Em seus argumentos de defesa alegam:

- Item II.1: fundamentação deficiente e consequente cerceamento ao direito de defesa, tendo em vista que referidos dispositivos do CTN tratam de institutos jurídicos distintos e excludentes entre si e que, portanto, jamais poderiam ter sido aplicados cumulativamente. Não sabe o Impugnante se está sendo considerado contribuinte solidário pelo pagamento dos tributos em cobrança, por possuir interesse comum no respectivo fato gerador ou se está sendo considerado terceiro pessoalmente responsável pelo pagamento desses tributos, por ter agido com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. O art. 124, I, que se localiza dentro do

Capítulo IV “Do Sujeito Passivo” do CTN, trata de sujeição passiva solidária, situação na qual duas ou mais partes são consideradas contribuintes que estejam igualmente obrigadas ao pagamento de um determinado tributo, podendo o erário exigir a satisfação integral de seu crédito contra qualquer uma delas, sem que se obedeça a qualquer benefício de ordem, como se fossem apenas um devedor. Cita como exemplos cônjuge, co-titulares, herdeiros, no caso de ITBI, ITCMD, IPTU. O art. 135 do CTN localiza-se no Capítulo V “Responsabilidade Tributária” e na Seção III – “Responsabilidade de Terceiros”, isto é, de pessoas físicas distintas do contribuinte – por créditos tributários resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

- Item II.2: contradição entre o fundamento do art. 124, inciso I, CTN e as conclusões da fiscalização, tendo em vista que “o ponto central da autuação em exame foi considerar que a Impugnante não teria vendido as ações que possuía na Morena Rosa, operação esta que teria sido efetuada, exclusivamente, pela GMR”. “Se a própria fiscalização é taxativa ao afirmar que o ganho de capital foi auferido pela GMR e não pelos vendedores pessoas físicas, dentre eles o Impugnante, é conclusão inescapável que, na visão do fisco, referidos vendedores pessoas físicas não participaram ativamente do fato gerador que a fiscalização busca tributar e, portanto, que não há autorização para a aplicação da sujeição passiva solidária prevista no art. 124, I, do CTN.” “O que não se pode admitir é que, para fins da autuação, o fisco considere que a venda das ações da Morena Rosa foi feita pela GMR e desconsidere a venda efetuada e o ganho de capital auferido pelas pessoas físicas mas, para fins de imputar-se a sujeição passiva solidária, considere que as pessoas físicas vendedoras, dentre elas o Impugnante, teriam participado da venda e do ganho de capital auferido pela GMR, desconsiderando a existência desta última.” E conclui:

Apesar da obviedade da afirmação, é necessário lembrar-se que quem age em conluio com outrem para dissimular a ocorrência de um fato gerador, com o devido respeito da d. autoridade autuante, não reporta em um contrato e efetivamente executa, da forma como declarado, todos os passos de uma reestruturação societária e de uma operação de venda de ações. A acusação fantasiosa de conluio para dissimular, portanto, não resiste à simples análise dos fatos e documentos objeto da presente disputa.

O que se tem em mãos, quando muito, é a velada discordância do fisco com relação ao tratamento tributário atribuído à operação de venda das ações da Morena Rosa, o que, por si só, não autoriza nem válida a acusação de fraude, sonegação ou conluio.

- Item II.3: improcedência da aplicação do art. 135, inciso III, do CTN, sem que lhe seja apontada a conduta contrária à lei, ao estatuto social ou com excesso de poderes, na condição de sócio/administrador do Contribuinte autuado. “A descrição de forma transparente das operações de reestruturação societária no “Contrato de Compra e Venda de Ações da Morena Rosa Indústria e Comércio de Confecções S/A” revela, de maneira indubitável, que independentemente de qual seja o melhor tratamento tributário aplicável na espécie, não houve ocultação de qualquer fato ou mesmo ausência de correspondência entre a intenção e a vontade declarada pelas partes que permitisse a válida caracterização de simulação.” :

Em situação na qual as operações societárias realizadas foram utilizadas no contexto da venda de participação societária na Morena Rosa - que historicamente era do Impugnante e de seus sócios pessoas físicas – e que apenas momentaneamente integrou o patrimônio da GMR – bem como em

razão de todas as operações realizadas terem sido feitas às claras e representarem atos lícitos, expressamente permitidos por lei, não há que se falar em abuso de forma ou de direito no caso concreto.

Decorre daí que se o Impugnante não praticou ato com excesso de poderes ou com infração à lei, contrato social ou estatutos da GMR, não tendo o fisco sido capaz de demonstrar o contrário, inteiramente improcedente a imputação de responsabilidade tributária do Impugnante pelos créditos tributários lançados de ofício. Reforçam essa conclusão o fato de que, no caso, não houve a válida comprovação da existência de simulação, tampouco de abuso de forma ou de direito.

Sobre a imputação de responsabilidade tributária com relação às empresas Morena Rosa Indústria e Comércio de Confeccões S/A, GMR Imóveis Ltda, MMZ Investimentos e Participações S/A LOZ Participações S/A (Osmar Jorge e Osmar Jorge Júnior), M Franzato Participações S/A (Marco e Valdete), E&M Participações Societárias S/A (Enivaldo), os Impugnantes pontuam que essas pessoas jurídicas não realizaram a venda das ações da empresa Morena Rosa e, portanto, não auferiram ganho de capital ou rendimentos financeiros tributáveis aptos a coloca-las no polo passivo da respectiva relação obrigacional tributária e que não sendo contribuintes dos créditos tributários lançados, não poderiam transferir essa relação obrigacional a terceiros, bem como não participaram da situação que deu ensejo ao fato gerador indicado pela autuação fiscal, não podendo ser, validamente classificadas como contribuintes solidários dos créditos tributários lançados.

81.2. Em todo o caso, entendem que a desconsideração de atos ou negócios jurídicos com base no art. 116 do CTN depende de lei ordinária regulamentadora, ainda pendente de edição.

82. Além dos sócios e administradores, também apresentaram Impugnação as pessoas físicas: LEILA REGINA MANHANI BARELLA, CPF 641.244.369-04 e VALDIVA BARELLA JORGE, CPF 795.184.359-87. Nas Impugnações alegam:

82.1. Que, “Após uma operação de reestruturação societária para transferência das ações da Morena Rosa para os acionistas pessoas físicas, o marido da Impugnante realizou, em conjunto com os outros sócios, a alienação direta de parte das ações da Morena Rosa.”

82.2. Que “Todas as operações realizadas foram documentadas no “Contrato de Compra e Venda da Morena Rosa Indústria e Comércio de Confeccões S/A” (fls. 566/630), do qual a Impugnante é signatária, tendo seu marido procedido ao recolhimento do Imposto de Renda sobre o ganho de capital apurado na operação.”

82.3. Que a autuação fundamentou sua responsabilização no art. 124, inciso I do CTN c/c art. 73 da Lei nº 4.502/64, considerando haver interesse comum e conluio no ato tido por infracional.

82.4. Que na acusação também é mencionado o art. 135, inciso III do CTN c/c art. 187 do Código Civil, que tratam da responsabilidade de terceiros por ato praticado com excesso de poderes, infração à lei, ou contrato social e exercício abusivo de direitos.

82.5. Nos argumentos, especialmente relativos à fundamentação legal no art. 124, inciso I, CTN, reproduzem os mesmos oferecidos pelas demais pessoas físicas, relatados no item retro. No escopo do art. 135, inciso III do CTN, destaca-se:

82.5.1. LEILA REGINA MANHANI BARELA ressalta que não é sócia ou administradora da Contribuinte autuada; e a empresa de que é sócia, a E&M Participações Societárias S/A, CNPJ 13.909.894/0001-89, não realizou a venda das ações da empresa Morena Rosa, não participou da situação que deu ensejo ao fato gerador objeto da autuação fiscal, não auferiu ganho de capital ou rendimentos financeiros tributáveis aptos a colocá-la no polo passivo da respectiva relação obrigacional tributária; portanto, não há fundamento jurídico para ser validamente classificada como contribuinte solidário dos respectivos créditos tributários. Assim, “a E&M não é contribuinte dos créditos tributários lançados e, portanto, não poderia ter transferido a respectiva relação obrigacional a terceiros.” E que (fl. 4252):

Todos os atos praticados pela Impugnante, enquanto administradora da E&M são lícitos, foram abertamente dispostos nos documentos que envolveram a venda de parte das ações da Morena Rosa e, ainda, foram praticados de acordo com o estatuto social e, portanto, de acordo com os interesses da E&M.

O que se tem em mãos, repita-se novamente, é apenas e tão somente a discordância do fisco com relação ao tratamento tributário dispensado à operação de venda das ações da Morena Rosa pelas pessoas físicas acionistas da GMR, dentre elas, o marido da Impugnante. Isso, contudo, conforme exposto anteriormente, não é motivo suficiente para validar a aplicação do art. 135, III, do CTN. (grifo nosso)

82.5.2. VALDIVA BARELLA JORGE, por sua vez, ressalta que “é casada em comunhão de bens com Osmar Jorge, um dos sócios da GMR Participações S/A (“GMR”), uma “holding” que, por sua vez, detinha o controle indireto da empresa Morena Rosa Indústria e Comércio de Confecções S/A (“Morena Rosa”). Também repete os argumentos apresentados pelas demais pessoas físicas, não obstante, o Relatório Fiscal tenha fundamentado sua responsabilização apenas no art. 124, inciso I, CTN.

A DRJ/Salvador proferiu, então, acórdão cuja ementa assim figurou:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Período de apuração: 02/05/2012 a 31/12/2015

ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. ILEGITIMIDADE DO SUJEITO PASSIVO. GANHO DE CAPITAL.

Constatado que o real alienante de participação societária eram os acionistas pessoas físicas, incorreta a sua descaracterização, para fins fiscais, sendo, assim, indevida a atribuição de sujeição passiva da obrigação tributária à pessoa jurídica.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. INOCORRÊNCIA.

A caracterização do Planejamento Tributário Abusivo - PTA requer que se demonstre um fenômeno pelo qual o contribuinte, mediante a organização planejada de atos lícitos, mas desprovidos de causa (simulados ou com fraude à lei), tenta evitar a ocorrência da obrigação tributária, a fim de enquadrar-se em regime fiscal mais

favorável ou obter uma vantagem fiscal específica. A existência do negócio no mundo jurídico, validamente firmado, cuja causa objetiva (finalidade econômico-social) é compatível com a declaração de vontade, legalmente possível, e cuja realização fática corresponde aos efeitos típicos do propósito negocial, não constitui simulação. Não demonstrado o dolo não há que se falar em Planejamento Tributário Abusivo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Período de apuração: 02/05/2012 a 31/12/2015

LANÇAMENTO DECORRENTE. EFEITOS DA DECISÃO RELATIVA AO LANÇAMENTO PRINCIPAL (IRPJ).

Em razão da vinculação entre o lançamento principal (IRPJ) e os que lhe são decorrentes, devem as conclusões relativas àquele prevalecer na apreciação destes.

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado

Com relação ao Acórdão nº 15-44.502, proferido no processo nº 10903.720022/2017-26 (posteriormente anexado ao presente processo), o seu voto condutor assim descreveu o caso:

1. Trata-se de Auto de Infração, fls. 3511 a 3675, cientificado ao Contribuinte por meio do DTE - Domicílio Tributário Eletrônico, em 20/09/2017, fl. 3718, para exigência do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, sobre rendimentos de aplicação financeira, AC 2016, de 01/01 a 30/09, com Multa Qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento), assim distribuído:

(...)

2. Foram indicados os seguintes Responsáveis Solidários:

CNPJ	RAZÃO SOCIAL
14.496.195/0001-17	COMPANHIA ACQUA
15.095.271/0001-45	MORENA ROSA IND. E COM. DE CONFECÇÕES S/A
13.909.894/0001-89	E & M PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS S/A
13.918.682/0001-68	M FRANZATO PARTICIPAÇÕES S/A
14.626.129/0001-14	GMR IMÓVEIS LTDA
03.540.023/0001-87	LOZ PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS S/A
15.234.523/0001-70	MMZ INVESTIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A
CPF	NOME
306.800.859-04	MARCO ANTONIO FRANZATO
095.757.589-00	OSMAR JORGE
795.184.359-87	VALDIVA BARELLA JORGE
279.125.409-97	ENIVALDO BARELLA TIRONI
641.244.369-04	LEILA REGINA MANHANI BARELLA
066.182.178-14	FERNANDO SHAYER
028.347.199-93	OSMAR JORGE JÚNIOR
286.951.128-02	JOSÉ CARLOS REIS DE MAGALHÃES NETO
523.462.269-04	VALDETE BARELLA FRANZATO

3. As infrações apuradas foram também objeto de Representação Fiscal para Fins Penais no Processo Administrativo 10903-720.023/2017-71.

DO LANÇAMENTO.

4. A Autoridade Fiscal afirma que o Auto de Infração foi lavrado em COMPLEMENTO ao lançamento do crédito tributário controlado no Processo 10903.720002/2017-55: (g.o.)

2. Primeiramente, deve ser destacado que o presente processo trata de lançamento complementar da ação fiscal realizada sobre a GMR PARTICIPAÇÕES S/A. O lançamento principal foi veiculado no Processo Administrativo Fiscal (PAF) de Exigência Tributária nº 10903- 720.002/2017-55. De fato, o lançamento principal veiculado pelo processo referido trata do não oferecimento à tributação do ganho de capital auferido na venda de participação societária e do não oferecimento à tributação de receitas auferidas em aplicações financeiras nos anos-calendário 2012 a 2015. A presente autuação, residual, tendo como origem os mesmos fatos da principal, trata somente do não oferecimento à tributação de receitas auferidas em aplicações financeiras no ano-calendário 2016.

3. Embora o objeto da presente autuação esteja descrito de forma mais específica na seção 2.5.2. deste Relatório Fiscal, reproduzimos toda a descrição dos fatos e fundamentações jurídicas aduzidas no processo anterior, haja vista o relacionamento entre os fatos geradores dos créditos tributários exigidos por meio do presente processo e os fatos e fundamentos jurídicos gerais da autuação anterior.

5. Com efeito, no processo anterior, a Autoridade Fiscal relata duas infrações:

- a) Ganho de Capital omitido pela GMR PARTICIPAÇÕES S/A na apuração do IRPJ e da CSLL sob o Lucro Presumido auferido na venda efetuada em 02/05/2012 a pessoa jurídica subsidiária de outro grupo econômico (Grupo Acqua – inserido no Grupo Tarpon – Grafo de relacionamentos à fl. 3335) de parcela de 60% de um Patrimônio Designado integrante de negócios do Grupo Morena Rosa.
- b) Receitas de aplicações financeiras vinculadas à Conta Garantia relacionada ao negócio e não adicionadas à base de cálculo do Lucro Presumido apurado pela empresa.

6. No presente processo, Relatório Fiscal, fls. 3.602 a 3.604, o lançamento restringe-se às receitas de aplicação financeiras relativas ao ano de 2016:

2.5.2. DO NÃO OFERECIMENTO À TRIBUTAÇÃO DOS RENDIMENTOS DE APLICAÇÃO FINANCEIRA

192. Segundo dispõe o art. 521 do Decreto nº 3.000/99, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras serão acrescidos à base de cálculo da tributação do IRPJ e da CSLL sob a sistemática do Lucro Presumido.

193. Quando descrevemos os fatos referentes ao “Contrato”, informamos que parte do preço (R\$ 180.000.000,00) da participação societária comprada-e-vendida seria pago imediatamente, no dia 02/05/2012, e parte (R\$ 60.000.000,00) seria retida em conta corrente em garantia das obrigações

assumidas pelos vendedores. Os recursos depositados nessa conta corrente seriam investidos em aplicações financeira e os seus rendimentos seriam, posteriormente, entregues proporcionalmente aos “Vendedores” da participação societária.

194. A conta garantia foi criada na agência 8541, do Banco Itaú S/A, com o número 064096. A garantia e a aplicação dos recursos deveria seguir o estabelecido no Contrato de Garantia, cujo formato deveria seguir o disposto no “ANEXO 2.2.2 – Ao Contrato de Compra e Venda de Ações da Morena Rosa Indústria e Comércio de Confecções S/A – Contrato de Garantia” (fls. 1.006 a 1.010).

195. Nessa Conta de Garantia foi depositada a parcela do preço retida, montando os R\$ 60.000.000,00, em 02/05/2012, conforme demonstra o comprovante de transferência eletrônica bancária (fl. 835), sendo que esse valor foi aplicado na compra de 562 debêntures código ILAM16, conforme comprova extrato da “Posição de Operações Financeiras para Simples Conferência Banco Itaú BBA S/A” (fl. 838).

196. A parcela do preço, aplicada na forma financeira descrita acima, gerou rendimentos financeiros que foram controlados pelas pessoas jurídicas representantes do Grupo Acqua, LAGNES PARTICIPAÇÕES LTDA (de 02/05/2012 a 27/06/2013) e COMPANHIA ACQUA (de 28/06/2013 a 31/12/2015), conforme informação obtida nas suas escriturações contábeis (fls. 3.091 a 3.096).

7. E prossegue:

198. De modo que, seguindo a mesma orientação adotada por esta fiscalização no tocante à tributação do ganho de capital referente ao “Contrato de Compra e Venda de Ações da Morena Rosa Indústria e Comércio de Confecções S/A”, consistente em reposicionar a GMR PARTICIPAÇÕES S/A como vendedora diante da relação contratual e como contribuinte diante da relação obrigacional tributária, devemos computar os rendimentos financeiros obtidos pela aplicação em debêntures dos recursos depositados em Conta de Garantia como sendo receitas financeiras auferidas pela fiscalizada.

8. Apresenta um Quadro resumo dos rendimentos financeiros e IRRF, fl. 3603. Em 2016:

(...)

9. Considerando não ter sido oferecido à tributação os rendimentos financeiros mencionados, a Autoridade Fiscal procedeu ao lançamento com fundamento nos arts. 521 e 528 do Decreto nº 3.000/1999, o Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99, e arts. 142 e 149, inciso VII da Lei nº 5.172/66, o Código Tributário Nacional – CTN, bem como, arts. 26 e 57 da Lei nº 8.981/95, art. 28 da Lei nº 9.430/96 e art. 88 da Instrução Normativa SRF nº 390/04.

DA IMPUGNAÇÃO.

10. Em sua Impugnação apresentada em 06.10.2017, o Contribuinte se defende “nos termos da impugnação já apresentada nos autos do Processo Administrativo nº 10903-720.002/2017-55”, e nos termos do que passa a demonstrar.

11. Preliminarmente defende a necessidade de reunião do presente processo com o Processo Administrativo nº 10903-720.002/2017-55, tendo em vista que o Relatório Fiscal assinala tratar-se de Auto de Infração lavrado de forma complementar aos então formalizados, e com efeito, se refere aos mesmos fatos do lançamento principal e mesmas provas:

Trata-se de medida coerente e que visa claramente economia processual.

12. Não obstante, por cautela, reproduz novamente todos os argumentos que apresentou na Impugnação ao lançamento anterior, consubstanciados, em resumo na alegação de equívoco na identificação do sujeito passivo e no aspecto temporal do fato gerador, bem como na defesa da legitimidade da alienação das ações da Morena Rosa pelos vendedores pessoas físicas com base no Contrato Preliminar firmado sob condição suspensiva. Acrescenta jurisprudência sobre a matéria e argui inexistência de simulação e fraude à lei, rechaçando a presença de Planejamento Tributário Abusivo na operação.

13. Especificamente, no tocante às exigências fiscais sobre os valores depositados em Conta Garantia, pugna pela improcedência observando que parte do preço não fora paga à vista, mas depositada em Conta Garantia de titularidade do comprador, como retenção de preço, somente passível de liberação após 31.12.2014 e desde que houvesse saldo remanescente após pagamento de indenizações e outras contingências na Morena Rosa que pudessem resultar em obrigação pelos Vendedores; o que demonstra a ausência de certeza e liquidez desse valor na data do fato gerador considerado. Tanto assim, que a própria Autoridade Fiscal relata as datas em que foram pagos os valores remanescentes do preço acrescidos dos rendimentos financeiros calculados durante o período de retenção na Conta Garantia, dada a condição suspensiva presente no negócio.

14. Traz em sua defesa a Solução de Consulta DISIT/SRRF04 nº 58/2013, a Solução de Consulta DISIT/SRRF05 nº 25/2012 e a Solução de Consulta Cosit nº 3/2016.

15. Nessa esteira de argumentação, se insurge contra a multa qualificada e pede que, se vencido no mérito, seja deduzido o imposto de renda pago pelos vendedores pessoas físicas e ad argumentandum tantum alega ilegalidade na incidência de juros de mora sobre multa de ofício.

16. Todos os responsáveis tributários apresentaram impugnação.

A DRJ/Salvador proferiu, então, acórdão cuja ementa assim figurou:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2016 a 30/09/2016

MESMA MATÉRIA FÁTICA. EFEITOS TRIBUTÁRIOS EM DIFERENTES PERÍODOS. LANÇAMENTO COMPLEMENTAR. PROCESSOS CONEXOS. ACÓRDÃO ÚNICO.

Inexistindo no auto de infração complementar inovação no sujeito passivo, demonstrado que os fatos apurados estão intimamente relacionados aos fatos geradores objeto da autuação anterior, sendo deles dependentes, e não havendo outra instrução probatória na Impugnação que não as provas e argumentação apresentadas no lançamento anterior, o julgamento dos litígios fica sujeito a uma única decisão, aplicando-se aqui as conclusões do Acórdão nº 15-43.961, 1ª Turma da DRJ/SDR, Sessão de 25 de janeiro de 2018.

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado

Diante da decisão proferida no Acórdão nº 15-44.502, a Procuradoria da Fazenda Nacional (PFN) apresentou suas razões ao recurso de ofício que, resumidamente, enfatizaram as seguintes alegações:

a) A GMR detinha quase 100% do controle acionário sobre as operações do Grupo Morena Rosa. Todavia, o “Contrato” revela um acordo para que as prestações fossem pagas às pessoas físicas acionistas da efetiva vendedora.

b) As etapas de reestruturação societária não foram realizadas apenas no interesse do Grupo Morena Rosa, mas, também, no interesse do Grupo Acqua. O estabelecimento de uma “estrutura societária definida” era exigida pelo Grupo Acqua como condição para realização do negócio.

c) A intenção não era comprar as participações de cada sócio pessoa física, mas o conjunto determinado dos bens que, embora estivessem “unitizados” sob a GMR, tiveram de ser rearranjados e pulverizados entre os sócios - essa operação, longe de ter como objetivo principal segregar o patrimônio a ser alienado (o que podia ser conseguido muito mais direta e facilmente mantendo-se tudo sob a GMR), teve o objetivo claro de permitir que a alienação se desse pelas pessoas físicas, com finalidade exclusivamente fiscal.

d) bastaria que houvesse a cisão patrimonial das “Sociedades Subsidiárias” no tocante às parcelas de seu patrimônio correspondentes à participação societária na “Companhia” MORENA ROSA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CONFECÇÕES LTDA com a subsequente incorporação destas parcelas pela GMR, que já estariam dadas as condições necessárias para a correta transferência da participação societária na “Companhia” do Grupo Morena Rosa ao Grupo Acqua.

e) Identificou-se planejamento tributário abusivo com vistas a deslocar o ganho de capital decorrente da alienação de parcela (60%) das participações societárias detidas pela GMR à época da negociação, passando o ganho desta para as pessoas físicas sócias, em razão da menor tributação incidente sobre as pessoas naturais (15%) em relação às pessoas jurídicas (34%).

f) A parcela de R\$ 60.000.000,00 foi liberada a partir de 2014, tendo sido pagos rendimentos proporcionais ao período em que os valores ficaram retidos. Portanto, outra fonte não contabilizada de receita da GMR decorrente do “Contrato” foi o rendimento concernente à aplicação financeira dos valores retidos em garantia. Os valores tributáveis referentes a esses rendimentos foram computados na contabilidade dos compradores e, não obstante se

enquadrassem como rendimentos de aplicações financeiras da GMR, não foram computados pela fiscalizada na apuração de suas receitas e apurações tributárias.

g) A questão a ser debatida, no mérito, se resume à possibilidade ou não de que partes relacionadas (sócios e sociedade, por exemplo), realizem livremente a transferência de patrimônio entre si (se valendo de instrumentos societários sem efeito fiscal), com vistas unicamente a promover uma alienação naquela que possua tratamento fiscal mais benéfico, no que diz respeito ao ganho de capital a ser apurado.

h) Não consta que a GMR tenha sido mero "veículo", de natureza fugaz, excepcional, ou que tenha surgido de outra causa que tivesse como consequência a desconsideração de sua efetividade enquanto holding. Do que consta dos autos, o que se verifica é que a holding cumpriu o papel normal de uma sociedade do tipo e, apenas no momento em que se materializou a oportunidade de alienação do investimento, ela passou a ser vista como um "entrave", tendo em vista a maior tributação inerente às pessoas jurídicas no ganho de capital.

i) O julgador de piso desconsiderou completamente a observação consignada pela autoridade fiscal, em diversas passagens de seu relatório, de que o objetivo de segregar o "patrimônio designado" já poderia ser alcançado de forma muito mais direta e racional a partir da "etapa 2" das reorganizações societárias empreendidas. Não se trata de imersão indevida da autoridade fiscal sobre a autonomia de auto-organização da autuada. Trata-se de uma análise objetiva de que as alterações societárias razoavelmente justificáveis sob a ótica do negócio considerado (alienação de participação) poderiam se dar de maneira muito mais simples e direta. As cinco ou seis etapas subsequentes, todavia (sobretudo a transferência, ao final, da titularidade dos ativos para as pessoas físicas), não guardaram propriamente, ou substancialmente, relação com o negócio em si, mas com a minimização de seus futuros efeitos tributários.

j) No entender da DRJ, o planejamento levado a efeito "equivale" a uma redução de capital a valor contábil, permitida no artigo 22 da Lei nº 9.249/95, para que os sócios disponham do patrimônio objeto da redução - mesmo que a motivação para este ato seja exclusivamente a redução do efeito fiscal. No entanto, as consequências desse permissivo legal só surtiriam os efeitos descritos se exteriorizadas e praticadas na forma estabelecida em lei (devolução de capital em sentido estrito, isto é, redução de capital), não cabendo aplicar o mesmo efeito mediante, o uso da analogia, à situação em tela (incorporações e cisões sucessivas).

k) Dadas as circunstâncias verificadas no caso concreto, a eventual redução de capital simplesmente para consequente alienação em nome das pessoas físicas desnudaria evidente fraude à lei tributária, uma vez que é cristalino que a alienação da participação societária ao grupo Acqua foi tratada e negociada quando este pertencia efetivamente à GMR.

l) Mesmo depois de todo o malabarismo societário, os núcleos familiares "Marco/Valdete", "Enivaldo" e "Osmar" continuaram exercendo a propriedade e o controle da "participação não alienada" (40%) por intermédio de uma nova holding (a MMZ), ao passo que apenas a parcela destinada à alienação (desde 06/03/2012) passou à titularidade direta (e passageira/efêmera) das pessoas físicas.

m) Não é dado aos contribuintes “eleger” em quem deve incidir a tributação. Esta, no que diz respeito ao ganho de capital, incidirá necessariamente no alienante do bem – no caso dos autos, foi demonstrado ser a GMR a verdadeira alienante da participação.

n) A situação em tela não difere, na essência, daquela em que uma pessoa jurídica (do lucro real) que pretende alienar um bem do seu ativo permanente constitui subsidiária tributada pelo lucro presumido que tenha por objeto social realizar a venda daquele ativo (alienação de imóveis por exemplo), tributando-o como receita da atividade, mediante aplicação do coeficiente de presunção do lucro.

o) Não se desconhece que seja dado aos contratantes pactuar compra e venda de coisa futura. Mas não é este o caso. Um contrato de compra e venda de coisa futura vincularia apenas os alienantes, futuros detentores, e os compradores. Na situação dos autos, diferentemente, se fez indispensável a interveniência da autuada, GMR.

p) Do ponto de vista do controle societário do Grupo Morena Rosa, ao tempo da reestruturação societária, o posicionamento da GMR era central e, no tocante ao poder decisório, suas deliberações eram imprescindíveis para as operações de unitizações do Patrimônio e do Negócio Designado e para a transferência de parcela da participação societária na MORENA ROSA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CONFECÇÕES S/A.

q) O “Contrato de Garantia”, que visava estabelecer as regras sobre a parcela do preço retida como garantia da obrigação de indenização dos devedores, indica mais uma vez, de forma implícita, que a real vendedora da participação societária era a GMR: para esta finalidade foi aberta uma conta corrente, que supostamente seria conjunta aos três núcleos familiares (“Marco-Valdete”, “Enivaldo” e “Osmar”), e em que os recursos ali depositados responderiam de forma solidária (proporcional, para cada sócio, ao valor individualmente retido). é reconhecer que a solidariedade que existia entre os sócios pela operação da GMR e, por conseguinte, pela parcela de participação societária vendida deveria manter-se na garantia da indenização. Se fosse diferente, uma “Conta Garantia” seria aberta para cada acionista (ou pelo menos, para cada núcleo familiar), e o valor de cada conta responderia pela obrigação de indenizar individualizada de cada sócio.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ricardo Marozzi Gregorio, Relator

Os valores dos créditos tributários exonerados pelas decisões de primeira instância superam o limite instituído pela Portaria MF nº 63/2017 (tributos e encargos de multa superior a R\$ 2.500.000,00). Por tal motivo, o recurso de ofício interposto deve ser conhecido.

Com relação às **preliminares de nulidade dos autos de infração** suscitadas nas impugnações (erro na identificação do sujeito passivo e no aspecto temporal do fato gerador), estas foram devidamente rechaçadas pela decisão de piso ao identificar que são questões que se confundem com o próprio mérito da autuação. Nesse ponto, a própria PFN referendou o entendimento da DRJ. Portanto, reproduzo os fundamentos daquela decisão na esteira do que prevê o art. 57, § 3º, do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343/15:

84. Cabe esclarecer que, no âmbito do processo administrativo fiscal, as hipóteses de nulidade são taxativamente previstas nos arts. 59 e 60 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972:

“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.

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio. (Grifou-se).

85. Nesses termos, o cerceamento do direito de defesa somente pode ser cogitado em face de despachos e decisões. Sendo o auto de infração um ato administrativo, a declaração de nulidade somente pode ser suscitada em caso de lavratura por pessoa incompetente. Possíveis irregularidades, incorreções e omissões cometidas no lançamento não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

86. No caso, o lançamento foi formalizado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, autoridade competente para a lavratura do ato, conforme dispõem:

Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999 – RIR 99:

Art. 836. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível (Lei nº 5.172, de 1966, art. 142).

Lei nº 10.593, de 2002 (com as alterações trazidas pela Lei nº 11.457, de 2007):

Art. 6º São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil:

I - no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil e em caráter privativo:

- a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições;
- b) elaborar e proferir decisões ou delas participar em processo administrativo-fiscal, bem como em processos de consulta, restituição ou compensação de tributos e contribuições e de reconhecimento de benefícios fiscais;
- c) executar procedimentos de fiscalização, praticando os atos definidos na legislação específica, inclusive os relacionados com o controle aduaneiro, apreensão de mercadorias, livros, documentos, materiais, equipamentos e assemelhados;
- d) examinar a contabilidade de sociedades empresariais, empresários, órgãos, entidades, fundos e demais contribuintes, não se lhes aplicando as restrições previstas nos arts. 1.190 a 1.192 do Código Civil e observado o disposto no art. 1.193 do mesmo diploma legal;
- e) proceder à orientação do sujeito passivo no tocante à interpretação da legislação tributária;
- f) supervisionar as demais atividades de orientação ao contribuinte.

87. Assim, rejeito as alegações de nulidade do ato, e as questões relacionadas à identificação do sujeito passivo e à determinação temporal do fato gerador, serão tratadas e analisadas juntamente com o mérito da questão.

Como bem percebido por todos que atuaram no presente caso, **a questão essencial envolve o reconhecimento dos limites dos chamados planejamentos tributários**. Sobre o assunto, assim como fez a relatora da decisão recorrida, considero importante fixar algumas premissas, mesmo que breves, para deixar claro como me situo nas discussões sobre esse fenômeno.

- Sobre os planejamentos tributários:¹

É cediço que esta Casa, até praticamente a virada do século passado, manteve uma posição bastante firme no sentido de que se as operações engendradas pelos contribuintes fossem conformadas com os trâmites formais previstos no direito privado a autoridade fiscal não poderia desconsiderá-las para efeitos tributários. Somente em caso de simulação, o Fisco estaria autorizado a refutar os atos e negócios praticados com a finalidade de evitar ou reduzir a incidência tributária. Nesse sentido, os seguintes julgados da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

¹ Os argumentos aqui apresentados contém pontos revisados em relação às considerações sobre o mesmo assunto feitas em meus mandatos anteriores no CARF.

IRPJ – "TRADING COMPANY" – SIMULAÇÃO INEXISTENTE. A criação de empresa comercial exportadora, dada como boa pelas autoridades competentes, à luz do Decreto-lei nº 1.248/72, não pode, depois, ser considerada produto de simulação fraudenta, pelas autoridades tributárias, ao fundamento de que objetivava, simplesmente, evasão fiscal ilícita. (*Acórdão CSRF/01-01.101, de 27 de novembro de 1990*)

IRPJ - INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADES - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS - Incomprovada a ocorrência de simulação na operação de incorporação de uma empresa superavitária por uma deficitária, podem os prejuízos desta serem compensados como os lucros daquela, no futuro, observado o prazo legal, posto não haver vedação legal. Recurso a que se nega provimento. (*Acórdão CSRF/01-01.756, de 17 de outubro de 1994*)

I.R.P.J. – SIMULAÇÃO NA INCORPORAÇÃO – Para que se possa materializar é indispensável que o ato praticado não pudesse ser realizado, fosse por vedação legal ou por qualquer outra razão. Se não existia impedimento para a realização da incorporação tal como realizada e o ato praticado não é de natureza diversa daquele que de fato aparenta, isto é, se de fato e de direito não ocorreu ato diverso da incorporação: não há como qualificar-se a operação de simulada. Os objetivos visados com a prática do ato não interferem na qualificação do ato praticado, portanto, se o ato praticado era lícito, as eventuais consequências contrárias ao fisco devem ser qualificadas como casos de elisão fiscal e não de evasão ilícita. (*Acórdão CSRF/01-01.874, de 15 de maio de 1995*)

Marco Aurélio Greco, em sua obra de referência sobre o tema, denominou aquele período como a primeira fase do debate (liberdade, salvo simulação)². Haveria uma liberdade absoluta na qual o contribuinte, desde que antes da ocorrência do fato gerador, poderia agir como bem entendesse para dispor de seus negócios. A exceção ficaria por conta das situações em que se constatasse a prática de ilícitos maculados pela simulação.

Necessário anotar que o conceito de simulação que inspirou essa fase é aquele em que há uma mentira ou falseamento de informações declaradas, concernentes ao negócio (ou algum aspecto do negócio) aparente ou simulado, a fim de esconder o negócio (ou aspecto do negócio) verdadeiro ou dissimulado. Este último teria dado ensejo à ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. A simulação, nesses termos qualificada como relativa, teria a intenção de lesar o Fisco mediante o falseamento ou a manipulação de aspectos relevantes dos negócios jurídicos.

Esse modo de ver o fenômeno dos planejamentos tributários foi sustentado por uma doutrina ultraformalista que propugnava por ideias como a exigência da “tipicidade cerrada” nas regras formadoras das regras-matriz de incidência tributária e o direito

² Cf. Marco Aurélio Greco, "Planejamento Tributário". São Paulo: Dialética, 2008, p. 126.

constitucional de os contribuintes evitarem o pagamento dos tributos. Todo planejamento tributário seria lícito enquanto não fosse veiculada norma específica antielisiva para combatê-lo. Seria constituído de negócios jurídicos indiretos, nos quais ocorre uma mera incongruência entre a função econômico-social típica do negócio e os objetivos concretos visados pelas partes³.

Apesar da influência que tais ideias exerciam sobre a aplicação do direito tributário brasileiro, a verdade é que o quadro era outro no plano internacional, tanto no âmbito do direito tributário quanto no do direito privado.

No contexto dos países da Europa Continental, para combater os planejamentos tributários tido como abusivos, criavam-se normas gerais antielisivas consubstanciadas por conceitos abertos e abstratos, tais como: abuso de formas (Alemanha e Espanha), abuso de direito (França), fraude à lei (Holanda e Espanha) e ausência de razões econômicas (Itália, Portugal e Bélgica). Nos países anglo-saxões, por sua vez, onde a ideia da preponderância da substância sobre a forma é inerente aos seus sistemas jurídicos, o efeito de economia tributária provocada pelo planejamento era suficiente para a requalificação jurídico-tributária das operações. Com isso, igualmente surgiam conceitos para fixar os contornos dos precedentes judiciais, tais como: *step transaction* (Reino Unido), *business purpose* (EUA) e *conduit companies* (EUA)⁴.

Com objetivos semelhantes, a própria organização supranacional europeia reforçava o trilho das cláusulas antiabusivas nas diretrizes tributárias emanadas pelo seu Conselho. Nesse sentido, na diretiva sobre reorganizações societárias⁵, estipulou-se que os Estados-Membros podem se recusar a aplicar ou podem retirar, no todo, ou em parte, os benefícios contidos na diretiva se for evidente que a reorganização societária tiver como principal objetivo, ou como um dos principais objetivos, a evasão ou a elisão fiscais. Essa previsão de abuso pode ser presumida se a reorganização societária não for executada por razões comerciais válidas como a reestruturação ou a racionalização das atividades societárias. Outrossim, na diretiva matriz-filial sobre dividendos intersocietários⁶, estipulou-se que a diretiva não impede a aplicação das disposições nacionais ou convencionais necessárias para evitar a evasão ou a elisão. Nesse mesmo tom, o Tribunal de Justiça da União Europeia começava a consolidar sua jurisprudência contrária aos planejamentos tributários abusivos⁷.

Além disso, era também marcante a preocupação com os abusos praticados por reorganizações societárias internacionais, as quais criavam empresas veículos que visavam ao aproveitamento de benefícios conferidos por acordos celebrados para evitar a bitributação, prática que ficou conhecida como *treaty shopping*. Surgiam, então, as cláusulas de “limitação de benefícios” para restringi-los às empresas que comprovassem ter seu capital preponderantemente detido por residentes dos países signatários do acordo. Igualmente, o conceito de “beneficiário efetivo” (ou *beneficial ownership*), inicialmente concebido na lei inglesa antitruste, ganhou

³ Cf. Marciano Seabra de Godoi, "Dois Conceitos de Simulação e suas Consequências para os Limites da Elisão Fiscal". In: Valdir de Oliveira Rocha (Org.), *Grandes Questões Atuais de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2007, v. 11, pp. 272 a 298.

⁴ Cf. Marco Aurélio Greco... , pp. 374 a 390.

⁵ Cf. artigo 11º, 1, "a" da Diretiva nº 90/434/CEE.

⁶ Cf. artigo 1º, 2, da Diretiva nº 90/435/CEE.

⁷ Cf. Caso C-28/95 ("Leur Bloem") e Caso C-264/96 ("Imperial Chemical Industries - ICI").

tamanha aprovação que passou a contar com a expressa previsão de sua inclusão nos textos dos artigos 10, 11 e 12 dos acordos celebrados com base na Convenção-Modelo da OCDE⁸.

Acrescente-se, ainda, os esforços especialmente direcionados contra as estruturas corporativas multinacionais que provocam a erosão da base tributária num mundo globalizado. Na medida em que se toma consciência da reduzida carga tributária relativa efetivamente suportada por essas corporações, surge a orientação de que os planejamentos tributários agressivos (*aggressive tax planning*) devam ser objeto de uma atenção sincronizada por parte das diferentes jurisdições nacionais. Nesse sentido, destacam-se várias das ações que foram recentemente conduzidas pela OCDE, no âmbito do projeto *Base Erosion and Profit Shifting - BEPS*, sob determinação de todos os países pertencentes ao chamado G-20⁹.

Como se sabe, em 2001, sintonizada com a tendência internacional, a Lei Complementar nº 104 contemplou o nosso Ordenamento com a ideia das normas gerais antielisivas ao introduzir um § único no artigo 116 do Código Tributário Nacional (CTN), *verbis*:

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Para tal desiderato, elegeu o legislador a figura da “desconsideração” dos negócios jurídicos praticados com a finalidade da “dissimulação”. Ademais, condicionou tal providência à observância de “procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”.

A eleição dos negócios jurídicos praticados com a finalidade da dissimulação remetia ao conceito da simulação relativa e, como já ressaltado, à noção preconcebida de que esses negócios jurídicos só poderiam ser desconsiderados caso fosse detectada a intenção de lesar o Fisco mediante o falseamento ou a manipulação de seus aspectos relevantes. Isso aliado ao fato de que os artigos 13 a 19 da superveniente Medida Provisória nº 66/2002 não foram convertidos em lei, os quais tinham a intenção de especificar os procedimentos para a desconsideração, levou a já referida doutrina ultraformalista a propugnar pela dispensabilidade e pela eficácia limitada da norma geral. Ou seja, malgrado todo o esforço legislativo, para os defensores da primeira fase do debate continuava-se no mesmo patamar de antes.

Em outro prisma, no âmbito do direito privado, a teoria das causas exercia sua influência na configuração dos requisitos de validade dos negócios jurídicos em países como a França, a Itália e a Espanha¹⁰. A causa ou propósito de um negócio jurídico distingue-se das vontades das partes que o celebram. É que estas têm a ver com os motivos íntimos e pessoais que inspiram cada sujeito de direito nas declarações de vontade necessárias à realização do negócio, enquanto que a causa ou propósito é inerente à espécie do negócio jurídico tipificado no ordenamento. Nessa linha de pensamento, Orlando Gomes, dentre os civilistas brasileiros o mais

⁸ Cf. 1986 OECD Report: Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies.

⁹ Cf. 2013 OECD Report: Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting.

¹⁰ Cf. Marciano Seabra de Godoi ..., p. 287; e Luís Eduardo Schoueri, "Direito Tributário". São Paulo: Saraiva, 2010, pp. 161 a 163.

célebre defensor da inclusão da causa como requisito de validade dos negócios jurídicos, exemplificava que a prevenção de riscos é a causa inerente ao contrato de seguros¹¹. Se numa situação específica ficar constatado que nunca houve risco a cobrir, a eficácia do contrato poderia ser questionada por lhe faltar o requisito da causa.

A causa é, desta forma, o propósito, a razão de ser, a finalidade prática que se persegue com um determinado negócio jurídico. Com essa perspectiva, surge a possibilidade de que as partes utilizem uma estrutura negocial para atingir um resultado que não corresponda à causa típica do negócio posto em prática¹². É o que ocorre quando, por exemplo, mediante um contrato de compra e venda objetiva-se efetuar uma doação. Igualmente, quando por intermédio de um contrato social constitui-se uma sociedade empresária com objeto distinto da causa empresarial, qual seja, em conformidade com os artigos 966 e 982 do Código Civil, o exercício de uma atividade econômica organizada para a produção ou circulação de bens ou de serviços. Nesses casos, diz-se que há simulação (vício) da causa do negócio jurídico. Aparece, então, o conceito de simulação orientado pelo vício da causa.

Para Orlando Gomes, apesar de a divergência entre o que querem as partes e o que declaram ser produzida deliberadamente, a simulação nem sempre é ilícita¹³. A causa real (ou dissimulada), que prepondera sobre a causa negocial (ou simulada), pode ser lícita. Não há que haver falseamento ou manipulação de aspectos relevantes do negócio jurídico como ocorre na simulação do próprio negócio (ou de seus aspectos). Verifica-se uma preponderância da causa prática sobre a causa típica do negócio jurídico prescrito na lei. O saudoso autor sustentava que a causa como requisito de validade dos negócios jurídicos era o instrumento de controle da autonomia privada com vistas a conformá-la às novas exigências sociais dos tempos modernos¹⁴.

Marco Aurélio Greco chancela essa visão e argumenta que o conceito de simulação estampado no *caput* do artigo 167 do Código Civil (“É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou se válido for na substância e na forma”), ao contrário da noção imediata que diretamente lhe advém, segundo a qual seriam necessários dois negócios jurídicos (o simulado e o dissimulado) para a sua aplicação, pode comportar também a ideia de que bastaria para isso apenas um negócio jurídico único, real, mas simulado (com vício de causa). Como consequência, considerando que as nulidades podem ser alegadas por qualquer interessado (artigo 168) e que os negócios jurídicos nulos não são suscetíveis de confirmação, nem de convalidação pelo decurso do tempo (artigo 169), o Fisco pode, sem necessidade de prévia decretação de nulidade, invocá-las para reputar as operações assim qualificadas como inoponíveis contra si¹⁵.

Penso, contudo, que não seja oportuno nem correto recorrer ao Código Civil. É que o seu artigo 167, ao falar em “negócio jurídico simulado” e que “subsistirá o que se dissimulou”, também restringe o seu âmbito de aplicação à simulação dos negócios jurídicos tal qual o § único do artigo 116 do CTN. Não cuida, igualmente, da simulação da causa dos negócios jurídicos.

¹¹ Cf. Orlando Gomes, "Introdução ao Direito Civil". Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 393.

¹² Cf. Marciano Seabra de Godoi ..., p. 284.

¹³ Cf. Orlando Gomes ..., p. 440.

¹⁴ Ibidem, pp. 394 e 395.

¹⁵ Cf. Marco Aurélio Greco ..., pp. 265 a 273.

Sem embargo, o próprio CTN já ostentava os permissivos legais para o tratamento da simulação em seu sentido amplo. É o que se infere do seu artigo 118, *verbis*:

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

(grifei)

Quando esse dispositivo diz que a interpretação legal do fato gerador deve ser interpretada de modo a se abstrair os efeitos dos atos e fatos efetivamente ocorridos, está, na verdade, afirmando que se deve abstrair da causa simulada. Em outras palavras, esta última não é oponível ao Fisco. Acrescente-se, ainda, o que está previsto no artigo 149, VII, do mesmo CTN:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

(grifei)

Então, apesar da infrutífera inserção do § único no artigo 116, o CTN sempre permitiu o lançamento de ofício nos casos de simulação (inclusive quando só há o vício da causa).

Apesar de não ter sido expressamente regulada no Código Civil, Marciano Seabra de Godoi explica que a teoria causalista do fenômeno simulatório é adotada por civilistas brasileiros de prol porque sua relevância na análise das vicissitudes do negócio jurídico sempre existiu e decorre do ordenamento como um todo. Por isso, trata as duas visões da simulação de modo a existir um conceito restrito (doutrina ultraformalista) e um conceito amplo, no qual adiciona-se o vício da causa. Ainda na época dos extintos Conselhos de Contribuintes, constatava-se uma progressiva mudança na jurisprudência administrativa para dar guarida ao conceito amplo de simulação. Nesse sentido, depois de reconfigurar o conceito amplo de simulação como “simulação-elusão” e o conceito restrito, como “simulação-evasão”, o citado autor concluía¹⁶:

¹⁶ Cf. Marciano Seabra de Godoi ..., pp. 288 a 290.

Na prática, o CC-MF passou, portanto, a reconhecer *três* possibilidades (e não *duas* como insiste a visão tradicional da doutrina) de qualificação do planejamento tributário: *elisão lícita e eficaz* (Acórdão 107-07.596), *simulação-dissimulação-elusão* (passível de desconsideração mesmo antes da LC 104 mas não com punição de multa agravada - conclusão do Acórdão 103-21.046) e *simulação-evasão-sonegação* (passível de desconsideração e de punição com multa agravada - conclusão do Acórdão 101-94.771).

Portanto, o que importa é perceber que a jurisprudência administrativa desta Casa mudou sua orientação no que diz respeito ao enfrentamento dos casos em que ocorrem os chamados planejamentos tributários. O fenômeno assume agora uma configuração tripartite em função da sua licitude e eficácia da economia tributária pretendida: (i) pode ser lícito e eficaz (planejamento oponível ao Fisco); (ii) pode ser lícito, mas ineficaz (planejamento inoponível ao Fisco); ou (iii) pode ser ilícito (planejamento evasivo)¹⁷.

De uma postura permissiva unicamente focada na autonomia privada (liberdade, salvo simulação do negócio jurídico), partiu-se para uma posição mais sintonizada com o plano internacional, na qual aquela autonomia é temperada pela análise objetiva do propósito preponderante dos negócios jurídicos engendrados (liberdade, salvo simulação do negócio jurídico ou da sua causa).

Essa mudança teve efeito mesmo sem a edição da lei ordinária reclamada pela norma geral positivada pela Lei Complementar nº 104/01. E está juridicamente amparada pelo conceito amplo de simulação e seu possível questionamento com base nos artigos 118 e 149, VII, do CTN.

Nada obstante a eficácia do reconfigurado conceito de simulação para o tratamento das situações concretas concernentes aos planejamentos tributários, a doutrina recorre a outros conceitos que poderiam também ser utilizados para o enfrentamento do tema. Nesse sentido, fala-se na fraude à lei (*fraus legis*) e no abuso de direito. A fraude à lei, a meu ver, poderia também ser um eficaz instrumento para confrontar o assunto¹⁸. Por outro lado, o abuso de direito parte de pressupostos que me parecem insuperáveis diante da concepção filosófica que adoto para a teorização dos conflitos normativos¹⁹. Entretanto, este não é o espaço adequado para tais digressões. A exposição supra já é suficiente para os propósitos do presente voto.

- Sobre a caracterização do presente caso:

¹⁷ Prefiro não aderir às expressões que envolvem os conceitos de elisão e elusão para evitar as confusões terminológicas que lhes são inerentes. Cf. Ricardo Lobo Torres, "Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal". Rio de Janeiro: Elsevier, 2013, pp 7 a 10. Também não aprovo a expressão "planejamento tributário abusivo" por encontrar supedâneo em conceito (abuso de direito) incompatível com a concepção filosófica que adoto para a teorização dos conflitos normativos. Cf. Nota sobre o assunto a seguir.

¹⁸ Cf. Marciano Seabra de Godoi, "A figura da fraude à lei tributária prevista no parágrafo único do art. 116 do CTN". Revista Dialética de Direito Tributário, nº 68, 2001, pp. 101 a 123; e "A figura da fraude à lei tributária na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal". Revista Dialética de Direito Tributário, nº 79, 2002, pp. 75 a 85.

¹⁹ Cf. Ricardo Marozzi Gregorio, "Preços de Transferência: Arm's Length e Praticabilidade". São Paulo: Quartier Latin, p. 225.

De tudo o que foi relatado, constata-se que houve, de fato, um conjunto de reorganizações societárias efetivamente planejadas já na ocasião da celebração do “Contrato de Compra e Venda de Ações da Morena Rosa Indústria e Comércio de Confecções S/A” (que doravante será meramente identificado como “Contrato”).

Os envolvidos na transação tinham plena consciência de que o objeto do contrato, qual seja, o conjunto de bens, direitos e obrigações designadas (também referido como patrimônio designado), bem como a operação das empresas do Grupo Morena Rosa (também referida como negócio designado), sofreriam um processo de unitização em uma só “Companhia” e de que a sua titularidade, no momento da concretização da transação, restaria nas mãos das pessoas físicas acionistas daquele Grupo.

Não houve ocultação ou falseamento dessas informações para com o Fisco. Nem mesmo qualquer acusação foi feita nesse sentido. Portanto, de conformidade com a premissa apresentada, não há dúvidas de que o caso não se enquadra no quadro daquelas situações descritas como “planejamento evasivo”, em que ocorre a falsidade ou mentira acerca dos aspectos que envolveram o negócio jurídico.

Isso, contudo, não afasta a possibilidade de ter ocorrido as outras duas hipóteses de qualificação que envolvem o fenômeno dos planejamentos tributários: o planejamento “oponível” ou “não oponível” ao Fisco. E é aqui que a análise do caso merece maior atenção.

A fiscalização entende que o propósito das operações de reorganização societária que culminaram com a titularidade do objeto do “Contrato” nas pessoas físicas era estritamente o de provocar uma economia financeira com a redução da carga tributária incidente sobre o ganho de capital apurado (de 34% para 15%). Chegou a qualificar a multa, o que, a meu ver, só seria cabível quando se está diante da hipótese de “evasão”.

A DRJ, no entanto, seguiu para o outro extremo e considerou que o planejamento foi lícito e eficaz. Como bem apontou a PFN, os argumentos da decisão de piso podem ser resumidos nos seguintes trechos:

107.2. Os beneficiários dos pagamentos efetuados pela adquirente da participação foram as pessoas físicas controladoras do Grupo Morena Rosa, não existindo no processo prova direta ou indiciária de que tais recursos foram redirecionados à Contribuinte autuada;

107.3. A intenção das pessoas físicas de fazer a venda direta dos investimentos por elas controlados está expressa em todos os documentos;

(...)

107.5. O propósito das reorganizações societárias foi demonstrado e está justificado no interesse econômico de apartação do patrimônio negociado, sendo compatível com a praxe negocial. Nesse aspecto, sem que se entre na armadilha de tentar apontar diferentes caminhos para a realização do negócio, é óbvio, que sendo controladores indiretos das participações societárias negociadas, as pessoas físicas teriam à sua disposição o art. 22 da Lei nº 9.249, de 1995, independentemente das reorganizações societárias que se fizeram. Na condição de acionistas controladores as

peças físicas poderiam decidir se fariam a venda por meio da holding GMR PARTICIPAÇÕES ou se restituíam o investimento aos acionistas, nos termos do art. 22 da Lei 9.249/95, para estes fazerem a venda. Entretanto, havia um interesse econômico negocial de apartação do patrimônio negociado, sendo este, portanto, o objetivo primeiro das reorganizações que se fizeram. Assim, secundariamente, se fizeram reorganizações societárias com a finalidade de retornar aos sócios pessoas físicas controladores a possibilidade jurídica de procederem à venda como pretendido.

107.6. Ou seja, não houvesse o propósito negocial de apartação do patrimônio, seria desnecessária qualquer reorganização societária para que os sócios pessoas físicas controladores procedessem à venda direta do investimento. Eis assim demonstrado o interesse econômico nas operações.

108. De se ressaltar, ainda, com relação à materialidade do Contrato e da identificação de quem efetivamente recebeu o preço da venda, que é certo que a compra e venda pode ser efetuada sobre coisa futura conforme artigo 483 do Código Civil.

109. Vê-se, assim, que não houve contorno de norma imperativa. A participação societária foi vendida por quem detinha o poder de decisão sobre ela. Também não consta nos autos que houve reversão dos efeitos práticos da operação, ou seja, os recursos não retornaram para a GMR PARTICIPAÇÕES, denotando a aludida intenção de se posicionar artificialmente perante a norma.

(...)

Sobre o momento consequente, no relato da Autoridade Fiscal consta que as partes “vivenciaram” os efeitos próprios do negócio celebrado. Não consta que tenham tentado neutralizar a parte deles que se esperaria indesejável, se simulação fosse, qual seja, o destino dos valores recebidos na operação. Os pagamentos comprovados às fls. 2094 a 2096, e 2415 a 2442, foram efetuados mediante crédito em conta corrente aos sócios pessoas físicas, Marco, Valdete, Osmar e Enivaldo.

(...)

Sobre o propósito negocial, extrai-se dos itens 224 e 225 do Relatório Fiscal, que a sequência estruturada de operações do Grupo Morena Rosa teve finalidade negocial, qual seja, possibilitar a apartação do patrimônio designado na compra-e-venda da participação societária negociada, o que não condiz com a tese de haver Planejamento Tributário Abusivo – PTA.

(...)

113. Diferente conclusão se teria no caso de os recursos terem de alguma forma retornado para a GMR PARTICIPAÇÕES. Nessa hipótese, estaria claramente demonstrado o Planejamento Tributário Abusivo, que, procurando ocultar uma operação entre pessoas jurídicas, adota formas prescritas em lei para simular uma venda efetuada por pessoas físicas, e assim obter vantagem tributária indevida.

114. No caso, porém, o fato real demonstrado é a venda de ações pelos controladores indiretos da participação societária, que para fazê-lo diretamente poderiam adotar diferentes formatos, inclusive o resgate do investimento mediante redução do capital social da GMR PARTICIPAÇÕES, ou desfazendo a transferência efetuada poucos meses antes.

(...)

119. Porém, se os mesmos fatos e atos fossem analisados num contexto em que a carga tributária da pessoa jurídica fosse inferior à da pessoa física, na alienação de participação societária, se poderia pretender atribuir às pessoas físicas a titularidade do negócio jurídico da compra e venda, sob o argumento de que o conduziram e auferiram diretamente o preço pago pelo comprador.

A PFN não concorda e endossa o entendimento da fiscalização com as alegações já resumidas no relatório acima e que serão oportunamente enfrentadas. Ressalta, enfaticamente, que a unitização poderia ser mais diretamente alcançada se houvesse a cisão patrimonial das “Sociedades Subsidiárias”, a partir da “etapa 2” das reorganizações societárias empreendidas, com a subsequente incorporação das parcelas objeto do “Contrato” pela GMR.

Com efeito, o Grupo Morena Rosa poderia ter efetivado a alienação do objeto do “Contrato” pela empresa GMR. Mas, querer exigir esse comportamento quando outras formas lícitas se apresentam disponíveis para os envolvidos, é algo totalmente descabido. Trata-se da autonomia privada prestigiada no ordenamento de todas as sociedades democráticas. O que se poderia, meramente, é atribuir efeitos tributários diversos daqueles pretendidos.

É verdade que a reorganização societária poderia atingir a finalidade da unitização de forma mais direta se o objeto do “Contrato” fosse reunido na GMR. É provável até que o propósito preponderante das operações subsequentes tenha sido o da economia tributária. No entanto, a possibilidade de realizar a alienação daquele objeto na titularidade das pessoas físicas, inclusive valendo-se de uma alíquota do imposto mais favorável, me parece estar no campo das opções permitidas pela legislação tributária.

Explica-se.

Há situações em que a própria lei permite que o contribuinte opte por um regime tributário mais favorável. É o caso, por exemplo, da opção pelo lucro real ou presumido. Ou, no âmbito das pessoas físicas, pela apresentação da declaração de ajuste anual no modelo completo ou simplificado. E como lembrou a DRJ, a situação descrita nos autos é equivalente à hipótese prevista no artigo 22 da Lei nº 9.249/95. Confira-se:

Art. 22. Os bens e direitos do ativo da pessoa jurídica, que forem entregues ao titular ou a sócio ou acionista, a título de devolução de sua participação no capital social, poderão ser avaliados pelo valor contábil ou de mercado.

§ 1º No caso de a devolução realizar-se pelo valor de mercado, a diferença entre este e o valor contábil dos bens ou direitos entregues será considerada ganho de capital, que será computado nos resultados da pessoa jurídica tributada com base no lucro real ou na base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido devidos pela pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado.

§ 2º Para o titular, sócio ou acionista, pessoa jurídica, os bens ou direitos recebidos em devolução de sua participação no capital serão registrados pelo valor contábil da participação ou pelo valor de mercado, conforme avaliado pela pessoa jurídica que esteja devolvendo capital.

§ 3º Para o titular, sócio ou acionista, pessoa física, os bens ou direitos recebidos em devolução de sua participação no capital serão informados, na declaração de bens correspondente à declaração de rendimentos do respectivo ano-base, pelo valor contábil ou de mercado, conforme avaliado pela pessoa jurídica.

§ 4º A diferença entre o valor de mercado e o valor constante da declaração de bens, no caso de pessoa física, ou o valor contábil, no caso de pessoa jurídica, não será computada, pelo titular, sócio ou acionista, na base de cálculo do imposto de renda ou da contribuição social sobre o lucro líquido.

Por esse dispositivo, está claro que a legislação tributária permite que uma empresa efetue a devolução de bens e direitos do seu ativo pelo valor contábil ou pelo valor de mercado. Neste último caso, terá que tributar o ganho de capital no ato da devolução. Mas, se a devolução for feita pelo valor contábil, não haverá que se falar em ganho de capital enquanto não houver a realização do bem ou direito. Nada impede que essa devolução se faça antes da alienação. E, se o sócio ou acionista para quem é devolvido o bem ou direito é uma pessoa física, a lei não se importa com o fato de que a tributação vai se dar numa alíquota inferior. Não há restrições para os casos em que o beneficiário dos recursos financeiros da alienação seja a pessoa física.

Ora, no presente caso, os pagamentos foram efetuados diretamente para as pessoas físicas acionistas do Grupo Morena Rosa. Não há nos autos qualquer evidência de que esses recursos tenham sido posteriormente redirecionados para a empresa GMR. Portanto, de maneira semelhante à hipótese veiculada no artigo 22 da Lei nº 9.249/95, aquele Grupo poderia ter escolhido fazer a alienação pela empresa GMR (que seria, então, a beneficiária dos pagamentos). Mas, isso não era um imperativo legal. Havia a opção de fazer a alienação pelas pessoas físicas e pagar menos tributos. Como bem percebido pela decisão recorrida, independentemente das reorganizações societárias que se sucederam, as pessoas físicas, por serem controladores indiretos das participações societárias negociadas, tinham à sua disposição a hipótese da devolução dessas participações pelo valor contábil com a consequente tributação mais favorável.

A PFN se insurge contra esse raciocínio porque defende que o permissivo do referido art. 22 só surtiria efeito se houvesse uma devolução do capital em sentido estrito, isto é, sem a ocorrência de sucessões e incorporações sucessivas. O caso, no seu entender, desnudaria evidente fraude à lei tributária.

Nada obstante, a própria instância *a quo* já observou que seria desnecessária qualquer reorganização societária para que os sócios pessoas físicas controladores procedessem à venda direta do investimento. Bastaria que promovessem a devolução do seu capital na GMR e nas suas próprias empresas holdings (as chamadas "holdings dos vendedores"). A utilização das operações de reorganização societária nessas condições acaba mesmo revelando a existência de um verdadeiro propósito negocial.

Cumprе esclarecer que o caso vertente difere-se das corriqueiras situações onde uma empresa veículo é constituída para permitir o aproveitamento de um benefício fiscal que normalmente seria previsto para um formato organizacional típico. É o que ocorre, por exemplo, com a interposição de uma empresa veículo criada para permitir o benefício da amortização de um ágio sem a reunião patrimonial da empresa investidora com a investida. Nessas situações, uma investidora diferente da empresa veículo é quem verdadeiramente dispunha do poder

econômico e recursos financeiros que possibilitaram a geração do ágio. Por isso, o Fisco entende que a empresa veículo não pode ser utilizada para possibilitar o pagamento de menos tributos.

Aqui, parece que o Fisco inverte aquele entendimento e pretende que o Grupo Morena Rosa pague mais tributos mediante o uso de uma empresa veículo (a GMR). A PFN, por outro lado, rejeita a natureza de mero "veículo" porque a GMR cumpria uma papel normal de holding. Porém, como já ressaltado, quem recebeu os recursos financeiros e, portanto, auferiu a renda consubstanciada pelo ganho de capital foram as pessoas físicas. Não houve posterior redirecionamento desses recursos. Diferentemente do que sustenta a recorrente, tudo indica que os verdadeiros alienantes são as pessoas físicas. Nada mais natural do que esperar que estas sejam as contribuintes do imposto, mesmo que a lei lhes favoreça com uma alíquota mais reduzida.

A PFN também se apega ao fato de que o "Contrato" foi celebrado num contexto em que a GMR era a controladora direta das participações societárias alienadas. Enfatiza que, ao tempo da reestruturação societária, o posicionamento da GMR era central e que era esta empresa quem exercia o poder decisório. Essa forma de organização teria permanecido quando se constata a intermediação da "participação não alienada" (40%) por uma nova holding (a MMZ). O "Contrato de Garantia" também indicaria, de forma implícita, que a real vendedora era a GMR porque foi aberta uma conta corrente conjunta aos três núcleos familiares.

A meu ver, tais alegações não possuem o condão de alterar o entendimento aqui já esposado. Os acionistas pessoas físicas eram os controladores indiretos do Grupo Morena Rosa e poderiam ter promovido a devolução do seu capital na GMR e nas "holdings dos vendedores". Havia a permissão legislativa para uma tributação mais favorável. Essa realidade não é desnaturada pelo fato de a GMR ter sido a controladora direta das participações societárias alienadas ao tempo da celebração do "Contrato" e de a conta de garantia ter sido aberta como conjunta em nome das três pessoas físicas apontadas como futuras alienantes naquele mesmo "Contrato". Muito menos pelo fato de uma outra holding assumir o controle posterior da participação remanescente.

Igualmente, o fato de ter havido a interveniência da GMR no "Contrato" também não desnatura a realidade de que as pessoas físicas foram as verdadeiras alienantes. Como já várias vezes ressaltado, o que importa é que foram elas quem receberam os recursos financeiros da transação. A questão de ter sido pactuado uma compra e venda de coisa futura é irrelevante para a questão.

A comparação com os planejamentos nos quais uma pessoa jurídica (do lucro real) constitui uma subsidiária tributada pelo lucro presumido só para ser beneficiada pela aplicação do coeficiente de presunção do lucro na alienação de um bem do ativo permanente não se sustenta. Numa situação como essa, estaria caracterizada a criação de uma empresa veículo apenas para o aproveitamento da vantagem fiscal. Os recursos financeiros da operação seriam redirecionados para a pessoa jurídica original ou, mesmo, para seus controladores. A empresa criada não teria qualquer propósito além da economia tributária. Não é isso o que ocorre no caso presente.

Portanto, invocando a classificação adotada nas premissas deste voto, constato que estamos diante de uma situação em que houve mero planejamento lícito e eficaz. O cancelamento dos autos de infração foi corretamente acolhido pela decisão da instância *a quo*.

Com isso, impõe-se também concordar com a deliberação que considerou prejudicadas as análises de equívoco no aspecto temporal do lançamento relativamente aos rendimentos financeiros, da multa qualificada, dos juros sobre multa e da responsabilidade solidária.

Da mesma forma, há que se estender os entendimentos aqui perfilhados para os lançamentos originalmente autuados no processo nº 10903.720022/2017-26 (posteriormente anexado ao presente processo).

Pelo exposto, oriento meu voto no sentido de negar provimento aos recursos de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Marozzi Gregorio