ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 11080.726189/2014-41

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

Processo nº	11080.726189/2014-41
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**1302-002.617 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	12 de março de 2018
Matéria	GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE ATIVO. MULTA QUALIFICADA
Recorrente	FERMAU PARTICIPAÇÕES LTDA.
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. OPERAÇÕES ESTRUTURADAS EM SEQUÊNCIA.

Nas operações estruturadas em sequência, deve a fiscalização apurar se, em cada uma das etapas realizadas, não houve abuso de poder ou fraude. Caso haja, deve-se considerar, para fins tributários, o conjunto das operações como um todo e não as etapas isoladas.

GANHO DE CAPITAL. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. ALIENAÇÃO DE INVESTIMENTO EM CONTROLADA POR PESSOA JURÍDICA DOMICILIADA NO PAÍS.

Se o conjunto das operações societárias mostra que o verdadeiro vendedor é a pessoa jurídica sediada no Brasil, e não sua controladora, pessoa jurídica sediada no Exterior, o ganho de capital na alienação do investimento deve ser tributado na primeira pessoa jurídica.

PAGAMENTO INDEVIDO.

Os valores retidos e recolhidos em nome da empresa sediada no Exterior podem ser objeto de pedido de restituição, no rito próprio, por meio de PER/DCOMP .

MULTA QUALIFICADA. 150%.

Matéria não impugnada.

AUTO REFLEXO. CSLL.

O decidido em relação ao tributo principal se aplica ao lançamento reflexo, em virtude da estreita relação de causa e efeitos entre eles existentes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, vencido o Conselheiro Jose Roberto Adelino da Silva. Votaram pelas conclusões do relator os conselheiros Carlos Cesar Candal Moreira Filho, Paulo Henrique Silva Figueiredo, Breno do Carmo Moreira Viera e Luiz Tadeu Matosinho Machado.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente

(assinado digitalmente)

Rogério Aparecido Gil - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Cesar Candal Moreira Filho, Jose Roberto Adelino da Silva (suplente convocado), Paulo Henrique Silva Figueiredo, Rogério Aparecido Gil, Breno do Carmo Moreira Vieira (suplente convocado), Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente). Ausentes justificadamente Gustavo Guimaraes da Fonseca, Flavio Machado Vilhena.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto face ao Acórdão nº 16-66.414, da 4ª Turma da DRJ de São Paulo SP (DRJ/SPO), que por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, registrando-se a seguinte ementa:

> MULTA SUPERIOR A 50%. INCONSTITUCIONALIDADE.
>
> A questão de inconstitucionalidade da legislação tributária não será examinada, pois é matéria reservada à apreciação do Poder Judiciário.
>
> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
>
> Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013
>
> PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. OPERAÇÕES ESTRUTURADAS EM SEQUÊNCIA.
>
> Nas operações estruturadas em sequência, deve a fiscalização apurar se cada uma das etapas realizadas tem propósito negocial. Caso não tenham, deve-se considerar, para fins tributários, o conjunto das operações como um todo e não as etapas isoladas.
>
> GANHO DE CAPITAL. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. ALIENAÇÃO DE INVESTIMENTO EM CONTROLADA POR PESSOA JURÍDICA DOMICILIADA NO PAÍS.
>
> Se o conjunto das operações societárias mostra que o verdadeiro vendedor é a pessoa jurídica sediada no Brasil, e não sua controladora, pessoa jurídica sediada no Exterior, o ganho de capital na alienação do investimento deve ser tributado na primeira pessoa jurídica.
>
> PAGAMENTO INDEVIDO.

Os valores retidos e recolhidos em nome da empresa sediada no Exterior podem ser objeto de pedido de restitição, no rito próprio, por meio de PER/DCOMP .

MULTA QUALIFICADA. 150%. Matéria não impugnada. AUTO REFLEXO. CSLL.

O decidido em relação ao tributo principal se aplica ao lançamento reflexo, em virtude da estreita relação de causa e efeitos entre eles existentes.

Contextualização

A Recorrente foi autuada, em 15/07/2014, por omissão de **receita não operacional**, resultando na **não tributação** no IRPJ e CSLL do valor de R$10.585.718,00 de **ganho de capital** recebido entre os anos-calendário de 2010 e 2013.

O ganho de capital foi obtido com a venda de ações da Neugebauer S.A., tendo sido dado ao negócio a aparência de que o vendedor seria a empresa uruguaia (Kandy S/A). Foi exigido o crédito tributário total de R$10.477.390,14, incluindo imposto, contribuição, multas de 150% e juros de mora calculados até 07/2014 (fls. 1 a 392).

O Relatório Fiscal (RF), de fls. 382 a 391, reporta, em resumo, os seguintes fatos: "(...)

Do objeto de alienação

A fiscalização tomou conhecimento da operação de compra e venda da "Neugebauer", por meio do "Contrato de Compra e Venda de Quotas e Outras Avenças" (fls.238/272) apresentado pela Vonpar S.A. O objeto do contrato é a compra e venda da "Operação Neugebauer" representada pelas ações da Neugebauer S.A.

Tal contrato foi assinado em 04/02/2010 e apresenta como vendedores Paulo Roberto Heineck, Isabela Heineck, Débora Heineck, Nestor José Heineck e Kandy Sociedade Anónima (empresa Uruguaia) e, na qualidade de intervenientes-anuentes dos vendedores, entre outros, Neugebauer S/A, Florestal Alimentos S/A, Fermau Participações Ltda e Antônio Claudir Weiand. O valor global total da operação de venda foi de R$70 milhões, sendo aqui analisado, o valor "devido" à Kandy de R$ 14.727.100,00.

Referido contrato tem como ponto de partida o Memorando de Entendimentos (fls. 223 a 237), que trata da aquisição "dos ativos vinculados, na Florestal, à operação Neugebauer ou da totalidade de ações ou quotas representativas do capital social da sociedade que porventura vier a deter tais ativos". Este documento foi assinado em 18/12/2009 pela Vonpar S/A na condição de comprador e, como vendedores, as pessoas jurídicas Florestal e Fermau, e as pessoas físicas da família Heineck: Paulo, Isabela, Débora, Nestor e Jurema.

O Memorando de Entendimentos apresenta, entre as condições para o preço integral ser pago, "criação de uma nova empresa, de nome Neugebauer, para a qual será contribuído todo o acervo vinculado à operação Neugebauer ou à marca Neugebauer por seus respectivos valores contábeis (...)."

Das sociedades Empresárias envolvidas

Florestal Alimentos S/A

A Florestal Alimentos S/A é uma empresa do ramo de doces e balas criada no ano de 1966 e estabelecida na cidade de Lajeado no RS sendo uma sociedade de capital fechado. Em sua página na internet é informado que, em 2002, adquiriu a Neugebauer, tradicional fábrica de chocolates no RS com mais de 100 anos.

Seus sócios, na data de assinatura do memorando de entendimentos eram a Fermau Participações Ltda. e pessoas físicas da família Heineck.

Após a sequência de eventos que culminou com a redução e devolução de capital aos sócios em 27/01/2010 (representativo dos ativos da Neugebauer) a Fermau passa a ter 100% das ações da Florestal Alimentos S/A, na data da assinatura do contrato de Compra e vendas das ações da Neugebauer S.A.

Fermau Participações Ltda.

A Fermau Participações foi instituída em 1994 e tem como atividade principal a participação em outras sociedades. Na data da assinatura do Memorando de Entendimentos tinha como sócios a Kandy S/A (empresa uruguaia) com praticamente 100% do capital social, pois os outros sócios, o Sr. Antonio Claudir Weiand e a Sra Lousie Maria Lampert, detinham cada um apenas R$ 0,55 do total dos R$14 milhões do capital social. O Sr. Antonio Claudir Weiand é o único administrador da sociedade.

Uruguaia Kandy S/A

A Kandy Sociedad Anónima, tem como representante no Brasil o Sr. Antônio Claudir Weiand, que também é sócio minoritário e administrador da Fermau, bem como diretor da Florestal Alimentos S/A.

No contrato de Compra e Venda sob exame, o Sr. Antônio Claudir Weiand representa e assina pelas três empresas: Florestal, Fermau e Kandy. No Memorando de Entendimentos, ele representou a Florestal e a Fermau, vez que a Kandy não fez parte do mesmo.

Neugebauer S/A

A Neugebauer S/A foi criada em dezembro de 2008 com o nome de Parlak Participações S/A, uma sociedade de capital fechado de 100 ações com valor nominal de R$1,00 cada, sendo considerada "empresa de prateleira" não apresentando nenhum lançamento contábil (além do capital social) até janeiro de 2010 quando a Florestal adquire as ações da Parlak.

Segundo Ata de Assembléia Geral Extraordinária de 29/12/2009 (fls. 200/202) foram feitas alterações na denominação social, no endereço, objeto social, além de reforma do Estatuto Social e destituição de diretoria com constituição de nova, para transformá-la na Neugebauer S/A.

Em julho de 2010 ela sofre incorporação pela Vonpar Alimentos S/A com sua extinção.

Dos Fatos Constatados

Em 18/12/2009 foi assinado o Memorando de Entendimentos entre a Vonpar S/A e a Florestal Alimentos S/A, a Fermau Participações Ltda, Paulo Roberto Heineck, Isabela Heineck, Débora Heineck, Jurema Maria Heineck e Nestor Jose Heineck.

> O Memorando estabeleceu os termos e condições gerais da Aquisição dos ativos vinculados, na Florestal, à operação Neugebauer. Entre as condições do negócio estabelecidas no Memorando estão o preço total, a forma de pagamento e [a forma de] resolução de disputas judiciais entre os vendedores; a determinação de criação de uma nova empresa denominada Neugebauer S/A que receberá o acervo de ativos e marca Neugebauer; devolução de capital social representativa da operação Neugebauer pela Florestal a seus acionistas; também contém os quinhões individuais de cada vendedor, entre eles a Fermau.

Assim, a Florestal Alimentos S/A, que detinha os ativos e marca Neugebauer, objeto de aquisição pela Vonpar, compra as ações de uma "empresa de prateleira", a Parlak Participações e a transforma na Neugebauer S/A. Segundo o Livro de Transferência de ações da Parlak, em 15/01/2010 suas ações são todas transferidas para a Florestal Alimentos S/A (fls. 129/132).

A Neugebauer S/A, em Assembléia Geral Extraordinária de 26/01/2010, registra aumento de capital no valor de R$ 11.215.412,00 com a emissão de novas ações todas subscritas pela Florestal Alimentos S/A.

Já a Florestal Alimentos S/A, em Assembléia Geral Extraordinária de 27/01/2010 (fls. 209/211), reduz seu capital social em R$ 11.215.412,00 **devolvendo a seus acionistas o equivalente do capital reduzido em ações da Neugebauer S/A** (fl. 177). Esses acionistas que receberam as ações da Neugebauer SA são as pessoas que constam como vendedores no Contrato de Compra e Venda de Quotas e Outras Avenças das ações da Neugebauer S/A à Vonpar, **à exceção da Fermau Participações Ltda**; esta era uma acionista que recebeu ações e, no entanto, **não aparece no Contrato de Compra e Venda; mas sim sua controladora, a empresa uruguaia Kandy S.A.**

A **Fermau**, ao receber as ações da Neugebauer S/A como devolução de capital social reduzido pela **Florestal Alimentos** efetua, também, redução de capital no dia posterior, em 28/01/2010, com a justificativa de possuir capital social em excesso e transfere as ações da Neugebauer S/A recebidas da Florestal a sua sócia controladora estrangeira Kandy SA, esta sim que aparecerá como vendedora no referido contrato de 04/02/2010.

Em 27/12/2010, a Florestal repassa para a Fermau o valor líquido remanescente relativo aos pagamentos que a Vonpar efetuou em sua conta bancária, que seriam devidos à Kandy SA, e a Fermau aumenta seu capital social nesse exato valor (fl. 17), conforme demonstrativo abaixo, ou seja, apesar de ter reduzido seu capital social "por ser excessivo" (fls. 12/13) às vésperas da assinatura do contrato de compra e venda das ações da Neugebauer S/A, transferindo-as a sua controladora (empresa uruguaia), meses depois, com o exato valor líquido pela venda das ações, que seria devido à Kandy SA, sua controladora, o capital social é aumentado, pois agora existiria a necessidade de ampliá-lo.

Florestal Alimentos S/A - conta Kandy S/A (Obrigações) - Extrato Razão na fl. 279		
Data	**Valor**	**Histórico**
fev-10	9.661.902,85	Valor líquido depositado pela Vonpar ref venda ações Neugebauer S/A pela Kandy
fev-10	-1.151.633,35	Pagamento Trust Gestão de Ativos
fev-10	8.510.269,50	Saldo no fim do mês
dez-10	438.714,15	Valor líquido depositado pela Vonpar ref venda ações Neugebauer S/A pela Kandy
dez-10	8.948.983,65	Valor disponível na Florestal relativo aos valores "devidos" à Kandy S/A
dez-10	-8.948.983,65	Valor transferido para Fermau
dez-10	0,00	Saldo no fim do mês
Florestal Alimentos S/A - conta Fermau Participações (Obrigações) - Extrato Razão na fl. 280		
Data	**Valor**	**Histórico**
27-dez-10	8.948.983,65	valor recebido por transferência (Kandy S/A)
27-dez-10	-261.422,18	referente a mútuo Fernando e Maurício Weiand
27-dez-10	-1.002.275,43	referente adiant. Ref. Vendas ações Fermau

27-dez-10	-1.266.750,04	referente NF Fermau participações
Florestal Alimentos S/A - conta Kandy S/A (Obrigações) - Extrato Razão na fl. 279		
Data	**Valor**	**Histórico**
fev-10	9.661.902,85	Valor líquido depositado pela Vonpar ref venda ações Neugebauer S/A pela Kandy
fev-10	-1.151.633,35	Pagamento Trust Gestão de Ativos
fev-10	8.510.269,50	Saldo no fim do mês
dez-10	438.714,15	Valor líquido depositado pela Vonpar ref venda ações Neugebauer S/A pela Kandy
dez-10	8.948.983,65	Valor disponível na Florestal relativo aos valores "devidos" à Kandy S/A
dez-10	-8.948.983,65	Valor transferido para Fermau
dez-10	0,00	Saldo no fim do mês
Florestal Alimentos S/A - conta Fermau Participações (Obrigações) - Extrato Razão na fl. 280		
Data	**Valor**	**Histórico**
27-dez-10	8.948.983,65	valor recebido por transferência (Kandy S/A)
27-dez-10	-261.422,18	referente a mútuo Fernando e Maurício Weiand
27-dez-10	-1.002.275,43	referente adiant. Ref. Vendas ações Fermau
27-dez-10	-1.266.750,04	referente NF Fermau participações

Na mesma data que a Fermau tem seu capital social aumentado com valores da venda das ações da Neugebauer SA, 27/12/2010, aumenta o capital social da Florestal com esses recursos.

Destacou-se que, estava claro que a redução de capital social da Fermau com consequente devolução a sua controladora Kandy SA na forma de transferência de titularidade das ações da Neugebauer foi um **mecanismo para reduzir a tributação incidente sobre o ganho de capital e os valores nunca saíram do Brasil ou foram efetivamente para a Kandy SA.**

Esses valores, embora inicialmente depositados em conta da Florestal, a partir de 2011, passam a ser depositados em conta da Fermau, empresa que efetivamente participou do Memorando de Entendimentos e que se beneficiou de forma direta e indireta (aumento de capital social na Florestal) dos valores pagos pela venda das ações da Neugebauer S.A.

Cabe lembrar que a Fermau detém 100% das ações da Florestal e a Kandy detém praticamente 100% da Fermau, pois os outros dois sócios, já mencionados, mantém juntos apenas R$1,10 agora de um total de quase R$19 milhões de capital social e todas as três empresas são representadas pela mesma pessoa, o **Sr. Antônio Claudir Weiand**.

Deve-se ter em mente que o Memorando de Entendimentos assinado em dezembro de 2009 é o instrumento que estipulou os direitos e deveres entre as partes, vendedora e compradora, do negócio posteriormente formalizado com o "Contrato de Compra e Venda de Quotas e Outras Avenças", e traz em resumo a seguinte formatação do negócio a ser realizado:

> a) 29/12/2009 - a Florestal adquire uma empresa de prateleira cujo capital social era de R$100,00 e a renomeia como "Neugebauer S/A";
>
> b) 26/01/2010 - a Florestal aumenta o capital com integralização de ativos da "Operação Neugebauer" no valor superior a R$11 milhões na Neugebauer S/A;
>
> c) 27/01/10 - a Florestal reduz seu capital social no exato valor do capital social integralizado na Neugebauer e devolve a seus sócios o equivalente da redução em ações da Neugebauer S/A;
>
> d) agora os detentores das ações da Neugebauer SA são os sócios da Florestal que receberam devolução de capital e estes passam a ser os vendedores pelo memorando: pessoas físicas da família Heineck e a empresa Fermau Participações Ltda;

e) ou seja, em momento algum a Kandy S/A se apresenta neste documento como vendedora das ações da Neugebauer S/A.

É importante destacar que a tributação sobre o ganho de capital em operações cujo vendedor é estrangeiro ocorre de forma diversa de quando os vendedores são empresas estabelecidas no Brasil. No caso de estrangeiros, o imposto sobre o Ganho de Capital é retido na fonte pela pagadora à alíquota de 15% de forma exclusiva, bem como não existe incidência de CSLL.

No caso em tela, sendo a Fermau a vendedora, que tributa pelo lucro real, a tributação sobre o ganho de capital é de 25% de IRPJ e 9% de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, ou seja, bem superior à situação acima mencionada.

Com o intuito de verificar se os valores pagos pela Vonpar à Kandy SA foram remetidos ao exterior ou foram efetivamente recebidos pela Kandy, constatou-se, a partir da análise dos lançamentos contábeis da Florestal e da Fermau, que **esses valores ficaram no país**, **nunca foram remetidos ao exterior** e a **beneficiária desses pagamentos foi a Fermau**, pois manteve, até 2013 valores "devidos" à Kandy e, ao invés de repassá-los, aumentou capital social em empresa totalmente sua controlada (Florestal).

A primeira e segunda parcela que seriam devidas pela Vonpar à Kandy SA foram depositadas em conta bancária da Florestal Alimentos S/A em fevereiro e dezembro de 2010, como pode ser observado pelo extrato do Razão na folha 279 e comprovantes de depósitos nas folhas 113 a 116.

Dos valores depositados em sua conta bancária a Florestal informa que, em 09/02/2010, pagou a Trust Gestão de Ativos, empresa de consultoria/assessoria, a pedido da Kandy (fl. 83), não havendo outras movimentações até 27/12/2010 quando todo o valor líquido remanescente foi transferido para sua controladora Fermau Participações Ltda., conforme quadro retro reproduzido e extrato do razão, fl. 279.

Nessa mesma data, com esse valor, a Fermau efetua lançamento contábil de aumento de capital, conforme alteração contratual n° 11 (fl. 17 e fls. 273/274) e com reflexo no seu investimento na Florestal no valor de R$ 8.948.983,65 a título também de aumento de capital.

No entanto, a Florestal só registra aumento de capital de R$ 6.418.536,00 (fls. 187, 278 e 280), sendo o restante do valor registrado como um acerto de contas entre a Fermau e a Florestal relativo a dividendos, venda de máquinas e equipamentos e mútuo com Fernando e Mauricio Weiand, conforme quadro abaixo e extratos de razões citados.

Fermau Participações Ltda - conta Capital Social - Extrato Razão fl. 273		
Data	**Valor**	**Histórico**
dez-10	8.948.983,65	valor recebido por transf. da Florestal e contabilizado como aumento de capital p/ Kandy S/A
Fermau Participações Ltda - conta Florestal Alimentos S/A (investimentos) - Extrato Razão fl. 274		
Data	**Valor**	**Histórico**
27-dez-10	8.948.983,65	Vlr aumento capital social efe alteração contratual n° 11
27-dez-10	-261.422,18	referente a mútuo Fernando e Maurício Weiand
27-dez-10	-1.002.275,43	referente adiant. Ref. Vendas ações Fermau
27-dez-10	-1.266.750,04	referente NF Fermau participações

As demais parcelas devidas pela aquisição das ações da Neugebauer SA, a partir de 2011, foram depositadas diretamente em conta bancária da Fermau que contabilizou

os valores como obrigação a pagar à Kandy que, no entanto, se acumulam até 31/12/2013 sem repasse desses valores à Kandy, conforme resumo de extrato do Razão abaixo (fls. 275/277).

Data	Cód. Conta	Conta	D/C	Débitos	Créditos	Saldo	D/C	Histórico
01/06/2011	110102001	SICREDI	D	395.065,58		395.065,58	C	VLR. REF.CREDITO KANDY S/A REC.DE VONPAR
01/06/2011	2102003	KANDY S/A	C		395.065,58	395.065,58	C	VLR. REF.CREDITO KANDY S/A REC.DE VONPAR
01/06/2012	110102001	SICREDI	D	433.808,39		828.873,97	C	VLR. REF.CREDITO KANDY
01/06/2012	2102003	KANDY S/A	C		433.808,39	828.873,97	C	VLR. REF.CREDITO KANDY
29/10/2012	110102001	SICREDI	D	895.228,75		1.724.102,72	C	VLR.REF.DEPOSITO SICREDI REF. CREDITO DE KANDY S/A
29/10/2012	2102003	KANDY S/A	C		895.228,75	1.724.102,72	C	VLR.REF.DEPOSITO SICREDI REF.CREDITO DE KANDY S/A
03/12/2012	110102001	SICREDI	D	452.257,83		2.176.360,55	C	VLR.REF.DEPOSITO SICREDI REF. CREDITO DE VONPAR PARA KANDY S/A
03/12/2012	2102003	KANDY S/A	C		452.257,83	2.176.360,55	C	VLR.REF.DEPOSITO SICREDI REF. CREDITO DE VONPAR PARA KANDY S/A
03/06/2013	110102001	SICREDI	D	405.974,37		2.582.334,92	C	VLR.REF.DEPOSITO SICREDI REF. CREDITO DE VONPAR PARA KANDY S/A
03/06/2013	2102003	KANDY S/A	C		405.974,37	2.582.334,92	C	VLR.REF.DEPOSITO SICREDI REF. CREDITO DE VONPAR PARA KANDY S/A
02/12/2013	110102001	SICREDI	D	489.198,92		3.071.533,84	C	VLR.RECEBIDO DE VONPAR REF.VENDA ACOES DA KANDY S/A
02/12/2013	2102003	KANDY S/A	C		489.198,92	3.071.533,84	C	VLR.RECEBIDO DE VONPAR REF.VENDA ACOES DA KANDY S/A

Do Cálculo do Ganho de Capital

A operação em questão resultou em ganho de capital pela Fermau que não o ofereceu á tributação. O pagamento pela aquisição das ações se deu de forma parcelada, sendo uma parcela de R$ 10.727.100,00, paga na data da assinatura do Contrato e 10 parcelas semestrais consecutivas de R$ 400.000,00, com vencimento da primeira ... em 01/06/2010, que sofrem ajustes monetários.

Assim, o valor total a ser recebido pelas ações da Fermau (Kandy) é de R$14.727.100,00 sendo o custo dessas ações o valor recebido pela redução de capital da Florestal à Fermau (fl. 177) de R$ 4.141.382,00.

Concluiu-se, assim, que o ganho de capital na operação é de R$10.585.718,00, que representa um percentual de 71,8792%; e que o ganho de capital contido em cada parcela recebida é o obtido pela aplicação do percentual encontrado sobre os valores recebidos. No entanto, registrou-se que, esses valores recebidos precisam ser ajustados.

O mencionado ajuste precisa ser efetuado porque a fonte pagadora, a Vonpar, tem como informação que está pagando a uma empresa estrangeira que apurou ganho de capital aqui no país. Assim, ela efetua uma retenção na fonte e deposita apenas o valor líquido deduzido dessa retenção.

Dessa forma a fiscalização obteve perante a fonte pagadora os valores pagos e os retidos na fonte para cada pagamento realizado no período de 2010 a 2013 (fls. 112/128) e somou às parcelas o valor das retenções. Com o valor apurado para o total de cada parcela, foi aplicado o percentual de 71,8792 para se obter o ganho de capital em cada pagamento, conforme quadro demonstrativo abaixo.

(1)	113/114	115/117		118/120	119/120	121/122	123/124	125/126	127/128
(2)	04/02/2010	01/12/2010	03/12/2010	01/06/2011	01/06/2012	29/10/2012	03/12/2012	03/06/2013	02l12/2013
(3)	10.833.130,44	171.271,22	267.442,93	395.065,58	433.808,39	895.228,75	452.257,83	405.974,37	489.198,92
(4)	1.171.227,59	65.807,12		69.717,46	76.554,42	157.981,54	79.810,21	83.255,56	86.329,22
(5)	12.004.358,03	504.521,27		464.783,04	510.362,81	1.053.210,29	532.068,04	489.229,93	575.528,14
(6)	Florestal	Florestal		Fermau	Fermau	Fermau	Fermau	Fermau	Fermau
(7)	**8.628.636,52**	**362.645,85**		**334.082,33**	**366.844,70**	**757.039,13**	**382.446,25**	**351.654,55**	**413.685,02**

(1) Folha do processo;

(2) Data das parcelas pagas;

(3) Valor liquido depositado;

(4) Valor IRRF DARF;

(5) Valor total (soma das linhas acima);

(6) Titular da conta depositada;

(7) Resultado da Aplicação do % Ganho Capital - 71,8792.

Da Apuração dos tributos devidos

Com o valor das parcelas de ganho de capital calculadas de acordo com o demonstrado no quadro retro, a fiscalização acrescentou esses valores às bases de cálculo apuradas pelo contribuinte para a verificação dos tributos a serem constituídos de ofício no presente procedimento fiscal. Cópias dos Livros de Apuração do Lucro Real nas folhas 281 a 352 deste processo.

	AC 2010	AC 2011	AC 2012	AC 2013
Apuração IRPJ				
Lucro Real antes Compensação	-670,53	144.208,54	32.970,46	1.417,68
Compensação Prejuízo fiscal Períodos anterior contrib	0,00	43.262,56	9.891,14	425,30
Lucro Real antes Compensação	-670,53	100.945,98	23.079,32	992,38
Ganho de Capital não tributado	8.991.282,37	334.082,33	1.506.330,09	765.339,58
Comp. Prej. Per. Anterior Fiscalização	255.361,46	0,00	0,00	0,00
Lucro Real fiscalização	8.735.250,38	435.028,31	1.529.409,41	766.331,96
IRP.I 15%	1.310.287,56	65.254,25	229.411,41	114.949,79
IRPJ Adicional 10%	849.525,04	19.502,83	128.940,94	52.633,20
IRPJ total fiscalização	2.159.812,60	84.757,08	358.352,35	167.582,99
IRPJ apurado contribuinte	0,00	15.141,90	3.461,90	148,86
IRPJ a lançar	**2.159.812,60**	**69.615,18**	**354.890,45**	**167.434,14**
Apuração CSLL				
BC CSLL antes da Compensação apurada contribuinte	-670,53	144.208,54	32.970,46	1.417,68
Compensação BC negativa CSLL anterior contribuinte	0,00	43.262,56	9.891,14	425,30
BC CSLL apurada contribuinte	-670,53	100.945,98	23.079,32	992,38
Ganho de Capital não tributado	8.991.282,37	334.082,33	1.506.330,09	765.339,58
Compensação BC neqativa CSLL Fiscalização	255.361,46	0,00	0,00	0,00
BC CSLL fiscalização	8.735.250,38	435.028,31	1.529.409,41	766.331,96
CSLL fiscalização	786.172,53	39.152,55	137.646,85	68.969,87

CSLL apurada contribuinte	0,00	9.085,14	2.077,14	89,31
CSLL a lançar	**786.172,53**	**30.067,41**	**135.569,71**	**68.880,56**

CSLL fiscalização 786.172,53 39.152,55 137.646,85 68.969,87

Concluiu-se que a **Fermau** Participações Ltda. **é a real vendedora e beneficiária dos valores recebidos pela venda das ações da Neugebauer SA e que ela omitiu o ganho de capital obtido nessa operação apresentando como vendedor em seu lugar a Kandy SA, sua controladora uruguaia**, com o único intuito de reduzir a tributação, sendo que o real sujeito passivo era a própria Fermau.

Dessa forma, foram apurados e constituídos de ofício mediante lavratura de Auto de Infração, os tributos de IRPJ e CSLL sobre ganho de capital omitido, sendo a multa de ofício de 150%, conforme §1°, I, do artigo 44 da Lei 9.430/96.

> *Lei 4.502/1964*
>
> *Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:*
>
> *I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;*
>
> *II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.*
>
> *Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.*

Os autos de infração com as compensações de prejuízo fiscal e de base negativa constam às fls. 354 a 382 e 392. Os fundamentos legais da autuação no IRPJ (fl. 355) são os seguintes: art. 3° da Lei n° 9.249/95, e arts. 247, 248, 249, inciso II, 251, 278 e 288, todos do RIR/99. Os formulários FAPLI e FACS não constam do processo, mas o sistema SAPLI foi atualizado pela fiscalização.

Impugnação Improcedente

Não obstante as alegações apresentadas em impugnação, 14/08/2014 (fls. 394 a 412), devidamente representada (fls. 413 a 419), a DRJ/SPO concluiu pela sua improcedência.

Recurso Voluntário

A Recorrente foi devidamente cientificada do Acórdão da DRJ, em 15/04/2015 (fl. 455) e interpôs Recurso Voluntário, tempestivamente, em 14/05/2015 (fls. 444/455), cujas razões são a seguir sintetizadas.

> 1 - a fiscalização desconsiderou os negócios jurídicos, pois a partir da identificação de um conjunto de medidas lícitas praticadas por coligadas - que, no máximo, poderia caracterizar planejamento tributário -, concluiu que a "Fermau é a real vendedora e beneficiária
>
> 2 - a Lei Complementar n° 104 - cuja constitucionalidade é questionável, incluiu o parágrafo único ao art.106 do Código Tributário Nacional, autorizando a desconsideração de 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";
>
> 3 - inexistindo tal lei, é desnecessária analisar mais profundamente o tema;

4 - a fiscalização não aponta uma única ação ou omissão violadora de lei, sendo certo que todos os atos praticados (inclusive a constituição da empresa alienada) ocorreram regularmente, sem vícios, simulação, fraude ou ocultação; traz jurisprudência judicial favorável ao planejamento tributário;

5 - o Memorando de Entendimentos foi um pré-contrato, de modo que não era necessária a participação da Kandy nesse ato, até porque seria necessário adotar posteriormente um conjunto de medidas para viabilizar o negócio;

6 - assim, a utilização de uma sociedade anônima já existente, com transferência de ativos, aumento de capital, alteração do objeto social, representou a forma mais rápida e fácil para separar a atividade "Neugebauer" da Florestal Alimentos, segundo avaliação das partes envolvidas, inclusive da Vonpar; as outras medidas tomadas, inclusive a transferência das ações da nova empresa, objetivaram viabilizar o recebimento dos valores da venda pelos detentores dos direitos; afinal, o negócio só foi realizado porque os sócios da Florestal tinham interesse em receber em dinheiro; no caso da relação entre a Fermau e sua controladora Kandy, cabia a esta a destinação final dos valores relativos à sua participação no negócio; por esta razão ela constou como parte apenas no contrato de compra e venda, que representou o efetivo negócio jurídico firmado pelas partes envolvidas;

7 - ademais, nada impedia ou obrigava a remessa dos valores ao exterior; se a Kandy optou por manter o capital dentro de sua controlada, trata-se de questão de interesse das sociedades envolvidas, não cabendo à Receita Federal discutir a conveniência ou oportunidade da medida, sobretudo para o fim de promover uma tributação mais onerosa;

8 - pela mesma razão, a validade e regularidade de eventuais reduções e aumentos de capital social da Fermau não podem ficar condicionadas à análise e interpretação da Receita Federal;

9 - discorre sobre o IRPJ e respectivo fato gerador e contesta a apuração da sua base de cálculo do IRPJ (bem como da CSLL), em razão da fiscalização não deduzir os valores pagos da quantia supostamente devida; ou, deveria a Receita Federal proceder à imediata restituição à Vonpar, para permitir o repasse de tais valores a quem de direito;

10 - em resumo: as razões pelas quais os negócios jurídicos foram desconsiderados precisavam ser mais detalhadas, pois seria pela apreciação da motivação dos atos que se pode exercer o controle de legalidade; portanto, não basta a fiscalização afirmar que as medidas adotadas tiveram o "único intuito de reduzir a tributação", eis que era necessário especificar e indicar qual ação ilícita foi praticada;

11 - contesta o caráter confiscatório de multa cujo valor ultrapasse 50% o valor da obrigação principal, situação na qual deve ser reconhecida a respectiva inconstitucionalidade.

É o relatório

Voto

Conselheiro Rogério Aparecido Gil - Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade. Conheço o recurso.

Mérito

Verifica-se que, a Fiscalização considerou os negócios jurídicos havidos no presente caso. De seu lado, a Recorrente admite a realização de planejamento tributário, com o intuito de reduzir a tributação.

A respeito das operações estruturadas em sequência, cabe citar a lição de Marco Aurélio Greco ("Planejamento Tributário", S. Paulo, Ed. Dialética, 2004, pp. 345-347):

> *"XVI.2. Operações Estruturadas em Sequência*
>
> *Sob esta denominação estão as step transactions, vale dizer, aquelas sequências de etapas em que cada uma corresponde a um tipo de ato ou deliberação societária ou negocial encadeado com o subsequente para obter determinado efeito fiscal mais vantajoso. Neste caso, cada etapa só tem sentido se existir a que lhe antecede e se for deflagrada a que lhe sucede.*

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

Diante de reorganizações societárias que tenham o efeito de reduzir o impacto da carga tributária incidente sobre as atividades ou os resultados de determinada pessoa jurídica, é frequente encontrarmos estudos que procuram examinar separadamente cada um dos aspectos envolvidos ou - quando se trata de uma reorganização que envolva um conjunto de etapas sucessivas - cada um dos passos adotados no âmbito de uma operação mais ampla.

À vista de uma situação complexa, é essencial considerar a figura como um todo, examinando ao mesmo tempo os vários aspectos que a cercam, pois o conhecimento e o enquadramento de determinada realidade será a resultante das diversas circunstâncias reunidas no caso concreto.

Assim, a postura metodológica mais adequada é aquela que - sem perder de vista as peculiaridades de cada etapa ou dos segmentos de que a operação se compõe - visualiza o conjunto assim formado e busca determinar o enquadramento que este, globalmente considerado, deve ter perante o ordenamento tributário brasileiro.

Vale dizer, ao invés de analisar cada fotografia (etapa) é importante analisar o filme (conjunto delas). Mais do que um evento (etapa) é importante interpretar a estória (conjunto).

O antes e o depois

Na medida que, o conjunto de operações corresponde apenas a uma pluralidade de meios para atingir um único fim, a verificação das alterações relevantes deve ser

feita não apenas considerando os momentos anterior e posterior a cada etapa mas, principalmente, os momentos anterior e posterior ao conjunto de etapas.

Ou seja, é preciso indagar qual a situação existente antes da deflagração da sequência de etapas, de quem era determinado patrimônio, qual a composição societária, quem era o titular de certos poderes sobre determinado empreendimento etc., e qual a situação final resultante da última das etapas.

Só assim será assegurado um exame abrangente de uma operação complexa subdividida em múltiplas etapas que são meros segmentos de uma operação maior, de modo a verificar qual, na realidade, a operação que se está pretendendo opor ao Fisco (o complexo ou cada parte).

Assim, de acordo com as lições de Marco Aurélio Greco, deve-se verificar se há motivos autônomos para a realização das etapas. Se estes não existirem, o fato a ser enquadrado é o conjunto e não cada uma das etapas.

O conjunto de ativos caracterizados como "Negebauer" pertenciam à Florestal Alimentos, que pertencia à Fermau (juntamente com algumas pessoas físicas), que, por sua vez, pertencia à empresa uruguia Kandy (juntamente com duas pessoas físicas). Essas pessoas jurídicas são a parte relevante do pólo vendedor, para fins do exame do litígio.

A sucessão de operações estruturadas pelo pólo vendedor mostra que entre 18/12/2009, data da assinatura do Memorando de Entendimentos (em que os vendedores pessoas jurídicas seriam a Florestal e a Fermau) e 04/02/2010, data da assinatura do Contrato de Compra e Venda (em que o vendedor pessoa jurídica passou a ser a Kandy) a Neugebauer "passou" da Florestal para a Fermau, e desta para a Kandy, que foi quem efetivou a venda, pagando um tributo mais baixo pelo ganho de capital, por ser empresa sediada no Exterior.

As transferências da Neugebauer pelas pessoas jurídicas do pólo vendedor se deram por meio de sucessivas reduções de capital e respectivas devoluções.

Fechada venda, os recursos - que nunca chegaram às mãos da Kandy - permanecem na Fermau, até que esta aumentasse seu capital e o de sua controlada Florestal com os recursos remanescentes.

As operações realizadas coordenadamente pelo pólo vendedor, a partir do Memorando de Entendimentos, evidenciam que eram operações estruturadas em sequência cujo conjunto tinha o único objetivo de realizar a venda pagando o mínimo de imposto possível sobre o respectivo ganho de capital.

Os motivos formais apontados "na ida" da Neugebauer para justificar as sucessivas reduções de capital na Fermau e na Florestal são tautológicos: capital social em excesso. Igualmente tautológicos os motivos formais apontados, "na volta" dos recursos, para justificar os sucessivos aumentos de capital na Fermau e na Florestal.

Em resumo: exceto pela substituição da Neugebauer pelos recursos remanescentes de sua venda, o "antes" e o "depois" são exatamente iguais. Portanto, **essas operações carecem de propósito negocial**.

Veja-se que o abuso de direito e a fraude à lei estão previstos no Código Civil (Lei n° 10.406/2002), *in verbis*:

> *"Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes."*
>
> *"Art. 166. É nulo o negócio jurídico quando: (...)*
>
> *VI - tiver por objetivo fraudar lei imperativa;"*

A respeito do abuso do direito, cabe mencionar as lições de Marco Aurélio Greco, na obra citada, págs. 181-187:

> *"Neste passo, tem pertinência o tema do "abuso do direito", categoria construída para inibir práticas que, embora se encontrem dentro do âmbito da licitude, implicam, no seu resultado, uma distorção no equilíbrio do relacionamento entre as partes, seja pela utilização de um poder ou de um direito em finalidade diversa daquela para a qual o ordenamento assegura sua existência, seja sua distorção funcional, por implicar inibir a eficácia da lei incidente sobre a hipótese sem uma razão suficiente que a justifique.*
>
> *Nesse contexto é que vejo a inserção da temática do abuso do direito de auto-organização no âmbito tributário. Ou seja, a possibilidade de serem identificadas situações concretas em que os atos realizados pelos particulares, embora juridicamente válidos, não serão oponíveis ao Fisco quando forem fruto de um uso abusivo do direito de auto-organização que, por isso, compromete a eficácia do princípio da capacidade contributiva e da isonomia fiscal. Aqui não se está falando da figura prevista no artigo 123 do CTN, mas sim da possibilidade de atos privados não serem admitidos pelo Fisco quando implicarem deslocamento do foco visado pela lei ao qualificar a manifestação de capacidade contributiva"*

A respeito de fraude à lei, cabe mencionar as lições de Marco Aurélio Greco, na obra citada, págs. 219 e 251:

> *"Interessa-nos neste momento a figura da fraude à lei também chamada de fraus legis. (...) Nesta figura, estamos perante duas normas (ou de uma norma e uma ausência de previsão expressa do ordenamento:*
>
> *a) uma norma imperativa de tributação que se considera indesejada, à qual o contribuinte não quer se submeter (a norma contornada); e*
>
> *b) uma norma ou uma ausência de previsão expressa, que o contribuinte utiliza para evitar a norma contornada (a norma de contorno).*

Na fraude à lei, o contribuinte monta determinada estrutura negocial que se enquadre na norma de contorno para, desta forma, numa expressão coloquial, "driblar" a norma

contornada. Com isto pretende fazer com que a situação concreta seja regulada pela norma de contorno, com o que ficaria afastada a aplicação da norma de tributação (ou de tributação mais onerosa).

Na fraude à lei, busca-se contornar determinada norma imperativa, mediante a utilização de outra norma (ou ausência de previsão expressa). Neste caso, o ordenamento reage aplicando a norma contornada."

Segundo Marco Aurélio Greco, na mesma obra, págs. 419 a 421:

> *"O abuso é corolário do uso regular do direito, pois há décadas já se afastou a visão individualista de que um direito comporta qualquer tipo de uso, inclusive o excessivo ou que distorça seu perfil objetivo. A fraude à lei é decorrência da legalidade e da imperatividade do ordenamento positivo, como um todo, e da norma jurídica específica. Lei existe para ser seguida e não contornada ou 'driblada'.*

Em suma, a aplicação das figuras do abuso do direito e da fraude à lei em matéria tributária, no ordenamento positivo brasileiro, pode ocorrer independente de lei expressa que as autorize, pois são decorrência da legalidade e da imperatividade do ordenamento. Ainda que fosse indispensável uma lei autorizando a aplicação de tais categorias, este requisito estaria atendido pelo parágrafo único do artigo 116 aqui comentado."

No caso em tela, ficou caracterizado o abuso do direito, visto que a Recorrente praticou atos societários que, embora previstos legalmente, resultaram em uso abusivo do direito de auto-organização.

Em relação às operações que resultaram na transferência da ações da Neugebauer até a Kandy fica evidente que as mesmas tiveram a única finalidade de submeter a operação de venda das referidas a ações a uma menor tributação, não tendo a Recorrente demonstrado a existência de nenhuma motivação extratributária.

Restou caracterizada também a fraude à lei, pois havia uma norma impositiva que previa a incidência de IRPJ (alíquota de 15% e adicional de 10%) e CSLL (alíquota de 9%) na venda de bem do ativo permanente por pessoa jurídica domiciliada no Brasil (norma contornada), tendo a Recorrente montado uma sequência de operações de modo a enquadrar a operação como venda de bem do ativo permanente por pessoa jurídica domiciliada no exterior (norma de contorno), enquadrando a operação em uma tributação menor (somente IRRF à alíquota de 15%).

Quanto à permanência dos valores na Fermau, há que se dizer que isso, isoladamente, nada significa, pois, ainda que os recursos tivessem sido remetidos à Kandy no exterior e, em seguida, retornassem ao Brasil para produzirem os mesmos efeitos já referidos, de modo que o "depois" fosse o mesmo já retratado, ainda assim, estar-se-ia diante de uma sucessão de operações estruturadas para diminuir o pagamento de tributo.

A Fiscalização andou bem ao não deduzir da exigência os valores retidos pela Vonpar, pois se tratam de valores indevidamente recolhidos em nome da Kandy. Ou seja, tais valores configuram pagamento indevido ou a maior, cuja restituição é regida por rito próprio, exigindo a emissão de PER/DCOMP.

E a fiscalização, também corretamente, concluiu que:

> "a Fermau é a real vendedora e beneficiária dos valores recebidos pela venda das ações da Neugebauer SA e que ela omitiu o ganho de capital obtido nessa operação apresentando como vendedor em seu lugar a Kandy SA, sua controladora uruguaia, com o único intuito de reduzir a tributação, sendo que o real sujeito passivo era a própria Fermau. Dessa forma, foram apurados e constituídos de ofício mediante lavratura de Auto de Infração, do qual este Relatório faz parte, os tributos de IRPJ e CSLL sobre ganho de capital omitido, sendo a multa de ofício de 150%, conforme §1°, I, do artigo 44 da Lei 9.430/96."

Há expressa previsão legal para a aplicação da multa. Já o argumento relativo ao seu alegado caráter confiscatório por ultrapassar 50% do valor da obrigação principal, não será examinado, pois não cabe à instância administrativa manifestar-se a respeito de suposta inconstitucionalidade da legislação tributária. Veja-se a Súmula CARF n° 2:

> *"O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária."*

Auto Reflexo.

O decidido em relação ao tributo principal se aplica ao lançamento reflexo, em virtude da estreita relação de causa e efeitos entre eles existentes.

Fundamentos Vencedores (RICARF, Anexo II, art. 63, § 8º)

Em atendimento às disposições do § 8º do art. 63 do Anexo II do RICARF, no sentido de que, "na hipótese em que a decisão por maioria dos conselheiros (...) acolher apenas a conclusão do relator, caberá ao relator reproduzir, no voto e na ementa do acórdão, os fundamentos adotados pela maioria dos conselheiros", apresento a seguir os fundamentos, adotados pela maioria dos Conselheiros, também expostos em Declaração de Voto.

Os Conselheiros também concluíram por negar provimento ao Recurso Voluntário. Todavia, em relação à manutenção do lançamento relativo ao IRPJ e CSLL incidentes sobre o ganho de capital na alienação das ações da Neugebauer S.A., ressaltaram que o lançamento fiscal foi embasado no fato de a Recorrente ser "a real vendedora e beneficiária dos valores recebidos pela venda das ações da Neugebauer S.A. e que ela omitiu o ganho de capital obtido nessa operação apresentando como vendedor em seu lugar a Kandy SA, sua controladora empresa estrangeira uruguaia".

Nesse contexto, registraram que, o que deve ser combatido é o uso da liberdade negocial própria da atividade das pessoas jurídicas, para construir situações artificiais, apenas e tão-somente visando à economia tributária, posto que contrária à boa-fé característica da moderna interpretação do Direito.

O fato é que, independentemente de a opção pela forma utilizada pela Recorrente ser uma opção válida, perante o direito civil e empresarial, não pode ser utilizada como subterfúgio para conferir à operação aparência de outra que não esteja abrangida pelo dispositivo legal que impõe a tributação do ganho de capital efetivamente auferido.

A autoridade fiscal aponta, no Relatório de Ação Fiscal (fls. 383 a 391), que, conforme Memorando de Entendimento datado de 18 de dezembro de 2009, a Recorrente

figurava (ao lado da Florestal e de seus sócios pessoas físicas) como a vendedora das ações em questão.

Contudo, na realização da operação, artificialmente, insere-se no negócio a pessoa jurídica Kandy SA, controladora da Recorrente, e sediada no Uruguai, com a **finalidade exclusiva de** parecer que a alienação era realizada por uma pessoa jurídica sediada no exterior, de modo a **reduzir a tributação sobre o ganho de capital**.

Ocorre que, a autoridade descreve, com riquezas de detalhes, que as receitas originadas no negócio, de fato, jamais deixaram o país e foram, efetivamente, auferidas pela Recorrente:

> "A primeira e segunda parcela que seriam devidas pela Vonpar à Kandy SA foram depositadas em conta bancária da Florestal Alimentos S/A em fevereiro e dezembro de 2010, como pode ser observado pelo extrato do razão na folha 279 e comprovantes de depósitos nas folhas 113 e 116. Dos valores depositados em sua conta bancária a Florestal informa que, em 09/02/2010, pagou a Trust Gestão de Ativos, empresa de consultoria/assessoria, a pedido da Kandy (fl.83), não havendo outras movimentações até 27/12/2010 quando todo o valor líquido remanescente foi transferido para sua controladora Fermau Participações Ltda, como já demonstrado em quadro na página anterior deste Relatório e no extrato do razão na folha 279.
>
> (...)
>
> As demais parcelas devidas pela aquisição das ações da Neugebauer SA, a partir de 2011, passam a ser depositadas diretamente em conta corrente bancária da Fermau que contabiliza os valores como uma obrigação a pagar à Kandy que no entanto se acumulam até 31/12/2013 sem repasse desses valores à Kandy, conforme resumo de extrato do Razão abaixo (fls. 275/277)."

O fundamento do lançamento, portanto, é a constatação de que a participação da Kandy no negócio que originou as receitas foi mera fraude perpetrada pela Recorrente (de modo, inclusive, que a autuação foi realizada com a imposição de multa de ofício de 150%), razão pela qual ela, na condição de real vendedora deveria arcar com o ônus do IRPJ e da CSLL sobre o ganho de capital obtido no negócio.

Por todo o exposto, agregando-se tais fundamentos da maioria dos Conselheiros, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Rogério Aparecido Gil

Declaração de Voto

Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo

Contanto concorde com as conclusões a que chega o Relator em seu voto, entendo ser necessário manifestar a minha discordância em relação aos fundamentos nele empregados para manter o lançamento concernente ao IRPJ e CSLL incidente sobre o ganho de capital na alienação das ações da Neugebauer S.A.

É que, para o Relator, o ponto fundamental está na ausência de propósito negocial, e na presença do abuso de direito e na fraude à lei, nas operações engendradas durante a referida alienação.

Por outro lado, o lançamento fiscal foi embasado no fato de a Recorrente ser "*a real vendedora e beneficiária dos valores recebidos pela venda das ações da Neugebauer S.A. e que ela omitiu o ganho de capital obtido nessa operação apresentando como vendedor em seu lugar a Kandy SA, sua controladora empresa estrangeira uruguaia*".

Aliás, é sabido que o emprego do teste do "*propósito negocial*" (importado do direito estadunidense, pelo qual não devem produzir efeitos contra o Fisco os negócios jurídicos que tenham por finalidade única a obtenção da economia do tributo) ou a rejeição à ausência de motivação extra-tributária enfrentam fortes críticas por parte de doutrinadores e Conselheiros deste CARF.

De fato, a utilização de tais elementos deve ser realizada com extrema cautela, já que, no meu entender, o que deve ser combatido não é o planejamento tributário empreendido por meio de operação realizada sem propósito negocial ou sem motivação extratributária (o que pode ser plenamente lícito, vide o prosaico exemplo da escolha de um casal entre apresentar a declaração de rendimentos em conjunto ou em separado), mas aquele realizado por meio da dissociação entre a vontade expressa formalmente nos atos praticados e a real motivação para a sua prática.

Ricardo Lobo Torres (Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal. 2ª ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013) faz importante síntese acerca dos parâmetros de aproximação que podem ser utilizados nos casos de planejamento tributário:

> "*O problema da elisão fiscal está intimamente ligado ao das posições teóricas fundamentais em torno da interpretação do direito tributário.*
>
> *O positivismo normativista e conceptualista defende, com base na autonomia da vontade, a possibilidade ilimitada de planejamento fiscal. A elisão, partindo de instrumentos válidos, seria sempre lícita. Essa posição foi defendida com veemência por Sampaio Dória.*
>
> *O positivismo sociológico e historicista, com a sua consideração econômica do fato gerador, chega à conclusão oposta, defende a ilicitude generalizada da elisão, que representaria abuso da forma jurídica escolhida pelo contribuinte para revestir juridicamente o seu negócio jurídico ou a sua empresa. Amilcar de Araújo Falcão representou moderadamente essa orientação.*
>
> *A jurisprudência dos valores e o pós-positivismo aceitam o planejamento fiscal como forma de economizar imposto, desde que não haja 'abuso de direito'. Só a elisão abusiva ou o planejamento inconsistente se tornam ilícitos.*

> *(...)*
>
> *O combate ao abuso do direito consiste, sobretudo, na busca de superação do posicionamento formalista e conceptualista, com o cuidado para não cair no exagero oposto do substancialismo, do historicismo ou do causalismo economicista.*
>
> *No direito tributário vive-se, a partir dos anos 1990, na incessante procura do equilíbrio entre forma e substância, que só poderá ser obtido evitando-se o abuso das formas ('Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten Formen' dos alemães).*"

Da mesma obra, extrai-se ainda a seguinte passagem atribuída ao tributarista italiano Victor Uckman:

> "*Enquanto no direito privado a 'rationale' da teoria do abuso consiste em proteger os direitos de outros indivíduos, no setor fiscal se utiliza o princípio para proteger os interesses do Estado frente à liberdade do contribuinte de utilizar as formas jurídicas que eleja para desenvolver as suas atividades produtoras de renda.*"

O que deve ser combatido, portanto, é o uso da liberdade negocial própria da atividade das pessoas jurídicas, para construir situações artificiais, apenas e tão-somente visando à economia tributária, posto que contrária à boa-fé característica da moderna interpretação do Direito.

O fato é que, independentemente de a opção pela forma utilizada pela Recorrente ser uma opção válida, perante o direito civil e empresarial, não pode, como já dito, ser utilizada como subterfúgio para conferir à operação aparência de outra que não esteja abrangida pelo dispositivo legal que impõe a tributação do ganho de capital efetivamente auferido.

O atendimento a requisitos legais nos ramos civil e empresarial não tem repercussão na esfera tributária.

A autoridade fiscal aponta, no Relatório de Ação Fiscal (fls. 383 a 391), que, conforme Memorando de Entendimento datado de 18 de dezembro de 2009, a Recorrente figurava (ao lado da Florestal e de seus sócios pessoas físicas) como a vendedora das ações em questão.

Contudo, na realização da operação, artificialmente, insere-se no negócio a pessoa jurídica Kandy SA, controladora da Recorrente, e sediada no Uruguai, com a finalidade exclusiva de parecer que a alienação era realizada por uma pessoa jurídica sediada no exterior, de modo a reduzir a tributação sobre o ganho de capital.

Ocorre que, a autoridade descreve, com riquezas de detalhes, que as receitas originadas no negócio, de fato, jamais deixaram o país e foram, efetivamente, auferidas pela Recorrente:

> "*A primeira e segunda parcela que seriam devidas pela Vonpar à Kandy SA foram depositadas em conta bancária da Florestal*

> *Alimentos S/A em fevereiro e dezembro de 2010, como pode ser observado pelo extrato do razão na folha 279 e comprovantes de depósitos nas folhas 113 e 116. Dos valores depositados em sua conta bancária a Florestal informa que, em 09/02/2010, pagou a Trust Gestão de Ativos, empresa de consultoria/assessoria, a pedido da Kandy (fl.83), não havendo outras movimentações até 27/12/2010 quando todo o valor líquido remanescente foi transferido para sua controladora Fermau Participações Ltda, como já demonstrado em quadro na página anterior deste Relatório e no extrato do razão na folha 279.*
>
> *(...)*
>
> *As demais parcelas devidas pela aquisição das ações da Neugebauer SA, a partir de 2011, passam a ser depositadas diretamente em conta corrente bancária da Fermau que contabiliza os valores como uma obrigação a pagar à Kandy que no entanto se acumulam até 31/12/2013 sem repasse desses valores à Kandy, conforme resumo de extrato do Razão abaixo (fls. 275/277).*"

O fundamento do lançamento, portanto, é a constatação de que a participação da Kandy no negócio que originou as receitas foi mera fraude perpetrada pela Recorrente (de modo, inclusive, que a autuação foi realizada com a imposição de multa de ofício de 150%), razão pela qual ela, na condição de real vendedora deveria arcar com o ônus do IRPJ e da CSLL sobre o ganho de capital obtido no negócio.

Por essas razões, portanto, entendo que o Recurso Voluntário deve ser integralmente improvido.

(assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo