



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

**Processo n°** 15504.730150/2013-71  
**Recurso n°** De Ofício  
**Acórdão n°** **1301-001.864 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 10 de dezembro de 2015  
**Matéria** IRPJ - Devolução de capital em bens  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** ANDRADE VALADARES GONTIJO SOCIEDADE S/A (contribuinte);  
BERNARDO ANDRADE VALADARES GONTIJO; e RODRIGO  
ANDRADE VALADARES GONTIJO (responsáveis tributários)

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Exercício: 2008, 2009, 2012

**DEVOLUÇÃO DE CAPITAL EM BENS. AVALIAÇÃO.**

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

**FRAUDE / SIMULAÇÃO. FALTA DE COMPROVAÇÃO.**

Não restando comprovada a existência de fraude ou simulação, seja no contrato de promessa de compra e venda, não concretizado e posteriormente distratado e contratado de modo diverso, seja na transferência das participações societárias a serem alienadas para os sócios pessoas físicas, seja no contrato celebrado entre as pessoas físicas e a adquirente, exonera-se integralmente a exigência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício.

(assinado digitalmente)

Wilson Fernandes Guimarães - Presidente

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Waldir Veiga Rocha, Hélio Eduardo de Paiva Araújo, Paulo Jakson da Silva Lucas, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Gilberto Baptista e Wilson Fernandes Guimarães.

## Relatório

ANDRADE VALADARES GONTIJO SOCIEDADE S/A (contribuinte); BERNARDO ANDRADE VALADARES GONTIJO; e RODRIGO ANDRADE VALADARES GONTIJO (responsáveis tributários), já qualificados nestes autos, foram autuados e intimados a recolher crédito tributário no valor total de R\$ 498.231.179,86, discriminado no Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário do Processo, à fl. 9.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do minucioso relatório elaborado por ocasião do julgamento do processo em primeira instância, a seguir transcrito.

### DA AUTUAÇÃO

Conforme Termo de Verificação e de Constatação Fiscal de fls. 57/137 e Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal dos Autos de Infração (fls. 12/22), em fiscalização empreendida junto à contribuinte acima identificada (AVG Sociedade), constatou-se o seguinte:

### DOS FATOS

As infrações da contribuinte (omissão de receitas financeiras, omissão de rendimentos de ganho de capital na alienação de investimentos ou participações societárias, dedução indevida de perda de capital na baixa de bem do ativo permanente, falta de recolhimento de antecipações mensais sobre bases de cálculo por estimativa ou balanços de suspensão) se originaram do mascaramento ou encobrimento de operação real de alienação de sua participação societária na empresa AVG Mineração S.A. (CNPJ nº 66.468.208/0001-48) para a empresa MMX - Mineração e Metálicos S.A. (CNPJ nº 02.762.115/0001-49).

Esta operação real foi feita por contrato de 05/07/2007, final e efetivamente implementado em 05/12/2007, pelo preço de US\$ 224 milhões, e no qual a contribuinte consta como alienante de 99,998% dos 100% das ações vendidas e no qual os seus dois sócios pessoas físicas controladores Bernardo Andrade Valadares Gontijo (CPF nº 871.449.306-30) e Rodrigo Andrade Valadares Gontijo (CPF nº 551.351.296-34) constam como vendedores dos 0,001% mais 0,001% restantes.

Na simulação e fraude perpetradas para o referido encobrimento da operação real, articulou-se uma operação aparente por meio de atos e eventos ilegítimos ou inválidos, desencadeados sem nenhum motivo ou causa ou sem nenhuma razão real de natureza econômica, social, empresarial ou outra.

Tudo se iniciou com um apenas formal e meramente, aritmético "ato de aumento de capital da AVG Sociedade em 03/09/2007" (com a utilização de lucros acumulados), sem motivo próprio, com o único objetivo de possibilitar formalmente

a sua própria reversão e diminuição que viria por outro ato dias depois. Aumentou para diminuir.

No mundo real de um empreendimento, econômico-social, a incorporação de lucros ao capital tem o sentido empresarial de se evitar sua distribuição aos acionistas, possibilitando, como o próprio nome diz, a capitalização da empresa.

E, para isto, há a retenção, a reserva e a destinação dos recursos correspondentes à manutenção da empresa (capital de giro), ao seu desenvolvimento, à suas expansão (aumento da produção, abertura de novos mercados) e aos seus novos investimentos.

No caso em pauta, nada disto foi feito na AVG Sociedade.

Assim, caracterizou-se tal ato como um abuso do direito nos termos do Código Civil.

Desse modo, e como dito, sua única razão e objetivo era tornar possível formalmente o ato que se descreve a seguir.

Então, em seqüência, na mesma AVG Sociedade, veio o seu "ato de redução de capital de 20/09/2007", sob o falso motivo de excesso do capital que acabara de ser aumentado.

O capital foi reduzido de R\$ 30.000.000,00 para R\$ 1.000.000,00, sendo R\$ 29.000.000,00 restituídos aos sócios sob a forma de 2.396.413.487 ações da AVG Mineração que estavam em seu ativo com o valor contábil de R\$ 28.998.823,92 e mais R\$ 1.176,08 em dinheiro.

Por isso, este ato se caracterizou como ilegal pelo não cumprimento da Lei nº 6.404/76, artigos 6º e 173.

Ainda como parte e simultâneo a este ato, e como sua consequência, a pessoa jurídica AVG Sociedade devolveu capital ou ativos aos seus sócios pessoas físicas. Mas, entregou a eles os seus 99,998% de ações na AVG Mineração, as quais ela já tinha vendido para a MMX pelo referido contrato de 05/07/2007 e sobre as quais, por isto, ela não tinha mais poder legal de disposição, nos termos do Código Civil.

Assim, também por isto, esse ato de redução de capital se caracterizou como ilícito.

Desse modo, revela-se que a única razão e objetivo deste ato era entregar os referidos 99,998% de ações da pessoa jurídica aos seus dois sócios pessoas físicas; isto para que eles as vendessem, juntamente com os 0,001% que antes cada um tinha. Em tal planejamento de venda de 100% das ações, apenas pelas pessoas físicas, eliminava-se a tributação mais gravosa na pessoa jurídica. Quanto à venda já por ela efetivada, isto se configurava apenas como um detalhe a ser desmontado e descaracterizado.

Sendo um ato inválido, com a única razão e objetivo de desoneração tributária, tal ato se constituiu também como apenas formal, preparatório e de viabilização de um ato final, que viria dias depois, em 28/09/2007, igualmente ilegal, existente também apenas em sua dimensão formal.

Tudo isso, para a desmontagem e mascaramento da operação real de venda de ações feita pelo contrato de 05/07/2007, que à época destes atos ilegítimos estava em fase de execução, através do cumprimento de condições suspensivas nele previstas para sua implementação final.

Na mesma seqüência dos dois atos acima sintetizados, houve ainda a tentativa de se formalizar um "ato de distrato de 28/09/2007", que revogaria apenas formalmente a venda de ações comprometida no contrato de 05/07/2007. Diz-se que foi uma tentativa, porque o documento escrito que o formalizaria não contém a assinatura e o consentimento da parte compradora MMX. O mesmo não foi confirmado pela parte compradora MMX, que mesmo intimada não apresentou qualquer documento impresso, por ela consentido e assinado.

Então, nem como ato formal este eventual distrato se estabeleceu; muito menos como representativo de qualquer realidade de fato e de direito. Caracterizou-se assim como inexistente, configurando-se mais como um projeto de agregar mais um elemento para compor uma farsa que se articulava.

Esta farsa de desmontagem de uma operação real e a montagem de uma operação aparente se coroou e se formalizou através do seu ato final, um "outro contrato de 28/09/2007", no qual a pessoa jurídica da AVG, Sociedade foi destituída de sua condição de vendedor, passando a figurar como simples e mero anuente, ficando como vendedores dos 100% das ações apenas as citadas pessoas físicas.

Neste outro contrato de 28/09/2007, em que se alteraram as partes vendedoras, a parte compradora é a mesma MMX, que estaria comprando, pelo mesmo preço, o mesmo objeto por ela já comprado no anterior contrato de 05/07/2007, cujo pagamento devido por ela (a MMX) e recebimento do objeto (as ações) estavam apenas no aguardo de procedimentos finais.

Isto, tendo em vista que já em 21/08/2007 tinha se cumprido e realizado com êxito a principal condição suspensiva para a implementação final do contrato de 05/07/2007, que foi a execução pela compradora MMX de uma *due diligence* (avaliação geral da situação sócio-econômica, patrimonial, trabalhista e de outras naturezas da AVG Mineração).

E, esta, ao mesmo tempo em que recomendava o fechamento do negócio contratado, também impedia a própria compradora MMX de desfazê-lo (pois, por cláusula do contrato de 05/07/2007, somente a ela era dado este direito).

Isto, se a *due diligence* demonstrasse qualquer situação negativa e relevante quanto à saúde patrimonial, econômica, financeira, social, mercadológica e outras da AVG Mineração, cujas ações eram o objeto da compra.

Assim, se pelas partes vendedoras o interesse era fugir de uma tributação de 34% na pessoa jurídica AVG Sociedade para uma de 15% nas pessoas físicas de seus dois sócios (que se arvoravam como os únicos donos e vendedores de 100% das ações neste outro contrato de 28/09/2007), inicialmente causa estranheza a compradora MMX tê-lo firmado e assinado, se já havia o contrato de 05/07/2007, que lhe dava direito de recebimento das mesmas ações.

Ainda mais que, além da execução e implementação deste primeiro e original contrato de 05/07/2007 (que vinha em andamento, inclusive, como visto, com o término e atendimento de sua principal condição), este foi o contrato que a MMX publicamente validou antes e depois de 28/09/2007, em várias ocasiões, em

comunicados, de fatos relevantes à CVM e ao mercado, entre eles a divulgação de que o negócio com os três vendedores originais formalizado no contrato de 05/07/2007 foi fechado em 05/12/2007.

E antes de tudo isto, têm-se as garantias dadas a um contrato pelo Código Civil, quanto à obrigatoriedade de seu cumprimento, quanto à validação e legitimação do direito e da obrigação por ele estabelecidas entre as partes e ainda quanto ao seu reflexo no direito de terceiros.

Desse modo, pelo seu comportamento, não se tem clareza quanto a alguns de seus interesses mais subjetivos ao firmar dois contratos.

Intimada mais de uma vez, a MMX nada esclareceu. Em suas respostas, ora disse que o outro contrato de 28/09/2007 era uma continuação e regulamentação final do negócio iniciado pelo contrato de 05/07/2007; ora disse que este tinha sido superado por aquele outro.

Mas, quanto aos seus interesses mais objetivos, vê-se que o interesse maior era a aquisição das ações em pauta, por uma ou outra forma.

E, por este interesse, não se furtou a firmar outro contrato de 28/09/2007, que lhe dava mais segurança de que as pessoas físicas também contempladas em seus interesses lhe entregariam as ações.

Em todos os momentos, ficou clara a sua indiferença quanto às relações jurídicas diferentes que os dois contratos estabelecem, especialmente quanto ao impacto nos direitos e interesses legítimos de terceiros.

Certamente, e voltando aos seus interesses, não ficaria indiferente a isto se por este outro contrato de 28/09/2007 as pessoas físicas estivessem vendendo os 100% das ações para outro, para um seu concorrente, como a Vale ou a CSN, que à época também pretendiam comprá-las.

Nesse caso, faria valer o contrato original de 05/07/2007, pelo qual, antes de seu concorrente, já havia comprado e adquirido o direito às ações, tendo como vendedores não só as mesmas pessoas físicas, mas também um outro e principal vendedor, dono de 99,998% das ações, a pessoa jurídica da AVG Sociedade.

Além de todo o contexto acima sintetizado, que levou à elaboração deste outro contrato, de 28/09/2007, e concentrando-se em suas cláusulas, dele também emerge a farsa montada, a criação de uma operação aparente por ele formalizada, e com ele substituindo, sobrepondo, escondendo, atropelando um anterior e original contrato, de 05/07/2007, de uma operação real de venda de ações.

Têm-se de maneira geral que suas cláusulas são as mesmas do contrato original, muitas delas como um “copia e cola”, sem as adaptações de que estava sendo firmado quase três meses depois. Também várias de suas cláusulas se escoram e se estruturam em cima de fatos, dados, informações e procedimentos realizados antes e para o contrato de 05/07/2007.

Embora por ele não se saiba que houve este anterior contrato original de 05/07/2007, e sem sequer mencioná-lo, esse outro contrato de 28/09/2007 também se estrutura em fatos de execução e realização daquele, como a referida *due diligence* finalizada em 21/08/2007.

Nele também, mesmo rebaixada à posição de uma mera anuente, destituída de seu status de vendedora, mesmo assim, é esta posição de vendedora, disfarçada, que a pessoa jurídica da AVG Sociedade assume ao se obrigar em várias cláusulas, de responsabilidades e garantias junto à parte compradora MMX, sendo que tais cláusulas são típicas e próprias de um contratante, não de um anuente.

Então, além da invalidade dos atos preparatórios que possibilitaram a sua formalização, este outro contrato de 28/09/2007, por si só, revela seu caráter ilícito de um instrumento pós-datado.

Por fim, e pelo exposto, tem-se o mesmo como representativo de uma operação aparente, sem lastro na realidade dos fatos e do direito.

Com esta operação aparente, e como seu único objetivo, as pessoas físicas controladoras da vontade da pessoa jurídica AVG Sociedade dela desviaram uma tributação devida de 34% de IRPJ e CSLL incidentes sobre bases de cálculo formadas a partir das receitas por ela auferidas na operação real de venda das ações.

Ao mesmo tempo, tais pessoas físicas se apropriaram destas receitas e, como estratégia da farsa, as submeteram a uma tributação muito menor, declarando e efetuando alguns recolhimentos de apenas 15% de imposto sobre ganhos de capital por elas considerados.

Induzida pela mesma farsa, esta repartição do Fisco, através de outra de suas unidades, atuante apenas no âmbito das pessoas físicas, e à época sendo desconhecidos e ainda não provados os fatos, efetuou lançamentos de ofício em outros processos administrativos, cobrando parcelas de imposto das referidas pessoas físicas por irregularidades na quantificação dos valores por elas declarados e recolhidos.

Sendo tais atos voluntários das pessoas físicas realizados como coroação de uma fraude e sendo os atos de ofício sobre elas praticados por indução desta fraude, os mesmos não podem ser opostos ao Fisco, pelo menos no corpo e na forma dos lançamentos de ofício que ora se procedem na pessoa jurídica em questão.

---

#### DO DIREITO DE LANÇAMENTO PELA FAZENDA PÚBLICA

---

Os lançamentos que ora se fazem na pessoa jurídica em questão (AVG Sociedade) caracterizam-se como pertinentes, tempestivos (não atingidos pela decadência) e qualificados.

Quanto à sua pertinência, apuraram-se fatos geradores referentes a omissões de rendimentos de ganhos de capital e de receitas financeiras por esta pessoa jurídica em suas declarações.

O CTN dispõe em seu artigo 149, incisos I, IV e VII, que o lançamento é efetuado e revisto de ofício quando a lei assim o determine ou quando se comprove falsidade ou omissão quanto a qualquer elemento de declaração obrigatória ou quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação. E no inciso VIII do mesmo artigo, que o lançamento é efetuado e revisto de ofício quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior.

Desse modo, considera-se que aquilo que tenha se dado na dimensão ou no âmbito de outras pessoas não pode ser oposto ao Fisco, especialmente no corpo e na forma dos presentes lançamentos na pessoa jurídica em questão.

Eventuais resoluções que se vejam como cabíveis ou possíveis acerca dos atos nas pessoas físicas (tais como: aproveitamento, desconto, compensação, cancelamento ou coisa que o valha) legalmente não podem influenciar ou afetar os lançamentos de constituição de créditos tributários devidos que ora se fazem na pessoa jurídica.

Em relação à tempestividade, considerando o contexto de simulação, fraude e dolo, os créditos tributários com fato gerador em 31/12/2007 podem ser constituídos, pelo lançamento, até 31/12/2013, observando-se o prazo previsto no artigo 150, §4, c/c artigo 173, inciso I, do CTN.

Quanto à qualificação dos presentes lançamentos, a mesma se reflete nas multas de ofício aplicadas no percentual de 150%; isto também pela configuração dos vícios ou ilícitos e pelo disposto na Lei nº 9.430/96, artigo 44, inciso I, §1º (com a redação da Lei nº 11.488/07) c/c o disposto na Lei nº 4.502/64, especialmente em seu artigo 72.

---

## DO CONTEXTO DA OPERAÇÃO REAL E DA APARENTE

---

### Da obrigatoriedade contratual

Nos termos do artigo 481 do Código Civil, pelo contrato de compra e venda - inclusive de coisa móvel como as ações -, onde se tem como elementos essenciais específicos a coisa, o preço e o consentimento, o vendedor se obriga a transferir ao comprador o domínio de certa coisa corpórea ou incorpórea mediante o pagamento de certo preço em dinheiro ou a ele redutível.

Pela implícita cláusula e princípio *pacta sunt servanda*, uma vez celebrado pelas partes, em manifestação livre, autônoma, consensual de suas vontades e à luz do ordenamento jurídico, o contrato válido e eficaz deve ser cumprido como se fosse lei.

Esta força obrigatória significa a irreversibilidade da palavra empenhada e fundamenta-se na necessidade de segurança jurídica nos negócios, sob pena de se ter o caos.

Então, tem-se como incabível que a operação de compra e venda em pauta, tenha se dado pelo outro contrato de 28/09/2007, em substituição e revogação sumárias do contrato original de 05/07/2007.

### Da confissão expressa de simulação, fraude e dolo

Duas empresas de consultoria atuaram na operação de compra e venda das ações na empresa. AVG Mineração, a Araújo Fontes Consultoria e a RBS Consultoria.

Entre os documentos encaminhados pela RBS Consultoria, têm-se em anexo dois e-mails, um de 28/09/2007 e o outro de 01/10/2007.

Os mesmos foram trocados entre Rodrigo Valadares (sócio com 0,001% da AVG Mineração e sócio controlador da AVG Sociedade, esta, por sua vez, sócia

com 99,998% da mesma AVG Mineração) e Rubens Bandeira (sócio da RBS Consultoria).

No primeiro e-mail, de 28/09/2007, Rodrigo Valadares encaminha para Rubens Bandeira mensagem tendo como "assunto" os "contratos MMX", dizendo textualmente:

*"Conforme combinado segue minuta para seus comentários".*

Em seqüência, vem a replicação ou reprodução de um outro e-mail, também de 28/09/2007, recebido antes por Rodrigo Valadares, encaminhado a ele por Evaldo Fontes (sócio da outra consultoria, a Araújo Fontes), onde, entre outras coisas, se diz textualmente:

*"O distrato vai ser bom para tirar a AVG Sociedade da relação de compra e venda".*

No segundo e-mail, de 01/10/2007, Rubens Bandeira responde a Rodrigo Valadares, dizendo textualmente:

*"Prezado Rodrigo, atendendo sua solicitação, fizemos análise detalhada do Termo de Distrato (...) que você nos encaminhou.*

*Com relação ao Distrato, temos os seguintes comentários:*

*(...)*

*a data do distrato (2/julho/2007) está anterior à data do contrato inicial (5/julho/2007)".*

Quanto ao primeiro e-mail, ele claramente se refere à condição da AVG Sociedade como vendedora de 99,998% das ações da AVG Mineração, pelo contrato original de 05/07/2007, onde, pelos ganhos auferidos na operação a mesma ficava sujeita a uma tributação de 34%.

Sendo retirada da relação de compra e venda, pelo outro contrato de 28/09/2007, com a venda apenas em nome de seus dois sócios controladores pessoas físicas, ficavam eles sujeitos a uma bem menor tributação, de 15%.

Só por isso articulavam tanto o distrato quanto o outro contrato, ambos elaborados antes, e de uma só tacada, sendo depois pós-datados como sendo de 28/09/2007, conforme se constata a partir da análise do segundo e-mail.

No contexto em que foram trocadas, tais mensagens mostram claramente o artificialismo e descompasso com a realidade tanto dos atos e eventos preparatório que levaram ao outro contrato de 28/09/2007, como dele próprio; constituindo a operação por eles desenhada ou estruturada como mera aparência.

Ao mesmo tempo, tais mensagens, como uma confissão, trazem à tona as condutas de simulação, fraude e dolo empregados na montagem de tal operação aparente.

#### Da simulação, fraude e conluio

Vê-se a configuração de uma operação real de venda de ações e a montagem paralela de uma outra operação aparente, destinada à obtenção de vantagens tributárias ilegítimas.

Fruto de comportamento doloso, por meio de simulação, fraude e até conluio, na articulação da farsa desta operação aparente, fica clara a atuação dos vendedores (a contribuinte em pauta e seus dois sócios pessoas físicas), de seus consultores e da própria compradora.

Desse modo, no âmbito dos sócios pessoas físicas, suas declarações voluntárias se constituíram como instrumentos de uma farsa e, ainda, induziram a efetivação de lançamentos sobre elas (processos administrativos n.ºs 10680.726553/2012-80, 10680.726552/2012-35, 10680.721057/2013-11 e 10680.721063/2013-78).

No âmbito da pessoa jurídica, diante da operação real de venda de ações de que foi parte, aqueles procedimentos de declaração das pessoas físicas e de lançamentos de ofício sobre elas não podem legalmente impedir, vincular, condicionar e delimitar os lançamentos de ofício sobre esta pessoa jurídica por diferenças por ela devidas.

Há que se cuidar aqui da falsidade, omissão e fraude incorridas no bojo de suas próprias declarações.

Assim, na esfera dos lançamentos que ora se procedem na pessoa jurídica em pauta, não cabe, legalmente, contemplar qualquer resolução que se veja como possível quanto ao declarado pelas pessoas físicas e quanto ao sobre elas lançado (resolução sobre, por exemplo, aproveitamento, desconto, compensação, cancelamento ou coisa que o valha).

O CTN dispõe em seu artigo 149, incisos I, IV e VII, que o lançamento é efetuado e revisto de ofício quando a lei assim o determine ou quando se comprove falsidade ou omissão quanto a qualquer elemento de declaração obrigatória ou quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação. E no inciso VIII do mesmo artigo, que o lançamento é efetuado e revisto de ofício quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior.

---

#### DA TRIBUTAÇÃO DEVIDA PELA AVG SOCIEDADE

---

##### Dos termos do contrato

Conforme contrato assinado em 05/07/2007, considerado válido e eficaz:

- A MMX adquiriu 100% da participação na AVG Mineração, pelo preço de 224 milhões de dólares, constando como alienante de 99,998% das ações a pessoa jurídica AVG Sociedade e como alienantes dos outros 0,002% das ações as pessoas físicas Bernardo Andrade Valadares Gontijo e Rodrigo Andrade Valadares Gontijo (0,001% cada);
- Conforme inicialmente previsto na cláusula IV.1 deste contrato, a implementação final ou o fechamento do negócio se daria em 03/09/2007, quando, de acordo com a cláusula V.I, seria feito o pagamento de US\$ 44.000.000,00 (a primeira das 5 parcelas do

preço) e, em seguida, anualmente, seria feito o pagamento das outras, nos montantes de US\$ 45.000.000,00 cada.

#### Dos resultados econômicos e recursos financeiros da operação

Tendo em vista a simulação perpetrada, pela qual as pessoas físicas citadas se arvoraram como únicos titulares dos direitos de venda das ações, os resultados foram por elas apropriados e os recursos foram por elas recebidos, como consta em diversos documentos em anexo (discriminados às fls. 125/126).

Considerando tais documentos, mas tendo em vista os termos do contrato de 05/07/2007, têm-se que:

- Receitas de vendas e ganho de capital da AVG Sociedade

O preço de venda da AVG Mineração, de US\$ 224.000.000,00, importou em R\$ 401.632.000,00 (taxa de câmbio de R\$1,793, em 05/12/2007, data efetiva de implementação final ou de fechamento do negócio), cabendo à AVG sociedade o montante de R\$ 401.623.967,40 (99,998% de R\$ 401.632.000,00).

Considerando o custo de aquisição atualizado de R\$ 39.753.685,76 (correspondente a 99,998% das ações da AVG Mineração), apura-se o ganho de capital auferido pela AVG Sociedade, no montante de R\$ 361.870.281,64 (R\$ 401.623.967,40 - R\$ 39.753.685,76).

- Parcelas do preço de venda recebidas e receitas financeiras da AVG Sociedade

Considerando as parcelas pagas na venda em pauta (recebidas pelas 2 pessoas físicas em 05/12/2007, 29/08/2008, 29/12/2008 e 30/08/2011), apuram-se, conforme cálculos à fl. 128, as seguintes receitas financeiras auferidas pela AVG Sociedade (valores em reais):

Data	Receitas Financeiras
05/12/2007	324.548,35
29/08/2008	4.954.497,73
29/12/2008	51.298.974,00
30/08/2011	5.156.934,10

#### DA SITUAÇÃO FISCAL APURADA

##### Da glosa de dedução indevida de perda de capital e retificação de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL

Analisando-se a contabilidade da contribuinte, observa-se o lançamento de um saldo devedor de R\$ 10.754.861,84 (e mais R\$ 1,43 por erro de soma) que é resultante dos lançamentos a crédito e a débito referentes à redução de capital da AVG Sociedade em 20/09/2007, assim discriminados:

- crédito de R\$ 29.000.000,00, correspondente à própria redução do capital, com contrapartida a débito na conta de capital social;
- débito de R\$ 39.753.685,76, correspondente à baixa do custo pela equivalência patrimonial do investimento em ações da AVG

Mineração, utilizadas nesta redução de Capital, com contrapartida a crédito na conta Investimento Inicial Equivalência Patrimonial - AVG Mineração;

- débito de R\$ 1.176,08, correspondente a pagamentos em dinheiro feitos nesta mesma redução de capital da AVG Sociedade.

Caracterizando-se como inválidos esses três lançamentos contábeis acima discriminados, constata-se a dedução indevida de perda de capital no montante de R\$ 10.754.863,27 (= R\$ 10.754.861,84 + R\$ 1,43), que deve se glosada.

#### Da multa pelo não recolhimento de antecipação mensal

Tendo a contribuinte optado pelo lucro real e base de cálculo da CSLL anuais em 2007 e levantado balanços de suspensão ou redução em dezembro de 2007 com prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL, não ficou sujeito à antecipação mensal a pagar de IRPJ e CSLL.

No entanto, em face das autuações, tal prejuízo e base negativa foram alterados para valores positivos; ficando o contribuinte sujeito às antecipações em pauta.

Como as antecipações apuradas não foram pagas ou declaradas em DCTF, elas se constituíram como bases de cálculo dos lançamentos pelo percentual de 50% a título de multas isoladas pelo não recolhimento do IRPJ e CSLL mensais, nos montantes de R\$ 45.221.977,74 (multa IRPJ = 50% de R\$ 90.443.955,48) e R\$ 16.284.231,99 (multa CSLL = 50% de R\$ 32.568.463,97), conforme "Demonstrativos de Bases de Cálculo de Multa Isolada pelo não Recolhimento Mensal do IRPJ e da CSLL".

#### Da não caracterização de decadência

Considerando o contexto de simulação, fraude e dolo, os créditos tributários com fato gerador em 31/12/2007 foram constituídos com lançamento efetuado pelo prazo previsto no artigo 150, §4, c/c artigo 173, inciso I, do CTN.

#### Da aplicação de multa qualificada

Considerando o contexto de simulação, fraude e dolo descrito anteriormente, os créditos tributários devem ser constituídos com lançamento agravado das multas de ofício, no percentual de 150%, nos termos do artigo 44, inciso I, §1º, da Lei nº 9.430/96, com a redação da Lei nº 11.488/07.

#### Da solidariedade passiva

As infrações à legislação tributária ora apuradas se revestem do caráter de atos pessoais dos sócios do contribuinte.

Assim, caracterizam-se os mesmos como sujeitos passivos responsáveis, solidários e pessoais pelos créditos tributários devidos aqui constituídos, nos termos dos artigos 121, 123, 124 e 135 do CTN.

#### Da representação fiscal para fins penais

Por fim, observe-se a formalização "Representação Fiscal para Fins Penais", nos termos da Portaria RFB nº 2.439/2010.

### DOS LANÇAMENTOS

Em face do acima exposto, foram efetuados os seguintes lançamentos, relativos ao ano-calendário de 2007 (lucro real), 2008 (lucro arbitrado, 3º e 4º trimestres) e 2011 (lucro arbitrado, 3º trimestre):

Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ)		
Crédito Tributário (em reais)	105.778.556,96	Imposto
	158.667.835,45	Multa proporcional (150%)
	56.641.885,45	Juros de mora (cálculo até 10/2013)
	321.088.277,86	Subtotal
	45.221.977,74	Multa exigida isoladamente
	366.310.255,60	TOTAL

Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL)		
Crédito Tributário (em reais)	38.095.400,51	Contribuição
	57.143.100,77	Multa proporcional
	20.398.190,99	Juros de mora (cálculo até 10/2013)
	115.636.692,27	Subtotal
	16.284.231,99	Multa exigida isoladamente
	131.920.924,26	TOTAL

Crédito Tributário Total (em reais)		
Consolidado até 10/2013	321.088.277,86	IRPJ
	45.221.977,74	Multa exigida isoladamente – IRPJ
	115.636.692,27	CSLL
	16.284.231,99	Multa exigida isoladamente – IRPJ
	498.231.179,86	TOTAL

Obs:

- Fundamento legal constante dos respectivos Autos de Infração;
- Com relação ao ano-calendário de 2007, houve compensação com prejuízo fiscal (IRPJ) e base negativa (CSLL) do período, mas a fiscalização não alterou o sistema SAPLI (que controla os saldos de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL), conforme pesquisa em anexo;
- Multas exigidas isoladamente são relativas ao ano-calendário de 2007.

### DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada dos lançamentos em 03/10/2013, a contribuinte, por meio de seus advogados, regularmente constituídos, apresentou, em 01/11/2013, a impugnação de fls. 809/863, alegando, em síntese, o seguinte:

#### 1 - DOS FATOS

Trata-se de autuação fiscal em função da suposta ausência de recolhimento de IRPJ apurado sobre o ganho de capital e rendimentos a ele relacionados sobre a alienação da AVG Mineração S.A. para a MMX Mineração e Metálicos S.A.

### 1.1 – Do processo de alienação da AVG Mineração

No início de 2007, Rodrigo Andrade Valadares Gontijo e Bernardo Andrade Valadares Gontijo, únicos sócios da Andrade Valadares Gontijo Sociedade S.A. (a autuada, ora denominada AVG Sociedade), foram abordados por diversas empresas do segmento de mineração com interesse de adquirir a totalidade das ações detidas por eles, direta e indiretamente, na AVG Mineração.

Após diversas tratativas, foi assinado contrato de compra e venda com a MMX, no dia 05/07/2007 (fl. 292). Tal contrato, previa diversas cláusulas suspensivas e resolutivas, que condicionavam o fechamento do negócio a diversos atos e fatos como, por exemplo, a reestruturação patrimonial da AVG Mineração, realização de *due diligence* e, ainda, a possibilidade de assinatura de um outro instrumento de compra e venda que se adequasse à realidade e necessidade das partes.

Ao longo do processo de compra e venda, a AVG Sociedade transformou-se de sociedade limitada para sociedade anônima e, por razões negociais, legais e societárias aumentou seu capital social de R\$ 3.000.000,00 para R\$ 30.000.000,00, mediante a incorporação de reserva de lucros. Ato contínuo, por razões societárias e negociais reduziu seu capital, entregando aos sócios valores em espécie, bem como as participações detidas na AVG Mineração.

Assim, os Srs. Bernardo e Rodrigo passaram a ter controle direto das ações da AVG Mineração, anteriormente controladas de forma indireta por sua holding, passando a ser os únicos sócios desta empresa.

Em função das diversas disposições contratuais previstas no documento assinado em 05/07/2007 não mais aplicáveis à realidade e às necessidades dos contratantes, no dia 28/09/2007 os envolvidos realizaram o distrato do primeiro contrato, concluindo, por meio de novo contrato, com disposições diversas, a operação de compra e venda. A assinatura deste novo instrumento jurídico também se deu no dia 28/09/2007.

O contrato válido firmado previa a alienação de 100% das ações da AVG Mineração pelo valor de US\$ 224.000.000,00, mediante o pagamento de uma entrada no dia 05/12/2007, no valor de US\$ 44.000.000,00, além do pagamento de 4 parcelas anuais no valor de US\$ 45.000.000,00.

Em atenção à legislação tributária aplicável, as pessoas físicas recolheram o IRPF sobre os ganhos de capital auferidos no montante total aproximado de R\$ 35.000.000,00.

### 1.2 - Das fiscalizações realizadas pela RFB sobre as pessoas físicas.

Diante da operação de compra e venda realizada, a RFB iniciou processo de verificação, cujos objetos eram os recolhimentos de IRPF sobre o ganho de capital na alienação descrita acima, de responsabilidade dos contribuintes Rodrigo Andrade Valadares Gontijo e Bernardo Andrade Valadares Gontijo.

Em virtude da fiscalização realizada, e diante das conclusões dos Auditores Fiscais responsáveis, a RFB lavrou, com a notificação dos sujeitos passivos no dia 12/12/2012, os Autos de Infração consubstanciados nos processos administrativos nºs 10680.726552/2012-35 e 10680.726553/2012-80, que exigiam dos Srs. Rodrigo e Bernardo supostas diferenças apuradas no IRPF incidente sobre os ganhos de

capital decorrentes do recebimento das 4 primeiras parcelas da compra e venda (doc. 04).

No dia 22/03/2013, a RFB lavrou Autos de Infração complementares, nos processos nºs 10680.721057/2013-11 e 10680.721063/2013-78, referentes ao recebimento da 5ª parcela pactuada (doc. 05). Ressalte-se que, quando da lavratura de ambos os Autos de Infração contra as pessoas físicas, a RFB já possuía conhecimento sobre a operação realizada, em especial, a celebração do primeiro contrato de compra e venda e o aumento e redução de capital da AVG Sociedade.

Analisando os elementos dos Autos de Infração lavrados contra si, os contribuintes Rodrigo e Bernardo requereram o parcelamento parcial do débito exigido pela Fazenda Pública, e vem efetuando o regular pagamento das parcelas em processo apartado (doc. 06).

Quanto ao restante dos débitos, os contribuintes, pessoas físicas, manejaram impugnação e recursos voluntários competentes. Tais recursos ainda não foram apreciados de forma definitiva pelos órgãos julgadores administrativos. Entretanto, o recurso voluntário ao primeiro Auto de Infração lavrado contra o Sr. Rodrigo já foi julgado pelo CARF, com acórdão pendente de publicação, conforme se extrai das movimentações processuais anexas (doc. nº 07).

### 1.3 - Das fiscalizações realizadas pela RFB sobre a pessoa jurídica.

Paralelamente à fiscalização promovida sobre as pessoas físicas, a RFB iniciou a fiscalização sobre a AVG Sociedade, e, para a surpresa da contribuinte, foi lavrado o presente Auto de Infração, versando sobre o mesmo fato jurídico tributário objeto do Auto de Infração lavrado contra as pessoas físicas, sem que houvesse sua revisão, cancelamento, ou ainda sem qualquer aproveitamento dos valores já pagos ou parcelados.

### 1.4 – Do fluxograma temporal

A título elucidativo segue fluxograma com os acontecimentos relevantes na operação:

Data	Ocorrência
05/07/2007	Celebração do contrato entre a AVG Sociedade e a MMX
28/09/2007	Distrato do contrato entre a AVG Sociedade e a MMX e Celebração do contrato entre as pessoas físicas e a MMX
05/12/2007	Recebimento, pelas pessoas físicas, da 1ª parcela
10/09/2012	Início dos procedimentos fiscais nas pessoas físicas
24/10/2012	Início dos procedimentos fiscais na pessoa jurídica
11/12/2012	Intimação para a AVG Sociedade apresentar contrato de 05/07/2007
12/12/2012	Autuação das pessoas físicas
18/12/2012	Resposta da AVG Sociedade informando que o contrato válido era o fundado em 28/09/2007
22/03/2013	Lavratura dos Autos de Infração complementares das pessoas físicas
03/10/2013	Autuação da AVG Sociedade

## 2 - PRELIMINARMENTE

### 2.1 – Da tempestividade

A presente impugnação é tempestiva, nos termos dos artigos 5º e 15 do

## 2.2 - Da definitividade do lançamento tributário

### 2.2.1 - Da natureza e características do lançamento tributário e suas hipóteses de revisão

Da análise do artigo 145 do CTN (que prevê os casos em que o lançamento pode ser alterado) é possível verificar que o rol de opções é taxativo e encerra três hipóteses possíveis, duas delas referentes à instauração do litígio administrativo e a terceira por meio da revisão ex-officio, desde que observadas as hipóteses do artigo 149.

Da leitura dos dispositivos pertinentes, podemos concluir que apenas as hipóteses previstas nos incisos VIII (“quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior”) e IX (“quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial”) do artigo 149 do CTN correspondem a uma revisão do lançamento, pois em todas as demais situações não se pressupõe um lançamento anterior, mas sim uma declaração do contribuinte.

Diante das peculiaridades do lançamento e confusões e absurdos jurídicos criados pelo lançamento em tela, a impugnante contratou parecer específico do professor Alberto Xavier para o esclarecimento de questões fulcrais ao correto entendimento sobre os institutos do lançamento e da revisão que rodeiam o Auto de Infração em apreço (doc. 08).

### 2.2.2 - Do cerceamento do direito de defesa

Diante dos conceitos expostos no item anterior, bem como da leitura do Auto de Infração e do Termo de Verificação e de Constatação Fiscal, pode-se observar que enfrenta-se uma situação atípica, qual seja: impossibilidade de verificação do procedimento operado pelo Auditor Fiscal. Isso porque não é possível identificar se estamos diante de lançamento de revisão por iniciativa de ofício da autoridade administrativa (artigo 149), incidente sobre os lançamentos anteriores nas pessoas físicas ou diante de um lançamento de ofício por revisão das declarações do imposto de renda da pessoa jurídica.

O Termo de Verificação e de Constatação Fiscal traz por duas vezes, entre seus enquadramentos legais, o inciso VIII do artigo 149 do CTN, conforme pode ser observado na alínea "a" do item 1.3 e no item 3.3.6. Por outro lado, nestas mesmas duas passagens, o Auditor Fiscal afirma que o lançamento na pessoa jurídica não tem qualquer vínculo com o lançamento realizado anteriormente nas pessoas físicas.

Dessa forma, a contribuinte vê seu direito de defesa cerceado, uma vez que não há certeza da capitulação legal do lançamento, razão pela qual requer que seja declarada a nulidade do lançamento em tela, conforme entendimento do Conselho Superior de Recursos Fiscais (vide ementa à fl. 820).

## 2.3 - Da impossibilidade da efetivação de novo lançamento autônomo - duplicidade de lançamentos

Ainda que superada a dúvida quanto ao procedimento realizado pelo Auditor Fiscal para o lançamento e independentemente do modelo adotado, se faz necessário apresentarmos aqui a aberração jurídica criada a partir da emissão do Auto de Infração em tela. Isso porque, para o mesmo fato jurídico tributário, qual seja, o

ganho de capital apurado na alienação das ações da AVG Mineração, ocorreram lançamentos nas pessoas físicas (Rodrigo Andrade Valadares Gontijo e Bernardo Andrade Valadares Gontijo) e na pessoa jurídica (a ora impugnante). Ou seja, o mesmo ente tributante, para um único fato jurídico tributável, efetuou dois lançamentos de ofício para o mesmo imposto.

Os quadros de fls. 821/822 facilitam a comparação entre as autuações.

Em existindo um Auto de Infração já lavrado pela Administração por meio de lançamento de ofício, não pode o mesmo ente tributante efetuar um novo lançamento autônomo, sobre o mesmo fato jurídico tributário. Isso porque o lançamento é definitivo, possuindo hipóteses restritivas de modificação e revisão.

No presente caso, é impossível afirmar que estamos diante de revisão de lançamento anterior. Isso porque: 1) os Autos de Infração lavrados contra as pessoas físicas não foram anulados e nem sofreram qualquer modificação; 2) o Auto de Infração lavrado contra a pessoa jurídica não considerou qualquer dos pagamentos ou mesmo parcelamentos realizados pelas pessoas físicas, simplesmente ignorando o lançamento anteriormente realizado.

Trata-se de ato administrativo autônomo, que não se relaciona com o anterior e, portanto, não se confunde com a revisão do lançamento.

Diante de todo o exposto, não há como subsistir múltiplos lançamentos de ofício, ao mesmo tempo, sobre o mesmo fato jurídico tributário e sobre o mesmo tributo, devendo ser o Auto de Infração em tela declarado nulo. Este é o entendimento pacificado pela DRJ/BH, pelo CARF e pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (vide ementas às fls. 823/825).

Além de impossível no mundo Jurídico, o ato administrativo levou à existência de uma duplicidade de lançamentos sobre o mesmo fato jurídico tributário, o que, por si só, acarretaria na nulidade do presente Auto de Infração.

#### 2.4 - Da impossibilidade de revisão por iniciativa da autoridade administrativa após instaurada a fase litigiosa do procedimento

Mesmo que por um absurdo, entenda-se que o processo em tela trate da revisão dos lançamentos anteriores, o Auditor Fiscal estaria revendo quatro lançamentos concretizados nas pessoas físicas, então acionistas da AVG Mineração. Lançamentos estes que foram impugnados, sendo que um deles já foi julgado pela DRJ e em outro já houve julgamento tanto pela DRJ como pelo CARF, estando, até a presente data, aguardando publicação do acórdão.

Uma vez que a impugnação inaugura a fase litigiosa do procedimento (artigo 14, do Decreto nº 70.235/1972), não mais cabe à autoridade fiscalizadora rever seu ato administrativo, anteriormente praticado, que se impõe à essa altura, como perfeito e acabado, sendo, portanto, incabível a revisão do lançamento realizado nas pessoas físicas.

Este é o entendimento do CARF e do Conselho Superior de Recursos Fiscais (vide acórdãos à fl. 827).

Portanto, aqui, como nas demais preliminares, o Auto de Infração em tela deve ser cancelado em sua totalidade.

### 2.5 - Da impossibilidade de mudança de critério jurídico - Súmula nº 227 do TRF

O Auditor Fiscal, para justificar a suposta revisão, se fez valer do desconhecimento do contrato firmado entre a impugnante e a MMX.

Porém, no momento do segundo lançamento de ofício contra cada uma das pessoas físicas (19/03/2003), a fiscalização já tinha conhecimento da existência do fato relevante publicado pela MMX e do contrato datado de 05/07/2007, mas, ainda assim, realizou novo lançamento nas pessoas físicas, ratificando o critério jurídico adotado nos primeiros lançamentos.

Descabido portanto, novo lançamento sobre o mesmo fato jurídico, que modifica o critério jurídico anteriormente adotado, alterando o sujeito passivo para a impugnante. Assim, deve ser declarado nulo o lançamento em tela, uma vez que a mudança no critério jurídico é vedada pela legislação, conforme, inclusive, Súmula 227 do antigo Tribunal Federal de Recursos ("*A mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão de lançamento*").

### 2.6 - Do erro na identificação do sujeito passivo

Conforme será demonstrado nas questões de mérito, é descabido por completo o lançamento ora efetuado em nome da impugnante, uma vez que os verdadeiros proprietários e alienantes das ações da AVG Mineração foram os senhores Rodrigo Andrade Valadares Gontijo e Bernardo Andrade Valadares Gontijo.

Assim deve ser declarado nulo o Auto de Infração em tela, eis que eivado de vícios, dentre eles o já consagrado erro na identificação do sujeito passivo.

### 2.7 – Da impossibilidade de inclusão dos sócios como responsáveis solidários

Mesmo sendo o Auto de Infração em tela descabido por completo, resta à impugnante apresentar a impossibilidade de inclusão de seus sócios como responsáveis tributários.

O artigo 135 do CTN só permite tal inclusão quando "*resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração a lei, contrato social ou estatutos*".

Como as operações realizadas pelos sócios, não se enquadram em nenhuma das situações previstas no artigo 135 do CTN, não há que se falar em responsabilidade solidária das sócios.

Diante disso, deve ser excluída a responsabilidade solidária atribuída aos senhores Rodrigo Andrade Valadares Gontijo e Bernardo Andrade Valadares Gontijo.

### 2.8 – Da necessidade da correta recomposição da base de cálculo do imposto

Para fins de apuração do montante supostamente devido de IRPJ e CSLL, o Auditor Fiscal responsável pela autuação:

- 1) Apurou todo o ganho de capital decorrente da alienação das ações da AVG Mineração no momento da venda, oferecendo sua integralidade à tributação nesta oportunidade;

- 2) Para o cálculo, desconsiderou do prejuízo fiscal o valor decorrente da redução de capital e entrega das ações aos sócios da AVG;
- 3) Arbitrou o lucro referente às receitas financeiras obtidas em 29/08/2008, 29/12/2008 e 30/08/2011.

Observa-se, no entanto, diversos equívocos perpetrados pelo Auditor Fiscal.

A primeira dela, diz respeito ao momento da incidência do IRPJ apurado sobre o ganho de capital.

A legislação do IRPJ, conforme artigo 421 do RIR/99, determina que a tributação dos ganhos de capital, em vendas de longo prazo, deverá ser realizada à medida do recebimento das parcelas.

Assim, não poderia o Auditor Fiscal considerar como recebidas todas as parcelas em 2007, tributando sua integralidade naquele momento. A tributação, neste caso, é diferida, em função da própria legislação aplicável. A prática trouxe prejuízos ao contribuinte, uma vez que aumentou o montante dos juros aplicados na autuação fiscal.

Outro ponto diz respeito à desconsideração das perdas decorrentes da redução de capital, com a devolução aos sócios das ações da AVG Mineração.

A conduta partiu da argumentação de que uma vez que os atos foram simulados, esta perda não ocorreu efetivamente, motivo pelo qual deveria ser desconsiderada do prejuízo fiscal no cálculo do IRPJ. Entretanto, apesar de parecer razoável, a metodologia do fiscal acabou por ignorar por completo o custo de aquisição das ações no cálculo do ganho de capital. Neste sentido, o próprio método para apuração do imposto não seguiu os ditames da legislação fiscal.

Outra questão a ser analisada é a utilização do arbitramento do lucro para fins de apuração do IRPJ devido nos anos-calendário de 2008 e 2011.

Segundo a fiscalização, tendo em vista que a contribuinte não recolheu valores a título do IRPJ ao longo desses anos-calendário, não realizou opção pela forma de tributação, seja ela pelo Lucro Real ou pelo Lucro Presumido. Em havendo omissão de receitas, segundo o entendimento esposado, o regime de apuração devido seria o do Lucro Arbitrado.

Ora, nos anos-calendário de 2008 e 2011 não houve qualquer recolhimento do imposto de renda uma vez que não havia valores devidos a serem recolhidos, pois todas as receitas apuradas foram decorrentes de resultados de equivalência patrimonial. Neste sentido, o contribuinte optou pela tributação pelo regime do Lucro Presumido e indicou sua opção nas obrigações acessórias entregues à Receita Federal do Brasil.

Ademais, as hipóteses de aplicação Lucro Arbitrado são taxativamente previstas na legislação e envolvem a imprestabilidade da escrituração contábil e fiscal disponibilizada pelo contribuinte. Tendo em vista que toda a documentação foi fornecida à fiscalização, em especial os livros diários, não poderia o Auditor Fiscal ignorar estes arquivos, arbitrando o lucro e penalizando excessivamente a contribuinte.

Neste sentido, mesmo que superadas todas as preliminares já aventadas, o presente Auto de Infração deve ser anulado, por completa irregularidade e improcedência do montante do imposto lançado.

### 3 – DO MÉRITO

#### 3.1 – Do bis in idem - impossibilidade de dupla incidência do tributo sobre o mesmo fato imponible

A subsistência dos lançamentos e autuações relativos às pessoas físicas e à pessoa jurídica tem como conseqüência a dupla incidência do mesmo imposto, sobre o mesmo fato jurídico tributário, o que configuraria, por si só, a ocorrência da dupla tributação, ou bis in idem.

Em que pese não ser expresso no ordenamento jurídico, a doutrina e a jurisprudência acolheram a vedação ao bis in idem de forma ampla e irrestrita, uma vez que decorre dos princípios gerais do direito e das garantias e direitos fundamentais. Não pode subsistir a exigência do mesmo imposto, pelo mesmo ente tributante, incidente sobre o mesmo fato jurídico tributário, sobre pessoas diferentes.

Assim, o presente Auto de Infração deve ser de anulado, cancelando-se o débito tributário nele consubstanciado.

#### 3.2 – Da validade dos atos jurídicos perpetrados

Um dos fundamentos fulcrais do presente Auto de Infração diz respeito à (in)validade do contrato do contrato firmado em 28/09/2007, sendo essa a razão/fundamento da autuação fiscal.

Em 05/07/2007, a contribuinte e seus sócios celebraram contrato de compra e venda com MMX, para fins de alienação das ações da AVG Mineração.

Pelas razões já expostas e por fatos que ainda serão debatidos, a conclusão do negócio, nos moldes inicialmente acordados, se mostrou impraticável. Isso porque o instrumento jurídico competente previa diversas cláusulas condicionantes e resolutivas não cumpridas.

Sendo assim, as partes celebraram um novo termo, adequado à situação fática que se colocava, o que culminou, em 28/09/2007, com a formalização de um distrato, bem como de uma nova avença na qual os sócios, pessoas físicas, figuraram como alienantes das ações da AVG Mineração.

As operações descritas transcorreram integralmente de acordo com a legislação vigente, tanto no seu aspecto formal, quanto no aspecto material.

Entretanto, o Auditor Fiscal, valendo-se de argumentação falaciosa e equivocada, distorcendo institutos típicos de direito civil, oferece uma leitura incorreta dos fatos ocorridos.

- 3.2.1 – Da necessidade de celebração do segundo contrato

A autuação tem como principal fundamento a suposta invalidade e ineficácia do distrato e contrato de compra e venda, firmados no dia 28/09/2007. Segundo a fiscalização, o único instrumento jurídico apto a produzir seus efeitos foi aquele datado de 05/07/2007, sendo inválidos todos os atos posteriores.

O Auditor Fiscal verificou a existência de diversas cláusulas suspensivas, que condicionavam o fechamento e conclusão do negócio firmado (item 2.3 do Termo de Verificação Fiscal).

Entretanto, de acordo com o entendimento esposado, apenas duas destas cláusulas seriam capazes de levar à resolução do contrato, ou seja (1) uma avaliação negativa dada pela *due diligence* e (2) a não implementação de uma reorganização patrimonial da AVG Mineração (que, segundo a fiscalização, teria ocorrido).

Ocorre que a reorganização patrimonial da AVG Mineração, prevista no contrato de compra e venda, nunca foi concluída nos moldes inicialmente pactuados.

Estes fatos já seriam suficientes para a invalidação do contrato firmado no dia 05/07/2007. Entretanto, há que se observar outras cláusulas suspensivas previstas no contrato (cláusulas II.5, III, IV e V), algumas delas já observadas pelo Auditor Fiscal (item 2.3 do Termo de Verificação Fiscal), que também não foram cumpridas, sendo cristalino que o contrato firmado em 05/07/2007 não se efetivou e, por este motivo, foi distratado.

Diante de todos os fatos, percebe-se que, caso as partes dessem prosseguimento ao primeiro contrato firmado, entrariam em uma situação de extrema insegurança jurídica. O fato de que ambas as partes contratantes descumpriram previsões contratuais, permitiria, a qualquer uma delas, furtar-se do cumprimento de suas obrigações futuras.

Ficou clara, portanto, a necessidade de elaboração de instrumento jurídico que refletisse a real situação das partes e suas obrigações nos negócios, motivo pelo qual o contrato firmado no dia 05/07/2007 foi distratado e substituído pelo contrato do dia 28/09/2007.

- 3.2.2 – Da validade jurídica do distrato e do novo contrato

Da leitura do Termo de Verificação Fiscal, percebe-se que a fundamentação do Fisco baseia-se (1) no princípio do *pacta sunt servanda*, que acarretaria na obrigatoriedade do cumprimento do primeiro contrato; e (2) na nulidade do distrato firmado entre as partes.

Todavia, tem-se que a aplicação do princípio do *pacta sunt servanda* se dá, exclusivamente, quando uma das partes deseja fazer valer o avençado junto ao outro contratante. O aspecto de obrigatoriedade dos contratos rege, estritamente, a relação entre as partes do negócio e não se confunde com a impossibilidade de reversão do acordo, quando ambos os contratantes assim desejarem.

O entendimento do Auditor Fiscal é descabido, pois cabe às partes, valendo-se de sua autonomia e vontade, decidir, contratar e distratar os acordos firmados, até alcançar aquilo que lhes atende.

Nesta esteira, constatado que as partes tem autonomia para a resilição dos contratos, tem-se que o termo de distrato, firmado em 28/09/2007, veio somente para formalizar aquilo que já havia se caracterizado no mundo dos fatos. Conforme narrado, o primeiro contrato já não havia se efetivado mesmo antes da celebração do distrato.

Segundo o Auditor Fiscal, os contratantes, quando da assinatura do distrato, não procederam da forma exigida no artigo 472 do Código Civil Brasileiro, uma vez

que o documento supostamente não possuía a assinatura de todas as partes. Desta maneira, o distrato não se realizou pela mesma maneira do contrato.

Ocorre que a lei prevê a exigência formal para o distrato apenas nos casos em que a formalidade também é exigida para o contrato que se pretenda desfazer, como, por exemplo, na compra e venda de imóveis.

Pelo exposto, resta claro que o argumento do Auditor Fiscal de que não foi apresentado instrumento particular assinado por todas as partes é irrelevante. O distrato poderia, inclusive, ter se dado oralmente, vez que não há forma legalmente exigida para contratos de compra e venda como o analisado.

Cumprido destacar que a própria parte compradora ratifica a existência e validade do distrato, conforme Termo de Resposta da MMX, datado de 22/07/2013 (fl. 194).

Conforme atestado pelo próprio Auditor Fiscal (item 2.8, letra b, tópico iii, do Termo de Verificação Fiscal) a compradora afirma que o contrato firmado em 05/07/2007 foi distratado, não havendo necessidade de formalidades e que o fato é reforçado pela assinatura de um novo contrato, no dia 28/09/2007. Sendo assim, não cabe à fiscalização a alegação de que não houve consentimento mútuo no distrato.

Pelo narrado, os atos praticados pela contribuinte foram todos válidos e fundamentados, razão pela qual é o contrato firmado em 28/09/2007 que deve vigorar. Desse modo, a AVG Sociedade não pode figurar como sujeito passivo da presente autuação, devendo esta ser anulada, inclusive por erro na identificação do sujeito passivo.

- 3.2.3 – Da incapacidade do contrato assinado em 05/07/2007 de produzir efeitos jurídico-tributários

Conforme narrado nos itens anteriores, o contrato firmado em 05/07/2007 previa diversas condições, fundamentais e indispensáveis à conclusão do negócio. Várias destas condições, como exposto, não foram verificadas, motivo pelo qual foi elaborado um novo contrato, no dia 28/09/2007.

Nos termos do artigo 125 do Código Civil, enquanto todas as condições suspensivas que condicionam o negócio jurídico não se concretizarem, não há que se falar em direitos adquiridos, quanto muito, em expectativa de direito. O próprio negócio jurídico não se observa, enquanto a suas condições não são observadas.

Esta situação é prevista e regulada pelo Direito Tributário no artigo 117, inciso I, do CTN, que também prevê que as cláusulas suspensivas, enquanto não observadas, impedem que os negócios jurídicos produzam efeitos plenos.

Neste sentido, nos casos de alienação, por exemplo, tendo em vista que o negócio jurídico está condicionado, a própria ocorrência do fato gerador fica condicionada à conclusão do negócio.

Este posicionamento é compartilhado pela própria fiscalização, na autuação relativa às pessoas físicas, que atestou que o negócio jurídico apenas se concluiu com a transferência das ações de AVG Mineração, ou seja momento em que ocorreu a tradição, no dia 05/12/2007, conforme previsto no contrato firmado no dia 28/09/2007 (fls. 07 do Termo de Verificação - doc. 04).

Não restam dúvidas que, em não sendo observadas as cláusulas suspensivas do contrato firmado em 05/07/2007, este nunca tornou-se válido no mundo jurídico e, conseqüentemente, não está apto a produzir os efeitos jurídicos correlatos, em especial, a incidência do fato gerador.

### 3.3 – Da legitimidade tributária dos atos

- 3.3.1 – Do princípio da estrita legalidade e tipicidade cerrada

O sistema tributário brasileiro é regido por dois princípios fundamentais plasmados na Constituição Federal, de forma implícita e explicitados por lei complementar, em nível de norma geral. São os princípios da estrita legalidade e da tipicidade fechada, que deságuam na reserva absoluta da lei formal tributária.

No presente caso, todos os atos foram praticados dentro dos estritos limites da lei, não havendo qualquer irregularidade e nulidade dos atos praticados. Todos os atos jurídicos e contratos relacionados, são válidos para todos os efeitos. Ademais, todas as regras cogentes societárias também foram observadas, especialmente no que se refere à transformação, aumento e redução de capital.

Nesta toada, uma vez que não houve infração a qualquer dispositivo legal, não pode o Fisco simplesmente desconsiderar os atos praticados, conferindo-lhes interpretação e efeitos diversos dos efeitos que espelham a realidade, sob pena de infração aos princípios da legalidade e da tipicidade cerrada.

- 3.3.2 – Da inexistência de simulação ou qualquer outra ilicitude civil - Permissão expressa das Leis nºs 6.404/76 e 9.249/95

a) A integralização, aumento e redução de capital – Lei nº 6404/76

A fiscalização, para fundamentar o Auto de Infração lavrado, após defender a invalidade jurídica do distrato e segundo contrato firmado, traz, de forma obscura, argumentação segundo a qual os atos praticados pelo contribuinte configuraram-se como simulação ou fraude à lei.

Entretanto, todos os atos societários foram praticados em consonância com a legislação pertinente, por meio de atos legítimos.

O primeiro passo patrimonial para a criação de uma sociedade é a integralização de seu capital, segundo o qual o sócio ou acionista destaca parcela do patrimônio próprio (bens móveis ou imóveis), transferindo-a para a sociedade nascente. Esta parcela de patrimônio é substituída por cotas ou ações emitidas pela empresa criada.

As alterações do capital social são previstas no capítulo XIV da Lei nº 6.404/76 - Modificação do Capital Social - e podem se dar por meio de seu aumento ou diminuição.

O aumento do capital social pode ser veiculado por meio da subscrição de novas ações, ou seja, quando os acionistas transferem nova parcela de seu capital para a empresa. Pode se dar também quando a sociedade capitaliza seus lucros ou reservas patrimoniais, nos termos do artigo 169 da Lei das S/A. Este aumento, em determinadas situações, pode ser inclusive obrigatório, nos termos do artigo 199 da Lei nº 6.404/76.

Por fim, tem-se a redução do capital, instrumento segundo o qual a sociedade devolve aos seus sócios parte do capital investido, mediante redução de seu patrimônio líquido. Ressalte-se que tanto a integralização, quanto a redução do capital podem ser realizadas pelo valor nominal (valor de livros) ou pelo valor de mercado.

E importante ressaltar que todos os procedimentos aqui relacionados dizem respeito à atos de gestão empresarial.

Neste sentido, uma vez observadas todas as normas cogentes e respeitados os direitos de terceiros, entendidos restritivamente como credores, os atos societários de constituição, aumento, ou redução de capital não podem ser questionados.

b) A tributação do ganho de capital nos casos de integralização e redução de capital - Lei nº 9.249/95

O ganho de capital é sempre observado quando há diferença entre o custo de aquisição e o valor de alienação de bens do ativo permanente. Nos casos de aumento e redução de capital, geralmente observa-se o ganho de capital quando a transferência do patrimônio se der por valor diverso do valor registrado, ou seja, quando a integralização ou a redução de capital se dê pelo valor de mercado dos bens.

Por óbvio, caso estas transferências se dêem pelo valor nominal, valor constante das declarações da pessoa física, ou pelo valor de livros, não haverá ganho de capital.

É de se ressaltar que a própria legislação tributária faculta aos contribuintes transferirem seus bens em operações societárias pelo valor de mercado ou pelo valor nominal (artigos 21, 22 e 23 da Lei nº 9.249/95), deixando de impor qualquer restrição ao exercício deste direito. Em outras palavras, cabe aos sujeitos passivos da relação tributária escolher sobre o momento da incidência do IRPF ou IRPJ, se na transferência ou na eventual venda dos bens.

Caso a alienação se dê pelo valor de mercado, geralmente haverá a incidência do imposto. Por outro lado, se a transferência se der pelo valor de livros, a incidência da exação tributária ficará postergada para o momento da eventual venda destes bens.

Observe-se que, diante do exposto, cai por terra toda a fundamentação do Auditor Fiscal, segundo a qual o contribuinte teria simulado diversos atos com o intuito de atrair a menor carga tributária. A contribuinte não pode ser penalizada por ter se valido de opções conferidas expressamente pela legislação tributária.

c) Caso concreto: inexistência de simulação ou qualquer das ilicitudes civis

Ensina Maria Helena Diniz que ter-se-á simulação absoluta quando a declaração enganosa da vontade exprime um negócio bilateral ou unilateral, não havendo intenção de realizar ato negocial algum. A simulação relativa, por sua vez, é a que resulta do intencional desacordo entre a vontade interna e a declarada. Ocorrerá sempre que alguém, sob a aparência de um negócio fictício, realizar outro que é o verdadeiro, diverso, no todo ou em parte, do primeiro, com o escopo de prejudicar terceiro.

Consoante Ives Gandra da Silva Martins e Paulo Lucena de Menezes, no campo do direito tributário, a verdade material prevalece sobre a estrutura jurídica de direito privado adotada para encobrir a real intenção das partes, não obstante esta possa até ser válida, sob o prisma formal. Por outro lado, mencionados doutrinadores enfatizam que, para a caracterização da simulação, alguns precedentes administrativos exigem, claramente, como pressupostos indispensáveis, a comprovação da existência de impedimentos para a realização do negócio jurídico questionado e da realidade ocultada, cabendo ao Fisco o ônus da prova.

Marco Aurélio Greco, principal defensor da aplicabilidade dos institutos da simulação, abuso de direito e eficácia positiva da capacidade contributiva, alerta que a desqualificação dos negócios jurídicos pelo Fisco tem limites, uma vez que os negócios praticados pelos contribuintes são dotados de "presunção de não abusividade", cabendo ao fisco o ônus de prova.

Veja-se que, diante dos conceitos ora trazidos, a definição do instituto da simulação não se mostra aplicável. Isso porque em nenhum momento pretendeu-se ocultar o negócio jurídico firmado, ou seja, a alienação das ações de AVG Mineração. Este, em todos os momentos, foi o negócio firmado, na essência e na aparência.

Ressalte-se que a própria legislação tributária faculta ao contribuinte a transferência de bens na integralização e redução de capital pelo valor de mercado ou pelo valor de livros. Disso decorre a opção do momento em que o ganho de capital será tributado.

Neste sentido, não há que se falar em simulação, fraude a lei ou abuso de direito, restando plenamente válidos todos os atos perpetrados pelo contribuinte.

- 3.3.3 – Do princípio da segurança jurídica e proteção da confiança como elementos asseguradores dos direitos fundamentais

Mesmo que, absurdamente, todos os argumentos acima expostos não sejam acatados, a autuação não merece prosperar, porque ela vai contra princípios fundamentais da segurança jurídica e da proteção da confiança.

A insegurança jurídica decorre não somente da inesgotável atividade legislativa, como também, e principalmente, da freqüente mudança de entendimentos relacionados ao planejamento tributário e ao direito do contribuinte de se organizar.

A fiscalização tem exigido dos contribuintes a eficaz comprovação de um "propósito negocial" claro, a dar fundamento às suas operações mercantis e societárias, sob pena de descon siderações dos negócios jurídicos praticados, com a conseqüente atração da maior carga tributária possível. Tais atos fundam-se e utilizam como principal pilar de argumentação a doutrina da chamada eficácia positiva da capacidade contributiva.

Ocorre que o contribuinte, diante das diversas opções conferidas pela legislação tributária, se vê impossibilitado de tomar decisões sem que haja riscos de autuação por parte da Fazenda Pública.

O deve ter para si o mínimo de previsibilidade da atuação estatal, para que, analisando a legislação vigente e a jurisprudência aplicável ao caso concreto quando

da ocorrência do fato gerador, possa escolher, dentre os caminhos viáveis, aquele que mais lhe convenha.

A própria alteração do posicionamento das cortes administrativas deve ser analisada sob este princípio, uma vez que o contribuinte pauta seus atos de acordo com os posicionamentos e decisões exaradas quando da ocorrência dos fatos impositivos.

Uma vez que, conforme trazido nos pontos anteriores, este Conselho já se pronunciou pela validade de todos os atos jurídicos praticados pela contribuinte, não podem a fiscalização e os julgadores dos órgãos administrativos penalizá-lo em função de eventuais mudanças de entendimento ocorridas após a observância do fato gerador.

Por mais este argumento, chega-se à conclusão de completa improcedência do Auto de Infração ora combatido.

### 3.4 - Das penalidades aplicadas pela fiscalização

Em homenagem ao princípio da eventualidade, caso considere-se como procedente o lançamento efetuado, há que se revisar as multas aplicadas, por serem completamente descabidas.

- 3.4.1 – Da impossibilidade da aplicação concomitante da multa de ofício e da multa qualificada

O Auditor Fiscal atuante entendeu pela aplicação da multa de ofício qualificada de 150% em virtude do não recolhimento dos tributos incidentes sobre o ganho de capital apurado no exercício de 2007, em operação supostamente simulada.

Da mesma maneira, aplicou multa isolada, de 50%, em razão do não recolhimento das estimativas mensais apuradas ao longo do exercício de 2007. Ressalte-se que as estimativas a que se referem decorreriam única e exclusivamente dos ganhos apurados no mês de dezembro de 2007, em função destas mesmas operações.

No caso concreto, estamos diante de duas penalidades sobre o mesmo fato. Ora, uma vez que entendeu a contribuinte que os valores ora exigidos pelo Fisco não seriam tributáveis na pessoa jurídica, por obvio não os recolheu, não havendo antecipações mensais ou mesmo ajuste anual. Ambas as ausências, decorrem do mesmo posicionamento. Assim, estamos diante de caso claro de bis in idem, prática amplamente vedada pela doutrina e jurisprudência (vide acórdãos à fl. 858).

- 3.4.2 – Da excessividade da multa de ofício qualificada

Como já exaustivamente demonstrado ao longo da presente impugnação, inexistente qualquer fraude, dolo, simulação, ou mesmo conluio ou sonegação. Todos os atos foram praticados dentro dos estritos limites legais, reputando-os juridicamente válidos. Neste sentido, é inaplicável o agravamento e qualificação da multa de ofício, por não se enquadrar nas hipóteses taxativas dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.504/64.

Entretanto, mesmo que se considere como simulados os atos, há que se considerar que, à época da ocorrência do fato gerador, o próprio Conselho de

Contribuintes entendia de forma clara e inequívoca ser possível a redução de capital para a alienação e apuração do ganho na pessoa física.

#### 4 - DOS PEDIDOS

Por todo o exposto, portanto, requer a contribuinte que a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, analisando a licitude e regularidade dos atos que fundamentam a exigência, *in casu*, dê provimento a esta impugnação, determinando, por conseguinte, o cancelamento integral dos valores exigidos no Auto de Infração que integram o presente processo administrativo, e sucessivamente, que seus sócios sejam excluídos do pólo passivo e se cancelar ou reduzir as multas aplicáveis.

Aproveita-se o ensejo para requerer, com supedâneo no princípio da verdade material, a juntada posterior de documentos.

A 5ª Turma da DRJ em São Paulo / SP analisou a impugnação apresentada pela contribuinte e, por via do Acórdão nº 16-58.513, de 10/06/2014 (fls. 1103/1135), considerou improcedente o lançamento com a seguinte ementa:

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ*

*Ano-calendário: 2007, 2008, 2011*

*DEVOLUÇÃO DE CAPITAL EM BENS. AVALIAÇÃO.*

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

*FRAUDE / SIMULAÇÃO. FALTA DE COMPROVAÇÃO.*

*Não restando comprovada a existência de fraude ou simulação, seja no distrato entre a AVG Sociedade e a MMX, seja na transferência das ações da AVG Mineração para as pessoas físicas, seja no contrato celebrado entre as pessoas físicas e a MMX, exonera-se integralmente a exigência.*

*CSLL. DECORRÊNCIA.*

*O decidido quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se à tributação decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova.*

Como o sujeito passivo foi exonerado de crédito tributário (principal e multas) em valor superior ao limite de alçada (R\$ 1.000.000,00), a Turma Julgadora recorreu de ofício a este Colegiado. À época, esse procedimento era disciplinado pelo art. 34 do Decreto nº 70.235/1972, com as alterações introduzidas pela Lei nº 9.532/1997, e, ainda, pela Portaria MF nº 3/2008.

A Fazenda Nacional, por seu procurador, apresentou razões ao recurso de ofício (fls. 1152/1172). Após historiar, por sua ótica, o lançamento e o acórdão recorrido, os fundamentos aduzidos podem ser sintetizados como segue.

#### **III.a. Da validade e eficácia de cada instrumento contratual.**

A Fazenda Nacional afirma que o acórdão recorrido teria concluído que o contrato de compromisso de compra e venda de 05/07/2007 não teria produzido qualquer efeito, pois não teriam sido implementadas as condições suspensivas trazidas pela avença. Por sua ótica, tal conclusão seria equivocada.

Sustenta que referido contrato seria válido (agente capaz, objeto lícito, possível, determinado ou determinável e forma prescrita ou não defesa em lei, art. 104 do Código Civil) e obrigatório (acordo entre as partes no objeto e no preço, art. 482 do Código Civil). As condições estabelecidas para o fechamento da avença seriam suspensivas de sua eficácia, não de sua validade.

Ainda acerca das três condições mencionadas pelo Relator em primeira instância, aduz que teriam, sim, sido implementadas, apontando os motivos para sua conclusão nesse sentido. Desta forma, conclui que o contrato, além de válido, seria eficaz, posto que implementadas todas as condições suspensivas.

Lembra que o contrato de 05/07/2007 jamais teria sido distratado, visto que o suposto instrumento de distrato conteria somente as assinaturas da AVG Sociedade. Acrescenta que seria necessária prova documental do distrato, a teor do art. 227 do Código Civil.

Questiona, a seguir, se o contrato firmado entre os sócios da AVG Sociedade e a MMX, em 28/09/2007, teria o condão de revogar o negócio anterior. Sua conclusão é negativa, acrescentando que a alteração de posição contratual de alienante teria como único e exclusivo fim a redução da tributação incidente sobre o negócio jurídico.

### **III.b. Da ocorrência de planejamento tributário ilícito. Compra e venda por triangulação. Alteração deliberada da sujeição passiva. Precedentes.**

A Fazenda Nacional combate o entendimento do acórdão recorrido, nos seguintes termos:

[...]

Conforme se nota, a própria decisão recorrida admite que a manobra utilizada pela contribuinte teve o intuito único de efetivar economia tributária na incidência sobre o ganho de capital a ser apurado.

Ocorre que, em que pese isoladamente determinados atos societários serem válidos, considerados eles conjuntamente ao contexto contratual, nota-se a ocorrência de verdadeira **simulação**, a qual não pode ser aproveitada em prejuízo do Fisco.

Relembra os eventos societários (transformação da AVG Sociedade de sociedade limitada para sociedade anônima, aumento de capital de R\$ 3.000.000,00 para R\$ 30.000.000,00 e posterior redução de capital para R\$ 1.000.000,00), tudo com a finalidade permitir a transmissão de ações da AVG Mineração aos sócios para venda com economia tributária. Aduz que não haveria qualquer razão negocial para a alteração de titularidade das ações da AVG Mineração. Colaciona doutrina e conclui:

O que ocorreu foi a **utilização de interposta pessoa** (os sócios da AVG SOCIEDADE), para possibilitar o **deslocamento da base tributável** para o regime mais favorável: o da pessoa física. [...]

Nesse sentido, teria havido uma operação simulada (venda entre a MMX e os sócios pessoas físicas) e uma dissimulada (venda entre a AVG Sociedade e a MMX), com o que restaria caracterizada a simulação, nos termos do art. 167, § 1º, inciso I, do Código Civil.

A Fazenda Nacional colaciona jurisprudência administrativa em favor de sua linha de raciocínio, tais os acórdãos 1103-001.016 e 1301-001.277.

#### **IV. Do pedido**

A Fazenda Nacional conclui com o pedido de provimento do recurso de ofício, para reformar o acórdão recorrido e restabelecer o conteúdo da autuação.

É o Relatório.

### **Voto**

Conselheiro Waldir Veiga Rocha, Relator

Quanto à admissibilidade do recurso de ofício, deve-se ressaltar o teor do art. 1º da Portaria MF nº 3, de 03/01/2008, publicada no DOU de 07/01/2008, a seguir transcrito:

*Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais).*

No caso em tela, ao somar os valores correspondentes a tributo e multa afastados em primeira instância, verifico que superam o limite de um milhão de reais, estabelecido pela norma em referência.

Portanto, o recurso de ofício é cabível, e dele conheço.

Quanto ao mérito, para melhor firmar o escopo da discussão, considero conveniente transcrever, em parte, o voto condutor do acórdão recorrido:

#### Do contrato celebrado entre a AVG Sociedade e a MMX

Conforme contrato de 05/07/2007 (em anexo), a contribuinte (AVG Sociedade) e as pessoas físicas Bernardo Andrade Valadares Gontijo e Rodrigo Andrade Valadares Gontijo, na qualidade de promitentes vendedores, firmaram com a MMX, promitente compradora, compromisso de compra e venda da AVG Mineração.

O referido contrato previa diversas cláusulas suspensivas, que condicionavam o fechamento do negócio a diversos atos e fatos como, por exemplo, a reestruturação patrimonial da AVG Mineração, a realização de *due diligence* e a possibilidade de assinatura de um outro instrumento de compra e venda que se adequasse à realidade e necessidade das partes, a seguir sintetizadas:

*“TÊM AS PARTES ENTRE SI JUSTO E CONTRATADO O SEGUINTE:*

*I. A reorganização patrimonial de AVG*

*1. Os Promitentes Vendedores darão seguimento às providências de reorganização patrimonial já em curso de forma tal que, na conclusão desse processo, a AVG deterá os Ativos e Passivos de Minério de Ferro assim identificados:*

*(...)*

*2. Todas as demais parcelas do patrimônio da AVG não constituídas dos Ativos e Passivos de Minério de Ferro relacionadas abaixo serão transferidas a pessoas ligadas ou a entidades controladas pelos Promitentes Vendedores:*

*(...)*

*II. A verificação dos Ativos e Passivos de Minério de Ferro*

*1. Até o dia 31 de agosto de 2007, a Promitente Compradora realizará uma verificação da situação dos Ativos e Passivos de Minério de Ferro e das operações de lavra, beneficiamento, comercialização, transporte e embarque de minério a eles relacionados, incluindo, mas não limitadamente, avaliação de recursos e reservas minerais, questões trabalhistas e previdenciárias e de contratação de serviços e de mão-de-obra não-assalariada, contábeis, fiscais e ambientais bem assim o bom estado dos direitos minerais referidos nos Anexos II e III e o regular exercício e cumprimento dos direitos e obrigações pactuados nos contratos referidos nos Anexos IV, V e VII, o conjunto desses trabalhos de verificação doravante referido como "Due Diligence".*

*(...)*

*4. Os Promitentes Vendedores manterão a Promitente Compradora regularmente informada das ações adotadas no processo de reorganização patrimonial de AVG, sem prejuízo de seu direito de realizar tal reorganização segundo melhor lhes aprouver.*

*5. Finda a Due Diligence, a Promitente Compradora deverá no primeiro dia útil imediatamente seguinte confirmar o negócio objeto do presente instrumento ou dá-lo por terminado se e apenas se identificar, no curso da Due Diligence, a existência de fato ou circunstância que inviabilize ou ameace o aproveitamento dos depósitos de minério de ferro nas áreas objeto dos direitos minerários detidos ou arrendados por AVG, conforme previsto no modelo econômico cuja versão magnética constitui o Anexo IX, entendendo-se como aproveitamento as atividades de lavra, beneficiamento, comercialização, transporte e embarque de minério de ferro.*

*(...)*

#### IV. O fechamento do Negócio

*Confirmando a Promitente Compradora a efetivação do negócio, a compra e venda da totalidade das ações da AVG será implementada no dia 03 de setembro de 2007 ("Data de Fechamento") mediante:*

- (a) a assinatura dos termos de transferência das ações lavrados no livro de "Transferência de Ações Nominativas" e subsequentes anotações no livro de "Registro de Ações Nominativas";*
  - (b) se julgado conveniente por qualquer das Partes, a assinatura de um outro contrato de compra e venda de ações que reproduzirá mutatis mutandis as estipulações deste contrato contidas nos Capítulos IV a VIII, X e XI, bem como incorporará outras disposições, se assim necessário, como decorrência do processo de reorganização patrimonial de AVG ou do resultado da Due Diligence;*
  - (c) o pagamento da parcela inicial do preço de que trata a Cláusula V.1 (a) abaixo; e*
  - (d) a prestação de fiança na forma prevista na Cláusula IX abaixo, se for o caso.*
- (...)"*

A citada *due diligence* foi realizada em 21/08/2007 (em anexo), pela Azevedo Sette Advogados, que identificou “alguns pontos que, em virtude de sua relevância, podem impactar a avaliação da Operação” e recomendou, em relação a esses pontos, que fossem “acordados e/ou solucionados previamente ao fechamento da Operação” (item 10.1.2 da Conclusão).

No item 10.2 – Quadro Geral de Pontos Relevantes, a Azevedo Sette Advogados sintetiza quais seriam esses pontos relevantes e seu grau de importância para a efetivação no negócio.

Conforme se observa, inúmeras cláusulas suspensivas do compromisso de compra e venda de 05/07/2007, firmado entre a contribuinte (junto com as supracitadas pessoas físicas) e a MMX, não se concretizaram, podendo-se concluir que este contrato não produziu qualquer efeito, nos termos dos artigos 116, inciso II, e 117, inciso I, do CTN, *in verbis*:

*“Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:*

*(...)*

*II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável”.*

*“Art. 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:*

*I - sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento;*

*(...)*”.

Dentre as cláusulas suspensivas que não se concretizaram, pode-se citar, entre outras, as seguintes:

- Não houve a reorganização patrimonial da AVG Mineração (subitem 1 do item “I - A reorganização patrimonial de AVG”);
- A *due diligence* identificou circunstâncias que ameaçavam a concretização da transação, sendo esta razão, ao que tudo indica, que levou a MMX a não confirmar, “*no primeiro dia útil imediatamente seguinte*” a compra/venda da AVG Mineração (subitem 5 do item “II - A verificação dos Ativos e Passivos de Minério de Ferro”);
- Não houve o “fechamento do negócio” (item IV), que seria concretizado em 03/09/2007, mediante (a) a assinatura dos termos de transferência das ações; (b) a assinatura de um outro contrato de compra e venda de ações que reproduziria *mutatis mutandis* as estipulações deste contrato (se necessário); (c) o pagamento da parcela inicial do preço; (d) a prestação de fiança.

Assim, considerando que o compromisso de compra e venda de 05/07/2007 não produziu qualquer efeito, pode-se concluir que o distrato entre a AVG Sociedade e a MMX (de 28/09/2007) era, na realidade, desnecessário, servindo apenas para formalizar uma situação que já se configurava plenamente estabelecida.

Conclui-se, dessa forma, que, na época, tendo por base o contrato de 05/07/2007, não houve a concretização da venda, pela AVG Sociedade (e seus sócios), da AVG Mineração para a MMX, não se vislumbrando qualquer simulação ou fraude por parte da contribuinte ou de seus sócios para que essa transação não fosse realizada.

#### Da transferência das ações da AVG Mineração para as pessoas físicas

Considerando que a venda da AVG Mineração continuava sendo um objetivo a ser alcançado e, ao que tudo indica, tendo a contribuinte vislumbrado uma opção legalmente válida de diminuição da carga tributária, esta transferiu as ações que possuía na AVG Mineração para seus sócios pessoas físicas, pelo valor patrimonial, para que eles efetuassem a venda, pelo valor de mercado, originariamente acordado, à MMX.

Para efetivar a transferência das ações a seus sócios, a contribuinte houve por bem, dentro do que lhe permite a lei:

- aumentar o seu capital social, com a capitalização de lucros acumulados, nos termos do artigo 169 da Lei das S.A.; e
- reduzir o capital social, mediante devolução aos sócios de sua participação no capital social, de bens (no caso, as ações da AVG Mineração), pelo seu valor contábil, conforme lhe faculta o artigo 22 da Lei nº 9.249/95 (que dispõe que “*Os bens e direitos do ativo da pessoa jurídica, que forem entregues ao titular ou a sócio ou acionista, a título de devolução de sua participação no capital social, poderão ser avaliados pelo valor contábil*”);

[...]

#### Do contrato celebrado entre as pessoas físicas e a MMX

Estando de posse de todas as ações da AVG Mineração, as pessoas físicas celebraram, em 28/09/2007, contrato com a MMX (em anexo), o qual, ao contrário do contrato de 05/07/2007, se concretizou.

Nesse sentido, observem-se os pagamentos efetuados pela MMX aos Srs. Bernardo Andrade Valadares Gontijo e Rodrigo Andrade Valadares Gontijo em 05/12/2007 (1ª parcela), 29/08/2008 (2ª parcela), 29/12/2008 (3ª e 4ª parcelas) e 30/08/2011 (5ª parcela).

Cumpra observar que o fato de, no contrato de 28/09/2007, constarem, *mutatis mutandis*, as mesmas cláusulas do contrato de 05/07/2007 (à exceção da *due diligence*, já finalizada) não implica, necessariamente, fraude ou simulação. Apenas indica que a transação foi efetuada nos mesmos parâmetros anteriormente acordados com a MMX.

Reitera-se:

- a venda da AVG Mineração continuava sendo um objetivo a ser alcançado;
- o contrato de 05/07/2007, devido a cláusulas suspensivas não concretizadas, não produziu qualquer efeito; e
- trata-se de uma opção legalmente válida de diminuição da carga tributária, a transferência das ações da AVG Mineração para as pessoas físicas, pelo valor patrimonial, para que eles efetuassem a venda, pelo valor de mercado, originariamente acordado, à MMX.

#### Da inexistência de fraude ou simulação

Por todo o exposto, observa-se a inexistência de fraude ou simulação, seja no distrato entre a AVG Sociedade e a MMX, seja na transferência das ações da AVG Mineração para as pessoas físicas, seja no contrato celebrado entre as pessoas físicas e a MMX.

Reforça esta conclusão o fato de não haver qualquer prova nos autos de que a AVG Sociedade tenha, de alguma forma, recebido das pessoas físicas os recursos obtidos (por essas pessoas físicas) na venda da AVG Mineração para a MMX.

#### Da conclusão

Em síntese:

- O contrato celebrado entre a contribuinte (AVG Sociedade) e a MMX, de 05/07/2007, perdeu sua eficácia ao não se concretizarem suas cláusulas suspensivas, de modo que o correspondente distrato, de 28/09/2007, era, na realidade, desnecessário, servindo apenas para formalizar uma situação que já se configurava plenamente estabelecida;
- Tem respaldo legal a transferência das ações da AVG Mineração, da contribuinte para seus sócios pessoas físicas, pelo valor patrimonial, para que eles efetuassem a venda, pelo valor de mercado, originariamente acordado, à MMX; e

- Inexistiu, no caso, qualquer fraude ou simulação (tornando, também injustificada a qualificação da multa de ofício).

Dessa forma, resta improcedente considerar a pessoa jurídica AVG Sociedade como sujeito passivo da obrigação tributária decorrente da apuração de ganho de capital na venda da AVG Mineração para a MMX.

Do mesmo modo, não podem ser considerados responsáveis tributários as pessoas físicas Bernardo Andrade Valadares Gontijo e Rodrigo Andrade Valadares Gontijo, as quais, inclusive, foram consideradas contribuintes na mencionada venda da AVG Mineração para a MMX, nos autos dos já citados processos nºs 10680.726552/2012-35, 10680.726553/2012-80, 10680.721057/2013-11 e 10680.721063/2013-78.

#### DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL MANTIDA

Tendo em vista que é improcedente a premissa de que a pessoa jurídica AVG Sociedade é o sujeito passivo da obrigação tributária decorrente da apuração de ganho de capital na venda da AVG Mineração para a MMX, esta matéria (ganho de capital) deve ser excluída da tributação.

Considerando que as demais matérias tributáveis (receitas financeiras; dedução indevida de perda de capital; e multas isoladas), assim como as multas de ofício e os juros de mora, decorrem dessa mesma premissa, que foi rechaçada, estas também devem ser excluídas da tributação.

Também quanto às demais matérias tributáveis, não podem ser considerados responsáveis tributários as pessoas físicas Bernardo Andrade Valadares Gontijo e Rodrigo Andrade Valadares Gontijo.

De se observar, como bem fez o julgador em primeira instância, a existência de cláusulas suspensivas no referido contrato de promessa de compra e venda, firmado entre AVG Sociedade e MMX (fls. 292/308), datado de 05/07/2007, as quais, se implementadas, deveriam conduzir ao “*fechamento do negócio*” (item IV), a ser concretizado em 03/09/2007, mediante mediante: (a) a assinatura dos termos de transferência das ações; (b) a assinatura de um outro contrato de compra e venda de ações que reproduziria *mutatis mutandis* as estipulações deste contrato (se necessário); (c) o pagamento da parcela inicial do preço; (d) a prestação de fiança.

Ocorre que, na data combinada, não ocorreu o fechamento do negócio, ou seja, as ações não foram transferidas (não houve a entrega do objeto da compra e venda), não ocorreu a prestação de fiança, nem o pagamento da parcela inicial que, aliás, deveria ter sido feita mediante depósito, até 02/08/2007, em uma “*escrow account*”, da qual sequer se tem notícia nos autos.

Quanto ao motivo do não fechamento, nas condições anteriormente avençadas, não encontro nos autos prova suficiente de que a reorganização patrimonial na AVG Mineração já houvesse sido concluída, não obstante as razões trazidas pela d. PFN. Por si só, isso já seria mostra da não implementação de cláusula suspensiva do contrato, a impedir que viesse a produzir seus efeitos. Além disso, a falta do depósito, na “*escrow account*”, da parcela inicial devida aos promitentes alienantes é outra cláusula flagrantemente descumprida,

a impedir o fechamento. Acrescente-se, ainda, a não transferência das ações para o previsto “*Fundo de Investimento em Participações*”.

Ademais, do exame dos autos, é de se entender que as partes decidiram conduzir o negócio, ainda não concretizado, de modo diferente. O distrato da promessa de compra e venda, sobre o qual tanto se falou, apesar de assinado apenas por uma das partes, é de menor relevância. Observe-se: (1) A MMX, parte cuja assinatura faltou no distrato, confirmou à fiscalização sua concordância (vide Termo de Verificação Fiscal, fl. 79); (2) Em se tratando de compra e venda de participação societária, não se exige forma especial para o contrato, nem para o distrato; e, principalmente (3) A MMX assinou novo contrato, datado de 28/09/2007, desta feita com os sócios pessoas físicas, Bernardo e Rodrigo, com o que fica evidente que concordava com os novos rumos da negociação e com a substituição do contrato original.

Se o negócio originalmente firmado ainda estava inconcluso e pendente de condição suspensiva, não poderia produzir efeitos, especialmente os tributários, conforme art. 117, inciso I, do CTN. O fato gerador tributário, a saber, o ganho de capital pelo alienante, não chegou a ocorrer, pelo simples fato de que a alienação, nos moldes previstos no contrato de 05/07/2007, não se concretizou.

Cabe analisar, na sequência, se a nova forma adotada para a alienação da participação societária na AVG Mineração constituiu simulação, conforme a acusação fiscal.

Do ponto de vista da adquirente MMX, mostrava-se irrelevante se referidas participações lhe seriam alienadas pela pessoa jurídica ou pelas pessoas físicas. No entanto, para os alienantes, havia uma diferença importante, especificamente a carga tributária incidente sobre o ganho de capital em uma ou em outra situação. Aqui, considero fundamental trazer à colação o teor do art. 22 da Lei nº 9.249/1995:

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

[...]

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

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

Tenho que essa faculdade, outorgada à pessoa jurídica, de promover a devolução de capital em bens aos sócios, avaliando-os pelo valor contábil ou pelo valor de mercado, traz consigo o entendimento de que é também outorgado aos interessados definir em que momento se dará a tributação do ganho de capital sobre esses bens, se no momento da devolução aos sócios (avaliação a valor de mercado) ou no momento de uma futura alienação a terceiros (avaliação a valor contábil). A lei não estabelece qualquer limitação temporal para

essa futura alienação a terceiros. A opção do contribuinte por uma ou outra via é, a meu ver, planejamento tributário válido, porque expressamente previsto em lei.

Poder-se-ia, ainda, alegar (como faz o Fisco), que a AVG Sociedade não dispunha de capital suficiente para promover a sua redução e devolução aos sócios das participações societárias. Para tanto, o anterior aumento do capital seria ato inserido no contexto da simulação, válido somente em aparência, mas não em sua essência.

Observo que o aumento de capital foi feito mediante a capitalização de lucros acumulados, que já estavam anteriormente disponíveis no patrimônio líquido da sociedade, aguardando destinação. Em outras palavras, a sociedade já dispunha de patrimônio passível de entrega aos sócios, não havendo, a meu ver, vedação a incorporar os lucros ao capital e, posteriormente, devolver esse capital aos sócios, na forma de bens, em lugar da distribuição direta dos lucros acumulados. Não vislumbro, aqui, simulação.

Em conclusão, não faço qualquer reparo à decisão recorrida, que se mantém por seus fundamentos anteriormente transcritos, aqui expressamente adotados como razões de decidir, nos termos do art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784/1999.

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso de ofício.

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha