



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720010/2018-87
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1201-003.311 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de novembro de 2019
Recorrentes CCVL PARTICIPAÇÕES LTDA.
FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2014

APURAÇÃO DE OFÍCIO. PAGAMENTOS REALIZADOS. APROVEITAMENTO.

A apuração do tributo em procedimento de ofício deve considerar os pagamentos já realizados espontaneamente pelo contribuinte, ainda que de forma irregular.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2013

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. ABUSO DE DIREITO. ILEGALIDADE. DOLO. FRAUDE. SIMULAÇÃO.

Na ausência de eficácia da norma antielisiva, o planejamento tributário realizado dentro das condutas permitidas em lei somente poderá ser alvo de desconsideração para fins tributários quando a fiscalização evidenciar o dolo, a fraude ou a simulação por parte do contribuinte. Outra situação ocorre quando a fiscalização prova que o contribuinte se conduziu de forma contrária à lei.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ARTIGO 135, III, DO CTN.

A imputação de responsabilidade tributária com fundamento no artigo 135, III, do CTN exige que seja demonstrada a correlação do imputado com a infração que deu origem ao crédito tributário lançado.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2014

ECF. INFORMAÇÃO COM ERRO. MULTA.

A infração configurada pela entrega de ECF com informação errada é uma infração de mera conduta, pelo que não são relevantes: o fato de não existir prejuízo para o Fisco, o fato de o contribuinte ter posteriormente retificado o erro e o fato de estar sendo exigida em concomitância com a multa de ofício associada ao pagamento a menor de tributos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: (i) por unanimidade, em negar provimento ao recurso de ofício; (ii) por maioria, em dar parcial provimento ao recurso voluntário do contribuinte CCVL PARTICIPAÇÕES LTDA, no sentido de exonerar as exigências tributárias, com exceção da multa regulamentar imposta pelo auto de infração de fls. 3003 e os respectivos juros de mora, vencidos os conselheiros Efigênio de Freitas Júnior e Lizandro Rodrigues de Sousa, que negavam provimento ao recurso, acompanharam o relator pelas conclusões os conselheiros Alexandre Evaristo Pinto, Gisele Barra Bossa, Luis Henrique Marotti Toselli e Barbara Melo Carneiro e (iii) por maioria, em dar parcial provimento ao recurso voluntário dos responsáveis tributários, no sentido de exonerar as exigências tributárias, com exceção da multa regulamentar imposta pelo auto de infração de fls. 3003 e seus juros de mora e de exonerar as responsabilidades tributárias imputadas. Vencidos os conselheiros Efigênio de Freitas Júnior e Lizandro Rodrigues de Sousa, que davam provimento em menor extensão, apenas para exonerar as imputações de responsabilidade sobre a multa regulamentar, acompanharam o relator pelas conclusões, em relação à exoneração dos tributos, os conselheiros Alexandre Evaristo Pinto, Gisele Barra Bossa, Luis Henrique Marotti Toselli e Barbara Melo Carneiro. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Alexandre Evaristo Pinto.

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Neudson Cavalcante Albuquerque, Luis Henrique Marotti Toselli, Allan Marcel Warwar Teixeira, Gisele Barra Bossa, Efigênio de Freitas Júnior, Alexandre Evaristo Pinto, Bárbara Melo Carneiro e Lizandro Rodrigues de Sousa (Presidente).

Relatório

CCVL PARTICIPAÇÕES LTDA, pessoa jurídica já qualificada nestes autos, inconformada com a decisão proferida no Acórdão n.º 02-88.730 (fls. 4981), pela DRJ Belo Horizonte, interpôs recurso voluntário (fls. 5058) dirigido a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, objetivando a reforma daquela decisão. Na mesma peça, o recorrente apresenta contrarrazões ao recurso de ofício também em julgamento.

Da mesma forma, apresentaram recurso voluntário, em conjunto, os responsáveis tributários CARLOS ROBERTO WIZARD MARTINS, VÂNIA DE CAMPOS PIMENTEL MARTINS, CHARLES PIMENTEL MARTINS e LINCOLN PIMENTEL MARTINS (fls. 5237). Na mesma peça, os recorrentes apresentam contrarrazões ao recurso de ofício também em julgamento.

O processo trata de lançamentos tributários para exigir IRPJ, CSLL e multa isolada (estimativas), bem como juros de mora e multa de ofício qualificada (150%) correspondentes (fls. 2983). Também está sendo exigida multa administrativa (ECF) relativa ao ano 2015 (fls. 3003).

A fiscalização concluiu que o contribuinte deixou de oferecer à tributação o ganho de capital obtido com a alienação de participação societária, adotando o artifício de atribuir tal alienação aos sócios, pessoas físicas, os quais foram tributados em patamar mais favorável.

A auditoria fiscal está relatada no Termo de Verificação Fiscal de fls. 2918. Adoto o relatório da decisão recorrida para sintetizar aquele documento (fls. 4984):

Do termo de verificação fiscal lavrado pela autoridade lançadora a fls. 2918/2981, destacam-se as seguintes informações:

- A CCVL PARTICIPAÇÕES LTDA. é uma empresa "holding", dirigida pela família Martins, que controlava o Grupo Multi (controlador das redes Wizard, Yázigi e Skill, de ensino de cursos de idiomas), grupo este vendido ao Grupo Pearson, no final de 2013.

- A fiscalização na CCVL PARTICIPAÇÕES LTDA. teve por escopo a verificação de PTA (Planejamento Tributário Abusivo), no tocante à transferência da tributação da PJ (empresa fiscalizada) para PF (sócios pessoas físicas), com intuito de redução da tributação de 34% na pessoa jurídica para 15% nas pessoas físicas.

- Para facilitar a inteligência das operações, listam-se abaixo as sociedades envolvidas nas reorganizações societárias.

- o CCVL Participações Ltda. (CCVL), empresa fiscalizada, antiga controladora do Grupo Multi de escolas de idiomas.

- o Pearson Education do Brasil Ltda. (PEARSON), filial do Grupo Pearson no Brasil, adquirente do Grupo Multi.

- o VCCL Participações S.A. (VCCL), empresa que controlava o grupo Multi e que também foi adquirida pelo Grupo Pearson.

- o LVCC Participações Ltda. (LVCC), empresa que controlava o grupo Multi e que também foi adquirida pelo Grupo Pearson.

- o CHPM Participações Ltda. (CHPM), empresa que tinha participação na fiscalizada.

- o LPM Participações Ltda. (LPM), empresa que tinha participação na fiscalizada.

- o VCM Participações Ltda. (VCM), ex-sócia minoritária do grupo Multi.

- Conforme a documentação disponível, faz-se uma reconstituição dos fatos, em ordem cronológica:

- o Em 27/03/2013, a CCVL possuía 85% de participação na VCCL, que, por sua vez, controlava o grupo Multi, com 99,99% de participação. A CCVL também controlava a empresa LVCC, com 98% de participação. E, finalmente, a CCVL controlava a VCM, que detinha 0,01% do grupo Multi.

o Em 28/03/2013, a CCVL diminuiu sua participação na VCCL, de 85% para 39,39%, com a transferência de suas ações: (i) 2.189.416 ações para Carlos R. M. Wizard; (ii) 2.189.416 ações para Vânia C. P. Martins; (iii) 62.033 ações para Charles P. Martins; (iv) 62,033 ações para Lincoln P. Martins; (v) 29.192 ações para CHPM Participações Ltda.; (vi) 29.192 ações para LPM Participações Ltda., de um total de 10.000.000 de ações da VCCL (livro "Registro de transferência de ações" da VCCL às fls. 1197 a 1226 e "Resumo Transferência de ações" às fls. 1255 a 1266).

o Em 14/05/2013, houve um aumento na participação da CCVL na VCCL, de 39,39% para 55,91%. Foram canceladas e extintas: (i) 1.418.918 ações detidas por Carlos Wizard; (ii) 1.418.918 ações detidas por Vânia Martins; (iii) 29.929 ações detidas por Charles Martins; (iv) 29.929 ações detidas por Lincoln Martins; (v) 29.192 ações anteriormente detidas por CHPM Participações Ltda. (transferidas ao Charles Martins e Lincoln Martins em 18/04/2013); e (vi) 29.192 ações anteriormente detidas por LPM Participações Ltda. (transferidas ao Charles Martins e Lincoln Martins em 18/04/2013), reduzindo de 10.000.000 para 7.043.922 o total de ações da VCCL (livro "Registro de Ações" às fls. 1059 a 1118 e "Resumo Transferência de ações" às fls. 1255 a 1266).

o Em 29/07/2013, houve diminuição da participação da CCVL na VCCL, de 55,91% para 9,30 % (ata da AGE às fls. 232 a 249). A CCVL transferiu 1.575.811 ações para Carlos Wizard, 1.575.811 para Vânia Martins, 51.076 ações para Charles Martins, 51.076 para Lincoln Martins, 14.583 para CHPM e 14.583 para LPM. As referidas transferências somente foram averbadas e registradas no Livro Registro de Transferência de Ações da VCCL, em 19/11/2013, nos termos do art. 1084 do Código Civil (Lei nº 10.406/2002) (esclarecimentos às fls. 330 a 333, livro "Registro de transferência de ações" da VCCL às fls. 1197 a 1226 e "Resumo Transferência de ações" às fls. 1255 a 1266).

o Em 01/08/2013, houve diminuição da participação da CCVL na VCCL, de 9,30% para 9,29%, com a entrada dos novos sócios Harbin, Galícia e AMD. Em 09/08/2013, ocorreu diminuição desta participação para 9,28%, em função da emissão de 9.031 novas ações (livro "Registro de Ações" às fls. 1059 a 1118 e "Resumo Transferência de ações" às fls. 1255 a 1266).

o Em 22/11/2013, houve a extinção das empresas sócias CHPM e LPM (doc. 2 às fls. 109 a 145). CHPM transferiu 14.581 ações para Charles Martins e 2 ações para Lincoln Martins. LPM transferiu 14.581 ações para Lincoln Martins e 2 ações para Charles Martins. Nesta mesma data também, a empresa CCVL deixou de ser sócia da empresa LVCC, transferindo todas suas ações aos sócios pessoas físicas (ata da AGE: doc 3 às fls. 109 a 145 e "Resumo Transferência de ações" às fls. 1255 a 1266).

o Em 01/12/2013, ocorreu a cisão parcial da fiscalizada, retirando da mesma a parte que controlava a VCCL, com posterior incorporação da parte cindida pela LVCC (instrumento particular de cisão parcial, protocolo de justificação da operação e laudo para incorporação da parte cindida pela LVCC às fls. 31 a 66). Assim, a sua participação percentual na VCCL (9,28%) passou para a LVCC e a fiscalizada passou a não ter mais qualquer relação com a empresa VCCL (percentual decresceu de 9,28% para 0,00%). Houve a transferência de suas 655.778 ações que detinha sobre a VCCL, para a empresa LVCC (Instrumento Particular de Alteração e Consolidação da Contrato Social da LVCC

- doc. 01 às fls. 1316 a 1487, "Resumo Transferência de ações" às fls. 1255 a 1266).

o Deste modo, a empresa CCVL foi gradativamente deixando de ser sócia das empresas LVCC e VCCL, transferindo o controle destas aos sócios pessoas físicas, encerrando o procedimento descrito pouco antes de serem vendidas. A empresa VCM cede sua cota irrisória de participação à empresa VCCL (fls. 1900 a 1980). Antes de o grupo Multi ser adquirido pelo grupo Pearson, as empresas LVCC e VCCL já não tinham qualquer ligação com a CCVL.

- Segundo a reconstituição dos fatos acima, em março de 2013, a empresa CCVL possuía 85% do capital da investida VCCL e 98% do capital na investida LVCC.

- Em sucessivas etapas, no decorrer do AC 2013, as participações percentuais da empresa CCVL na VCCL e na LVCC foram diminuindo. Em 28/03/2013, a CCVL diminuiu sua participação na VCCL, de 85% para 39,39%, com a transferência de suas ações para os sócios pessoas físicas. Houve um aumento desta participação, em 14/05/2013, para aproximadamente 56%, com o cancelamento de algumas ações, seguida por nova diminuição, em 30/07/2013, de 56% para 9,30%, com novas transferências de ações para os sócios pessoas físicas. Por fim, com a cisão parcial da CCVL em 01/12/2013, houve a transferência das ações da VCCL, que ainda detinha, para a LVCC, zerando, portanto, sua participação na VCCL. No tocante à LVCC, a participação inicial da CCVL, de 98% foi zerada em 22/11/2013, com a transferência das ações aos sócios pessoas físicas.

- Um dia após a cisão parcial da fiscalizada e incorporação da parte cindida pela LVCC, que ocorreu em 1º/12/2013, ou seja, em 02 de dezembro de 2013, ocorreu a aquisição do grupo MULTI pelo grupo PEARSON, conforme contrato de compra de venda (contrato original em inglês às fls. 1578 a 1658, tradução juramentada em duas partes às fls. 1765 a 1813 e fls. 1825 a 1869).

- Com a transferência da tributação da PJ para PF com intuito de reduzir a tributação de 34% para 15%, incidente sobre o ganho de capital (considerando este como sendo R\$ 1,3 bilhão) chega-se a uma diferença de aproximadamente R\$ 250 milhões.

- A Fiscalização buscou analisar o destino da diferença apontada que foi auferida pelas pessoas físicas dos ex-sócios do Grupo Multi, restando patente que a diferença que deixou ser recolhida aos cofres públicos retornou para administração da CCVL, cujo nome fantasia é SFORZA HOLDING.

- O planejamento tributário abusivo em questão buscou forjar um artifício dissimulado para reduzir a transferência da tributação da PJ para PF na alienação do grupo Multi, quando era conveniente que assim fosse. Havendo logrado seu intento, devolveu à administração da PJ, os valores que deveriam ter sido oferecidos à tributação, com intuito de se aproveitar novamente das vantagens da utilização das "holdings".

- Foram solicitados esclarecimentos junto à empresa CCVL, sobre as operações de transferência, redução de capital, cisão e incorporação e as razões que as motivaram.

- As elucidações da empresa, no geral, foram vagas, além de inconsistentes, principalmente naquilo que concerne à operação da cisão parcial,

contrastando com o fato de que, logo em seguida, a VCCL e a LVCC seriam vendidas ao GRUPO PEARSON, resultando numa "holding", sem as antigas atividades, cuja simplificação da estrutura ocorreria, de qualquer modo, sem a premente necessidade de se recorrer à cisão e posterior incorporação da parte cindida, propriamente ditas. Chamou-nos a atenção também o fato de que, nas respostas fornecidas, a empresa sequer mencionou a alienação que estava para ocorrer, do GRUPO MULTI à PEARSON, com todas as suas consequências e que foi efetivada no dia seguinte em que as citadas operações de cisão e incorporação foram realizadas.

- Cumpre observar, outrossim, a notória "conveniência" na qual somente os acionistas "pessoas físicas" passaram a compor o capital social da LVCC imediatamente antes da venda do grupo.

- As reduções de capital social foram feitas, de modo que a CCVL fosse arditosamente substituída por pessoas físicas, para que não mais constasse do quadro societário das empresas VCCL e LVCC, pouco antes da sua venda ao GRUPO PEARSON, sem outro motivo que não fosse o de se eximir indevidamente do recolhimento de ganho de capital incidente sobre a pessoa jurídica.

- O caso em foco é composto de operações estruturadas em sequência, vale dizer, de uma sequência de etapas em que cada uma corresponde a um tipo de ato ou deliberação societária ou negocial, encadeado com o subsequente para obter determinado efeito fiscal mais vantajoso.

- Nenhum motivo autônomo se apresenta nos autos que venha a justificar a realização de cada uma das etapas da sequência.

- Nenhum evento externo ocorreu que justificasse a sequência de operações em espaço de tempo tão exíguo, entre março e dezembro de 2013.

- Trata-se de uma operação arquitetada que tinha por fim, declaradamente, a redução da participação percentual da fiscalizada em empresas controladas por ela, mas que visava atingir determinados resultados ocultos. Um mero mecanismo pelo qual se aproveitou de uma reestruturação societária, como disfarce para se encobrir um objetivo real, objeto do qual fora a realização de um plano preconcebido.

- Considerando os fatos em conjunto, de uma forma sistemática, é que se permite verificar que a transferência de quotas às pessoas físicas, sócias da fiscalizada, ocorreu unicamente para reduzir a carga tributária, não havendo causa capaz de justificar o negócio celebrado.

- Desconsidera-se, portanto, a alienação feita pelas pessoas físicas. O simples fato dos atos jurídicos apresentarem validade formal não ilide esta desconsideração, mas pelo contrário, é pressuposto da mesma quando tais atos apresentam a aparência de licitude, estruturados, porém, com abuso de direito, sem nenhum propósito negocial, apenas para a obtenção de economia fiscal.

- Os valores obtidos com a venda retornaram para empresa do mesmo grupo econômico, SFORZA, na forma de empréstimos, o que deixa mais evidente a ausência de propósito negocial na transmissão das ações, para as pessoas físicas.

- Os ex-sócios das empresas LVCC e VCCL auferiram ganho de capital, na alienação do grupo MULTI ao grupo PEARSON. Mas o ganho de capital deveria ter sido considerado como auferido pela empresa CCVL, sendo esta última a vendedora

majoritária das empresas LVCC e VCCL, antes das operações de planejamento tributário abusivo identificadas anteriormente.

- Por conseguinte, a Fiscalização procedeu à adição do ganho de capital (que deveria ter sido tributado na empresa ora autuada, relativamente ao AC 2014), qual seja, R\$ 1.272.135,752,06) às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL da CCVL, apurando os valores não recolhidos aos cofres públicos.

- Dos elementos juntados aos autos se constata uma sequência de negócios com aparência de regulares e visando certo efeito diverso do demonstrado. Nesse caso, o vício na causa do negócio complexo leva ao reconhecimento de simulação de todo o conjunto de atos e negócios parciais.

- A empresa CCVL estava perfeitamente consciente das etapas de planejamento tributário abusivo, na forma de operações de "reestruturação societária", visando maquiagem sua verdadeira intenção, justificando-se plenamente a aplicação da multa qualificada.

- É aplicável ao caso, o artigo 135, III, do CTN em face dos sócios da fiscalizada serem responsáveis por atos praticados com infração de lei ou excesso de poderes, porquanto criaram condições artificiais para se eximir de recolhimento de tributos incidentes sobre ganho de capital.

- Assim, sem prejuízo das consequências atinentes à esfera penal, impõe-se a responsabilização dos sócios que participaram das transações, à época dos fatos geradores. Em decorrência de serem os representantes das pessoas jurídicas, essas pessoas possuíam os poderes administrativos (e decisórios) sobre atos praticados em nome da empresa, incluído o artifício doloso, demonstrado por esta fiscalização, para redução dos tributos devidos.

- Foram lançadas multas isoladas com base no art. 44, II, "b", da Lei n.º 9.430/1996, em função dos ganhos de capital omitidos, que, por sua vez, geraram falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL.

- Foi lançada ainda, com base no art. 6.º da IN RFB n.º 1422, de 2013, multa por apresentação da Escrituração Contábil Fiscal (ECF) com omissões no preenchimento da ficha de apuração mensal por estimativa: os valores das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL estavam todos zerados.

Em apertada síntese, podemos traçar o seguinte quadro fático a partir dessa peça acusatória:

- i) a empresa autuada (CCVL) é uma holding e, em 27/03/2013, possuía 85% do capital da empresa VCCL, também uma holding, a qual possuía 99,99% do capital do grupo Multi, constituído de empresas operacionais; os outros 15% pertenciam a dois fundos Kinea e a outras empresas minoritárias;
- ii) após uma sequência de operações societárias dentro do grupo econômico, realizadas até 01/12/2013, a empresa autuada cedeu a maior parte da sua participação na VCCL aos seus sócios, pessoas físicas, e o restante a outra empresa holding do grupo (LVCC);
- iii) o grupo Pearson adquiriu as ações da VCCL pertencentes às referidas pessoas físicas (68,56%) e também as ações pertencentes aos sócios minoritários: Fundo de Co-

Investimento Kinea, Fundo Proprietário Kinea, Galicia, Harbin, AMD e Giovanni, pagando R\$ 1.577.430.405,74;

- iv) o grupo Pearson também adquiriu, das mesmas pessoas físicas, a totalidade das ações da LVCC, que possuía 9,19% da VCCL, pagando R\$ 159.799.051,64. Com isso, o grupo Pearson adquiriu a totalidade das ações da VCCL.
- v) os sócios referidos reuplicaram o valor obtido na venda em empresa do grupo;
- vi) a fiscalização entendeu que o contribuinte praticou um planejamento tributário abusivo, fazendo com que o recurso angariado com a venda de seus ativos transitasse pelo patrimônio dos sócios, pessoas físicas, para que fosse tributado em um patamar menor do que o devido;
- vii) as operações de transferência das ações para os sócios foram desconsideradas e foram exigidos IRPJ e CSLL sobre o respectivo ganho de capital, bem como multa isolada (estimativas), juros de mora, multa de ofício qualificada (150%) e uma multa administrativa (ECF);
- viii) Os sócios foram apontados como responsáveis tributários, com fundamento no artigo 135, III, do CTN.

O contribuinte apresentou a impugnação de fls. 3052. Adoto o relatório da decisão recorrida (fls. 4991) para sintetizar essa peça impugnatória:

Impugnação apresentada pela contribuinte

Em 19/07/2018, conforme termo de solicitação de juntada a fls. 3049, a contribuinte CCVL Participações Ltda. apresentou a impugnação a fls. 3052/3203, cujo teor pode ser assim resumido:

- O presente lançamento tem por objeto a alegação da ocorrência de suposto planejamento tributário abusivo no conjunto de operações de transferência do controle acionário das empresas VCCL e LVCC aos sócios majoritários da Impugnante, Sr. Carlos Roberto Wizard Martins, Sra. Vânia de Campos Pimentel Martins, Sr. Charles Pimentel Martins e Sr. Lincoln Pimentel Martins, com posterior venda das citadas empresas à Pearson Education do Brasil S/A.

- Segundo consta do relato do TVF, a CCVL detinha 85% das ações na VCCL, a qual, por sua vez, possuía 99,99% do Grupo Multi (conjunto de empresas que detinham as marcas Wizard, Yázig, Skill, Microlins, dentre outras). Quanto à empresa LVCC, a CCVL era detentora de 98%. Ressalta-se também que a CCVL controlava a empresa VCM, que possuía o restante de 0,01% da VCCL.

- As principais operações societárias relatadas no TVF são:

- o 28/03/2013 - a CCVL, de 85% de participação, foi para 39,39% na VCCL, por meio de transferência de ações.

- o 14/05/2013 - a CCVL foi de 39,39% para 55,91% de participação na VCCL. Foram canceladas e extintas ações, de forma a reduzir de 10.000.000 para 7.043.922 ações na VCCL (fls. 1255/1266).

o 29/07/2013 - a CCVL foi de 55,91% para 9,30% de participação na VCCL. O Fiscal autuante cita que a averbação no livro de transferência de ações da VCCL, para as pessoas físicas dos sócios e para a CHPM e LPM, foi realizada somente em 19/11/2013.

o 01/08/2013 - houve a redução de participação da CCVL de 9,30% para 9,29% na VCCL, com a entrada da Harbin, Galícia e AMD, e, posteriormente, para 9,28% em função da emissão de novas ações.

o 22/11/2013 - houve a extinção das empresas CHPM e LPM, com a transferência de suas ações aos Srs. Charles Martins e Lincoln Martins. Nesta data, também a CCVL deixou de ser sócia da LVCC ao transferir todas as ações para os sócios pessoas físicas.

o 01/12/2013 - ocorreu a cisão parcial da CCVL, retirando a parte que controlava da VCCL e posterior incorporação desta parte cindida pela LVCC. Assim, a CCVL de 9,28% de participação na VCCL foi para 0, vez que esses 9,28% passaram para LVCC.

- É incontestável que houve grave erro do Sr. Auditor Fiscal ao não analisar, isoladamente, cada uma das operações societárias.
- Restou comprovado que, ao contrário do alegado pela Fiscalização, a CCVL foi constituída em 2009, passou por inúmeras operações societárias e, somente em 2011, para possibilitar a entrada dos Fundos Kinea em parte das operações, a empresa VCCL passou a ser detentora das empresas anteriormente pertencentes a CCVL ou a Carlos e Vânia.
- Desde a sua constituição a CCVL passou por inúmeras operações societárias em razão do dinamismo dos seus sócios e das diversas aquisições e investimentos recebidos.
- Todas as operações indicadas pelo Sr. Auditor Fiscal como elementos de um suposto planejamento tributário abusivo efetivamente ocorreram e foram totalmente demonstradas e comprovadas nessa defesa.
- A primeira operação noticiada no TVF, ocorrida em 28 de março de 2013 é fruto de ato ocorrido em dezembro de 2012, qual seja, a apuração de lucro na empresa CCVL e de lucros acumulados, que geraram dividendos que foram pagos aos seus sócios por meio de ativos, no caso, ações que a CCVL possuía junto à VCCL. Tudo devidamente documentado.
- A segunda operação noticiada no TVF, de 14/05/2013, comprova a total ausência de "planejamento tributário abusivo", pois, por meio dessa operação de resgate e conversão de ações da VCCL, a CCVL passa a ter uma MAIOR participação acionária na VCCL, tendo a sua participação AUMENTADA de 39,39% para 55,91%.
- A terceira operação noticiada é a redução de capital da CCVL, deliberada em reunião de sócios realizada em 30 de julho de 2013, conforme ata lavrada e publicada em 20 de agosto de 2013, em que, em razão dessa operação, foi restituído capital social aos sócios, por meio de entrega de ações que a CCVL detinha na VCCL, tornando a sua participação na VCCL de 55,91% para 9,30%. Tal operação seguiu todos os trâmites legais, tendo sido concluída em 19 de novembro de 2013.

- As operações de extinção da CHPM e da LPM seguiram os trâmites legais.
- Em 01 de dezembro de 2013, após ter sido efetivada, por meio de alteração do contrato social datado de 19 de novembro de 2013, a redução de capital social (em razão do aguardo do prazo de 90 dias), para que pudesse ter a efetiva segregação na CCVL dos ativos relacionados às participações societárias em empresas relacionadas ao ensino livre, houve a cisão parcial da CCVL, vertendo tal patrimônio à LVCC.
- Importante frisar que essas operações ocorreram e/ou foram idealizadas antes de qualquer início de tratativa entre as pessoas físicas e a empresa Pearson para venda da VCCL e da LVCC, início que ocorreu apenas em 07/11/2013 com a assinatura do Memorando de Entendimentos. Assim, fica claro que mesmo a cisão parcial da CCVL já havia sido idealizada, aguardando-se apenas os prazos indicados, em razão da redução de capital. Ademais, a cisão propiciou também que a venda dos ativos fosse efetuada integralmente pelas pessoas físicas, conforme constou no referido Memorando.
- O primeiro ato para a venda da VCCL e da LVCC para a Pearson já foi firmado pelas pessoas físicas que eram as sócias majoritárias das empresas.
- Todos os valores pagos pela Pearson pela aquisição da VCCL e da LVCC - no que tange à operação aqui tratada - foram pagos às pessoas físicas. Nenhum valor ingressou para a CCVL.
- Portanto, as datas confirmam o quanto alegado pois: a) em 07 de novembro de 2013 foi assinado o Memorando de Entendimentos NÃO VINCULANTE; b) em 02 de dezembro de 2013 foi assinado o Contrato de Compra e Venda de Ações, SUJEITO AOS TERMOS E CONDIÇÕES NELE ESTABELECIDOS e; c) em 11 de fevereiro de 2014 foi efetuada a operação, com a efetiva transferência das ações da VCCL para a Pearson.
- Dessa forma conclui-se que: a) antes de 11 de fevereiro de 2014 não houve alienação societária; b) antes de 02 de dezembro de 2013 não existiu qualquer documento que vinculasse as partes a um possível negócio; e c) antes de 7 de novembro não existe qualquer documento que demonstre uma intenção, mesmo que não vinculante, pela Pearson, na aquisição das ações da VCCL.
- Restou comprovado que é totalmente fantasiosa a alegação do Sr. Auditor Fiscal de que o valor "economizado" pela Impugnante na operação de venda das empresas VCCL e LVCC foi utilizado para a compra da empresa "Mundo Verde". Restou incontroverso que tal empresa foi adquirida por Fundos de Investimento que nunca tiveram a participação da CCVL.
- Não foram questionados e por isso são incontroversos os atos praticados pela Impugnante e que culminaram na sua saída das empresas VCCL e LVCC. Tais operações não foram desconstituídas ou invalidadas pela fiscalização - por não haver motivos para tal - e que levou a fiscalização a descaracterizar, equivocadamente, o conjunto de operações.

- Todas as operações societárias atenderam às suas "causas" e não há qualquer fundamento na alegação da Fiscalização de que o conjunto de operações se caracterizou como planejamento tributário abusivo.
- O lançamento é fundamentado, expressamente, em "indícios" nas palavras do Sr. Auditor Fiscal. Indícios não são suficientes para fundamentar a ocorrência do planejamento tributário dito abusivo. A Impugnante, por seu turno, juntou provas que corroboram a legalidade e regularidade de todas as operações.
- Não há no ordenamento pátrio dispositivo legal para que se fundamente como abusiva uma operação em razão da cronologia dos fatos. Ademais, no presente caso restou demonstrado que todos os atos foram realizados antes da operação de venda; e mais de 90% das ações que a CCVL possuía na VCCL foram transferidas antes de qualquer tratativa entre as pessoas físicas e o Grupo Pearson.
- No presente caso, não se verifica atipicidade das formas jurídicas adotadas em relação aos seus respectivos fins, aos objetivos práticos visados, tampouco adoção de formas jurídicas anormais, atípicas e inadequadas. Definitivamente, ao contrário do que constou do TVF, não se está diante de condutas abusivas ou simuladas, senão frente ao regular exercício de suas atividades sociais.
- O lançamento é nulo de pleno direito porque foi tomado como base de cálculo do tributo, grandeza não prevista na legislação, o que contraria frontalmente o princípio da legalidade. Como largamente demonstrado nessa impugnação, o Sr. Auditor Fiscal cometeu um erro insanável ao tomar como base de cálculo do ganho de capital, em total desrespeito ao previsto na legislação de regência, os valores do ágio contabilizados pela Pearson e apurados por terceiros, sem qualquer vinculação à Impugnante. Ademais, errou o Sr. Auditor Fiscal ao não fazer nova apuração dos tributos a fim de refletir a "desconsideração" dos atos societários na contabilidade fazendo, por consequência, as compensações e alocações necessárias.
- A Impugnante discorda frontalmente da base de cálculo eleita no lançamento, seja por ter sido tomado o ágio da empresa Pearson como parâmetro, seja porque os valores, cálculos, proporções e percentuais indicados não refletem os fatos e tão pouco a base de cálculo prevista em lei, bem como não refletem o que foi narrado no lançamento, num caso típico de total inadequação entre a base de cálculo e o fato jurídico tributário enunciado, tornando nulo o lançamento.
- Conforme análise exaustiva da jurisprudência administrativa verifica-se que a prova constante dos presentes autos, sem dúvida, revela que as condutas da Impugnante estão perfeitamente alinhadas com os casos em que o CARF validou as operações praticadas e impediu a sua desconsideração com o consequente deslocamento da sujeição passiva tributária: não há fraude, não há abuso e os atos praticados, cada um deles, tem a sua causa própria e produziram os seus regulares efeitos tanto no aspecto formal como no aspecto material.
- As três maiores operações societárias que formam o objeto desse lançamento foram feitas: a) antes da assinatura do contrato de compra e venda e antes da formalização do negócio (fevereiro de 2014); b) todas as tratativas foram feitas com as pessoas físicas dos detentores; c) a operação de transferência de ações por meio de pagamento de dividendos e a redução de capital ocorreram muito antes da assinatura do MOU; d) todos os valores foram recebidos pelas pessoas físicas sem qualquer retorno à pessoa jurídica ora Impugnante.

- A Impugnante demonstrou que todos os atos societários realizados no curso de 2013 estavam em perfeita consonância com a jurisprudência pacífica do CARF, a partir de pesquisa exaustiva relativa aos 5 anos anteriores aos fatos. Assim, é o caso da aplicação do artigo 24 da LINDB.
- Importante salientar que, ainda que fosse possível a cobrança do tributo na forma descrita, o que se admite única e exclusivamente para argumentar, não foram considerados no presente lançamento todos os pagamentos feitos, a título de ganho de capital, pelas pessoas físicas no total de R\$ 172.765.648,48; de modo que em eventual procedência total ou parcial, é fundamental que: a) tais pagamentos sejam requalificados como se da Impugnante fossem; b) sejam deduzidos do IRPJ cobrado no presente auto de infração e, conseqüentemente, c) também sejam ajustados o reflexo desta redução do IRPJ no cômputo da multa de ofício proporcional e multa isolada.
- Ainda que, por argumentação, pudesse ser admitida a manutenção da exigência dos tributos, não é possível a manutenção da qualificação da multa de ofício, pois comprovada a ausência de configuração de fraude, abuso ou simulação. Ademais, o Sr. Auditor Fiscal sequer se deu ao trabalho de individualizar as condutas dolosas da Impugnante em cada um dos atos societários indicados.
- Não houve qualquer comprovação de atos ilegais praticados pelos sócios e, mais ainda, existindo até mesmo pagamentos realizados pelos sócios pessoas físicas em montante considerável, não é possível manter a imputação da responsabilidade solidária às pessoas físicas dos sócios da CCVL, nos termos do artigo 135 do CTN.
- Consoante a jurisprudência pacífica do E. STJ, por meio das duas Turmas da 1ª Seção, caso seja mantida a cobrança parcial ou total dos tributos, o que se admite para argumentar, devem ser afastadas a cobrança da multa isolada e da multa regulamentar, em razão do princípio da consunção.
- A cobrança dos juros sobre as multas não encontra respaldo no ordenamento jurídico.
- Por todo o exposto, a Impugnante requer seja dado integral provimento à presente Impugnação, a fim de ser anulado o lançamento tributário objeto desse processo, em razão da total regularidade das operações societárias realizadas pela Impugnante no curso de 2013, bem como em razão da patente nulidade do lançamento, em vista da tomada de base de cálculo sem respaldo na lei.
- Caso não seja atendido o pedido principal, o que se admite para argumentar, em sede de pedidos subsidiários, a Impugnante requer:
 - o Que sejam analisadas, individualmente, cada uma das operações societárias que constam do lançamento tributário, para que se decida, de forma individual, sobre a regularidade de cada uma das operações, analisando-se, por consequência, os reflexos na constituição do crédito tributário.
 - o Que os recolhimentos de IRPF no total de R\$ 172.765.648,48 feitos pelas pessoas físicas sobre o ganho de capital na alienação de participação na VCCL e LVCC (i) sejam requalificados como se da Impugnante fossem, (ii) sejam deduzidos do IRPJ cobrado no presente auto de infração e, conseqüentemente, (iii) também seja ajustado o reflexo desta redução do IRPJ no cômputo da multa de ofício proporcional e multa isolada.

o Que seja desqualificada a multa de ofício, por total ausência de fraude ou dolo e por não ter sido configurada qualquer das hipóteses legais previstas nos artigos 71 e 72 da Lei 4.502/64.

o Que seja julgada totalmente procedente a presente Impugnação para retirar o enquadramento de Carlos Roberto Wizard Martins, Vânia Pimentel Martins, Lincoln Pimentel Martins e Charles Pimentel Martins da qualidade de responsáveis solidários pelo crédito tributário constituído no lançamento ora impugnado.

o Que seja julgada improcedente a aplicação da multa isolada e da multa regulamentar em razão do princípio da consunção.

o Que não sejam aplicados os juros sobre as multas por falta de fundamentação legal.

Em apertada síntese, podemos assim colocar os argumentos iniciais da defesa:

- i) todas as operações societárias apontadas pela fiscalização ocorreram de fato, estão devidamente registradas, seguiram os trâmites legais e possuíam uma causa;
- ii) essas operações foram iniciadas antes das tratativas para a venda da VCCL e da LVCC, as quais se iniciaram com um memorando de entendimentos não vinculantes (07/11/2013), seguido pelo contrato de compra e venda (02/12/2013) e encerrado com a transferências das ações da VCCL (11/02/2014);
- iii) todos os atos relativos à compra e venda foram realizados perante as referidas pessoas físicas;
- iv) não é verdade que os recursos obtidos na venda da VCCL e LVCC foram utilizados na compra da rede Mundo Verde;
- v) o lançamento é nulo na medida em que a base de cálculo adotada foi o ágio registrado pelo comprador e por não ter sido procedida a nova apuração, quando deveriam ter sido feitas as possíveis compensações;
- vi) o procedimento adotado está de acordo com a jurisprudência pacífica do CARF, pelo que deve ser aplicado o artigo 24 da LINDB para exonerar o lançamento;
- vii) os pagamentos de imposto de renda realizados pelos sócios em razão do seu ganho de capital devem reduzir o valor exigido;
- viii) a qualificação da multa de ofício deve ser exonerada em razão de não existir dolo e de a fiscalização não ter individualizado a conduta tida como dolosa;
- ix) a imputação de responsabilidade deve ser exonerada em razão de os sócios não terem praticado ato ilegal e de terem recolhido o tributo devido;
- x) as multas isoladas sobre estimativa não paga e sobre inconsistência da ECF devem ser exoneradas em razão do princípio da consunção;
- xi) não devem ser exigidos juros sobre a multa de ofício.

Os responsáveis tributários, em conjunto, apresentaram a impugnação de fls. 4008, em que repisam os argumentos já apresentados na impugnação do contribuinte.

A decisão de primeira instância corroborou o entendimento de que o contribuinte praticou planejamento tributário abusivo, mantendo a exigência dos tributos, a exigência das multas e as imputações de responsabilidade. Para isso, afastou a maioria dos argumentos da defesa, mas corroborou o entendimento dos impugnantes de que os valores de imposto de renda pagos pelos sócios em razão do seu ganho de capital devem reduzir os tributos exigidos, bem como as multas isoladas sobre as estimativas pagas a menor. Essa decisão deu ensejo a recurso de ofício (fls. 4981).

Em seguida, o contribuinte apresentou o recurso voluntário de fls. 5058, em que refuta os fundamentos da decisão de primeira instância e repisa os argumentos já trazidos na sua impugnação.

Os responsáveis tributários, em conjunto, apresentaram o recurso voluntário de fls. 5237, em que reprisam os argumentos já apresentados no recurso voluntário do contribuinte.

A Fazenda Nacional não apresentou contrarrazões aos recursos voluntários.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque, Relator.

Em razão da pluralidade de recursos, o voto será dividido conforme as peças recursais.

1 Recurso de ofício

A decisão de primeira instância exonerou parcela do IRPJ devido, no valor de R\$ 172.765.648,33, e exonerou parcela da multa isolada exigida (estimativas de IRPJ), no valor de R\$ 86.382.824,17. A soma desses valores supera o limite previsto no artigo 1º da Portaria MF n.º 63, de 2017, o que dá ensejo ao recurso de ofício, pelo que passo a conhecê-lo e apreciá-lo.

A decisão recorrida entendeu que o contribuinte deveria ter oferecido à tributação o ganho de capital obtido na alienação de sua participação societária na empresa VCCL. Para isso, desconsiderou as mutações que transferiram tal participação para os seus sócios, pessoas físicas, e para outra empresa do grupo econômico, a LVCC. Todavia, acolheu o argumento erigido na impugnação do contribuinte, pala qual a exigência deveria ser reduzida em valores correspondentes aos valores de IRPJ recolhidos pelos referidos sócios, quando ofereceram à tributação o seu ganho de capital como pessoas físicas. Transcrevem-se trechos do correspondente acórdão (fls. 5013):

De outra parte, têm razão os impugnantes ao se queixarem de que o autuante não considerou os montantes pagos a título de IRPF sobre o ganho de capital dos sócios pessoas físicas. Note-se que, no plano formal, a alienação foi realizada pelas

peças físicas, que efetuaram o recolhimento do imposto devido sobre o ganho de capital apurado. Portanto, se autuante houve por bem entender que a transação foi, em verdade, realizada pela pessoa jurídica, ele deveria, por coerência, também ter considerado como pagos pela pessoa jurídica os valores formalmente recolhidos pelas pessoas físicas.

[...]

Entretanto, tendo em vista que, no tópico anterior deste voto, foi reconhecido o direito de a pessoa jurídica autuada deduzir os recolhimentos de IRPF efetuados pelos sócios pessoas físicas em 31/03/2014, no total de R\$ 172.765.648,33, impõe-se também promover os correspondentes ajustes na exigência de multa isolada pelo não recolhimento do IRPJ mensal, reduzindo o valor total lançado, de R\$ 158.956.540,96 para R\$ 72.573.716,79, conforme abaixo demonstrado:

O contribuinte apresentou contrarrazões à revisão necessária dessa decisão, reforçando seu fundamento. Ademais, ressalta que os sócios foram apontados como responsáveis tributários e, conseqüentemente, estão sendo exigidos pelo mesmo crédito tributário do contribuinte autuado. Diante desse fato, o contribuinte afirma que a não consideração do valor já pago pelos responsáveis tributários, em razão do mesmo fato gerador, configuraria uma exigência em duplicidade, conforme o seguinte excerto (fls. 5219):

Pois bem. Anote-se do TVF que o fato de ter havido recolhimento de IRPF pelas pessoas físicas foi completamente ignorado pelo Sr. Auditor Fiscal responsável pela lavratura do Auto de Infração, o que se mostra totalmente destituído de qualquer razoabilidade, em especial porque mencionadas pessoas físicas estão sendo compelidas ao pagamento do IRPJ e CSLL cobrados no presente lançamento pela imputação da responsabilidade por solidariedade. Imagine-se que as pessoas físicas, imputadas como solidárias, venham a ter que arcar com o pagamento do crédito tributário em discussão. Se a dedução do IRPF por elas pago não for computada, restará nitidamente configurado o duplo pagamento, com enriquecimento sem causa por parte da União Federal.

Entendo que assiste razão à decisão recorrida, pelos seus próprios fundamentos, os quais adoto para a presente decisão. O argumento trazido pelo contribuinte, em suas contrarrazões, apenas evidencia a ideia subjacente da providência adotada, que é evitar o constrangimento do contribuinte para que atenda a uma obrigação que já foi cumprida, ainda que parcialmente.

Assim, voto por negar provimento ao recurso de ofício.

2 Recurso voluntário de CCVL PARTICIPAÇÕES LTDA, fls. 5058.

O contribuinte foi cientificado da decisão de primeira instância em 21/12/2018 (fls. 5048) e seu recurso voluntário foi apresentado em 21/01/2019 (fls. 5056). Assim, o recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, pelo que passo a conhecê-lo.

Após apresentar uma síntese fática do processo, o recorrente faz, de início, uma reclamação contra a decisão recorrida, afirmando que esta não abordou em minúcias o TVF e os

argumentos trazidos pela defesa, assim deixando de motivar devidamente as suas decisões e vulnerando o devido processo legal. Verifico que o texto do acórdão recorrido não mantém a mesma estrutura do TVF, mas aborda todas as questões necessárias ao deslinde do processo, ainda que de forma mais sintética do que a exigida pelo recorrente. Todavia, essa contrariedade não contamina a decisão de nulidade.

O recorrente reclama do fato de as operações societárias realizadas pelo grupo econômico a que pertence o contribuinte terem sido consideradas apenas em parte pela fiscalização e pela decisão recorrida, deixando de ser levadas em conta operações relevantes para a configuração do quadro fático que emoldura os lançamentos tributários. Com isso passa a apontar as operações societárias que entende relevantes.

2.1 OPERAÇÕES SOCIETÁRIAS

O recorrente informa que o grupo econômico em tela tem origem em 1987, quando Carlos Roberto Wizard Martins criou a marca e o método Wizard para o ensino de idiomas, por meio do franchising, alcançando uma posição de liderança neste mercado. No ano 2009, Carlos Roberto Wizard Martins, em conjunto com sua esposa Vânia de Campos Pimentel Martins, detinha participações em várias empresas na área de educação e atividades imobiliárias. Nesse ano, as empresas do grupo foram aglutinadas conforme três áreas distintas: a atividade de franqueadora das diversas marcas negociadas; ii) a atividade de edição e distribuição de materiais didáticos e iii) a atividade imobiliária. Nessa oportunidade, também foi criada a holding CCVL, que passou a controlar todas as demais.

As operações societárias prosseguiram com a aquisição de novas empresas e o ingresso no quadro societário da CCVL dos filhos de Carlos e Vânia, Lincoln Pimentel Martins e Charles Pimentel Martins, como sócios das empresas LPM Participações Ltda e CHPM Participações Ltda, agora participantes da CCVL.

2.1.1 *Ingresso dos fundos de investimento Kinea*

Em novembro de 2010, o Fundo de Investimentos Kinea demonstrou interesse em participar do segmento de franquias, de edição e distribuição de material didático, o que gerou a necessidade de atos de reorganização societária para segregar essas atividades das demais atividades do grupo.

Nesse mister, a empresa VCCL, que tinha como sócios Carlos e Vânia, passou a controlar as empresas das atividades de interesse do Fundo Kinea, as quais foram denominadas de Grupo Multi. Em seguida, a VCCL passou a ser controlada pela CCVL (contribuinte), com 85% do capital, com a retirada dos sócios pessoas físicas, e também passou a ter a participação de dois Fundos Kinea, com 15% do capital, a partir de junho de 2011.

Em setembro de 2012, Charles Pimentel Martins e Lincoln Pimentel Martins passaram a integrar, diretamente, o quadro societário da CCVL (contribuinte).

O recorrente reclama pelo fato de a fiscalização não ter considerado tais operações, especificamente quanto ao fato de a VCCL (Grupo Multi) ser inicialmente controlada pelas pessoas físicas (Carlos e Vânia), as quais foram substituídas pela CCVL (contribuinte), em movimento oposto ao inquinado de irregularidade pela fiscalização.

Entendo que as referidas operações não possuem congruência com as operações apontadas pela fiscalização. Apesar de tratarem de mutações societárias do mesmo grupo, elas são anteriores e se dão no contexto da inserção dos Fundos Kinea como investidores no Grupo Multi, enquanto as operações apontadas pela fiscalização se dão no contexto da aquisição do Grupo Multi pelo Grupo Pearson, em que os Fundos Kinea estão na mesma posição do contribuinte (CCVL), ou seja, vendedores de suas participações. Portanto, não há como relacionar os dois momentos e a reclamação do recorrente carece de fundamento.

Em seguida, o recorrente passa a tratar, uma a uma, as seis operações societárias apontadas no TVF, as quais antecederam a venda da VCCL (Grupo Multi) para a Pearson, sempre propugnando pela legalidade e pela existência de propósito negocial em cada uma.

A partir de agora, usarei a denominação *Família Martins* para designar as pessoas físicas: Carlos Roberto Wizard Martins; sua esposa Vânia de Campos Pimentel Martins e seus filhos Charles Pimentel Martins e Lincoln Pimentel Martins.

2.1.2 28/03/2013 – redução na participação – dividendos – dação em pagamento

Nessa data, a CCVL (contribuinte) deu em pagamento aos seus sócios parte de suas ações na VCCL (Grupo Multi) a título de dividendos, considerando que possuía lucros acumulados na ordem de 68 milhões de reais. Com isso, a participação da CCVL (contribuinte) na VCCL (Grupo Multi) passou de 85% para 39,39% e a Família Martins passou a figurar como sócios da VCCL (Grupo Multi).

O recorrente afirma que a operação ocorreu dentro da legalidade, que a distribuição de lucros está na esfera de liberdade da empresa e que a causa da distribuição é a própria existência do lucro.

O recorrente acerta quando afirma que é legal o pagamento de dividendos por meio da dação de ações e que a decisão de pagar dividendos está na esfera de liberdade da empresa. Todavia, o recorrente não acerta quando afirma que a causa da operação é a existência de lucros.

A deliberação por pagar dividendos exige a existência de lucros, mas essa não é a causa, porque a empresa pode decidir não pagar dividendos, mesmo existindo lucros, como de fato vinha ocorrendo, tanto que havia lucros acumulados. A causa da operação é o motivo pelo qual a empresa, no exercício da sua liberdade econômica, decidiu converter os seus lucros acumulados em benefício de seus sócios naquele exato momento. O recorrente não dá essa informação.

Saliento que a decisão da empresa possui uma conotação importante, considerando que ela é uma holding, ou seja, uma empresa cuja finalidade é administrar o

investimento de seus sócios em outras empresas. Na medida em que a decisão é no sentido de dar em pagamento os títulos representativos desse investimento, isso significa que a empresa resolveu fazer um desinvestimento, resolveu deixar de administrar os investimentos de seus sócios, ou seja, foi uma decisão contrária ao objeto social da empresa. Uma decisão dessa natureza exige um motivo mais relevante do que a simples existência de lucros acumulados.

Saliente-se que a redução foi relevante. O contribuinte abriu mão de administrar mais de 50% daquilo que vinha administrando, ou seja, a deliberação foi por se reduzir pela metade ou mais.

Ademais, o retorno da Família Martins ao quadro societário da VCCL (Grupo Multi) contraria as diretrizes administrativas adotadas anteriormente, quando da entrada dos Fundos Kinea no Grupo, conforme anteriormente destacado pelo recorrente.

Apesar de o recorrente não ter apontado uma causa para essa decisão, entendo que ela existe e me parecer mister da fiscalização buscá-la no decorrer da auditoria fiscal.

2.1.3 14/05/2013 - Aumento na participação – extinção de ações da VCCL (Grupo Multi)

Nessa data, a VCCL (Grupo Multi) deliberou extinguir quase 30% das ações por ela emitidas. Essa operação está assim descrita no TVF (fls. 2921):

3. Em 14/05/2013, houve um aumento na participação da CCVL na VCCL, de 39,39% para 55,91%. Foram canceladas e extintas: (i) 1.418.918 ações detidas por Carlos Wizard; (ii) 1.418.918 ações detidas por Vânia Martins; (iii) 29.929 ações detidas por Charles Martins; (iv) 29.929 ações detidas por Lincoln Martins; (v) 29.192 ações anteriormente detidas por CHPM Participações Ltda. (transferidas ao Charles Martins e Lincoln Martins em 18/04/2013); e (vi) 29.192 ações anteriormente detidas por LPM Participações Ltda. (transferidas ao Charles Martins e Lincoln Martins em 18/04/2013), reduzindo de 10.000.000 para 7.043.922 o total de ações da VCCL (livro "Registro de Ações" às fls. 1059 a 1118 e "Resumo Transferência de ações" às fls. 1255 a 1266):

Inicialmente, pode-se observar que o aumento no percentual de participação da CCVL (contribuinte) na VCCL (Grupo Multi) não dependeu de uma deliberação da CCVL (contribuinte), mas foi um efeito colateral de uma deliberação da VCCL (Grupo Multi). Considerando que esta empresa resolveu extinguir uma considerável parcela de suas ações, sem redução de capital, e que as ações canceladas eram todas de titularidade da Família Martins, a CCVL (contribuinte) e os Fundos Kinea ganharam uma proporção maior na VCCL (Grupo Multi), apesar de terem permanecido com o mesmo número de ações.

O recorrente não aponta a causa dessa operação. Apenas afirma que a retomada de parte do percentual de participação societária da CCVL (contribuinte) na VCCL (Grupo Multi) desacredita a tese da acusação, de que as ações detidas pela CCVL (contribuinte) foram transferidas para a Família Martins com o objetivo de fraudar o Fisco.

Entendo que uma operação não anula a outra, seja porque a retomada na participação não partiu do contribuinte, seja porque, mesmo considerando esta última operação, houve uma considerável redução na participação, de 85% para 55%.

Ao avaliar uma operação em relação a outra, o recorrente parece desistir, ainda que temporariamente, de sua tese de que as operações devem ser tomadas individualmente.

Continuando a análise individual dessa operação, verifico que a deliberação da VCCL (Grupo Multi) de cancelar quase 30% de suas ações é muito relevante, principalmente considerando que o cancelamento foi seletivo, atingindo apenas as ações da Família Martins. Tal fato se torna mais relevante ainda ao se considerar que a Família Martins detinha o controle da empresa, ou seja, ela deliberou contra ela mesma. Ademais, em mais um requinte de idiossincrasia, a Família Martins, ao decidir assim, exterminou quase que totalmente os dividendos que ela havia recebido da CCVL (contribuinte) dois meses antes, conforme o item 2.1.2 acima.

Tal decisão, tão gravosa para a Família Martins, certamente surgiu por uma causa igualmente relevante e me parece mister da fiscalização buscá-la no decorrer da auditoria fiscal.

2.1.4 29/07/2013 – Redução na participação – devolução do capital

Nessa data, a CCVL (contribuinte) resolveu reduzir o seu capital e devolveu aos seus sócios (Família Martins) o capital investido, por meio da dação de parte de suas ações na VCCL (Grupo Multi). Com isso, a participação da CCVL (contribuinte) na VCCL (Grupo Multi) passou de 55,91% para 9,30%.

O recorrente afirma que a operação ocorreu dentro da legalidade, que a redução de capital está na esfera de liberdade da empresa e que a causa da distribuição foi o fato de o capital da empresa ser excessivo em relação aos seus objetivos, considerando que não mais exercia o papel de gestão na empresa VCCL (Grupo Multi), a qual teria contratado um corpo de diretores “de forte envergadura”.

O recorrente acerta quando afirma que é legal a redução de capital de uma empresa, com a respectiva devolução do patrimônio considerado excessivo, e que essa decisão está na esfera de liberdade da empresa. Todavia, o recorrente afirma que o capital foi considerado excessivo porque a CCVL (contribuinte) não mais exercia funções administrativas na VCCL (Grupo Multi), conforme o seguinte excerto (fls. 5099):

Analisaram que o capital social da CCVL estava muito acima do que era necessário, por não ser uma empresa com operação própria e, especialmente, por não mais desempenhar um papel de gestão na VCCL.

Importante registrar que, naquele momento, nenhum dos sócios da CCVL tinha atividade operacional na VCCL, registrando que os sócios da CCVL, que neste ato já eram acionistas da VCCL, apenas participavam do Conselho de Administração e não mais da Diretoria.

Por sua vez, a VCCL contratou um corpo de diretores de forte envergadura; a VCCL tinha planos de expansão por meio de aumento de quadro de franqueados, de

novas aquisições de empresas relacionadas ao ensino livre - era uma empresa líder, profissionalizada, com sofisticada estrutura societária e organizacional.

Entendo que a motivação apresentada pelo recorrente contém uma relevante inconsistência, na medida em que confunde a administração do patrimônio do investidor com a administração operacional da empresa investida. A CCVL (contribuinte) é uma empresa holding, ou seja, uma empresa cuja finalidade é administrar o investimento de seus sócios em outras empresas. O fato de uma empresa holding manter investimentos em uma empresa operacional não significa que é ela quem vai administrar essa empresa, para isso esta deve possuir um quadro próprio de administradores.

Na espécie, essa inconsistência torna-se gritante quando se verifica que o investimento da CCVL (contribuinte) ocorre em uma outra empresa holding, a VCCL (Grupo Multi), a qual também não possui atividade produtiva.

Considerando que o contribuinte é uma empresa holding, o seu patrimônio consiste majoritariamente de títulos de participações societárias. Na medida em que a decisão é no sentido de reduzir o capital, entregando aos seus sócios parcela importante dos referidos títulos, isso significa que a empresa resolveu fazer um desinvestimento, resolveu deixar de administrar os investimentos de seus sócios, ou seja, foi uma decisão contrária ao objeto social da empresa.

Assim, entendo que não é verossímil o alegado excesso de capital. Um bom teste para verificar o excesso de capital ocorre quando a empresa reduz o seu capital e, mesmo assim, sua produção permanece inalterada. Na espécie, a redução de capital causou uma redução drástica na atividade da empresa.

Uma decisão dessa natureza exige um motivo relevante, o que não foi devidamente esclarecido.

Saliente-se que a redução foi relevante. O contribuinte abriu mão de administrar mais de 80% daquilo que vinha administrando.

Com essa operação, a Família Martins assume o controle direto da VCCL (Grupo Multi), o que contraria mais uma vez as diretrizes administrativas adotadas anteriormente, quando da entrada dos Fundos Kinea no Grupo, conforme anteriormente destacado pelo recorrente.

Mais uma vez, deve ficar a cargo da fiscalização a elucidação da verdadeira causa da operação.

2.1.5 01/08/2013 – Redução na participação – ingresso de novos sócios e emissão de novas ações.

Nessa data, foram admitidos novos sócios (Harbin, Galícia e AMD) na VCCL (Grupo Multi) e foram emitidas novas ações dessa empresa. Com isso, a participação da CCVL (contribuinte) caiu para 9,28%.

Apesar de o recorrente exigir a análise individual de todas as operações societárias indicadas no TVF, não dedica sequer uma linha a estas operações.

Assim, não me cabe fazer diferente.

2.1.6 07/11/2013 – Assinatura do Memorando de Entendimentos

Nessa data, foi assinado um Memorando de Entendimentos (fls. 3390) cujo objeto é a venda da totalidade das ações da VCCL (Grupo Multi) para a empresa Pearson plc. Assinaram esse documento, como vendedores: Família Martins e Fundos Kinea.

Observe-se que o Memorando não foi assinado pela CCVL (contribuinte), apesar de esta empresa deter 9,6% das ações objeto do negócio. É certo que o memorando não vinculava as partes, pois essas poderiam desistir do compromisso, sem ônus. Todavia, o memorando indicava uma intenção e a ausência do compromisso da CCVL (contribuinte) indicou, no meu entender, que esta não faria parte do negócio.

2.1.7 22/11/2013 – Extinção das empresas CHPM e LPM.

Estas empresas eram controladas pelos referidos filhos da Família Martins e possuíam participação na CCVL (contribuinte) e na VCCL (Grupo Multi).

O recorrente descreve essas operações mas não apresenta uma justificativa.

Entendo que merece relevo o fato de que, com a extinção dessas empresas, a Família Martins passou a controlar as empresas CCVL (contribuinte) e VCCL (Grupo Multi) de forma direta, unicamente pelas pessoas físicas.

2.1.8 22/11/2013 – Extinção da participação da CCVL (contribuinte) na LVCC (outra holding).

Nesta data, também a CCVL (contribuinte) deixou de ser sócia da LVCC (outra holding), ao transferir todas as ações para a Família Martins.

Apesar de o recorrente exigir a análise individual de todas as operações societárias indicadas no TVF, ele apenas tangencia essa operação, em uma passagem na análise de outra operação, conforme o seguinte excerto (fls. 5112):

Assim, como etapa preparatória para a cisão, a CCVL que detinha participação societária na LVCC (pois conforme exposto, no ano de 2010 foram constituídas empresas de participação em outras empresas, pelas pessoas físicas de Carlos, Vânia, Charles e Lincoln e/ou CCVL, para que se pudesse efetuar etapas de reestruturação societária, visando a segregação de atividades), transferiu tal participação para Carlos, Vânia, Charles e Lincoln, nas mesmas proporções de suas respectivas participações na CCVL, mediante ato de cessão onerosa conforme comprovam os documentos ora

juntados (Doc. 7 juntado na Impugnação - Livro Razão CCVL - Conta Empréstimo de Sócios e Doc. 8 - Livro Razão CCVL - Conta Investimento Participação LVCC). Tais atos preparatórios são sempre de fundamental importância em operações societárias, como foi o que ocorreu no presente caso que equalizou as participações societárias para que a LVCC pudesse receber o acervo líquido cindido da CCVL.

A motivação aventada pelo recorrente, no meu entendimento, não é válida, pois a participação da CCVL (contribuinte) na LVCC (outra holding) não impediria que esta absorvesse parte do patrimônio daquela, mediante uma cisão.

Aqui, cabe destacar que essa operação criou um paralelismo entre a CCVL (contribuinte), a VCCL (Grupo Multi) e a LVCC (outra holding), na medida em que as três passaram a ser controladas diretamente pela Família Martins, sem a utilização de empresas holding. Em outras palavras, esta operação descortina a realização de um processo de horizontalização na estrutura do grupo econômico, o que denota uma causa comum para todas as operações societárias.

2.1.9 01/12/2013 – Extinção da participação da CCVL (contribuinte) na VCCL (Grupo Multi).

Nessa data, a CCVL (contribuinte) foi cindida de forma que a sua participação na VCCL (Grupo Multi) foi segregada do seu ativo. Em seguida, a LVCC (outra holding) incorporou a parte cindida da CCVL (contribuinte), assim adquirindo a correspondente participação na VCCL (Grupo Multi).

Com isso, a VCCL (Grupo Multi) passou a ter como sócios a Família Martins, a LVCC (outra holding), os Fundos Kinea e mais quatro empresas menores.

O recorrente afirma que a saída da CCVL (contribuinte) do quadro societário da VCCL (Grupo Multi) se deu em razão de uma diretriz pela qual o contribuinte deveria se afastar dos investimentos no Grupo Multi, conforme o seguinte excerto (fls. 5111):

No final de novembro de 2013, a CCVL detinha uma participação societária na ordem de menos de 10% na VCCL, e conforme aduziu nos tópicos anteriores, deveria ocorrer a segregação, na CCVL, da participação societária nas empresas cujas atividades fossem relacionadas a ensino livre, editoração e distribuição de material didático, mantendo-a com participação mais efetiva em empresas detentoras de bens imóveis. Portanto, cumprindo-se mais uma etapa de tal segregação ocorreu a Cisão Parcial da CCVL, vertendo-se o acervo líquido que continha a participação societária na VCCL para a empresa LVCC Participações Ltda. ("LVCC").

Aqui, o recorrente reconhece que existia uma causa comum para as operações em tela, qual seja, a diretriz para que a CCVL (contribuinte) fosse retirada da linha de controle societário do Grupo Multi, mas não revelou a finalidade dessa diretriz. Saliento que, por ocasião do Memorando de Intenções acima referido, em 07/11/2013, essa diretriz já tinha sido evidenciada.

Todavia, uma constatação pode ser feita: a Família Martins, que são os detentores do capital de investimento da holding CCVL (contribuinte), resolveu retirar essa empresa da linha de controle do Grupo Multi exatamente quando a holding seria mais necessária: nas

negociações e na execução de todos os trâmites que envolveram a aquisição do Grupo Multi pela Pearson, aquisição que pode ser classificada como de grande magnitude.

2.1.10 02//12/2013 – Assinatura do contrato de compra e venda

Nessa data, foi assinado um contrato de compra e venda (fls. 1578) cujo objeto é a venda do total das ações da VCCL (Grupo Multi) e da LVCC (outra holding), a qual detinha parte das ações da VCCL (Grupo Multi), para a empresa Pearson Education do Brasil Ltda (PEARSON). Assinaram esse documento, como vendedores: Família Martins, Fundos Kinea, Galícia, Harbin e AMD. Assinaram o mesmo documento, como intervenientes: VCCL, VCM, LVCC e Kinea Investimentos Ltda.

Com isso, a PEARSON adquiriu a totalidade das ações do Grupo Multi.

A fiscalização constatou que 85% dessas ações eram de propriedade da CCVL (contribuinte) a menos de nove meses antes e que foram transferidas para a Família Martins sem que houvesse um propósito negocial subjacente, pelo que concluiu que a reversão dessas ações aos seus sócios, pessoas físicas, teve a única finalidade de reduzir a carga tributária relativa ao correspondente ganho de capital.

O recorrente defende que todas as operações societárias foram realizadas dentro da legalidade, devidamente motivadas e que não podem ser desconsideradas, seja por falta de fundamento fático, seja por falta de previsão legal.

2.1.11 Dos atos posteriores à venda

A fiscalização verificou que Carlos Roberto Wizard Martins e Vania de Campos Pimentel Martins, membros da Família Martins, investiram considerável parcela do produto da venda do Grupo Multi (R\$ 250 milhões) no Fundo JIA FI CP. Os recursos desse fundo foram investidos no Fundo YING (fundo de investimento em participações) e este, por sua vez, adquiriu a franquia Mundo Verde. Essa aquisição foi submetida à aprovação do Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE) e a fiscalização teve acesso ao correspondente documento de submissão, de onde extraiu as seguintes informações (fls. 2658):

II.6. Forneça uma lista de todas as pessoas físicas ou jurídicas de direito público ou privado pertencentes aos grupos econômicos indicados no item II.4, com atividades no território nacional, informando: (a) organograma com a estrutura societária das partes diretamente envolvidas na operação; e (b) organograma com a estrutura societária do grupo econômico a que tais partes pertencem.

Requerente A²:

As seguintes empresas pertencentes ao **Grupo Ying** possuem atividades no território brasileiro³:

- CCVL Participações Ltda. *
- VCM Participações Ltda. *
- Orion Projetos e Empreendimentos Ltda. *
- CWM Consultoria e Participações Ltda. *
- CWM Tur Agência Viagens e Turismo Ltda. *
- Centro Cultural Americano de Pesquisas Linguísticas e Comércio de Livros Ltda. *
- M & C Consultoria Empresarial Ltda. *
- Ferrarini Consultoria Empresarial Ltda. *
- Akatus Meios de Pagamento Ltda. *
- Vale Presente S.A. *

* Empresas nas quais o Sr. Carlos Roberto Wizard Martins detém participação acionária de mais de 20%. Tais empresas, de forma conservadora, foram consideradas como integrantes do **Grupo Ying**, em virtude de o Sr. Carlos Roberto Wizard Martins e a Sra. Vânia P. Martins deterem 100% de participação no **JIA** e, conseqüentemente, deterem indiretamente mais de 20% de cotas no **YING**.

Com isso, a fiscalização concluiu que o produto da venda do Grupo Multi “retornou para a administração da CCVL”.

O recorrente afirma que tal conclusão é fruto de um erro de interpretação da fiscalização. Entendo que assiste razão ao recorrente.

O que está dito no referido documento é que Carlos Roberto Wizard Martins e Vania de Campos Pimentel Martins detêm 100% do Fundo JIA, o que implica que o casal detém mais de 20% do Fundo Ying. Em consequência, as empresas nas quais o casal detém mais de 20% do capital serão consideradas como participantes do Grupo Ying.

Em outras palavras, os recursos a serem utilizados na aquisição da franquia Mundo Verde têm origem no grupo em que faz parte a CCVL (contribuinte). Isso não permite afirmar que os referidos R\$ 250 milhões foram aportados na CCVL (contribuinte).

2.1.12 Conclusão sobre as operações societárias

A apreciação acima realizada das operações societárias, de per si, conforme reclamado pelo recorrente, permite chegar à conclusão de que nenhuma das operações tinha a finalidade declarada pelo recorrente, quando declarada. Em razão de não se conhecer a finalidade das operações societárias a partir de uma análise individualizada, torna-se necessária uma análise contextualizada dessas operações, ou seja, considerando as demais operações realizadas. Nesse mister, verifico que as operações, em conjunto, realizaram a retirada da CCVL (contribuinte) da linha de controle do Grupo Multi, ou seja, o Grupo Multi deixou de ser controlado pela CCVL (contribuinte) para ser controlado diretamente pela Família Martins. Isso é um fato e é a única causa palpável para as operações societárias em tela. Saliente-se que todas as operações societárias foram realizadas dentro do grupo econômico capitaneado pela Família Martins, as operações atingiram apenas as empresas holding do grupo e se realizaram apenas por atos cartoriais.

Todavia, pode-se perquirir a finalidade dessa retirada. A resposta está na última operação societária, ou seja, o ponto final da jornada de alterações societárias, que é a venda do Grupo Multi para a PEARSON.

O recorrente afirma que as operações societárias realizadas antes de 07/11/2013 não podem ser associadas à venda do Grupo Multi, uma vez que somente nessa data foi assinado o Memorando de Entendimentos entre a PEARSON e a Família Martins. Todavia, o Memorando de Entendimentos não é a primeira etapa de um processo de aquisição de participação societária. Antes disso é estabelecido um Acordo de Confidencialidade (NDA - Non Disclosure Agreement), sob o qual as partes trocam informações de maneira confidencial, as quais são o substrato dos entendimentos alcançados. Essa etapa não possui um prazo determinado, pois depende do fluxo de informações trocadas entre as partes. O Memorando de Entendimentos é apenas o ato que torna públicos os entendimentos atingidos no NDA.

O recorrente não informa quando foi iniciado o NDA, mas não o nega, simplesmente silencia quanto a ele, como se não tivesse existido. Todavia, a existência do NDA deve ser presumida, pois esta é a técnica do negócio e não seria razoável admitir o contrário, ou seja, um poderoso grupo internacional realizando um negócio de R\$ 1,7 bilhão movido apenas por um impulso consumista.

Em conclusão, entendo que assiste razão à fiscalização quando afirma que as alterações societárias que antecederam a venda do Grupo Multi à PEARSON tiveram a finalidade de fazer com que o correspondente ganho de capital fosse tributado pelas pessoas físicas sócias do contribuinte, e não pelo próprio contribuinte pessoa jurídica, assim reduzindo a carga tributária de 34% para 15%.

2.2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO – DESCONSIDERAÇÃO DAS OPERAÇÕES SOCIETÁRIAS

Os negócios na economia podem assumir uma grande variedade de formas e o ator econômico possui liberdade para escolher a forma que irá adotar para concretizar o seu negócio. Contudo, essa liberdade não é absoluta, pois todo negócio está inserido em um contexto em que participam outros atores econômicos. Assim, a liberdade do ator econômico deve ser

delimitada e o ordenamento jurídico (princípios e regras) e o instrumento para isso. Da mesma forma, a intervenção do Estado na economia também é delimitada pelo ordenamento jurídico.

O recorrente afirma que a escolha de um determinado modelo de negócio não pode ser desconsiderado pelo Estado quando o modelo atender aos requisitos legais. Assim, o ator econômico poderia escolher dentre os modelos de negócio que sejam legais sem que seja admoestado. O recorrente exemplifica seu entendimento apontando uma situação em que uma empresa que vinha apurando o IRPJ pelo lucro real decide, em determinado ano, optar pelo lucro presumido, menos gravoso.

Com isso, afirma que a escolha do contribuinte em fazer a venda do Grupo Multi diretamente de seus sócios, pessoas físicas, em alternativa à venda por meio de sua holding, a CCVL, não pode ser descaracterizada pelo Fisco, ainda que tenha tido como resultado uma carga tributária menor, pois a transferência das ações da holding para os sócios atendeu aos requisitos legais.

Todavia, a legalidade não é alcançada apenas pelo cumprimento da conduta descrita no texto legal. Para que haja legalidade, é necessário que a finalidade da lei também seja atendida. Para esclarecer essa afirmação, pode ser adotado o mesmo exemplo trazido pelo recorrente, apenas acrescentando o fato de que a opção pelo lucro presumido tornou-se possível apenas porque o faturamento da empresa foi dividido e distribuído entre empresas de existência meramente escritural. Nesse caso, a conduta descrita na norma legal foi atendida, pois a receita bruta de cada empresa estaria dentro do limite legal. Todavia, verifica-se que a finalidade da norma não foi atendida, pois a empresa, tomada pela sua real magnitude, possuía uma receita bruta superior ao limite imposto. Nessa situação, a medida a ser adotada pelo Fisco é a desconsideração do fracionamento do faturamento e a apuração de ofício do IRPJ pelo lucro real.

É nesse sentido que o artigo 149, VII, determina a imposição de lançamento tributário “quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação”.

O artigo 116, parágrafo único, aponta uma prerrogativa da autoridade administrativa para desconsiderar ato ou negócio jurídico, também em razão da finalidade do administrado quando praticou tal ato. Entendo que essa prerrogativa é complementar ao disposto no referido artigo 149, VII, ou seja, poderá ser utilizada ainda que não seja caracterizado dolo, fraude, simulação. Para tanto, certamente terá que lançar mão de presunções legais e ficções legais, o que justifica a necessidade de uma lei ordinária para estabelecer procedimentos. Essa lei não existe ainda, de forma que o dispositivo, embora em vigor, não tem eficácia.

Diante desse quadro jurídico, entendo que o planejamento tributário realizado dentro das condutas permitidas em lei somente poderá ser alvo de desconsideração para fins tributários quando a fiscalização evidenciar o dolo, a fraude ou a simulação por parte do contribuinte. Outra situação ocorre quando a fiscalização prova que o contribuinte se conduziu de forma contrária à lei.

Na espécie, cada operação societária atendeu aos procedimentos legais. A fiscalização não aventa a invalidade de qualquer ato tomado individualmente. A invalidade trazida na acusação fiscal recai sobre o conjunto das operações societárias que, tomadas como uma só, pelo critério da finalidade, foram consideradas antijurídicas e foram desconsideradas.

Dentro da linha de entendimento exposta acima, essa desconsideração somente se sustenta se tiver sido evidenciado o dolo, a fraude ou a simulação.

A fiscalização afirma a existência de uma fraude na transferência das ações do Grupo Multi (VCCL), detidas pela CCVL (contribuinte), para a Família Martins (pessoas físicas), na medida em que afirma que os recursos oriundos da venda das ações do Grupo Multi retornaram para o contribuinte, de forma indireta, por meio do aporte da Família Martins em um fundo de investimento.

A devolução do capital social para o sócio tem a finalidade de desinvestimento, ou seja, aplica-se quando o sócio deseja se retirar da sociedade, total ou parcialmente. Caso o mesmo sócio venha a fazer novo investimento na mesma empresa logo em seguida, isso indica, em princípio, que a finalidade da devolução do capital não era o desinvestimento, mas uma outra, diferente da finalidade da lei. Na espécie, seria a vantagem tributária. O desvio de finalidade configura uma fraude.

Todavia, os elementos apontados pela fiscalização para demonstrar o novo investimento da Família Martins na empresa autuada mostraram-se inadequados para isso, conforme a análise contida no tópico 2.1.11 deste voto.

Com isso, não deve ser por esse motivo que as operações societárias venham a ser desconsideradas.

Uma outra possibilidade de configuração de fraude, colocada aqui apenas como *obter dictum*, seria a constatação de que as ações vendidas não eram efetivamente do vendedor, o que seria evidenciado pela entrega do resultado da venda para o verdadeiro proprietário. Na espécie, não há dúvida de que as ações do Grupo Multi pertenciam à Família Martins, ainda que indiretamente, em razão da estruturação do grupo familiar em empresas holding.

Assim, embora as apontadas alterações societárias terem como causa a venda do Grupo Multi para a PEARSON e terem como finalidade a incidência da tributação menos gravosa do IRPF, verifico que cada um dos atos foi praticado de acordo com as normas legais e que a operação de venda, tomada em conjunto, não contém intenção de injusto, de fraude ou de simulação, de forma que a desconsideração laborada pela fiscalização não possui suporte fático/jurídico, pelo que a exigência deve ser exonerada.

Esse entendimento é afim com várias outras decisões prolatadas neste CARF diante de situações equivalentes, conforme apontado pelo recorrente em sua peça recursal. Dentre essas decisões, destaco o Acórdão nº 1201-002.584, de 21/09/2018, deste colegiado, relatado pela Conselheira Gisele Barra Bossa, no qual foi adotada a seguinte ementa:

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. INOCORRÊNCIA.

São legítimos os atos praticados pelo contribuinte quando estes são lícitos e sua exteriorização revela coerência com os institutos de direito privado adotados e sua dinâmica operacional/negocial. Não há dúvidas de que as operações em análise observaram as disposições do artigo 22, da Lei nº 9.249/95 e, para superação questões operacionais e de imagem da Neogama (governança e transparência corporativa), a redução de capital veio como alternativa legítima e eficiente.

2.3 OUTRAS QUESTÕES DECORRENTES

Conforme apontado acima, meu entendimento diante do presente quadro fático/jurídico leva à exoneração da exigência do IRPJ e da CSLL, o que implica, por decorrência, a exoneração da exigência da multa isolada, da multa de ofício e dos juros de mora correspondentes. Assim, ficam superadas as demais questões desse processo, pelo que deixo de me manifestar sobre elas, com exceção das questões relativas à multa regulamentar exigida e à incidência de juros de mora sobre esta, as quais serão apreciadas a seguir.

2.4 MULTA REGULAMENTAR (ECF)

O presente processo também trata da exigência de multa administrativa em razão de o contribuinte ter apresentado a Escrituração Contábil Fiscal (ECF) relativa ao ano 2014 com erros na apuração das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, conforme o seguinte excerto (fls. 2975):

Cumpramos observar que a ECF original do AC 2014, entregue pela empresa em 28/09/2015 (à fl. 2590), apresentou problemas no tocante ao preenchimento da ficha de apuração mensal por estimativa, no qual se verificou que os valores das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL estavam todos zerados. Mediante o Termo de Intimação n.º 13 (fls. 566 a 567), a CCVL foi intimada a retificá-la, tendo sido apresentada a nova ECF, tempestivamente, em 14/03/2018, com os valores corretos. A seguir relacionamos tais valores das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL que foram corrigidos:

O recorrente combate essa exigência alegando que esta é indevida em razão de o erro não ter causado prejuízo para o Fisco, em razão de o contribuinte ter feito a retificação da informação incorreta assim que intimado e em razão de esta ser absorvida pela multa de ofício exigida.

Entendo que não assiste razão ao recorrente.

A multa em tela é exigida em razão de o contribuinte ter deixado de escriturar corretamente o livro de apuração do lucro real, a que está equiparada a ECF, nos termos dos artigos 8º e 8º-A do Decreto-Lei n.º 1.598/1977, combinado com o artigo 6º da Instrução Normativa RFB n.º 1.422/2013. A leitura desses dispositivos deixa claro que se trata de uma infração de mera conduta, ou seja, que independe da intenção do autor e do resultado alcançado. Com isso, o fato de não existir prejuízo para o Fisco, como alega o recorrente, não afasta o injusto e não retira a culpabilidade do autor.

O fato de o contribuinte ter retificado o erro de escrituração indica que este arrependeu-se da conduta infracional. Contudo, como o arrependimento surgiu apenas após a ação do Fisco, que o intimou para isso, o arrependimento não foi eficaz, perdurando os efeitos do injusto, ainda que parcialmente. Com isso, a sanção ainda é devida, embora seja amenizada por meio da redução da multa, pela metade, como de fato ocorreu na espécie.

Por fim, não há que se falar em consunção em relação à multa de ofício exigida em razão do pagamento a menor de tributos. As duas infrações não possuem qualquer correlação

formal ou material e ambas possuem natureza objetiva, não podendo se falar em uma intensão que servisse de liame a definir uma continência de infrações.

Ademais, considerando que o voto aqui encaminhado é no sentido de exonerar a multa de ofício exigida, deve-se constatar que não existe a infração que o contribuinte alega que absorveria a infração em tela.

Assim, oriento meu voto para a manutenção da presente sanção.

2.5 JUROS DE MORA SOBRE A MULTA

O recorrente propugna pela ilegalidade da exigência de juros de mora sobre a multa exigida.

Essa questão já foi bastante debatida no âmbito do CARF, de forma que já há uma pacificação em torno do entendimento de que devem ser exigidos juros de mora sobre a multa de ofício, nos termos da Súmula CARF n.º 108.

Súmula CARF n.º 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Com isso, afasta-se a alegada ilegalidade.

Ademais, o recorrente propugna para que a incidência dos juros de mora ocorram apenas a partir da decisão administrativa definitiva sobre o presente processo, uma vez que só então estaria configurada a mora.

Entendo que esse pedido contraria o artigo 161¹ do CTN, o qual determina a exigência dos juros de mora sobre o crédito não integralmente pago no seu vencimento. Na espécie, o crédito tributário é a multa administrativa e o seu vencimento ocorreu trinta dias após a ciência do auto de infração (fls. 3003).

Ademais, o processo administrativo tributário suspende apenas a exigência do crédito tributário, nos termos do artigo 151, III, do CTN, não havendo previsão legal para a interrupção da incidência dos juros de mora.

Portanto, esse pedido do recorrente deve ser indeferido.

¹ Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

3 Recurso voluntário, em conjunto, de CARLOS ROBERTO WIZARD MARTINS, VÂNIA DE CAMPOS PIMENTEL MARTINS, CHARLES PIMENTEL MARTINS e LINCOLN PIMENTEL MARTINS (fls. 5237)

Os responsáveis tributários foram cientificados da decisão de primeira instância nas seguintes datas: CHARLES PIMENTEL MARTINS, em 28/12/2018 (fls. 5054); VÂNIA DE CAMPOS PIMENTEL MARTINS, em 04/01/2019 (fls. 5052); LINCOLN PIMENTEL MARTINS, em 07/01/2019 (fls. 5050) e CARLOS ROBERTO WIZARD MARTINS, em 07/01/2019 (fls. 5049). O recurso voluntário conjunto foi apresentado em 23/01/2019 (fls. 5231). Assim, o recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, pelo que passo a conhecê-lo.

Os recorrentes combatem os lançamentos tributários reproduzindo os argumentos já apresentados no recurso voluntário do contribuinte e já devidamente analisados no presente acórdão, no item 2. Assim, esses argumentos devem receber a mesma decisão já exposta, no sentido de exonerar as exigências de IRPJ, CSLL e respectivas multas isoladas, multas de ofício e juros de mora. Todavia, fica mantida a multa regulamentar, conforme os fundamentos já expostos, bem como os juros de mora sobre ela.

Ademais, os recorrentes combatem as imputações de responsabilidade laboradas pela fiscalização.

Conforme apontado acima, meu entendimento foi no sentido de exonerar as exigências relativas aos tributos, o que implica, por decorrência, a exoneração das respectivas imputações de responsabilidade.

No que diz respeito à multa regulamentar, verifico que a fiscalização não demonstrou a relação entre os responsabilizados e a infração cometida, qual seja, a apresentação de ECF contendo informação incorreta. Assim, não havendo qualquer indício de que o ato ilegal foi praticado pelas pessoas responsabilizadas ou sob sua anuência, entendo que essa responsabilização deve também ser exonerada.

4 Conclusão

Em razão de todo o exposto, voto por: (i) negar provimento ao recurso de ofício; (ii) dar parcial provimento ao recurso voluntário do contribuinte CCVL PARTICIPAÇÕES LTDA., no sentido de exonerar as exigências tributárias, com exceção da multa regulamentar imposta pelo auto de infração de fls. 3003 e os respectivos juros de mora e (iii) dar parcial provimento ao recurso voluntário dos responsáveis tributários, no sentido de exonerar as exigências tributárias, com exceção da multa regulamentar imposta pelo auto de infração de fls. 3003 e seus juros de mora e de exonerar as responsabilidades tributárias imputadas.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque

Declaração de Voto

Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto

Com a devida vênia ao voto do ilustre conselheiro relator, apresento aqui as razões para ter votado pelas conclusões no que tange ao Recurso Voluntário.

Em primeiro lugar, cumpre ressaltar que a devolução de capital é regulada no artigo 22 da Lei n. 9.249/95, que assim dispõe:

Lei n. 9.249/95

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

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

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

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

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

A partir da análise do referido dispositivo legal, entendo que o legislador decidiu conferir uma opção ao contribuinte para que aqueles bens e direitos de titularidade possam ser devolvidos a valor contábil ou de mercado, o que lhe for mais conveniente, inclusive resultando em uma tributação menor.

Diante de tal opção, entendo que não há que se falar inclusive em planejamento tributário no presente caso, pois a própria lei permite tal opção. Muito pelo contrário, eventuais interpretações restritivas de tal opção legal implicam uma limitação pelo Poder Executivo de algo que somente poderia ser feito pelo Poder Legislativo.

Muito menos há que se falar em falta de propósito negocial. Primeiro em razão da inexistência de tal figura no ordenamento jurídico brasileiro, sendo que nas tentativas de sua positividade, ela foi expressamente rechaçada, seja na Medida Provisória n. 66/02, seja na Medida Provisória n. 685/15. Ademais, ainda que tal teoria tivesse sido positivada, ficou claramente comprovada que as pessoas jurídicas tiveram o objetivo de planejamento sucessório.

Como consequência de tal raciocínio, não há que se falar ou buscar o “real alienante” ou algo do gênero. Todos os atos societários são públicos e devidamente registrados, de modo que os alienantes no presente caso são as pessoas físicas, que devidamente recolheram os tributos sobre o ganho de capital.

No caso em tela, conforme já mencionado anteriormente, cumpre notar que a constituição das pessoas jurídicas para fins de planejamento sucessório, no entanto, na minha opinião, ainda que a justificativa fosse somente tributária, há claramente uma opção fiscal, de modo que não vejo problema inclusive na hipótese (que não acontece no caso concreto, ressalte-se) se houvesse a devolução de bens e direitos pelo valor contábil para a pessoa física, para que esta efetuassem a venda e tributassem o ganho de capital e, em um momento posterior, houvesse a integralização desses recursos.

Cito inclusive Acórdão de que participei na 2ª Seção do CARF, de n. 2301-005.259, no qual a autuação fiscal se deu em sentido contrário, de modo que as autoridades fiscais entenderam que a tributação do ganho de capital deveria ter se dado na pessoa física e não na pessoa jurídica que recebeu a conferência de bens e direitos anteriormente detidas pela pessoa física.

Olhando de forma sistemática o presente caso e esse precedente da 2ª Seção, fica uma impressão de que o contribuinte é obrigado a optar pela forma mais onerosa de tributação, quando claramente há uma opção legal no artigo 22 da Lei n. 9.249/95.

Por fim, a título de ilustração, entendo que somente não seria válida a tributação na pessoa física após a devolução a valor contábil de bens e direitos anteriormente detidos por pessoa jurídica se houvesse comprovação de simulação, tal qual ocorreria quando os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

Com base no exposto, voto por (i) negar provimento ao recurso de ofício; (ii) dar parcial provimento ao recurso voluntário do contribuinte CCVL PARTICIPAÇÕES LTDA., no sentido de exonerar as exigências tributárias, com exceção da multa regulamentar imposta pelo auto de infração de fls. 3003 e os respectivos juros de mora; e (iii) dar parcial provimento ao recurso voluntário dos responsáveis tributários, no sentido de exonerar as exigências tributárias, com exceção da multa regulamentar imposta pelo auto de infração de fls. 3003 e seus juros de mora e de exonerar as responsabilidades tributárias imputadas.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto