



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

Processo n° 11516.001241/2010-62
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1103-000.979 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 4 de dezembro de 2013
Matéria IRPJ, CSLL
Recorrente LAND KREMER CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA.
 RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO: JOSÉ GOLFREDO KREMER
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

OCORRÊNCIA OU NÃO DE ALIENAÇÃO COMO NEGÓCIO OCULTO

O emaranhado enredo contábil e de transferência de recursos não informa meros erros contábeis, erros formais. Pelo contrário, seu desenlace, com o que se constata inclusive o aumento fictício do PL da Continental Veículos, conjugado com o encadeamento dos declarados negócios societários, denuncia que a cisão da Continental Veículos com a constituição da JJ2 e subsequente incorporação dessa pela recorrente foram simulações subjetivas. O real negócio jurídico acobertado foi a alienação da participação societária na Continental Veículos pela recorrente para Wanderlei Berlanda. Nesse quadro, não possui valor jurídico a alegação de que é problema de Wanderlei Berlanda, o fato de ele ter transferido os recursos à recorrente, e não à Continental Veículos.

DEDUÇÕES DA ALIENAÇÃO - GANHO DE CAPITAL

1. CONTRATO DE ARRENDAMENTO DA CESSÃO DE FRANQUIA TOYOTA ENTRE A RECORRENTE E A CONTINENTAL VEÍCULOS

A investida já tinha o contrato de distribuição de veículos automotores, fornecimento de componentes, de prestação de pós-venda e de cessão de uso de marca firmado com a Toyota do Brasil Ltda., antes do alegado contrato de arrendamento da recorrente para a investida. Dedução incabível.

2. REEMBOLSO POR CONTRATO DE CESSÃO ENTRE TERCEIRO E A RECORRENTE DE DIREITO DE CONCESSÃO DA TOYOTA

Ainda que o recibo do recebimento de Wanderlei Berlanda seja de reembolso pela mencionada cessão, tal valor integra o de alienação da Continental Veículos, pela recorrente, a Wanderlei Berlanda. Dedução incabível.

CUSTO NA APURAÇÃO DO GANHO DE CAPITAL

Custo zero. Diante da ausência do investimento na Continental Veículos na escrituração contábil da recorrente, não há como se quantificar o custo de aquisição de tal investimento.

MULTA QUALIFICADA

A simulação subjetiva, com as supostas criação da JJ2 (por cisão da Continental Veículos) e subsequente incorporação da JJ2 pela recorrente, resultou indubitavelmente demonstrada. Associe-se a essa simulação subjetiva a forma como ela transcorreu, com o emaranhado enredo contábil e de transferência de recursos. Existência do elemento subjetivo do tipo, o dolo, para a qualificação da multa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Aloysio José Percínio da Silva- Presidente.

(assinado digitalmente)

Marcos Takata - Relator.

(assinado digitalmente)

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Marcos Shigueo Takata, Eduardo Martins Neiva Monteiro, André Mendes de Moura, Fábio Nieves Barreira e Aloysio José Percínio da Silva.

Relatório

DO LANÇAMENTO

Trata-se de autos de infração, referentes ao ano-calendário de 2006, de fls. 1303 a 1379 (numeração do e-processo), nos quais se exigem da recorrente o pagamento de R\$ 2.956.080,79 a título de IRPJ, acrescido de multa de ofício de 75% (presunção legal de omissão de receitas) e de 150% (ganho de capital), bem como juros de mora; o pagamento de CSL (R\$ 1.068.664,27), acrescido de multa de ofício de 75% (presunção legal de omissão de receitas) e de 150% (ganho de capital); o pagamento de PIS (R\$ 1.245,38) e de Cofins (R\$ 5.748,09), acrescidos de multa de ofício de 75%. As exigências atualizadas até 20/4/2010 totalizam R\$ 11.419.123,15.

Aponta o Termo de Verificação Fiscal (TVF) fatos relevantes que ocorreram com a recorrente ao longo do ano de 2006, a saber:

- A recorrente participava com 95% do capital social da CONTINENTAL VEÍCULOS LTDA (“Continental”), equivalente a R\$ 950.000,00, no entanto referida participação não estava registrada em sua contabilidade.

- José Golfredo Kremer e seu filho detinham juntos os 5% restante da participação no capital social da empresa mencionada;

- Houve confusão patrimonial quando a mencionada participação de 5% foi alienada para terceiros e o ganho de capital da alienação foi integralmente auferido pela recorrente;

- Ainda verificou-se que a alienação das participações societárias foi ocultada por operação simulada na qual houve aumento de capital na Continental por parte de terceiros, cisão parcial para criar uma interposta pessoa (JJ2 Construções, Incorporações e Empreendimentos Ltda. – “JJ2”) e, posteriormente, incorporação integral da JJ2 pela recorrente;

- Evidenciou-se que a simulação contábil e societária buscou encobrir o ganho de capital obtido;

- Indicou-se que a alienação, com a venda de todas as quotas que compunham o capital da concessionária Toyota (Continental), gerou uma operação dissimulada;

- Em sede de fiscalização, a recorrente deixou de apresentar o Lalur, vez que apura lucro presumido, e o Inventário, alegando que o saldo à época era o mesmo desde 1999. No entanto, verificou-se que tal alegação não era verdadeira vez que a recorrente adquiriu um terreno em 10/2006 (“Porto da Lagoinha”);

- Indica a autoridade fiscal que o negócio dissimulado ocorrido, ou seja, a alienação da Continental com ganho de capital é lícita e válida e produz todos seus efeitos perante terceiros e o Fisco;

- Com relação à movimentação financeira, verificou-se que ingressaram nas contas bancárias da recorrente, segundo os registros contábeis, R\$ 8.155.671,45 (Banco Bradesco), R\$ 340.869,92 (Banco Bradesco – Incorporada), R\$ 5.063.830,75 (Banco Itaú – Incorporada), além de outros valores em outras contas bancárias, sendo que a receita bruta declarada em 2006 foi de R\$ 311.352,00;

- A recorrente não conseguiu comprovar todos os lançamentos, configurando-se, portanto, omissão de receitas;

- Informa a recorrente que os lançamentos a crédito na conta bancária 2863-0 têm origem na alteração contratual da Continental na qual se realizou a cisão que deu origem à JJ2;

- No entanto, verificou-se que a diferença entre os valores demonstrados na origem e o total da operação são exatamente R\$ 50.000,00, ou seja, a participação societária de José Kremer e seu filho. Comprova-se, assim, a confusão patrimonial, uma vez que quem auferiu a renda foi a recorrente e não seus sócios;

- Ainda, na alteração contratual ocorrida em 31/5/2006, a JJ2 deveria receber ativos e passivos. Porém, a recorrente e a Continental reconheceram através de Acordo Operacional que tais ativos e passivos não seriam vertidos para a JJ2 e que apenas pagar-se-ia o valor líquido, evidenciando-se que a operação de cisão foi simulada apenas para criar a aparência de um patrimônio líquido, porém, na realidade, a JJ2 nunca recebeu os ativos ou passivos supostamente cindidos;

- Ressaltou-se que a JJ2 fazia jus a R\$ 7.403.206,54 e recebeu apenas R\$ 5.304.594,38, sendo que esta diferença foi registrada como transferência entre contas (R\$ 2.098.612,16) da Continental para a recorrente. Ainda, a recorrente deveria ter recebido R\$ 5.857.561,57, mas recebeu R\$ 7.977.418,75. A diferença de R\$ 2.119.857,18 é exatamente o valor da transferência de contas menos férias e 13º dos empregados da recorrente em 5/2006 mais R\$ 50.000 da participação societária acima indicada;

- Os pagamentos efetuados à recorrente deveriam ter sido feitos pela Continental, porém foram, na verdade, efetuados pela pessoa física - Wanderlei Berlanda (verdadeiro adquirente das quotas da Continental) e pela Magazine Luiza S.A, cujo sócio é Wanderlei Berlanda. Trata-se de pagamentos pela alienação da Continental;

- Indica-se ainda que a Continental inflou fictamente os saldos de ativo e passivo no valor de R\$ 4.000.000,00;

- A autoridade fiscal continua procurar demonstrar que a criação da JJ2 teve apenas por finalidade dissimular o ganho auferido pela recorrente na alienação da Continental;

- Explicita-se que nos autos de infração foram constituídos de ofício os créditos tributários de IRPJ e CSL incidentes sobre o ganho de capital e sobre a receita omitida, bem como as contribuições para o PIS e a Cofins incidentes sobre esta última;

- Ainda, a simulação ocorrida caracteriza sonegação. Assim, os créditos tributários de IRPJ e CSL, incidentes sobre o ganho de capital, foram constituídos com a multa qualificada (150%);

- Por fim, entende a autoridade fiscal que deve haver responsabilidade solidária, vez que houve a já mencionada confusão patrimonial;

- Lavrou-se a Representação Fiscal para fins penais, vez que ficou configurado crime contra a ordem tributária e propôs-se o arrolamento dos bens da recorrente para garantir os créditos da Fazenda Pública.

DA IMPUGNAÇÃO

Irresignada, a interessada apresentou impugnação de fls. 1394 a 1437 (numeração do e-processo), requerendo, em síntese, o que segue:

Primeiramente, indica que os tributos apurados como omissão de receitas estão sendo pagos, conforme guia anexada, e, por isso, não foram discutidos na presente impugnação.

Aponta a recorrente que, expandindo seu objeto social, obteve direito de explorar a marca Toyota em Florianópolis e, posteriormente, constituiu a empresa Continental, sendo que a recorrente detinha 95% do capital social e José Kremer e Juliano Kremer detinham 4% e 1%, respectivamente, do restante do capital social.

Após, indica a recorrente, decidiu-se por cindir parcialmente a Continental, de acordo com as exigências jurídicas, contábeis e fiscais.

Assim, a Continental recebeu Wanderlei Berlanda como sócio e o capital social passou a ser 50% de Wanderlei e 50% de José Kremer.

Explica a recorrente que o patrimônio líquido da nova empresa JJ2 correspondia a R\$ 7.403.206,54, sendo R\$ 9.659.265,17 (ativos) e R\$ 2.256.058,63 (passivos). No entanto, à época da cisão, apenas alguns elementos foram transferidos, pois a Junta Comercial arquivou o processo de cisão quase um mês depois.

Neste interim, explica a recorrente, a Continental continuou suas atividades, inclusive vendendo boa parte do estoque a ser transferido e cumprindo com as obrigações de salários, encargos sociais e débitos com a Toyota. Como a JJ2 não tinha ligação com o ramo de veículos, optou-se pela transferência do patrimônio líquido de R\$ 7.403.206,54.

Quanto à alegação de que os pagamentos efetuados à recorrente foram realizados por Wanderlei Berlanda quando, na verdade, deveriam ter sido feitos pela Continental, indica a recorrente que a responsabilidade é tão-somente de Wanderlei Berlanda.

Com relação ao apontado pela autoridade fiscal de que a Continental inflou fictamente os saldos de ativo e passivo no valor de R\$ 4.000.000,00, indica a recorrente que se tratou de fundo de aumento de capital levado a efeito em 31/5/2006.

Ao final da cisão, Juliano Kremer deixou a Continental e transferiu-se para a JJ2, criada com parte dos ativos da Continental, que tinha como sócios José Kremer e Wanderlei Berlanda.

Ainda, a recorrente retirou-se da Continental e recebeu R\$ 950.000,00 cujo valor não estava escriturado na contabilidade da empresa acrescidos de R\$ 4.907.561,57, por conta de cessão de uso de marca e mútuo realizados.

Para fins de investimento no projeto residencial “Porto da Lagoinha”, a JJ2 se uniu à recorrente que procede à incorporação dela, alterando sua razão social e participação societária que passa a ser: José Kremer (98,25%), Juliano Kremer (1%) e Michele Kremer (0,75%).

Em 28/12/2006, José Kremer deixa a Continental e recebeu os valores decorrentes da transferência.

Entende a recorrente que os procedimentos realizados não sofriram tributação. Ainda, a cisão e incorporação são operações distintas e não duas etapas. Não se trata de planejamento tributário nem elisão fiscal, mas tinha apenas cunho mercadológico.

No entanto, indica que existe o direito à elisão fiscal que difere da evasão fiscal e, havendo economia fiscal, não haveria qualquer ilegalidade.

Ainda, indica que se não havia impedimentos para realização da cisão ou incorporação e se os atos praticados não foram diferentes do que de fato se apresentaram, não haveria como classificar a operação como simulada nem negócio jurídico dissimulado.

Outrossim, indica que na verdade tratou-se de um negócio jurídico indireto, cujo objetivo é buscar finalidades que não lhe são típicas, e não simulação que tem o intuito de disfarçar e ocultar operações.

A título de argumentação, com base no princípio da eventualidade, a recorrente indicou argumentos para que o auto de infração seja rejeitado parcialmente.

Primeiramente, indica que se fosse de fato possível vislumbrar uma compra e venda da Continental com ganho de capital, não poderia ser apurado como lucro o capital integralizado pela recorrente, pois este valor dever ser considerado tão somente como retorno de investimento sem ágio, não configurando, portanto, acréscimo patrimonial à recorrente.

Ainda, não haveria ganho de capital pois o valor recebido não excede o valor contábil do investimento inicial.

Explicita-se que na hipótese de se verificar uma venda da Continental pela recorrente, apenas a quantia de R\$ 6.459.244,68 corresponderia ao valor simulado e poderia ser considerado como ganho de capital. Isso porque, alega a recorrente, desconsiderou-se o valor referente a férias e 13º dos funcionários e valor referente a cessão de uso de marca.

Este valor é resultado da conta: R\$ 13.310.768,10 – R\$ 3.423.071,04 (férias e 13º) + R\$ 977.418,75 (cessão de uso de marca) + R\$ 1.498.033,61 (mútuo) + R\$ 950.000,00 (valor do investimento).

Com relação à multa de 150%, entende não ser devida vez que não ficaram configurados os pressupostos do art. 44, § 1º, Lei 9.430/96. Ainda, indica que se de fato tenha ocorrido abuso de direito e fraude à lei, configurar-se-ia ilícito civil atípico e não ilícito típico penal e, portanto, não caberia referida multa.

Ao final, indica que com relação aos tributos apurados com base no lançamento do IRPJ, a exigência de sua cobrança é reflexa e, portanto, a decisão de mérito prolatada em relação ao imposto constitui prejudgado na decisão relativa aos demais tributos constituídos pelo auto de infração.

Requer a recorrente, pelo exposto, o acolhimento integral de sua impugnação para desobrigá-la do pagamento dos valores inseridos no auto de infração.

DA DECISÃO DA DRJ

Em 19/11/2010, acordaram os julgadores da 3ª Turma da DRJ de Florianópolis, por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação para manter o crédito tributário, conforme segue.

Primeiramente, a 3ª Turma da DRJ de Florianópolis indicou que de fato as operações de reorganização societária tiveram como finalidade encobrir a alienação da participação societária que a recorrente tinha na Continental sem recolher os devidos tributos a título de ganho de capital.

Combatendo o alegado pela recorrente, a 3ª Turma da DRJ de Florianópolis indicou que a cisão caracteriza-se por transferência de ativos e passivos, sendo que o transferido foi a diferença de ativos e passivos.

Quanto ao alegado pela recorrente de que a responsabilidade seja apenas de Wanderlei Berlanda por ter efetuado o pagamento ao invés da pessoa jurídica, constata a Turma julgadora que isto apenas corrobora os fatos constatados de que os pagamentos tinham como destinatária a recorrente.

Com relação ao fundo de aumento de capital, entende que de fato serviu para inflar o patrimônio da Continental e para justificar parte das origens dos pagamentos feitos por Wanderlei Berlanda. Não foi considerado é como redução do custo, conforme sintetizado adiante.

No tocante à alegação de que a autoridade fiscal não teria admitido o recebimento de R\$ 950.000,00 relativo à participação societária na Continental, explicita-se que tal valor foi sim considerado juntamente com as participações das pessoas físicas, perfazendo R\$ 1.000.000,00.

Apesar de a recorrente ter indicado que os atos praticados tinham apenas cunho negocial, a 3ª Turma da DRJ de Florianópolis reafirma que a natureza era de fato tributária.

Isso porque se tentou encobrir uma venda de ativos que sofreria incidência de IRPJ com uma reorganização societária, vez que houve a venda de ativos por valor superior ao custo o que gera ganho de capital, mas se tentou fazer transferência da participação societária sem caracterizar fato gerador de IRPJ e CSL.

Fica claro, então, para a 3ª Turma da DRJ de Florianópolis que houve negócio jurídico simulado.

Com relação ao ganho de capital, a turma julgadora esmiúça os valores os quais a recorrente apresentou justificativa para que pudessem ou não ser deduzidos da alienação, a saber:

O valor de R\$ 977.418,75, que, em tese referia-se ao custo da aquisição da marca Toyota, na verdade, não poderia integrar a apuração do ganho de capital, vez que a recorrente não poderia ter adquirido tal direito, segundo a própria Toyota informa.

O montante de R\$ 3.426.071,07 referente ao arrendamento da franquia da Toyota - que, de acordo com a recorrente deveria reduzir o valor da alienação, vez que já constava da contabilidade e havia sido tributado - pela mesma razão acima apontada, não pode integrar a apuração do ganho de capital.

A importância de R\$ 950.000,00 relativa à participação da recorrente na Continental também não pode ser deduzida vez que não estava contabilizada e deveria ter sido determinada com base no patrimônio líquido da Continental pelo método da equivalência patrimonial.

O valor de R\$ 1.498.033,61 referente ao total que a recorrente deveria receber da Continental a título de mútuo e aluguel, foi aceito pela autoridade fiscal como se estivesse incluso nos valores recebidos pela alienação, e foi deduzido do valor da alienação.

Com relação à aplicação da multa de ofício qualificada de 150%, a 3ª Turma da DRJ de Florianópolis entende que não houve economia de tributos por elisão fiscal, mas sim uma operação simulada.

Ainda, não se trata de um negócio jurídico indireto, mas duas operações, ou seja, um negócio simulado, como já explicitado. Assim, ficou claro para a 3ª Turma da DRJ de Florianópolis que a real intenção da recorrente foi evitar a ocorrência do fato gerador do IRPJ de uma forma fraudulenta, sendo cabível, portanto, a multa de 150%.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Inconformada com a decisão, a recorrente apresentou recurso voluntário de fls. 1510 a 1574 (numeração do e-processo), em 3/1/2011, reiterando o alegado em sede de manifestação de inconformidade conforme segue:

Inicia a recorrente indicando a importância do processo administrativo e que julgamentos tendenciosos e meramente confirmatórios do trabalho de fiscalização que não levem em conta os argumentos do sujeito passivo, configuram desrespeito constitucional, e são garantia do devido processo legal, contraditório e da ampla defesa.

Por isso, entende a recorrente que a decisão merece ser reformada.

Aponta, ainda, que a 3ª Turma da DRJ de Florianópolis desprezou a realidade fática narrada na impugnação.

A recorrente reitera que já teve como objeto social a mineração, exportação, construção e incorporação e, portanto, explorou a marca Toyota e constituiu a Continental.

Relata a recorrente todo o já alegado em sede de impugnação acerca das mudanças societárias ocorridas, bem como dos valores ali envolvidos.

Reitera, ainda, que as operações tinham caráter mercadológico e não por economia fiscal ou planejamento tributário e que foram realizadas duas operações e não duas fases de uma operação. Assim, não se poderia falar em elisão fiscal, nem evasão fiscal através de simulação.

Reitera que, ao realizar aquilo que não é proibido, é permitido.

Acentua que irregularidades formais não podem servir para desprezarem-se os fatos, tornando lucro o que não é, tornando outros fatos em verdade material, com base em meras irregularidades contábeis formais.

A título de argumentação, reitera a recorrente o já alegado em sede de impugnação e adiciona que a decisão da 3ª Turma da DRJ de Florianópolis ao indicar que a participação societária da requerente na Continental não estava contabilizada e, portanto, não poderia ser custo de aquisição faz com que irregularidades formais tornaram lucro o que não é lucro.

Por fim, reitera seu desacordo com a aplicação da multa de 150% e novamente indica que com relação aos tributos apurados com base no lançamento do IRPJ, a exigência de sua cobrança é reflexa e, portanto, a decisão de mérito prolatada em relação ao imposto constitui prejuízo na decisão relativa aos demais tributos constituídos pelo auto de infração.

Requer, então, o acolhimento do recurso, reformando-se a decisão recorrida para desobrigá-la do pagamento dos montantes indicados no auto de infração.

DAS CONTRARRAZÕES

A União, por meio da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, apresentou contrarrazões de fls. 1586 a 1626 (numeração do e-processo), em 23/4/2011, aduzindo o que segue:

Entende que não merecem prosperar as alegações da recorrente, vez que a liberdade negocial apenas é possível quando não resulte em abuso de direito e, no caso em tela, a recorrente praticou atos para permitir a alienação da Continental e fugir da tributação do ganho de capital apurado na venda.

Ainda, explicita a União que não houve presunção de má-fé, como indicou a recorrente, mas uma interpretação válida, consciente e razoável dos fatos, vez que a autoridade fiscal fez uso de indícios que apontavam a inconsistência e incompatibilidade lógica das operações realizadas pela recorrente.

Com relação à alegação de aumento fictício do patrimônio líquido da Continental, concorda a União que se tratou de uma operação impossível quando a JJ2, empresa que não existia, repassou valores a Continental, sendo que tal ato se deu antes da cisão.

Então, o capital de R\$ 4.000.000,00 que suspostamente era do fundo de aumento de capital, também não se mostrou verdadeiro, vez que ao final, tal valor não ficou na Continental ou na JJ2.

Ainda, o único sócio da Continental, Wanderlei Berlanda, ao final da integralização do aumento de capital destinou-se a uma empresa sem qualquer ligação com referido sócio. Fica claro à União, portanto, que se tratou de uma simulação.

No tocante à JJ2 ter direito ao recebimento de R\$ 7.403.206,54, mas ter recebido apenas R\$ 5.304.597,38, e a recorrente ter recebido R\$ 7.977.418,75 quando deveria ter recebido R\$ 5.857.561,57, e, ainda, o valor de R\$ 2.098.612,16 registrado como transferência entre contas, ser exatamente o valor da parcela do patrimônio líquido cindido que não foi repassado à JJ2, tudo isso apenas demonstra que o valor recebido pela recorrente de Wanderlei Berlanda e da Magazine Luiza S.A foi superior ao que teria direito, corrigindo o fato, portanto, com o registro em “transferência entre contas”.

No entanto, continua a União, a disparidade entre os valores não caracteriza mera irregularidade formal, passível de reajuste contábil, mas sim a tentativa de conferir aparência de regularidade a uma determinada situação.

Na verdade, para a operação societária em tese desejada, deveria ter havido a correta separação do patrimônio e sua posterior entrega à nova pessoa jurídica que surgiu com a cisão parcial, ou seja, os valores entregues diretamente à recorrente não poderiam ter sido feitos, vez que ela não tinha ligação ou participação nos resultados da cisão parcial da Continental.

Com relação ao pagamento à recorrente no valor de R\$ 7.977.418,75 feito por Wanderlei Berlanda e Magazine Luiza S.A, a recorrente afirma que não é de sua responsabilidade. Porém, a União indica que é relevante entender o ocorrido e indica que na verdade esse pagamento foi realizado, não para quitar dívidas da Continental, mas do Wanderlei Berlanda pela compra da participação societária desta empresa, configurando, então, confusão patrimonial.

Fica evidenciado o relatado, pois a empresa Magazine Luiza S.A, cujo sócio é Wanderlei Berlanda, e que não tem ligação com a Continental, realizou um pagamento em benefício da recorrente.

Continua a União indicando que outro indício da simulação praticada é a ausência de finalidade negocial quando da cisão parcial da Continental e posterior criação da JJ2. Aponta, outrossim, que todas as operações realizadas e o dinheiro envolvido sempre teve como destino a recorrente, que era a antiga proprietária da Continental.

Reitera que houve simulação e não presunção de má-fé por parte da autoridade fiscal.

Com relação às deduções apontadas pela recorrente, a União assevera que a cessão de uso da marca Toyota se deu entre Continental e Toyota, não podendo a recorrente usufruir de referida dedução.

Ainda, a recorrente afirmou que havia ocorrido arrendamento de cessão de uso da marca Toyota entre ela e Continental, porém, a União indica que este negócio jurídico é

nulo, pois a recorrente não possuía o direito de uso da marca Toyota e realizou um contrato sem validade e ela sabia disso.

Neste sentido, fica claro que o objeto do contrato é impossível, pois a arrendadora pretendeu arrendar um direito que não lhe é próprio, a arrendatária concordou em pagar pelo arrendamento de um direito de uso de marca cuja titularidade já era dela e a Continental sabia e se comprometera em não alienar os direito de uso da marca Toyota.

No tocante ao valor de R\$ 950.000,00 que correspondia à participação societária da recorrente na Continental, entende a União que este deve ser considerado na apuração do ganho de capital, pois tal valor não estava escriturado nos registros contábeis, incidindo, portanto, no art. 426, I, do RIR/99, sendo correta a determinação da autoridade fiscal em não considerar tal valor como participação societária, devendo integrar o ganho de capital.

Com relação à multa de 150%, assevera a União que tal valor deve ser mantido visto que o propósito dos atos praticados era dissimular o verdadeiro negócio da recorrente para evitar a tributação do ganho de capital auferido.

Ao final, requer que seja negado provimento ao recurso voluntário interposto pela recorrente.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcos Shiguelo Takata

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade (fls. 1509 e 1510 – numeração e-processo). Dele, pois, conheço.

De início, observo que a questão da presunção legal de omissão de receitas por depósitos bancários de origem incomprovada não foi contestada pela recorrente, que, já na peça inaugural, informara que a exigência sobre tais receitas estava sendo paga (IRPJ, CSL, PIS e Cofins, com os acréscimos legais), com anexação de guia.

Não houve interposição de recurso nem de impugnação pelo responsabilizado solidariamente, José Golfredo Kremer, controlador da recorrente.

Os limites objetivos da lide se fixam na configuração de alienação ou não de investimento na Continental Veículos Ltda. pela recorrente, e, pois, na apuração ou não de ganho de capital, para exigência de IRPJ e de CSL, e na aplicação de multa qualificada consequente ao detectado pelo autuante.

Registre-se que a multa qualificada foi infligida somente quanto à pretensão relativa ao ganho de capital (IRPJ e CSL) – fls. 727 a 741.

Segundo o autuante a realidade jurídica e econômica informa que a recorrente alienou o investimento na Continental Veículos Ltda. para Wanderlei Antônio Berlanda, por R\$ 13.310.768,11. Contido nesse montante, a recorrente teria recebido inclusive o valor da alienação da participação societária na Continental Veículos que era do controlador daquela, o sr. José Golfredo Kremer, denunciando confusão patrimonial.

Uma série de complexas operações societárias e confusas operações contábeis teria escondido a referida alienação. Entre elas se põem a constituição da JJ2 Construções, Incorporações e Empreendimentos Ltda., por cisão parcial da recorrente, e subsequente incorporada pela recorrente, e o aumento fictício do patrimônio líquido da Continental Veículos.

Vejamos a tessitura da matéria fática que envolve a lide.

A recorrente (atual Land Kremer Construções e Incorporações Ltda.) apresentava antes de 31/5/06, o seguinte quadro:

► Capital social: R\$ 750.000,00, com as seguintes participações:

- José Golfredo Kremer com R\$ 742.500,00; e
- Elci Clasen Kremer com R\$ 7.500,00.

► Patrimônio líquido (PL): R\$ 7.557.887,06.

A Continental Veículos Ltda. ostentava o seguinte quadro em 30/4/06:

► Capital social: R\$ 1.000.000,00, com as seguintes participações:

- Land Kremer (a recorrente) com R\$ 950.000,00;
- José Golfredo Kremer com R\$ 40.000,00; e
- Juliano Clasen Kremer com R\$ 10.000,00.

► Patrimônio líquido (PL): R\$ 2.810.733,25.

Em 31/5/06, a Continental Veículos foi cindida parcialmente, com a versão de ativos e passivos líquidos em valor de R\$ 7.403.206,54, para a recém constituída JJ2 Construções, Incorporações e Empreendimentos Ltda., com *redução do capital da cindida de R\$ 200.000,00*, correspondentes a *190.000 cotas de José Golfredo Kremer e a 10.000 cotas de Juliano Clasen Kremer*.

No balanço para a cisão parcial (31/5/06), o PL da Continental Veículos era de R\$ 9.403.206,54.

O aumento do PL da Continental Veículos de 30/4/06 (que *era de R\$ 2.810.733,25*) deveu-se a:

• aumento de capital de R\$ 1.000.000,00 feito pelo Wanderlei Antônio Berlanda;

• aumento de capital de R\$ 200.000,00 feito por José Golfredo Kremer com os lucros distribuídos pela Continental Veículos;

• fundo de aumento de capital de R\$ 4.000.000,00;

• lucros distribuídos de -R\$ 224.744,09;

• resultado do exercício de R\$ 1.617.217,38:

• total de R\$ 9.403.206,54 [= (R\$ 1.000.000,00 + R\$ 200.000,00 + R\$ 4.000.000,00 - R\$ 224.744,09 + R\$ 1.617.217,38) + R\$ 2.810.733,25].

O exposto nos dois parágrafos precedentes se constata do laudo de avaliação que compõe o Anexo II, e do Anexo III, da 6ª alteração do contrato social da recorrente, de fls. 333 a 337.

Ainda em 31/5/06, *antes da cisão da Continental Veículos*, a recorrente *transfere toda sua participação na Continental Veículos de 950.000 cotas correspondentes nominalmente a R\$ 950.000,00 a José Golfredo Kremer* - controlador da recorrente e também sócio da Continental, conforme cláusula terceira da 6ª alteração do contrato social da recorrente (fl. 320).

Como já dito, *José Golfredo Kremer* subscreve e *integraliza 200.000 cotas da Continental Veículos, aumentando seu capital em R\$ 200.000,00*, nos termos da cláusula quinta da 6ª alteração do contrato social da recorrente (fl. 321).

E, como igualmente antecipado, admite-se o ingresso de novo sócio, *Wanderlei Antônio Berlanda*, que *subscreve 1.000.000 de cotas da Continental Veículos, aumentando seu capital em R\$ 1.000.000,00*, conforme cláusulas primeira e quinta, da 6ª alteração do contrato social da recorrente (fls. 320 e 321).

Dessa forma, *José Golfredo Kremer* passa a ter *1.190.000 cotas da Continental Veículos (40.000 originais, 950.000 por transferência da recorrente, 200.000 por aumento de capital)*, correspondentes nominalmente a R\$ 1.190.000,00.

Com a *cisão parcial* da Continental Veículos, em 31/5/06, houve a *saída de Juliano Clasen Kremer* de seu quadro societário, que passou a ser *sócio* da sociedade cindenda constituída com a *cisão*, a *JJ2 Construções, Incorporações e Empreendimentos Ltda.*, com participação de *10.000 cotas* (em valor nominal de R\$ 10.000,00), *i.e.*, na *mesma quantidade e valor nominal de cotas que possuía na cindida*, a Continental Veículos.

Também, com a *cisão parcial* dessa, *José Golfredo Kremer* teve sua participação na cindida *reduzida* em R\$ 190.000,00 (*190.000 cotas*), passando ele a possuir R\$ 190.000,00 correspondentes a *190.000 cotas na sociedade constituída com a cisão, a JJ2*.

Isso tudo é constatável do inciso IV do Protocolo de *cisão* que informa o Anexo I, e da cláusula sexta do contrato social da JJ2 (a cindenda) que conforma o Anexo VI, ambos da 6ª alteração do contrato social da recorrente, consoante fls. 327 a 332 e 342 a 347.

A *cisão parcial* da Continental Veículos seria de uma modalidade *intermediária* entre a *cisão “clássica”* e a *cisão com ruptura do quadro de sócios*. Na *cisão dita “clássica”*, todos os sócios da cindida têm sua participação reduzida proporcionalmente à redução do capital (que não se confunde com redução do PL) e passam a ser sócios ou acionistas da(s) sociedade(s) cindenda(s) preexistente(s) ou nova(s). Na *cisão com ruptura do quadro de sócios*, parte deles tem sua participação extinta na cindida, passando a ser sócios da(s) cindenda(s) na proporção da participação extinta, e outra parte dos sócios permanece na cindida (= não sofrem a redução na cindida).

No caso, o sócio *José Golfredo Kremer* *continuará a ser sócio da cindida* (teria sua participação reduzida), e *se tornaria sócio da cindenda – a JJ2*. Já o sócio *Juliano Clasen Kremer* deixaria de ser sócio da cindida, e se tornaria sócio da cindenda – a JJ2 (*cisão com ruptura do quadro de sócios*). Daí se dizer que seria uma *cisão de modalidade intermediária* entre a *clássica* e a *com ruptura do quadro de sócios*. Isso, em si, não desnaturaria a *cisão*, nomeadamente a partir da Lei 9.457/97, ao se dar nova redação ao § 5º do art. 229 da Lei de S.A., sendo certo que o Código Civil de 2002 não interdita a aplicação dessa regra da Lei de S.A.

Logo:

- *José Gofredo Kremer* passaria a ter *1.000.000 de cotas (1.190.000 – 190.000 por cisão parcial)* na Continental Veículos, correspondentes nominalmente a R\$ 1.000.000,00;

- *Wanderlei Antônio Berlanda* passou a ser o *outro único sócio* da Continental Veículos também com *1.000.000 de cotas*, nominalmente R\$ 1.000.000,00;

- a recorrente deixou de ser sócia da Continental Veículos (pela transferência das cotas a José Golfredo Kremer, antes da cisão da Continental, mas no mesmo dia), assim como Juliano Clasen Kremer (em função da cisão, e passou a ser sócio da cindenda constituída, a JJ2).

Prossigamos.

A sociedade resultante da cisão parcial da Continental Veículos, a JJ2, receberia um acervo total de ativos e passivos no montante de R\$ 9.659.265,17, com um *patrimônio líquido* (PL) de R\$ 7.403.206,54. É o que se vê da cláusula oitava, do inciso XI do Protocolo de cisão que informa o Anexo I e do Anexo IV, todos da 6ª alteração do contrato social da recorrente - fls. 320 a 332, 338 e 339.

Que o *PL da JJ2* (constituída com a cisão parcial da Continental Veículos) seria de R\$ 7.403.206,54, não deixam dúvidas o referido *Anexo IV*, e o *cotejo do PL da Continental Veículos* antes da cisão no já mencionado *Anexo III* (PL R\$ 9.403.206,54) com seu *PL após a cisão no Anexo V*, em que o *PL* fica em R\$ 2.000.000,00 – fls. 335 a 341.

Praticamente 2/3 do valor dos ativos que seriam vertidos à JJ2 Construções, Incorporações e Empreendimentos Ltda. (cindenda) é composto por veículos novos e usados e veículos teste *drive*:

- R\$ 5.906.503,96 (veículos novos e usados) mais R\$ 380.576,00 (veículos teste drive líquidos de depreciação acumulada), o que monta R\$ 6.287.079,96;

- de um total de ativos a serem vertidos de R\$ 9.659.265,17.

Isso é verificável do Anexo IV, e dos números 11 e 12 do inciso XI do Protocolo de cisão que compõe o Anexo I, todos anexos da já mencionada 6ª alteração contratual da Continental Veículos – fls. 330 e 338.

Por seu turno, conforme a cláusula terceira do contrato social (constituição) da JJ2 Construções, seu objeto social é “a execução de obras civis, reformas e restaurações, construção civil, incorporação, venda, locação e administração de bens e imóveis próprios. (CNAE 70.10-6/00) (Artigo 997, II, CC 2002).” – fl. 342.

Relembra-se que o patrimônio líquido da Continental Veículos passou de R\$ 2.810.733,25 em 30/4/06, para R\$ 9.403.206,54, em 31/5/06, antes de sua cisão, e encolheu para R\$ 2.000.000,00 com sua cisão no mesmo dia 31/5/06.

Em 30/11/06, a JJ2 seria incorporada pela recorrente, conforme a 33ª alteração de seu contrato social.

Em função da incorporação da JJ2, o capital social da recorrente sofre aumento de R\$ 200.000,00. Ainda, José Golfredo Kremer subscreve e integraliza R\$ 50.000,00 com lucros acumulados da recorrente, de modo que o capital social dessa passa de R\$ 750.000,00 para R\$ 1.000.000,00: R\$ 200.000,00 + R\$ 50.000,00. Também, Elci Clasen

Kremer transfere sua participação na recorrente (R\$ 7.500,00, valor nominal para as 7.500 cotas) para Michele Clasen Kremer.

O PL da recorrente aumentou R\$ 7.403.206,54, com a suposta incorporação da JJ2, passando de R\$ 7.557.887,06 para R\$ 14.961.093,60. O capital social de R\$ 1.000.000,00 passou a ter a seguinte composição:

- José Golfredo Kremer com R\$ 742.500,00 + R\$ 190.000,00 (JJ2) + R\$ 50.000,00 = R\$ 982.500,00;
- Juliano Clasen Kremer com R\$ 10.000,00 (JJ2); e
- Michele Clasen Kremer com R\$ 7.500,00 (transferência de Elci Clasen Kremer).

Em 28/12/06, José Golfredo Kremer se retira da Continental Veículos, transferindo suas cotas (1.000.000,00) na seguinte proporção para:

- Wanderlei Antônio Berlanda, 20.000 cotas;
- Eduardo Berlanda, 490.000 cotas; e
- Wanderlei Antônio Berlanda Júnior, 490.000 cotas (passando os dois últimos a integrar o quadro da Continental Veículos).

Não há indicação de valor de transferência das cotas, conforme as cláusulas segunda e terceira da 7ª alteração do contrato social da Continental Veículos, que, com tal alteração, para a se denominar Hai Automóveis Ltda. (fls. 349 a 355).

Pois bem.

Embora estivesse previsto que a JJ2, que seria constituída com a cisão da Continental Veículos, receberia um *acervo total de ativos e passivos de R\$ 9.659.265,17* discriminados no inciso XI do Protocolo de cisão da Continental, e constantes no balanço do Anexo IV da 6ª alteração contratual da Continental, à JJ2 *nunca foram vertidos os ativos e passivos referidos*. A JJ2 *somente recebeu o valor líquido dos acervos, i.e., o valor do PL de R\$ 7.403.206,54*, conforme soam a alíneas “b” a “e” do item 7 do Acordo Operacional entre a Continental Veículos e a JJ2, de 30/6/06, de fls. 378 e 379.

A bem ver, a JJ2 *não recebeu nem mesmo o valor líquido de R\$ 7.403.206,54*, mas depósitos a partir de 11/7/06 até 12/9/06, *no montante total de R\$ 5.304.594,38*. Isso é reconhecido pela própria recorrente na resposta datada de 17/2/10 à intimação 3/10 (fl. 391).

Verificando o Razão analítico da JJ2, constato que houve lançamentos *a débito* na conta do ativo “1.1.1.02.01 – Banco Itaú” no total de *R\$ 4.989.320,42* (iniciando-se no dia 11/6/06), e lançamento *a débito* na conta do ativo “1.1.1.02.02 – Banco Bradesco” no valor de *R\$ 336.665,96* (em 12/9/06) – fl. 567. Somando-se R\$ 4.989.320,42 com R\$ 336.665,96 *totalizam-se os R\$ 5.304.594,38*.

Na mencionada resposta à intimação, a recorrente procura explicar o porquê de os ativos e os passivos não terem sido vertidos à JJ2, como previa o Protocolo de cisão.

As razões são óbvias. Como transferir veículos para revenda à JJ2, cujo objeto social nada tem de ver com isso? Não por menos, é dito que os veículos novos e usados haviam sido vendidos pela cindida, e que os veículos de teste *drive* não foram vertidos à JJ2 por serem necessários à continuidade das atividades da cindida. Trago aqui à lembrança, a observação feita alhures sobre o quanto do total de ativos a ser vertido à JJ2 era composto por veículos novos, usados e de teste *drive*.

Nem os ativos e passivos foram recebidos pela JJ2 com a declarada cisão da Continental Veículos, nem o valor do PL de R\$ 7.403.206,54 fora recebido pela JJ2, mas o valor de R\$ 5.304.594,38.

Mas *e a diferença de R\$ 2.098.612,16 (R\$ 7.403.206,54 - R\$ 5.304.594,38)?* Veremos isso adiante.

No balanço da Continental Veículos de 31/5/06 do Anexo III, imediatamente antes de sua cisão, figuram R\$ 1.825.151,48 de disponibilidades (caixa, bancos) – fls. 335 a 337. No balanço do Anexo V, que seria após a cisão, constam R\$ 4.990,63 de disponibilidades (caixa) – fls. 340 e 341. Consoante observado pelo autuante, como seria possível se esperar que uma concessionária de veículos funcionasse somente com o indicado saldo de disponibilidades? Viu-se que, a final, não foram vertidos os ativos e passivos previstos no Protocolo de cisão, tendo ocorrido posteriormente a transferência de R\$ 5.304.594,38 à cindida – JJ2.

Importa anotar que a JJ2 não apresentou nenhuma atividade operacional em seus praticamente 6 meses de existência, lembrando-se que ela foi “incorporada” pela recorrente em 30/11/06. Tampouco teve funcionários ou há algum indicativo de suportar custos e despesas por convênio de rateio com a recorrente.

Na cindida, a Continental Veículos, percebe-se que conforme o *balanço de 31/5/06*, imediatamente antes da cisão, *apresentado no Anexo III da 6ª alteração contratual*, o *total de seus ativos* monta R\$ 22.375.587,52, e o *total de seus passivos* é de R\$ 12.972.380,98 (R\$ 8.030.826,27 + R\$ 4.941.554,61) – fls. 335 a 337.

Mas, no *balancete* da mesma data da Continental Veículos, o *total de ativos* é *menor*: R\$ 21.920.591,28; uma *diferença de R\$ 454.996,24 (R\$ 22.375.587,52 - R\$ 21.920.591,28)* a menos no *balancete*, em relação ao *balanço constante no Anexo III da 6ª alteração contratual*.

Ainda, conforme seu *balancete* de mesma data, o *total de passivos* é *maior*: R\$ 19.920.591,28 (total do passivo de R\$ 21.920.591,28 – PL de R\$ 2.000.000,00), sendo que no *balanço* do Anexo III referido o *total de passivos* é de R\$ 12.972.380,98. O *balancete* apresenta uma *diferença de R\$ 6.948.210,30 de passivo maior (R\$ 19.920.591,28 - R\$ 12.972.380,98)* ao ostentado no *balanço do Anexo III da 6ª alteração contratual*.

Isso, conforme as fls. 107 a 111 do Anexo III *do processo*.

A *diferença total* é de R\$ 7.403.206,54 de valor positivo maior no *balanço do Anexo III da 6ª alteração contratual*, em relação aos valores constantes no *balancete* constante

nos autos (Anexo III do processo). R\$ 454.996,24 (ativo a menor no balancete) + R\$ 6.948.210,30 (passivo a maior no balancete).

O valor de R\$ 7.403.206,54 é o que o autuante informa como aumento fictício do PL da Continental Veículos.

Veja-se que o PL da Continental Veículos em 30/4/06 era de R\$ 2.810.733,25, e em 31/5/06 passou a ser de R\$ 9.403.206,54; e com a declarada cisão em 31/5/06, o PL ficou em R\$ 2.000.000,00. *Diferença exatamente de R\$ 7.403.206,54*, antes e após a declarada cisão.

Nesse passo, interessa lembrar que, conforme o referido balanço do Anexo III da 6ª alteração contratual da Continental Veículos, consta o fundo de aumento de capital de R\$ 4.000.000,00, para o mencionado aumento de seu PL.

Porém, não se indica nos autos a efetividade da consecução de tal aumento, *i.e.*, do aporte dos R\$ 4.000.000,00 de fundo de aumento de capital da Continental Veículos.

Mais.

Noto que, conforme o Razão consolidado da JJ2, na fl. 570, figura em seu PL, a conta de fundo de aumento de capital, cujo valor fora vertido da Continental Veículos para a JJ2, no montante de R\$ 4.000.000,00, em 31/5/06. E esse valor de fundo de aumento de capital do PL, agora da JJ2, foi debitado em 30/11/06, por transporte por incorporação à recorrente – fl. 570.

Quer dizer, a Continental Veículos nunca recebera os R\$ 4.000.000,00 de fundo de aumento de capital, e tampouco a cindenda, JJ2.

É outro elemento indicativo do aumento fictício do PL da Continental Veículos acusado pelo autuante.

De outra parte, o que há é a constatação da transferência de recursos financeiros por parte de Wanderlei Antônio Berlanda e da Magazine Luíza S.A., da qual Wanderlei Berlanda é sócio, de R\$ 7.797.418,75, para a recorrente.

Em 22/6/06, Wanderlei Antônio Berlanda transfere R\$ 6.700.000,00 à recorrente, e no mesmo dia, Magazine Luíza S.A. transfere R\$ 300.000,00 à recorrente; no dia 4/9/06, Wanderlei Antônio Berlanda transfere mais R\$ 977.418,75 à recorrente: total dos recursos vertidos à recorrente de R\$ 7.797.418,75.

Não foi a Continental Veículos que recebeu tais recursos do novo sócio Wanderlei Antônio Berlanda, nem da Magazine Luíza S.A., da qual Wanderlei Berlanda é sócio.

Por outro lado, já se viu que a JJ2 recebeu recursos da ordem de R\$ 5.304.594,38 (ao invés de um PL de R\$ 7.403.206,54), mas não a Continental Veículos.

Aliás, a própria recorrente, na resposta à intimação 2/2009, de fls. 318 e 319, ao procurar esclarecer sobre os *pagamentos* ocorridos, reconhece que:

• R\$ 5.304.594,38 foram creditados na conta corrente bancária em nome da JJ2;

• R\$ 7.797.418,75 foram creditados na conta corrente bancária da recorrente;

• a soma desses valores monta R\$ 13.282.013,13. O crédito pela cisão (cindida é a Continental Veículos) seria de R\$ 13.310.768,11, faltando-se receberem R\$ 28.754,98, correspondente a férias e 13º salários de janeiro a maio/06 controversos dos funcionários da cindida.

Diante disso tudo, *como se pode dizer que não se inflou fictamente o PL da Continental Veículos*, a dar cobertura à origem de recursos na declarada cindenda, JJ2, os quais são vertidos para a recorrente, com sua declarada incorporação da JJ2?

Na mesma resposta à intimação 2/2009 (fls. 318 e 319), a recorrente, ao procurar esclarecer a *origem* dos recursos, informa que:

• ela tinha a receber da Continental Veículos R\$ 4.907.561,57 por empréstimos;

• ela tinha a receber da Continental Veículos R\$ 950.000,00 pela saída de seu quadro societário (a bem ver, a recorrente transferiu sua participação *para José Golfredo Kremer*);

• a JJ2 tinha a receber da Continental Veículos R\$ 7.403.206,54 pela cisão dessa – embora também tenha dito que a JJ2 recebera efetivamente os R\$ 5.304.594,38;

A soma desses valores totaliza R\$ 13.260.768,11 (= R\$ 4.907.561,57 + R\$ 950.000,00 + R\$ 7.403.206,54).

Equivocadamente a recorrente disse nessa resposta que tal soma totaliza R\$ 13.310.768,11 (fl. 319).

Sucede que, ao se somarem os valores, a recorrente, em tal resposta, considerou como valores que tinha a receber da Continental Veículos R\$ 5.907.561,57 (fl. 318), ao invés de R\$ 5.857.561,57 (R\$ 4.907.561,57 + R\$ 950.000,00), ou seja, R\$ 50.000,00 a mais na referida soma.

O autuante, ao cotejar com os valores efetivamente recebidos pela recorrente e em nome da JJ2, diz que os R\$ 50.000,00 correspondem exatamente à participação de José Kremer e Juliano Kremer na Continental Veículos, valor que foi recebido pela recorrente.

Disso tudo, cabe registrar o seguinte.

A recorrente tinha a receber R\$ 5.857.561,57 (R\$ 4.907.561,57 + R\$ 950.000,00), conforme foi por ela declarado.

Entretanto, foram-lhe transferidos diretamente R\$ 7.797.418,75. Uma diferença de R\$ 2.119.857,18.

A JJ2 tinha a receber R\$ 7.403.206,54, mas recebeu R\$ 5.304.594,38; uma diferença de R\$ 2.098.612,16, já referida alhures.

A diferença entre R\$ 7.797.418,75 efetivamente recebidos e R\$ 5.857.561,57 (que a recorrente disse que caberia receber) corresponde a R\$ 2.119.857,18. Como constatado pelo autuante, essa diferença de R\$ 2.119.857,18 recebida diretamente pela recorrente é composta de:

- R\$ 2.098.612,16 (a diferença que a JJ2 deixou de receber)
- + R\$ 50.000,00 (participação de José Kremer e Juliano Kremer na cindida)
- R\$ 28.754,98 (férias e 13º salários dos empregados da cindida controversos)

Acentuo, ainda, o seguinte.

Conforme o balancete da cindida, em 31/5/06 nasce um passivo no balancete da cindida de R\$ 6.948.210,30 a favor da JJ2, na conta do passivo “2.1.9.9.02 – JJ2” (fl. 111 do Anexo III do processo). Noto que, conforme os balancetes da cindida dos meses de junho a dezembro de 2006, consta a baixa desse passivo com a JJ2, i.e., o suposto pagamento desses R\$ 6.948.210,30.

Os lançamentos de baixa da conta do passivo “2.1.9.9.02 – JJ2” da cindida são:

- débito de R\$ 2.098.612,16 no balancete de 30/6/06 (fl. 129);
- débito de R\$ 2.665.000,00 no balancete de 31/7/06 (fl. 145);
- débito de R\$ 625.347,17 no balancete de 31/8/06 (fl. 162);
- débito de R\$ 2.630.162,50 e crédito de R\$ 952.581,25 no balancete de 30/9/06 (fl. 179);
- débito de R\$ 6.840,94 e crédito de mesmo valor no balancete de 31/10/06 (fl. 196);
- crédito de R\$ 118.330,28 no balancete de 31/12/06 (fl. 230);
- total dos débitos representativos de pagamento à JJ2 de R\$ 6.948.210,30, zerando-se esse passivo constituído em 31/5/06.

Tal passivo da Continental Veículos com a JJ2 e sua baixa (pagamento) não fazem sentido.

Como já se viu, e igualmente confirmado em resposta dada pela recorrente, o valor transferido à JJ2 pela Continental Veículos foi de R\$ 5.304.594,38.

Aqui retomo a pergunta que fiz sobre a diferença de R\$ 2.098.612,16 (R\$ 7.403.206,54 – R\$ 5.304.594,38) que não foi recebida pela JJ2 por parte da Continental Veículos.

Sobre a diferença de R\$ 2.098.612,16, que a JJ2 deixou de receber, constato que, entre os R\$ 6.948.210,30, consta o débito naquela conta do passivo (“2.1.9.9.02 – JJ2”) da cindida de R\$ 2.098.612,16, no balancete de 30/6/06 (fl. 129).

E no *Razão consolidado da JJ2* vejo que consta um *crédito* (baixa) na conta do *ativo* “1.1.2.02.03 – Continental Veículos Ltda.” de R\$ 2.098.612,16, em 30/6/06, e um *débito* na conta do *passivo* “2.1.1.08.19 – Lander K. Const. e Incorp. Ltda (incorporação)” no mesmo valor, em 30/11/06 – fls. 568 e 570. Também, no *Razão analítico da recorrente*, noto que há um *lançamento a débito de R\$ 2.098.612,16* na conta do *ativo* “1.1.2.02.04 – Adiantamentos Diversos”, em 30/11/06, e um *lançamento a crédito na mesma conta e no mesmo valor, como “transferência entre contas”, em 30/12/06 – fl. 34 do Anexo II do processo.*

O que expus agora está a indicar uma *tentativa de conciliação* relativa àquela *parcela do aumento fictício do PL da cindida*, a Continental Veículos, de R\$ 6.948.210,30 (valor a maior no passivo do balancete da cindida, em relação ao passivo que consta no balanço do Anexo III da 6ª alteração contratual da cindida), e da *diferença de R\$ 2.098.612,16*, em relação aos R\$ 7.403.206,54 de PL que a JJ2 teria de receber pela cisão da Continental Veículos.

De tudo que se deduziu, *duas conclusões* já são extraíveis com clareza.

Primeira.

Todo esse *emaranhado enredo contábil* e de *transferência de recursos* não informa meros erros contábeis, erros formais. Pelo contrário, *seu desenlace* conjugado com o *encadeamento* dos declarados negócios societários, denuncia que a cisão da Continental Veículos com a constituição da JJ2 e subsequente incorporação dessa pela recorrente foram *simuladas*.

Ou seja, a JJ2 constituiu uma simulação subjetiva (e, por óbvio, a incorporação da JJ2 pela recorrente), a acobertar o real negócio jurídico que foi a alienação da participação societária na Continental Veículos pela recorrente para Wanderlei Antônio Berlanda. A recorrente recebeu inclusive recursos correspondentes à alienação da participação na Continental Veículos que pertenciam a José Golfredo Kremer (40.000 cotas) e a seu filho Juliano Clasen Kremer (10.000 cotas).

A fratura é por demais exposta.

Desde a não transferência à JJ2 do acervo supostamente cindido, passando pelo recebimento em nome da JJ2 de R\$ 5.304.594,38, e não de R\$ 7.403.206,54 (que seria o valor do PL cindido), a justificativa para a JJ2 não ter recebido o acervo supostamente cindido (nem poderia receber, pois era o acervo operacional da cindida, sem o qual essa não teria como operar, e absolutamente estranho ao objeto social que seria da JJ2), o aumento fictício do PL da Continental Veículos como demonstrado, com a transferência de recursos do adquirente dessa para a recorrente.

De todo o quadro posto, é evidente que não possui valor jurídico a alegação de que é problema de Wanderlei Antônio Berlanda, o fato de ele ter transferido os recursos à recorrente, e não à Continental Veículos. Desnecessárias maiores digressões sobre isso.

Segunda.

O valor de alienação da participação societária na Continental Veículos é de R\$ 13.310.768,11.

Os valores efetivamente recebidos totalizam R\$ 13.282.013,13, correspondentes a: R\$ 7.797.418,75 recebidos diretamente pela recorrente de Wanderlei Antônio Berlanda e de Magazine Luíza S.A. da qual ele é sócio; R\$ 5.304.594,38 creditados em nome da JJ2. A diferença de R\$ 28.754,98 para se chegar a R\$ 13.310.768,11 são os valores equivalente a férias e 13º salário dos empregados da Continental Veículos controversos e não recebidos ainda pela recorrente, como informado pela ela própria na resposta à intimação 2/2009.

Registro que a recorrente apurava o lucro presumido por *regime de competência*, e não por regime de caixa, como se constata da cópia da DIPJ/07, na linha 23 da ficha 53B (fl. 658). Daí ter considerado no valor de alienação a parcela não recebida de R\$ 28.754,98.

Por toda essa ordem de considerações, sobre a questão da cisão da Continental Veículos com criação da JJ2 e sua incorporação pela recorrente e sobre o valor, ou seja, sobre a não apuração de ganho de capital e o valor de alienação, nego provimento ao recurso.

Prossigo, com a apreciação da questão do custo de aquisição e montantes a serem deduzidos do valor da alienação da Continental Veículos.

A recorrente alega que, caso se venha a entender que houve alienação da participação na Continental Veículos, há de se considerar como custo o valor da participação societária que ela possuía a Continental Veículos correspondente às 950.000 cotas desembolsadas pela recorrente, ou seja, R\$ 950.000,00.

Também argui que se deve considerar como custo ou como dedução do valor de alienação o que ela tinha a receber da Continental Veículos de R\$ 4.907.561,57, no qual estaria incluído o valor originado do contrato de arrendamento da concessão de franquia da Toyota, de R\$ 3.426.071,07. E, ainda, que se deve deduzir o valor de cessão de direito de concessão da franquia Toyota pela recorrente, reembolsado a ela pela Continental Veículos, no montante de R\$ 977.418,75.

Não obstante, o valor que a final a recorrente demanda ser deduzido é a *soma de R\$ 3.426.071,07 com R\$ 977.418,75 e com R\$ 950.000,00*, ou seja, *R\$ 5.353.489,07*, como soa claro das fls. 836 e 837. Isso, além do valor já deduzido pelo autuante correspondente a mútuo de R\$ 1.498.033,61 da recorrente para a Continental Veículos (fl. 837).

Com relação ao contrato de arrendamento da concessão da franquia Toyota da recorrente para a Continental Veículos, em que o valor postulado à dedução é de R\$ 3.426.071,07, observo o seguinte. Ele é datado de *1º de julho de 2003* (fls. 442 e 443).

Sucede que há o *contrato* de distribuição de veículos automotores, fornecimento de componentes, de prestação de pós-venda e de cessão de uso de marca firmado *entre a Toyota do Brasil Ltda. e a Continental Veículos em 26 de maio de 2003*. O Anexo X desse contrato é datado de 4 de junho de 2003 (fls. 614 a 617). De todo modo, consta a carta da

Toyota do Brasil dirigida à Continental Veículos de entrega da cópia do contrato em questão já devidamente assinado pela Toyota do Brasil, datado de 4 de junho de 2003.

A Continental Veículos já tinha o contrato de distribuição com a Toyota, antes do alegado contrato de arrendamento da recorrente para a Continental Veículos. Não se reclamam mais digressões a respeito da questão.

Apesar disso, anota-se que o item 3.1.17 do Anexo I desse contrato da Toyota veda a cessão do contrato ou de direitos dele decorrentes sem a expressa concordância da Toyota (fl. 599):

*3.1.17 - não ceder ou transferir total ou parcialmente este Contrato ou os direitos dele decorrentes sem a previa e expressa autorização da **TOYOTA**;*

E também o Anexo X do mesmo contrato da Toyota regula a cessão de uso da marca Toyota em regime de comodato, vedando sua transferência sem a anuência expressa da Toyota (fl. 615):

*O presente contrato produzirá seus efeitos a partir da data de sua assinatura, sendo vedada sua cessão ou transferência, total ou parcialmente, por parte do **COMODATÁRIO**, sem a expressa concordância da **COMODANTE**. A parte que pretender resilir o presente, sem ônus, deverá comunicar a outra, por escrito, com antecedência mínima de 24 (vinte e quatro) horas, devendo, nesta hipótese estar o bem à disposição da **COMODANTE** no prazo máximo de 24 (vinte e quatro) horas.*

Mais. O item 8.1.4.5 do Anexo I do contrato da Toyota proíbe inclusive a transferência a terceiros da participação dos sócios do distribuidor (no caso, a Continental Veículos), sem a anuência expressa da Toyota (fls. 600 e 601):

*8.1.4. A **TOYOTA** poderá considerar rescindido o presente Contrato nos seguintes casos:*

[...]

*8.1.4.5. cessão ou qualquer outra forma de transferência a terceiros da participação societária de qualquer dos atuais sócios do **DISTRIBUIDOR**, sem a previa e expressa anuência por escrito da **TOYOTA**;*

Não por menos, em resposta à intimação de 30/3/10 (fls. 574 a 576), a Toyota do Brasil respondeu que, em 2006, a Continental Veículos submetera à sua aprovação o ingresso de novo sócio, Wanderlei Berlanda, à qual a Toyota do Brasil acedeu – fl. 579. E, por óbvio, a resposta da Toyota quanto à possibilidade de cessão de uso de marca ou de arrendamento referente à distribuição da Toyota, por parte do distribuidor, ela respondera negativamente (fls. 577 a 580).

A recorrente argui que o valor em questão de R\$ 3.426.071,07 já havia sido oferecido à tributação, como o próprio autuante lista na fl. 524 e seu verso.

A fl. 524 contém a intimação para que a recorrente comprove o oferecimento à tributação do mencionado valor. Entretanto, na resposta a tal intimação, não se constata essa

comprovação, inclusive segregando-se as contas do Razão que conteriam tais valores e suas contrapartidas como receitas, e o cotejo com as fichas das DIPJs.

No que toca ao contrato de cessão de direito de concessão da franquia Toyota firmado entre a Ilhabela Veículos e a recorrente, sobre o qual a recorrente alega ter sido reembolsada por Wanderlei Antônio Berlanda, em R\$ 977.418,75, faço as seguintes considerações.

Já se viu acima quanto à vedação da alegada cessão, conforme contrato de distribuição da Toyota do Brasil, e sua resposta à intimação, em que é dito que ela não teve nem tem com a recorrente nenhum contrato seja diretamente, seja em decorrência de cessão autorizada.

Mas *o ponto não é esse*. O que importa para o desenlace da questão é outro aspecto.

Ainda que o recibo do recebimento de R\$ 977.418,75 de Wanderlei Berlanda seja de reembolso pela mencionada cessão, conforme fl. 348, tal valor *integra o de alienação da Continental Veículos*, pela recorrente, a Wanderlei Berlanda. Este é o aspecto que importa para o desfecho da questão.

Elementar interpretação sistemática conduz à conclusão que se expôs. Ademais do que, não faria sentido se pagar por algo do que não se precisa, pois a Continental Veículos, legitimamente, já possuía o contrato de distribuição pleno com a Toyota do Brasil.

Quanto ao custo de aquisição do investimento na Continental Veículos, de R\$ 950.000,00, correspondentes às 950.000 cotas, cabe observar o seguinte.

Não há o registro desse investimento na contabilidade da recorrente, como, aliás, ela mesma reconheceu.

É bem provável que tenha havido o desembolso pela recorrente para aquisição de 95% de participação societária na Continental Veículos. Ou, se não, ela teria recebido esse investimento por doação (todo investimento ou parte, com desembolso do restante).

Mais. Se a recorrente tivesse providenciado o registro de tal investimento, este seria *avaliável* pelo MEP (método da equivalência patrimonial), com o que, o custo do investimento seria bem mais elevado.

A questão é que, diante da *ausência do investimento* na Continental Veículos *na escrituração contábil* da recorrente, *não há como se quantificar* o custo de aquisição de tal investimento.

Cabe, aqui, o que dispõe o art. 521, § 1º c/c o art. 426 do RIR/99:

CAPÍTULO II **GANHOS DE CAPITAL E OUTRAS RECEITAS**

Art. 521. *Os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo*

art. 519, serão acrescidos à base de cálculo de que trata este Subtítulo, para efeito de incidência do imposto e do adicional, observado o disposto nos arts. 239 e 240 e no § 3º do art. 243, quando for o caso (Lei nº 9.430, de 1996, art. 25, inciso II).

§ 1º. O ganho de capital nas alienações de bens do ativo permanente e de aplicações em ouro não tributadas como renda variável corresponderá à diferença positiva verificada entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil.

§ 2º. Os juros e as multas por rescisão contratual de que tratam, respectivamente, os arts. 347 e 681 serão adicionados à base de cálculo (Lei nº 9.430, de 1996, arts. 51 e 70, § 3º, inciso III).

§ 3º. Os valores recuperados, correspondentes a custos e despesas, inclusive com perdas no recebimento de créditos, deverão ser adicionados ao lucro presumido para determinação do imposto, salvo se o contribuinte comprovar não os ter deduzido em período anterior no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro real ou que se refiram a período no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro presumido ou arbitrado (Lei nº 9.430, de 1996, art. 53).

§ 4º. Na apuração de ganho de capital, os valores acrescidos em virtude de reavaliação somente poderão ser computados como parte integrante dos custos de aquisição dos bens e direitos se a empresa comprovar que os valores acrescidos foram computados na determinação da base de cálculo do imposto (Lei nº 9.430, de 1996, art. 52).

Art. 426. O valor contábil para efeito de determinar o ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação de investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor de patrimônio líquido (art. 384), será a soma algébrica dos seguintes valores (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 33, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso V):

I - valor de patrimônio líquido pelo qual o investimento estiver registrado na contabilidade do contribuinte;

II - ágio ou deságio na aquisição do investimento, ainda que tenha sido amortizado na escrituração comercial do contribuinte, excluídos os computados nos exercícios financeiros de 1979 e 1980, na determinação do lucro real;

III - provisão para perdas que tiver sido computada, como dedução, na determinação do lucro real, observado o disposto no parágrafo único do artigo anterior.

Sob o manto de tais ponderações, nego provimento ao recurso, na questão relativa ao custo para apuração do ganho de capital, e às deduções sobre o valor de alienação.

Passo ao exame da questão da multa qualificada.

Já tive oportunidade de me manifestar a respeito da configuração de dolo específico na presença de simulação subjetiva, usando-se *strohman* ou “homem-de-palha”, bem como diante de uma simulação absoluta.

Foi o que se deu, por ex., no Acórdão nº 1103-000.819, de minha relatoria, da sessão de 6/3/13, em que resultou configurada a consecução de simulação subjetiva.

No caso vertente, de tudo quanto foi extensamente exposto neste voto, a simulação subjetiva, com as supostas criação da JJ2 (por cisão da Continental Veículos) e subsequente incorporação da JJ2 pela recorrente, resultou indubiosamente demonstrada.

Associe-se a essa simulação subjetiva a forma como ela transcorreu, com o emaranhado enredo contábil e de transferência de recursos.

Cabem aqui todas as considerações que fiz no exame da questão de o negócio oculto ter sido a alienação da participação na Continental Veículos, as quais as adoto também para a presente questão.

Diante de todo esse quadro, não há como se recusar o concurso do elemento subjetivo do tipo, o dolo específico, para a qualificação da multa.

Desnecessárias mais digressões a esse respeito.

Em tais termos, nego provimento ao recurso sobre a questão da multa qualificada.

Nessa ordem de considerações e juízo, nego provimento ao recurso.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 4 de dezembro de 2013

(assinado digitalmente)

Marcos Takata - Relator