



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720078/2017-85
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9101-006.467 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 3 de fevereiro de 2023
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ZARDUST EMPREENDIMENTOS MARITIMOS LTDA.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2012

RECURSO ESPECIAL, CONHECIMENTO. AUSÊNCIA DE DIALETICIDADE. OFENSA AO CONTRADITÓRIO. FUNDAMENTO INATACADO. GANHO DE CAPITAL. ARTIGO 22 DA LEI 9.249/1995.

Os recursos devem expor claramente os fundamentos da pretensão à reforma da decisão recorrida, como corolário da garantia ao contraditório e à ampla defesa. Não se conhece de recurso especial que não tenha impugnado especificamente os fundamentos da decisão recorrida.

Ausência de dialeticidade que levou, inclusive, à existência no acórdão recorrido de fundamento autônomo inatacado, o que impede o conhecimento do recurso especial.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial. Votaram pelas conclusões os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Guilherme Adolfo dos Santos Mendes. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Lívia De Carli Germano - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Lívia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional contra o acórdão 1201-003.229, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção, assim ementado e decidido:

Acórdão recorrido 1201-003.229

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2012

CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos dos artigos 10 e 59, ambos do Decreto n.º 70.235/72.

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

Ano-calendário: 2012

REDUÇÃO DE CAPITAL. ENTREGA DE BENS E DIREITOS DO ATIVO AOS SÓCIOS OU ACIONISTAS PELO VALOR CONTÁBIL. PROCEDIMENTO LÍCITO.

É vedado à autoridade administrativa alterar o regime de tributação adotado para, desconsiderando-o, tributar o ganho de capital na pessoa jurídica que promoveu a devolução de capital aos acionistas, alegando que a carga tributária aplicável seria mais elevada. A própria lei autoriza ao contribuinte optar pela tributação na pessoa física, sujeita a carga tributária inferior, conforme dispõe os artigos 22 e 23, da Lei n.º 9.249/1995. Trata-se de norma indutora de comportamento.

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 n.º 9.249/95, a redução de capital veio como alternativa legítima e eficiente.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Em se tratando de exigência reflexa que têm por base os mesmos fatos do lançamento do imposto de renda, a decisão de mérito prolatada no processo principal constitui prejudgado na decisão da CSLL..

Acordam os membros do colegiado, por maioria, em dar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos os conselheiros Neudson Cavalcante Albuquerque, Efigênio de Freitas Junior e Lizandro Rodrigues de Sousa. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque.

A Fazenda Nacional questiona o tratamento dado pelo acórdão recorrido à matéria “tributação do ganho de capital na venda da parcela de participação societária devolvida a sócio através de redução de capital”, alegando divergência com relação aos paradigmas 9101-004.506 e 1401-004.045.

Em 06 de abril de 2020, Presidente de Câmara deu seguimento ao recurso especial, consignando:

Da divergência constatada

A Recorrente logrou êxito em demonstrar a divergência:

Em situação assemelhada, o ac. recorrido entendeu que seria perfeitamente legal as transformações societárias realizadas pelos sócios que envolveram desmembramento de parte do acervo operacional da empresa, que na sequência é vendida a outra empresa pela própria pessoa física do sócio dissidente

Nesse contexto, o recorrido abraçou o entendimento que havia plena conformação das operações que antecederam à aplicação do art. 22 da Lei nº 9.249/95, e que tais operações não caracterizariam planejamento ilícito ou abusivo **seja porque a “querela familiar” justificariam tais operações (razões extratributárias), seja porque a referida norma também seria indutora desse comportamento.**

Como se vê, o acórdão recorrido abraça uma premissa estritamente jurídica que faz com que as nuances do caso concreto ligadas as querelas familiares que justificariam as operações preparatórias sejam esmaecidas para fins de confronto como os paradigmas. Neste contexto o voto condutor foi construído em duas etapas: primeiro, manifesta-se sobre o art.22 da Lei nº 9.249/95 em tese, dizendo ser norma indutora de comportamento, e que a fiscalização não teria como "interferir" nos negócios empreendidos no grupo econômico. E a segunda etapa, ao passar para a análise do caso concreto, toma como referência as premissas em tese sustentadas na primeira parte.

O entendimento acima é externado na primeira parte da ementa e nos itens 33 a 64 do voto condutor, abaixo transcritos, naquilo que é relevante destacar:

Ementa:

REDUÇÃO DE CAPITAL. ENTREGA DE BENS E DIREITOS DO ATIVO AOS SÓCIOS OU ACIONISTAS PELO VALOR CONTÁBIL. PROCEDIMENTO LÍCITO.

É vedado à autoridade administrativa alterar o regime de tributação adotado para, desconsiderando-o, tributar o ganho de capital na pessoa jurídica que promoveu a devolução de capital aos acionistas, alegando que a carga tributária aplicável seria mais elevada. A própria lei autoriza ao contribuinte optar pela tributação na pessoa física, sujeita a carga tributária inferior, conforme dispõe os artigos 22 e 23, da Lei nº 9.249/1995. **Trata-se de norma a indutora de comportamento.** (Destacou-se).

Trechos do voto condutor do ac. recorrido:

[...] 46. Tecnicamente, o ordenamento jurídico brasileiro não introduziu a suposta "norma antiabuso" ou "norma antielisão". O próprio parágrafo único do artigo 116, do CTN3, não é autoaplicável, mas depende de regulamentação por lei ordinária, a qual não ocorreu até o presente momento.

[...]

56. Em termos práticos, as diretrizes do artigo 187, do Código Civil, ecoam de forma a anular o ato ilícito e não permitem a requalificação do ato - efeito esperado quando da aplicação do instituto em matéria tributária, por exemplo. Logo, resta nítida a impossibilidade de as doulas autoridades fiscais e julgadoras buscarem tais fundamentos para a manutenção do auto de infração

[...]

60. Logo, na medida em que as operações foram calcadas em atos lícitos e diante da inexistência de legislação apta a limitar a capacidade do contribuinte de se autoorganizar e de gerir suas atividades com o menor ônus fiscal - ainda que, in casu, tenham sido demonstradas razões extratributárias relevantes (existência de propósito negocial)-, não há que se falar em abuso e/ou ocorrência de simulação, tampouco considerar a ocorrência de fraude fiscal hábil a ensejar a qualificação da multa de ofício.

61. No mais, aqui sequer deveria ser ventilada a ocorrência de planejamento tributário, vez que estamos diante de opção fiscal e de acordo com Marco Aurélio Greco11 "as opções fiscais estão fora do planejamento, pois correspondem a escolhas que o ordenamento positivamente coloca à disposição do contribuinte, abrindo expressamente a possibilidade de escolha", podendo um caminho "ser menos oneroso do que o outro".

[...]

62. Não é o caso, mas ainda que motivado pela economia tributária (leia-se boa gestão corporativa), 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. Nesse sentido, vale referenciar o seguinte julgado deste E. CARF:

[...]

Mesmo quando da análise do caso concreto, resta assentada a premissa acima:

[...] 69. Vejam que, a negociação prévia é pressuposto da operação e não há qualquer sentido fático-probatório utilizar essa circunstância para considerá-la fraudulenta. Se a negociação a posteriori fosse condição sine qua non para fins de aceitar o negócio como legítimo, estaremos admitindo que (i) a própria autoridade fiscal pode interferir no negócio; e (ii) as partes envolvidas precisam "suportar" ao invés de evitar que os sócios da Zig-Veda impeçam a concretização do negócio por meio do exercício do direito de preferência.

70. Ao analisar tal questão, a DRJ apontou como suposto elemento a comprovar que a cisão da Recorrente não teria decorrido de um conflito familiar, mas teria sido a causa deste, o fato de que a minuta do contrato de compra das ações da Tecondi tinha, inicialmente, todas as pessoas físicas da família Barbeito como vendedores (isto é, sem a Recorrente) e, ao final, foi alterado, com a inclusão da Recorrente no lugar dos sócios da Zig-Veda, de forma a supostamente "escantear" a família do primeiro casamento (e-fls. 2002 e 2003).

71. Realmente, a minuta do contrato colocou como vendedores todas as pessoas físicas da Família Barbeito porque estas que alienariam as ações da Tecondi. Entretanto, conforme esclarecido pela ora Recorrente, “por divergências quanto aos termos da alienação, os membros da família constituída no primeiro matrimônio de Washington Barbeito, sócios da Zig-Veda, passaram a se opor ao negócio. Em vista deste contexto, houve a aludida alteração nas minutas dos contratos de forma a viabilizar a alienação das ações da Tecondi”.

[...] (Destacou-se).

Por outro lado, os referidos acórdãos paradigmas, em semelhantes circunstâncias, **não abraçaram o caráter indutor da referida norma**, dando uma maior relevância ao cumprimento dos estritos pressupostos da norma do art. 22 da Lei nº 9.249, e concluindo que a mera regularidade formal das operações societária, vistas apenas de forma isoladas, não lhes conferia validade suficiente para impedir a incidência tributária, sendo caso de se caracterizar tais operações artificiais não oponíveis ao fisco, dado que o objetivo de utilização da norma do art. 22 da Lei n.º 9.249/95 teria sido desvirtuado, na medida em que a redução do capital só pode se dar em casos estritamente especificados na legislação correlata, não comportando “mera liberalidade”.

Em resumo, os fatos qualificados, no recorrido e paradigmas, tratam de operações societárias internas que ensejaram o deslocamento da tributação do ganho de capital. A consequência jurídica do ac. recorrido é que, caso demonstrada a ocorrência de “divergências familiares” o artigo **seria automaticamente aplicável**, até porque seria uma norma indutora.

Nos paradigmas, restou assentado que, mesmo diante de motivos de natureza particular, o art. 22 da Lei nº 9249/95 em nenhum momento seria considerado norma indutora de comportamento, e que a redução de capital só poderia ser utilizada em casos específicos estritamente previstos na legislação, podendo-se deduzir que não haveria a sua aplicação automática como se deu no ac. recorrido.

Teste de Aderência

Em ambos os paradigmas, há divergência nítida com as premissas colocadas na primeira parte do recorrido, e, por consequência, a análise do caso concreto, efetuada na segunda etapa do recorrido, teria uma outra interpretação à luz do que se deu nos paradigmas. Ou seja, há como inferir que os acórdãos paradigmas teriam decidido de forma diferente do que se deu no ac. recorrido, se confrontados com os mesmos cenários constantes nos presentes autos.

Seguem trechos dos paradigmas que ampararam as conclusões acima:

Trechos do paradigma 1:

E a transferência de bens ao sócio não se pode dar por mera liberalidade.
Pelo contrário, apenas na condição de devolução de participação no capital societário.

As hipóteses no qual se admite a devolução de participação no capital societário opera-se nos termos da redução do capital social prevista nos arts. 1082 e 1084 do Código Civil:

[...]

Ou seja, a redução do capital somente pode ocorrer **caso**, depois de integralizado, **houver perdas irreparáveis**, ou se demonstrar que se encontra **excessivo em relação ao objeto da sociedade**.

Isso porque o capital social deve refletir a universalidade, em termos financeiros, que os sócios julgam necessário para a consecução dos objetivos da sociedade empresária. **Não pode ser objeto de alteração sem qualquer critério**; não por acaso, dispõe a legislação sobre condições de ordem material e formal para motivar a modificação. **Não se trata de um valor qualquer, de uma mera formalidade**, mas sim de uma materialidade em consonância com os projetos que a sociedade empresária pretende concretizar, visando sua sobrevivência, desenvolvimento, eventual expansão e retorno do investimento aos sócios.

[...] (Destacou-se).

Trechos do Paradigma 2:

[...] **Este dispositivo não pode ser encarado como uma panaceia, como algo que possa ser invocado pelos contribuintes para explicação de toda e qualquer devolução de capital aos sócios.** Teimam os contribuintes, pelo menos nos casos que tenho visto, em invocar tal dispositivo como **uma opção fiscal, o que entendo ser totalmente equivocado.**

Na legislação societária encontram-se as hipóteses de devolução de capital, tais como dissolução ou liquidação de sociedade, reembolso, amortização ou resgate de ações, ou quando o sócio se retira da sociedade.

Ocorre que o dispositivo do art.22 da Lei 9.249/95 tem uma outra conotação jurídica.

Este dispositivo permite ao sócio ou acionista que, em querendo, requeira, para si, a sua participação que detém no capital social da pessoa jurídica. Trata-se de uma atitude isolada, que parte do sócio/acionista, sem que haja qualquer compromisso ou vínculo com a empresa acerca do destino a ser dado ao capital devolvido, traduzido na forma de bens e/ou de direitos, inclusive as próprias ações da empresa. Dito de outra maneira, os

sócios/acionistas, nos termos do que dispõe tal dispositivo legal, devem ter total liberdade para negociar suas, no caso, ações, com quem quer que seja, sem nenhuma ingerência da própria pessoa jurídica que lhe retornou a participação. Eles simplesmente querem a sua participação do capital e pronto. Simples assim. Claro que podem haver certas peculiaridades, tipo o sócio pessoa física ter recebido o resultado de uma alienação futura do ativo recebido e destinar uma parte para eventual liquidação de passivo da empresa, após, claro, ter tributado integralmente seu ganho de capital.

Não é o caso que se tem nos autos.

Aqui temos uma alienação, já previamente pactuada às operações societárias e, conforme demonstrado, revelou-se inconfundivelmente uma operação típica e pertinente da própria empresa.

[...] (Destacou-se).

Pelo exposto, OPINO por **ADMITIR** o recurso especial da Fazenda Nacional, em face da demonstração do dissídio jurisprudencial.

A contribuinte apresentou contrarrazões questionando a admissibilidade do recurso especial da Fazenda Nacional – por não abordar todos os fundamentos autônomos do acórdão recorrido, por ausência de divergência jurisprudencial em relação ao 1º e ao 2º fundamento autônomo e por ausência do pressuposto da dialeticidade.

Observa, ademais, que apesar de a Turma Julgadora *a quo* ter se manifestado expressamente sobre a impossibilidade de exigência da multa qualificada no caso em análise, a PGFN decidiu por não recorrer acerca dessa matéria, motivo pelo qual entende que o afastamento da penalidade no percentual de 150% é definitiva.

Questiona, também, o mérito do recurso.

Em 10 de julho de 2020, WASHINGTON BARBEITO DE VASCONCELLOS, YURI BULLENTINI BARBEITO DE VASCONCELLOS, AGNES DAGMAR BULLENTINI BARBEITO DE VASCONCELLOS apresentaram petição em que requerem que, “*caso entenda pela reforma do acórdão recorrido, a fim de restabelecer o lançamento fiscal, o que se alega apenas a título argumentativo, determine o retorno dos presentes autos à Turma Julgadora a quo para que sejam analisados os argumentos apresentados pela Requerente em seu Recurso Voluntário, sobre os quais a Turma Julgadora a quo não se debruçou por entender prejudicados.*”.

É o relatório.

Voto

Conselheira Livia De Carli Germano, Relatora.

Admissibilidade recursal

De acordo com o art. 79, § 2º, do Anexo II, da Portaria MF nº 343/2015 (Regimento Interno do CARF – RICARF/2015), tratando-se de processo eletrônico, o prazo para a interposição do recurso pela Fazenda Nacional será contado a partir da data da intimação pessoal presumida, ou em momento anterior, se o Procurador da Fazenda Nacional se der por intimado antes da data prevista no § 3º (30 dias contados da data em que os respectivos autos forem entregues à PGFN) mediante assinatura no documento de remessa e entrega do processo administrativo.

Na hipótese, o despacho de encaminhamento dos autos do processo digital à PGFN data de 06/01/2020, de modo que a intimação se consolidou em 04/02/2020. O prazo de 15 dias para interposição de Recurso Especial teve como termo final o dia 19/02/2020. Desse modo, é tempestivo o recurso especial apresentado em 06/02/2020.

Passo a examinar os demais requisitos para a sua admissibilidade.

Nesse ponto, observo que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) é instância especial de julgamento com a finalidade de proceder à uniformização da jurisprudência do CARF. Desse modo, a admissibilidade do recurso especial está condicionada ao atendimento do disposto no artigo 67 do Anexo II do RICARF/2015 merecendo especial destaque a necessidade de se demonstrar a divergência jurisprudencial, *in verbis*:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente.

(...)

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

Destaca-se que o alegado dissenso jurisprudencial se estabelece em relação à interpretação das normas, devendo, a divergência se referir a questões de direito, tratando-se da mesma legislação aplicada a um contexto fático semelhante. Assim, se os acórdãos confrontados examinaram normas jurídicas distintas, ainda que os fatos sejam semelhantes, não há que se falar em divergência entre os julgados.

Por outro lado, quanto ao contexto fático, não é imperativo que os acórdãos paradigma e recorrido tratem exatamente dos mesmos fatos, mas apenas que o contexto tido como relevante pelo acórdão comparado seja de tal forma semelhante que lhe possa (hipoteticamente) ser aplicada a mesma legislação. Desse modo, um exercício válido para verificar se se está diante de genuína divergência jurisprudencial é verificar se a aplicação, ao caso dos autos, do racional constante do paradigma, seria capaz de levar à alteração da conclusão a que chegou o acórdão recorrido.

Pois bem.

O voto condutor do acórdão recorrido inicia a análise de mérito pelo item que intitula “*II. Da Legitimidade da Operação de Redução de Capital no Caso Concreto*”, no qual inicia com a afirmação de que “*in casu, considero que houve efetiva inobservância pelas doulas autoridades no presente caso da autorização contida no artigo 22 da Lei nº 9.249/95*”.

Após abordar aspectos teóricos acerca da caracterização de “planejamento tributário abusivo”, o voto trata também da multa qualificada, e conclui que “*não há que se falar em abuso e/ou ocorrência de simulação, tampouco considerar a ocorrência de fraude fiscal hábil a ensejar a qualificação da multa de ofício*.”

Imediatamente em seguida, reafirma seu entendimento de que o caso envolveu o uso de uma “opção fiscal”, *in verbis*:

61. No mais, aqui sequer deveria ser ventilada a ocorrência de planejamento tributário, vez que estamos diante de opção fiscal e de acordo com Marco Aurélio Greco¹¹ “as opções fiscais estão fora do planejamento, pois correspondem a escolhas que o ordenamento positivamente coloca à disposição do contribuinte, abrindo expressamente a possibilidade de escolha”, podendo um caminho “ser menos oneroso do que o outro”.

O voto passa a analisar o caso concreto no item seguinte, “*III. Da Existência de Propósito Negocial*”, em que afirma que “*a operação de venda das ações da Tecondi detidas inicialmente pela Recorrente não decorreu de um planejamento tributário, uma vez que foi realizada com base em propósitos extrafiscais e, caso o intuito fosse apenas obter o alegado*

benefício fiscal (redução do tributo sobre ganho de capital), sequer seria necessária tal operação.”.

Os argumentos colocados neste item sustentam a existência de razões extrafiscais para a operação baseadas tanto: **(i)** no contexto do conflito familiar que descreve, quanto **(ii)** na constatação e que as operações (cisão parcial da Zardust e participação da suposta “empresa veículo” Zoroastro) sequer eram necessárias para que se obtivessem os efeitos fiscais questionados, porque caso se buscasse apenas recolher o ganho de capital com a alienação das ações da Tecondi à alíquota de 15% existiam pelo menos duas outras formas mais simples para se chegar a este resultado: a) a alienação das ações da Zardust diretamente por seus sócios pessoas físicas, e b) a devolução de capital a valor contábil efetuada pela Zardust a seus sócios pessoas físicas, com entrega da participação na Tecondi, ou mesmo dissolução da Zardust.

O voto então conclui reafirmando a tese de que o artigo 22 da Lei 9.249/1995 contém “opção fiscal”, agora com fundamento na jurisprudência: “... *ainda que o único objetivo almejado fosse a redução da carga tributária (o que não se verifica in casu), este E. CARF vem decidindo no sentido de que são válidas as reorganizações societárias com a finalidade de transferir os ganhos da pessoa jurídica para os seus acionistas/sócios.*”, citando precedentes que trataram de operação de devolução de capital aos sócios baseada no artigo 22 da Lei 9.249/1995. Então, finaliza:

100. Resta claro, portanto, que este E. CARF vem entendendo **de forma pacífica nas TOs** que não cabe ao Fisco desconsiderar, **sem amparo legal**, os atos jurídicos legitimamente praticados pelos contribuintes, de modo que **é uma opção legal** oferecer à tributação o ganho de capital na pessoa jurídica ou na pessoa física.

Como se percebe, o voto tem como base a premissa de que a operação em questão foi realizada no exercício de uma opção fiscal, mas afirma e reafirma, com base em análise de elementos fáticos específicos do caso concreto, a existência de razões extrafiscais para a operação (no contexto do conflito familiar e da possibilidade de obtenção do mesmo resultado com operações menos complexas).

Nesse ponto, especialmente, o voto aponta o contexto em que foi necessário pensar em uma alternativa à venda das ações pela Zardust, indicando:

- fatos que corroborariam o argumento de que os membros da família constituída no primeiro matrimônio do Sr. Washington Barbeito discordavam da venda, especificamente: Notificação Extrajudicial pelo Sr. Antônio Washington Barbeito de Vasconcellos em face Zardust, tendo como objeto a irrisignação da alienação das ações da Tecondi, seguida do ajuizamento da Medida Cautelar nº 0155838-11.2012.8.19.0001, na qual os membros do primeiro matrimônio requereram a suspensão da alienação da participação societária.

- a urgência para que a alienação das ações da Tecondi ocorresse, manifestada pelo fato de que o Sr. Washington Barbeito possuía uma dívida expressiva perante o BNDES que precisava ser prontamente quitada, de forma que eventual atraso ou impedimento da transação, tal como pretendido pelos membros do primeiro matrimônio com a medida cautelar, poderiam acarretar “prejuízos imensuráveis”.

O recurso especial da Fazenda Nacional busca questionar a premissa teórica do acórdão recorrido, qual seja, a caracterização da operação prevista no artigo 22 da Lei

9.249/1995 como “opção fiscal” e a possibilidade de requalificação dos fatos nesse contexto, trazendo paradigmas, mas em nenhum momento rebate expressamente os argumentos do voto condutor do acórdão recorrido a respeito da existência de fatos que comprovariam o “propósito negocial” e/ou as razões extratributárias para a operação.

Ora, sendo a existência de razões extra fiscais um fundamento autônomo do voto condutor do acórdão recorrido, a ausência de questionamento quanto a esse aspecto já inviabiliza o conhecimento do presente recurso especial, eis que este se revela insuficiente para a reforma da decisão recorrida.

De fato, não há nem mesmo lógica em se apreciar um recurso que, mesmo provido, não tem o condão de conduzir à reforma da decisão recorrida.

A jurisprudência pacífica dos Tribunais Superiores revela ser inadmissível o recurso que não contém alegações suficientes para reformar a decisão contra a qual a parte se insurge:

“Súmula 283 do Supremo Tribunal Federal: É inadmissível o recurso extraordinário, quando a decisão recorrida assenta em mais de um fundamento suficiente e o recurso não abrange todos eles.”

“Súmula 126 do Superior Tribunal de Justiça: É inadmissível recurso especial, quando o acórdão recorrido assenta em fundamentos constitucional e infraconstitucional, qualquer deles suficientes, por si só, para mantê-lo, e a parte vencida não manifesta recurso extraordinário.”

Na verdade, o recurso especial da Fazenda Nacional carece de dialeticidade, e isso fica mais claro quando se percebe que seu trecho de mérito é transcrição *ipsis litteris* das contrarrazões apresentadas ao recurso voluntário. Definitivamente, as razões de mérito do recurso especial apresentado pela Fazenda Nacional não trazem qualquer diálogo com o acórdão da turma do CARF do qual recorre.

No processo civil, a legislação é clara quanto ao requisito de impugnação direta aos fundamentos da decisão hostilizada, sob pena de não conhecimento do recurso:

Lei 13.105/2015 (Código de Processo Civil)

Art. 932. Incumbe ao relator:

(...)

III - não conhecer de recurso inadmissível, prejudicado ou que não tenha impugnado especificamente os fundamentos da decisão recorrida;

Não há regra expressa neste sentido quanto a recursos no processo administrativo, muito embora o Decreto 70.235/1972 exija a fundamentação quanto aos pontos de discordância desde o primeiro ato que instaura o processo:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possui;

De qualquer forma, a ausência de impugnação específica dos pontos que a decisão recorrida apresenta consiste em deficiência de motivação do recurso, denotando ausência de requisito extrínseco de admissibilidade recursal¹.

Nelson Nery Junior² aponta, ainda, que a ausência de dialeticidade configura ofensa ao contraditório (grifos nossos):

A doutrina costuma mencionar a existência de um princípio da dialeticidade dos recursos. De acordo com este princípio, exige-se que todo recurso seja formulado por meio de petição pela qual a parte não apenas manifeste sua inconformidade com o ato judicial impugnado, mas, também e necessariamente, indique os motivos de fato e de direito pelos quais requer o novo julgamento da questão nele cogitada. Rigorosamente, não é um princípio: trata-se de exigência que decorre do princípio do contraditório, pois a exposição das razões de recorrer é indispensável para que a parte recorrida possa defender-se.

Como se percebe, a argumentação específica contra a decisão recorrida é exigência que advém do próprio princípio do contraditório e da necessidade de que o processo não seja um fim em si mesmo, mas sirva de meio efetivo para a resolução de um conflito.

Não por outra razão, o atual Código de Processo Civil -- aplicável supletiva e subsidiariamente ao processo administrativo nos termos do artigo 15 da Lei 13.105/2015 -- estabelece dentre os requisitos da apelação que esta conterá as razões do pedido de reforma, veja-se:

Art. 1.010. A apelação, interposta por petição dirigida ao juízo de primeiro grau, conterá:

I - os nomes e a qualificação das partes;

II - a exposição do fato e do direito;

III - as razões do pedido de reforma ou de decretação de nulidade;

IV - o pedido de nova decisão.

Portanto, o recurso sequer preenche os requisitos para a sua admissibilidade, seja por ausência de dialeticidade como um vício específico a impedir o conhecimento do recurso especial, seja pela caracterização, no caso, de fundamento autônomo inatado.

Assim já decidiu esta 1ª Turma da CSRF:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL
Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

¹ Nas palavras de Luiz Guilherme Marinoni: "Não conhecer. O relator deve inadmitir – isto é, não conhecer – o recurso quando esse não preencher os requisitos intrínsecos e/ou extrínsecos que viabilizam o seu conhecimento. Inadmissibilidade é gênero no qual se inserem as espécies recurso prejudicado e recurso sem impugnação específica – rigorosamente, portanto, bastaria alusão à inadmissibilidade. Recurso prejudicado é recurso no qual a parte já não tem mais interesse recursal, haja vista a perda de seu objeto – enquadrando-se, portanto, no caso de inadmissibilidade (ausência de requisito intrínseco de admissibilidade recursal). Recurso sem impugnação específica é aquele que não enfrenta os fundamentos invocados pela decisão recorrida (ausência de requisito extrínseco de admissibilidade recursal)." MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. O novo código de processo civil. São Paulo: RT, 2015.

² Teoria Geral dos Recursos, 6a ed., p. 176.

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. AUSÊNCIA DE INTERESSE PROCESSUAL. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO.

Não se conhece de recurso especial por ausência de interesse processual (binômio necessidade/utilidade) quando a matéria recorrida é insuficiente para reformar o acórdão recorrido. Também não pode ser conhecido recurso especial que não contradite os fundamentos da decisão recorrida mas, pelo contrário, contenha exclusivamente alegações genéricas. (acórdão 9101-004.722, de 17 de janeiro de 2020).

Portanto, o recurso especial da Fazenda Nacional não pode ser conhecido.

Nesse ponto, em resposta às contrarrazões apresentadas pelo sujeito passivo, observo que, como visto, concordo com a alegação de existência de fundamento autônomo inatacado, mas não enxergo na decisão recorrida quatro fundamentos autônomos como ali colocado, mas apenas dois.

Para o sujeito passivo, seriam fundamentos autônomos da decisão recorrida, como “matéria de direito”: (i) a impossibilidade de se questionar atos lícitos e (ii) o artigo 22 da Lei 9.249/1995 como opção fiscal, e, como “matéria probatória”: (iii) a existência de propósito negocial e (iv) a neutralidade fiscal dos atos questionados pelo fisco. Na minha leitura, como exposto acima, segrego os fundamentos apenas entre “matéria de direito” e “matéria probatória”, de maneira que o fundamento (i) estaria dentro do (ii), assim como o (iv) faria parte do (iii).

De qualquer forma, concordo com o sujeito passivo quando ele alega a ausência de questionamento, pela Recorrente, dos pontos que ele entendo como sendo (iii) e (iv), conforme acima.

No mais, melhor sorte não assiste à Fazenda Nacional quanto à demonstração de divergência jurisprudencial.

De fato, mesmo que se reduza o conteúdo do voto condutor do acórdão recorrido ao seu fundamento legal geral, isto é, à conclusão de que o artigo 22 da Lei 9.249/1995 seria uma opção fiscal e a impossibilidade de requalificação das operações nesse contexto, a verificação dos paradigmas leva à conclusão de que estes não se prestam a contrapor tal tese.

Acórdão Paradigma 9101-004.506

Este precedente tem como premissa teórica a de que a transferência de bens ao sócio no contexto do artigo 22 da Lei 9.249/1995 não pode ocorrer por mera liberalidade, mas apenas na condição de “devolução de participação no capital” sendo que a redução de capital, pela legislação societária, apenas pode ser realizada nas hipóteses em que (i) houver perdas irreparáveis, ou (ii) caso se revele excessivo em relação ao objeto da sociedade. Por isso, o voto afirma, quanto á hipótese legal:

(...) Buscou-se não impor um ônus tributário em uma situação específica, sensível, no qual se depara a pessoa jurídica com a necessidade de promover uma diminuição no seu capital social. O diferimento do ganho de capital vem retirar um peso e auxiliar a preservação da pessoa jurídica.

(...)

O artigo 22 da Lei nº 9.249, de 1995, não proporcionou um “caminho” para buscar uma menor incidência tributária na consecução de um negócio de alienação de um investimento. Permite-se a incidência da norma apenas se atendida condição específica relativa a redução do capital social, que deve estar devidamente motivada e demonstrada.

Estabelecida essa premissa teórica, o voto passa a examinar o caso ali em questão, descrevendo as etapas da operação e afirmando ter havido artificialidade na transferência de bens da pessoa jurídica a seus sócios, contexto em que conclui:

A artificialidade encontra-se evidente nas manobras efetuadas pela pessoa jurídica. Verifica-se que a incidência ao art. 22 da Lei nº 9.249, de 1995, não se deu por conta da ocorrência de uma efetiva necessidade de redução do capital social da DIPIL. Pelo contrário, ocorreu porque entendeu a Contribuinte que tinha o “direito” de “estruturar” suas operações de maneira a viabilizar uma tributação por meio da pessoa física. E, em razão de tal interpretação, promoveu uma redução de capital sem nenhum lastro, não demonstrando a concretização de nenhuma das hipóteses do art. 1082 do Código Civil.

(...)

E nos autos não há uma palavra sobre os motivos pelo qual se deu a redução de capital da pessoa jurídica. Foi efetuada a operação simplesmente porque era a maneira de se transferir os ativos objeto de alienação da pessoa jurídica para a pessoa física, e, com a alienação do ativo, buscar a tributação em face da pessoa física, com alíquota menor.

A Contribuinte busca uma incidência na norma sem nenhum critério, sem demonstrar que a redução de capital era premente e vital para a manutenção da pessoa jurídica.

(...)

O precedente se diferencia do caso dos autos em diversos aspectos, a começar pelas próprias operações praticadas. Ali, muito resumidamente, houve a constituição de uma pessoa jurídica (ALG) que recebeu os ativos que se pretendia alienar a terceiros, seguida de redução de capital social efetuada pela sócia desta nova PJ com entrega da participação societária na ALG ao sócio pessoa física, que então a aliena a terceiros.

No caso dos autos, por outro lado, houve cisão parcial, com parcela cindida sendo incorporada em outra sociedade (Zoroastro), que foi posteriormente dissolvida ocasionando a devolução de capital a seus sócios pessoas físicas.

Todo o racional do voto do paradigma está pautado nos requisitos legais para a redução de capital (artigo 1082 do Código Civil), de forma que não é possível saber o que a turma decidiria caso a devolução de capital ocorresse motivada por dissolução da pessoa jurídica (artigos 1.033 e seguintes do Código Civil).

É dizer, a aplicação, ao caso dos autos, do racional constante do acórdão 9101-004.506 não é capaz de alterar a conclusão a que chegou o acórdão recorrido, eis que o precedente indicado como paradigma trata da hipótese específica de redução de capital e, no caso, a devolução de capital ocorreu no contexto da própria dissolução da sociedade, a qual está inclusive baseada em dispositivos legais próprios e não coincidentes com os que regulam a redução de capital.

Ademais, o paradigma também menciona que, ali, “*não há uma palavras sobre os motivos pelo qual se deu a redução de capital*”, sendo que, no caso dos autos, se insiste na motivação para a operação decorrente do contexto de conflito familiar.

Além disso, no caso dos autos o voto condutor do acórdão recorrido observa que a operação de devolução de capital foi neutra, enquanto que na situação descrita no acórdão 9101-004.506 percebe-se que ela foi determinante para que o ganho de capital se submetesse à alíquota de 15%.

Os precedentes se diferenciam em tantos aspectos que resta impossível caracterizar a divergência jurisprudencial. Eles tratam da mesma legislação, mas sob contextos fáticos completamente diferentes e considerando variáveis incomparáveis entre si.

Ante o exposto, o acórdão 9101-004.506 não serve de paradigma em face do acórdão ora recorrido.

Acórdão Paradigma 1401-004.045

Este precedente analisa operação de devolução de capital, por meio de cisão parcial. A questão relevante colocada pelo voto condutor deste precedente foi a de que a venda já havia sido “previamente orquestrada” antes da redução de capital:

(...) enfim, não estamos diante de uma alienação qualquer, pois a participação societária transferida já tinha sido previamente orquestrada antes das operações societárias efetivadas e dirigida para um determinado comprador.

Dito de outra maneira, dispunham os acionistas de outra opção, que não fosse a de vender as ações como efetivamente foi feita? Dispunham os acionistas de livre arbítrio para negociar de outra forma?

Me parece que não. Evidente que a venda já havia sido agendada bem antes das operações de cisão e incorporação.

É nesse contexto que o voto afirma que o artigo 22 da Lei 9.249/1995 não trata de opção fiscal, ou literalmente:

Este dispositivo não pode ser encarado como uma panaceia, como algo que possa ser invocado pelos contribuintes para explicação de toda e qualquer devolução de capital aos sócios. Teimam os contribuintes, pelo menos nos casos que tenho visto, em invocar tal dispositivo como uma opção fiscal, o que entendo ser totalmente equivocado.

Na legislação societária encontram-se as hipóteses de devolução de capital, tais como dissolução ou liquidação de sociedade, reembolso, amortização ou resgate de ações, ou quando o sócio se retira da sociedade.

Ocorre que o dispositivo do art.22 da Lei 9.249/95 tem uma outra conotação jurídica.

Este dispositivo permite ao sócio ou acionista que, em querendo, requeira, para si, a sua participação que detém no capital social da pessoa jurídica. Trata-se de uma atitude isolada, que parte do sócio/acionista, sem que haja qualquer compromisso ou vínculo com a empresa acerca do destino a ser dado ao capital devolvido, traduzido na forma de bens e/ou de direitos, inclusive as próprias ações da empresa. Dito de outra maneira, os sócios/acionistas, nos termos do que dispõe tal dispositivo legal, devem ter total liberdade para negociar suas, no caso, ações, com quem quer que seja, sem nenhuma ingerência da própria pessoa jurídica que lhe retornou a participação. Eles simplesmente

querem a sua participação do capital e pronto. Simples assim. Claro que podem haver certas peculiaridades, tipo o sócio pessoa física ter recebido o resultado de uma alienação futura do ativo recebido e destinar uma parte para eventual liquidação de passivo da empresa, após, claro, ter tributado integralmente seu ganho de capital.

Não é o caso que se tem nos autos.

Aqui temos uma alienação, já previamente pactuada às operações societárias e, conforme demonstrado, revelou-se inconfundivelmente uma operação típica e pertinente da própria empresa.

Neste sentido, a questão relevante para tal paradigma foi a impossibilidade de o sócio que recebeu os ativos em devolução de capital dar a eles a destinação que lhe aprouvesse, eis que a venda já teria sido pactuada antes da devolução.

Acontece que o voto não está baseado apenas nessa premissa, mas também na de que a reorganização societária efetuada após a decisão pela alienação não tem qualquer razão de ser que não a obtenção da economia tributária. Daí porque o voto continua:

Nesta linha, veja a coerente posição da decisão de piso:

Do Mérito

Ao analisar as operações como um todo, conclui-se que estamos diante de uma situação em que o possuidor de determinada participação societária dela resolve se desfazer e ao invés de simplesmente aliena-la, com apuração de ganho de capital, engendra complexas alterações societária com a entrada de novo sócio e nela permanece com o ativo e o antigo sócio retira-se da sociedade, sem que haja, por conseguinte, a apuração do ganho de capital. Alia-se a isso que as operações ocorreram em curto espaço de tempo (entre novembro de 2009 e fevereiro de 2010).

Fica evidenciado que a complexa operação societária nunca pretendeu admitir novo sócio ou investidor, mas tão somente fazer com que as participações societárias mudassem de dono. Há portanto, o descasamento entre a vontade aparente e a vontade real. Toda a sequência de atos praticados entre uma e outra nada mais é do que simulação, com o intuito de ocultar a ocorrência do fato gerador.

Por demais evidente que as operações societárias engendradas não tinham outra finalidade a não ser escapar da tributação que era, conforme tudo que se desenvolveu até agora, típica da atividade da pessoa jurídica.

Transportando esse racional para o caso dos autos, verifica-se que o acórdão recorrido afirma aspectos da acusação fiscal baseados na contratação, pela Zardust, de assessoria para a venda das ações da Tecondi, ao mesmo tempo em que menciona que a minuta do contrato de compra das ações da Tecondi tinha, inicialmente, todas as pessoas físicas da família Barbeito como vendedores (tendo sido posteriormente modificada para passar a incluir a Zardust no lugar dos membros da família constituída no primeiro matrimônio de Washington Barbeito, sócios da Zig-Veda).

Ou seja, no caso dos autos a negociação prévia também foi um fato, mas o voto condutor do acórdão recorrido não considerou tal circunstância como determinante para a caracterização de artificialidade/fraude/etc. eis que enxergou no contexto da operação a motivação

específica para os negócios terem sido praticados como foram, qual seja, o **conflito familiar**. Daí porque conclui:

69. Vejam que, a negociação prévia é pressuposto da operação e não há qualquer sentido fático-probatório utilizar essa circunstância para considerá-la fraudulenta. Se a negociação *a posteriori* fosse condição *sine qua non* para fins de aceitar o negócio como legítimo, estaremos admitindo que (i) a própria autoridade fiscal pode interferir no negócio; e (ii) as partes envolvidas precisam “suportar” ao invés de evitar que os sócios da Zig-Veda impeçam a concretização do negócio por meio do exercício do direito de preferência.

Foram os fatos específicos do caso dos autos que levaram a que a turma prolatora do acórdão recorrido decidisse que, aqui, a suposta negociação prévia não fosse determinante para se permitir a conclusão da autoridade fiscal de que a venda teria sido efetuada pela Zardust.

Já no caso analisado pelo acórdão 1401-004.045, a negociação prévia foi acompanhada da ausência de qualquer alteração no *status quo* que justificasse a reorganização societária que culminou na cisão e entrega dos ativos aos sócios.

Daí porque os precedentes não estão em padrão de comparação para fins de admissibilidade de recurso especial.

Basta verificar que a aplicação, ao caso dos autos, do racional constante do acórdão paradigma não é capaz de levar a uma alteração da conclusão do voto condutor do acórdão recorrido: esta conclusão esteve baseada em fatos específicos dos autos, que revelam questões ocorridas após a suposta negociação prévia que teriam motivado a reorganização societária efetuada – questões essas inexistentes no paradigma. A similitude fática não se verifica.

No caso, da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, compreendo que a Recorrente também **não logrou êxito** em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial.

Ante o exposto, oriento meu voto para não conhecer do recurso especial.

Conclusão

Ante o exposto, oriento meu voto para não conhecer do recurso especial.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

Fl. 17 do Acórdão n.º 9101-006.467 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 16561.720078/2017-85

Declaração de Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa

O exame de admissibilidade do recurso especial da PGFN concluiu pelo seu seguimento sob a premissa de que o acórdão recorrido estaria pautado em premissa jurídica que exteriorizava interpretação distinta dos paradigmas, o que permitiria relevar algumas especificidades existentes nos casos comparados. Vale a transcrição:

A Recorrente logrou êxito em demonstrar a divergência:

Em situação assemelhada, o ac. recorrido entendeu que seria perfeitamente legal as transformações societárias realizadas pelos sócios que envolveram desmembramento de parte do acervo operacional da empresa, que na sequência é vendida a outra empresa pela própria pessoa física do sócio dissidente

Nesse contexto, o recorrido abraçou o entendimento que havia plena conformação das operações que antecederam à aplicação do art. 22 da Lei nº 9.249/95, e que tais operações não caracterizariam planejamento ilícito ou abusivo *seja porque a “querela familiar” justificariam tais operações (razões extratributárias), seja porque a referida norma também seria indutora desse comportamento.*

Como se vê, o acórdão recorrido abraça uma premissa estritamente jurídica que faz com que as nuances do caso concreto ligadas as querelas familiares que justificariam as operações preparatórias sejam esmaecidas para fins de confronto como os paradigmas. Neste contexto o voto condutor foi construído em duas etapas: primeiro, manifesta-se sobre o art.22 da Lei nº 9.249/95 em tese, dizendo ser norma indutora de comportamento, e que a fiscalização não teria como "interferir" nos negócios empreendidos no grupo econômico. E a segunda etapa, ao passar para a análise do caso concreto, toma como referência as premissas em tese sustentadas na primeira parte.

[...]

Por outro lado, os referidos acórdãos paradigmas, em semelhantes circunstâncias, não abraçaram o caráter indutor da referida norma, dando uma maior relevância ao cumprimento dos estritos pressupostos da norma do art. 22 da Lei nº 9.249, e concluindo que a mera regularidade formal das operações societária, vistas apenas de forma isoladas, não lhes conferia validade suficiente para impedir a incidência tributária, sendo caso de se caracterizar tais operações artificiais não oponíveis ao fisco, dado que o objetivo de utilização da norma do art. 22 da Lei n; 9.249/95 teria sido desvirtuado, na medida em que a redução do capital só pode se dar em casos estritamente especificados na legislação correlata, não comportando “mera liberalidade”.

Em resumo, os fatos qualificados, no recorrido e paradigmas, tratam de operações societárias internas que ensejaram o deslocamento da tributação do ganho de capital. A consequência jurídica do ac. recorrido é que, caso demonstrada a ocorrência de ."divergências familiares" o artigo **seria automaticamente aplicável**, até porque seria uma norma indutora. Nos paradigmas, restou assentado que, mesmo diante de motivos de natureza particular, o art. 22 da Lei nº 9249/95 em nenhum momento seria considerado norma indutora de comportamento, e que a redução de capital só poderia ser utilizada em casos específicos estritamente previstos na legislação, podendo-se deduzir que não haveria a sua aplicação automática como se deu no ac. recorrido. *(destaques do original)*

Contudo, o voto condutor do acórdão recorrido, antes de tratar efetivamente da *legitimidade da operação de redução de capital no caso concreto*, firma premissas indicativas da percepção do art. 22 da Lei nº 9.249/95 como opção legal de busca de uma menor alíquota de tributação do ganho de capital na pessoa física dos sócios, bem como do repúdio a desconsideração de negócios jurídicos por *falta de propósito negocial ou abuso de forma*, e assim sustenta a posterior demanda de dolo, fraude ou simulação para caracterização da conduta como abusiva. Ao finalizar esta abordagem introdutória para firmar a legitimidade de *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*, o voto condutor traz prévia ressalva de “não ser este o caso”, para então expor a *plausibilidade da operação*, em face das circunstâncias fático-probatórias.

Nesta exposição, a negociação anterior à cisão é posta em dúvida, diante da discordância dos sócios de Zig-Veda, bem como é confrontada a interpretação expressa pela DRJ de que a cisão seria causa desta discordância, referindo que não houve a alegada exclusão da *família do primeiro casamento*, sócios de Zig-Veda. Reconhece-se, ainda, que foi requerida judicialmente a suspensão da alienação da participação da Contribuinte em Tecondi, até que fossem *esclarecidos os detalhes dessa operação*, porque Washington Barbeito tinha poder de administração da Contribuinte e poderia seguir com as negociações de venda das ações caso a suspensão obtida fosse cassada. Observa-se que havia o interesse de Washington Barbeito realizar o negócio em razão de dívida com o BNDES *que precisava ser prontamente quitada*, mostrando-se necessário *evitar que as ofensivas dos membros do primeiro matrimônio* de Washington Barbeito prejudicassem os interessados.

Diante deste cenário litigioso, conclui-se que o dissenso justificaria a cisão da Contribuinte em favor do Zoroastro, e adiciona-se que a liquidação de Zoroastro teria sido motivada pelo divórcio no segundo casamento de Washington Barbeito, muito embora a acusação fiscal observe que o divórcio já havia sido antes protocolado. E, só nesta segunda fase da operação discute-se a devolução do capital aos acionistas de Zoroastro e o aproveitamento da vantagem fiscal expressa no art. 22 da Lei nº 9.249/95, agregando-se a argumentação de que se fosse apenas esta a pretensão, não seria necessária a cisão, nem a interposição de Zoroastro, bastando a redução de capital da Contribuinte em favor dos sócios pessoas físicas.

E este é o ponto que prejudica a caracterização do dissídio jurisprudencial em tela, vez que o crédito tributário foi constituído em face de Zardust, e não de Zoroastro ou de seus sucessores. Assim, não basta desconstituir a redução de capital em favor dos sócios pessoas físicas de Zoroastro. Para a incidência em face de Zardust é necessário, também, negar validade à cisão, e os paradigmas não transitam por esta complexidade.

Veja-se que a acusação fiscal observa a *sofisticação do esquema*, e refere a interposição de Zoroastro como *típico uso ilícito de empresa veículo*, para depois distinguir a postura parcialmente irregular de Zardust porque *membros da Família Barbeito tentaram “economizar com ares de legalidade” o percentual de 19% (34% – 15%) de 76% do ganho de capital auferido na operação*.

Neste contexto, é insuficiente o dissídio jurisprudencial que pudesse resultar da desconsideração da redução de capital promovida por Zoroastro, como se vislumbra possível a partir do paradigma nº 9101-004.506. Eventual reversão do acórdão recorrido neste ponto colocaria Zoroastro, e não Zardust, como alienante da participação societária.

Já para negar validade à cisão, a autoridade lançadora refere o trâmite da negociação das ações, a assinatura do contrato de compra e venda firmado com Aba Infra e as providências desta junto ao CADE, para assim afirmar que a cisão visou reduzir a carga tributária incidente sobre o ganho de capital auferido na venda, mas isto depois de confrontar as justificativas deste passo intermediário e referir várias outras peculiaridades, como se vê no Termo de Verificação às e-fls. 1345/1377:

A “reorganização societária” da Zardust foi tema de intimação fiscal onde a fiscalizada foi chamada a “Explicar e justificar por qual razão consta no Contrato de Compra e Venda de Ações e Outras Avenças, celebrado em 19/03/2012 com Aba Infra a afirmação de que “em razão de reorganização societária a ser realizada no âmbito da Zardust, as Ações Objeto passarão eventualmente a ser detidas, em parte, diretamente por WBV, ABV e YBVI (...)” a fiscalizada respondeu que “(...) foi realizada uma cisão parcial da Zardust em 30 de março de 2012, com o objetivo de segregar investimentos e sócios em face de conflito societário envolvendo os membros da família Barbeito”.

Entretanto, pelo já apresentado anteriormente, percebe-se que a cisão acabou favorecendo uma empresa “apenas no papel”, com duração efêmera e ocorreu após a assinatura do contrato de compra e venda. Por outro lado, o usufruto vitalício sobre os direitos de voto e distribuição de lucros reservado a Washington Barbeito, gravando todas as quotas da Zardust e da Zoroastro, lhe propiciava todas as tomadas de decisão, inclusive de alienação. Aliás, todas as peças societárias da fiscalizada vinham sendo assinadas por ele, representando a si próprio e aos demais sócios, o que evidencia que o comando era realmente exercido por ele.

Outro aspecto perquirido foi “(...) a data em que foi protocolado o processo nº 0257523-95.2011.8.19.001, perante a 6ª Vara de Família da Comarca da Capital do Rio de Janeiro, citado nos considerandos do Contrato de Compra e Venda de Ações e Outras Avenças de 19/03/2012.” Para esta questão o contribuinte respondeu “(...) a Peticionária informa que o processo nº 0257523-95.2011.8.19.001, que tramitou na 6ª Vara de Família da Comarca do Rio de Janeiro, foi protocolado no dia 28/07/2011, conforme andamento anexado extraído do site do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro” e juntou a consulta efetuada. Analisando a alteração contratual⁹⁹ da fiscalizada assinada em 28/02/2012, vê-se que o cumprimento ao processo de divórcio judicial consensual acima foi para que Washington Barbeito fizesse a partilha da sua propriedade de 135.000 (cento e trinta e cinco mil) quotas da Zardust para Agnes Barbeito, ou seja, esta seria a reorganização societária legítima ocorrida. Com relação ao processo de alienação, fica claro que a ação judicial teve início após as primeiras tratativas para a venda da participação na Tecondi e, bem como mencionado acima, também não justificaria a utilização da empresa veículo Zoroastro.

Como visto, as negociações para a venda das participações na Tecondi começaram, no mínimo, em 13/04/2011, sendo que o contrato de venda definitivo foi celebrado em 19/03/2012. Estas duas datas são anteriores ao processo de cisão parcial da fiscalizada ocorrido em 30/03/2012.

Em que pese eventual existência de conflito familiar no quadro social da Zardust, conforme noticiado pela própria fiscalizada, tal fato não teria influência no processo de alienação da Tecondi, mesmo porque com o poder de voto de todas as quotas assegurado a Washington Barbeito a negociação seria bem sucedida, como de fato foi. Ademais, antes da cisão parcial, o processo de venda já estava definido, à espera apenas da liquidação financeira da operação.

E, não menos importante, como se verá adiante em capítulo próprio, a cisão parcial ocorreu em favorecimento de uma empresa sem substância econômica, a veículo Zoroastro.

[...]

Fica evidente, portanto, que a entrada da Zoroastro no processo foi realmente para se concretizar a venda da controlada transferindo-se parcela do ganho de capital que seria obtido para a Família Barbeito, daí o porquê de sua entrada no final da operação e das justificativas do protocolo da cisão, tais como, melhoria na organização da sociedade e aumento de eficiência econômica, não poderem ser comprovadas.

Dito isto, passemos a analisar o conflito familiar, avocado como causa para a cisão parcial e consequente entrada da Zoroastro no grupo Barbeito.

[...]

Pelo exposto, vê-se que não houve uma realização formal da totalidade do capital social subscrito, mediante, por exemplo, a emissão de boletim de subscrição, ata assemblear, etc. As despesas não estão escrituradas na contabilidade da Zoroastro, pois se estivessem o saldo das disponibilidades seria de R\$ 100,00 (cem reais).

[...]

De acordo com a planilha acima, não se observa nenhum lançamento que reflita pagamentos de despesas usuais a qualquer empresa, tais como taxas de licenças e legais, luz, serviços contábeis, condomínios, aluguéis, cartorárias, etc. O que reforça a conclusão de que a Zoroastro era uma empresa apenas no papel: “de direito” mas não “de fato”.

[...]

Forçoso concluir, então, que a Zoroastro era uma empresa “apenas no papel”, inativa e com capital social integralizado comprovado de apenas R\$ 100,00 (cem reais). Como sua entrada na operação era desnecessária, sua utilização foi apenas para receber parte das ações da Tecondi e, pela sua extinção, transferi-las a Washington Barbeito, Agnes Barbeito e Yuri Barbeito para logo em seguida serem alienadas à Aba Porto.

[...]

Portanto, não foi a falta de *affectio societatis* que levou à extinção da empresa veículo Zoroastro, mas sim a consumação do objetivo proposto: o transporte de parte do ganho de capital para as pessoas físicas.

[...]

Portanto, as alegações “melhor organização de suas atividades em razão da segregação dos investimentos e dos sócios” e “aumento de eficiência econômica”, entre outras, não se sustentam e a negociação direta com o real vendedor ocorreria normalmente sem a sua cisão parcial. Obviamente que a negociação direta não ensejaria as condições pretendidas pelo contribuinte para a indevida transferência de parcela significativa do ganho de capital para as pessoas físicas.

Além de tornar a operação como um todo desnecessariamente mais complexa e onerosa, a intercalação da Zoroastro serviu ao propósito exclusivo de reduzir a carga fiscal incidente sobre a totalidade do ganho de capital que incidiria sobre a Zardust.

[...]

O único interesse das pessoas físicas era deter as ações por um período fugaz e suficiente apenas para a concretização da operação. Tudo já estava previamente planejado. As ações seriam vendidas para o Grupo Formitex. No entanto, para que fosse obtido um (ilícito) ganho tributário, “forçou-se” uma formal passagem das ações da Tecondi pelo patrimônio da Zoroastro e, logo em seguida, das pessoas físicas. Ao passo que esse “curso forçado” geraria um ilícito ganho tributário apenas para a Família Barbeito, deixando como contrapartida uma enorme perda para o Erário.

[...]

Portanto, seria impossível acreditar que a cisão parcial acima retratada não fizesse parte de um planejamento fiscal abusivo efetuado apenas com o intuito de diminuição da carga tributária. Diante dos documentos analisados, é cristalino que o início do processo de negociação da participação na Tecondi detida pela Zardust remonta, no mínimo, a abril de 2011. É certo, também, que na época, era a fiscalizada quem detinha 50% das ações da Tecondi e contratou assessoria especializada para negociar a alienação da totalidade dessa participação. Na ocasião, a Zoroastro não existia formalmente e sequer havia necessidade de sua introdução, vez que o processo corria normalmente e contava com vários investidores interessados. Ao contrário, verifica-se que a entrada da Zoroastro só aconteceu quando as negociações já estavam chegando ao final, daí a sua breve aparição para a transferência de 38% das ações da Tecondi para a Família Barbeito.

Constatamos que a Zoroastro era uma empresa constituída apenas “no papel” e que mesmo no curto período em que permaneceu com a participação na Tecondi não teve nenhuma operacionalidade, nenhuma movimentação financeira. Sua introdução só deixou a operação mais complexa para ser analisada e com a falsa aparência de existir propósito negocial – visto se utilizar de atos formalmente lícitos, mas desprovidos de subjacentes razões fático-empresariais que os autorizem ou justifiquem. É dizer, sua implementação pretende a transmissão de uma mensagem com o intuito de mascarar a realidade de quem vê.

Esta auditoria fiscal entendeu que as reorganizações societárias efetuadas visaram apenas a redução da carga de tributos incidentes sobre o ganho de capital auferido na venda da Tecondi para a Aba Infra (posteriormente, Aba Porto), haja vista que consistiram, unicamente, em cisão patrimonial parcial com integralização de capital em empresa veículo, esta composta unicamente de ativo correspondente à parcela de participação societária que já estava certo que seria alienada, extinção da empresa veículo com a consequente entrega da participação societária aos sócios que por sua vez alienaram estas mesmas participações como pessoas físicas.

A transferência de 38% das ações da Tecondi para as pessoas físicas, ainda que tenha fielmente observado todo o rito formal, é desprovida de qualquer razão extratributária. Seus deletérios efeitos para a Fazenda Pública, por conseguinte, devem ser desconstituídos pela autoridade tributária, cabendo-lhe exigir os créditos tributários de IRPJ e da CSLL sobre a totalidade do ganho de capital materialmente auferido pela Zardust.

[...]

Quais seriam os motivos para estes gastos desnecessários de tempo e dinheiro incorridos pelos membros da Família Barbeito na cisão? Por que tornar a operação mais complexa e onerosa?

Vimos que a alegação de que havia conflito entre os sócios da fiscalizada não justificou a cisão parcial. Washington Barbeito detinha o usufruto vitalício do voto e rendimentos de todas as quotas da fiscalizada. Ele é quem sempre assinou, inclusive, pela Zig-Veda. Além do mais, o processo judicial informado como prova do conflito foi protocolado após a assinatura do contrato de compra e venda e extinto antes do termo de fechamento.

[...]

Analisando-se cada uma das etapas, vemos que todas as operações foram bem planejadas. Desde a busca por uma assessoria especializada, as tratativas de venda da participação na Tecondi, a escolha do comprador, passando pela cisão parcial da Zardust para a Zoroastro até a extinção desta última.

Do que se conclui que a resposta correta para os questionamentos acima só poderia ser “a economia tributária que seria obtida pelo fato da maior parte do ganho obtido na alienação ser tributada nas pessoas físicas”, as quais “coincidentemente” detinham a maioria do capital social da própria Zardust antes da cisão.

A autoridade lançadora ainda se estende no capítulo “Da reorganização societária simulada. A cisão parcial”, para, ao final, também concluir pela ausência de propósito negocial nesta fase da operação, tendo em vista sua disciplina específica e as manifestações de vontade que a justificaram, e assim apresenta fundamentos para desconstituir a operação em toda a sua complexidade e situar a sujeição passiva na Contribuinte, na condição de alienante.

A evidenciar a relevância dos dois fundamentos para manutenção da exigência, tem-se a declaração de voto vencido que expõe seu entendimento divergente em ambos os pontos:

Entendo que tais fatos configuram a fraude apontada pela fiscalização. Está muito bem evidenciado o fato de que foi a empresa autuada que efetuou a venda da sua participação societária na Tecondi, pois foi esta que contratou uma empresa de assessoria com essa finalidade, passou um ano em tratativas com pretendentes compradores, adotou as medidas legais cabíveis, assinou o contrato de compra e venda e recebeu a parcela inicial do pagamento.

Assim, a sua participação na Tecondi já estava vendida quando a empresa autuada alienou a maior parcela dessa participação a três sócios pessoas físicas, a título de redução de capital. Aí está a fraude. A Zardust já não podia exercer esse direito de redução do capital, uma vez que o bem devolvido já estava gravado com obrigação real.

Saliente-se que a interposição da empresa Zoroastro, no meu entendimento, apenas deixa mais evidente a fraude. A atropelada sequência de operações iniciada com uma cisão parcial da Zardust, seguida da aquisição da parte cindida por uma empresa veículo (Zoroastro) e finalizada com a extinção da empresa veículo, sem qualquer fundamento econômico, deixa claro que seu único papel foi iludir a real operação: a redução do capital da Zardust, que sequer poderia ter sido feita, em razão da venda já realizada.

Na medida em que a maioria do Colegiado *a quo* compreendeu que a cisão estava justificada pelo dissenso entre os sócios, necessário seria a demonstração de dissídio jurisprudencial neste cenário fático e jurídico para reforma do acórdão recorrido.

O paradigma nº 9101-004.506, como antes indicado, prestar-se-ia a caracterizar dissídio jurisprudencial que invalidaria a devolução de capital de Zoroastro em favor dos sócios pessoa física. Como bem destacado no exame de admissibilidade, os excertos seguintes negam a possibilidade de redução do capital no interesse dos sócios:

E a transferência de bens ao sócio não se pode dar por mera liberalidade. Pelo contrário, apenas na condição de devolução de participação no capital societário.

As hipóteses no qual se admite a devolução de participação no capital societário opera-se nos termos da redução do capital social prevista nos arts. 1082 e 1084 do Código Civil:

[...]

Ou seja, a redução do capital somente pode ocorrer caso, depois de integralizado, houver perdas irreparáveis, ou se demonstrar que se encontra excessivo em relação ao objeto da sociedade.

Isso porque o capital social deve refletir a universalidade, em termos financeiros, que os sócios julgam necessário para a consecução dos objetivos da sociedade empresária. Não pode ser objeto de alteração sem qualquer critério; não por acaso, dispõe a legislação sobre condições de ordem material e formal para motivar a modificação. Não se trata de um valor qualquer, de uma mera formalidade, mas sim de uma materialidade em consonância com os projetos que a sociedade empresária pretende concretizar, visando sua sobrevivência, desenvolvimento, eventual expansão e retorno do investimento aos sócios.

[...]

Contudo, para validar a sujeição passiva dos tributos sobre o ganho de capital contra a Contribuinte, é necessário também confirmar os fundamentos da acusação fiscal para desconsiderar Zoroastro e a cisão promovida. Note-se que o primeiro paradigma também refere uma cisão intermediária, mas apenas porque a alienação acordada se referia a parte das operações da alienante, como exposto no voto condutor do paradigma:

Pretendia a Contribuinte (DIPIL) alienar os ativos (direitos relativos à titularidade e registro dos produtos MADEPIL TRI 90 e MADEPIL AC 40) para a pessoa jurídica MADEIRAS BRASILEIRAS.

Para tanto, criou a empresa ALG, com capital social de R\$2.000,00. A empresa teve o capital social integralizado pelos sócios pessoa física Alberto Correia (R\$102,00) e Geraldina Maria Bona Correia (R\$98,00), e pela sócia pessoa jurídica DIPIL (R\$1.800,00, sendo R\$1.000,00 mediante cessão e conferência dos ativos que seriam posteriormente alienados).

Ato contínuo, a sócia Geraldina Maria Bona Correia transfere sua participação para o sócio Alberto Correia. A DIPIL transfere para Alberto Correia a sua participação na ALG mediante redução de capital pelo valor contábil das quotas (entendendo estar amparada no art. 22 da Lei nº 9.249, de 1995).

Em seguida, Alberto Correia aliena suas ações da ALG (pessoa jurídica que detinha os direitos relativos à titularidade e registro dos produtos MADEPIL TRI 90 e MADEPIL AC 40) por R\$9,3 milhões para a pessoa jurídica MADEIRAS BRASILEIRAS. Oferece à tributação o ganho de capital apurado na condição de pessoa física (IRPF na alíquota de 15%).

Como se pode observar, as operações societárias foram no sentido de, deliberadamente, buscar a transferência artificial da pessoa jurídica para a pessoa física do ganho de capital.

A cisão, nestes termos, sequer merece maior debate. O sujeito passivo autuado passa a ser titular da pessoa jurídica que recebe o patrimônio cindido, e na sequência reduz seu capital transferindo esta participação societária para os sócios pessoa física.

E, o segundo paradigma, nº 1401-004.045, embora também trate de cisão, o faz em cenário semelhante ao do primeiro paradigma, no qual uma *holding* patrimonial, constituída para reunir as participações societárias das pessoas físicas, promove cisão para destacar um de seus investimentos para uma pessoa jurídica cujas ações são de titularidade das pessoas físicas de seus sócios. A simplicidade e ausência de qualquer justificativa para a operação transparecem no voto condutor do paradigma:

Nesta cisão, temos que a MOEMA HOLDING (USIAGROPAR) transferiu sua participação (de 90%) na MOEMA PAR para os sócios pessoas físicas e, ato contínuo (estas operações se efetivam sempre em curto espaço de tempo), a MOEMA PAR foi

adquirida pelo Grupo BUNGE, por meio de sua controlada NOVA PONTE, ocasião em que fizeram uma permuta: os acionistas da MOEMA PAR (agora as pessoas físicas) transferiram à NOVA PONTE a integralidade das ações da companhia, recebendo em troca 7.308.353 ações ordinárias da BUNGE LIMITED.

Procurando dar um cunho negocial às operações societárias, a Recorrente acena na direção de que era necessário a segregação de ativos, separar o que era ativo industrial de ativo rural, pois somente o primeiro interessava aos compradores. Alegou, também, que se fariam necessárias mais quatro cisões nas empresas do grupo MOEMA, também com finalidade de segregar ativos outros que não seriam de interesse do comprador, mantendo-os na MOEMA HOLDING.

Neste ponto, a Recorrente se manifesta inconformada com a autoridade fiscal, porque ela não teria feito nenhuma menção a tais cisões posteriores, entretanto, deve-se destacar que tais alegações estão sendo trazidas agora em sede recursal e, ainda, devemos lembrar que a autoridade fiscal intimou a Contribuinte Recorrente para dar as explicações acerca da cisão da MOEMA HOLDING, não fazendo nenhuma menção às cisões posteriores, o que soa bastante estranho.

Mas o problema não está aí, perfeitamente natural que a compradora queira que os ativos que deseja sejam desmembrados, assim como também, lembra a Recorrente, no contrato feito com a compradora figuraram como vendedores os acionistas pessoas físicas.

O problema está na maneira conforme foram conduzidas as negociações.

O fato de constar no contrato, como vendedores, os acionistas pessoas físicas até pode dar mais credibilidade e segurança ao negócio pactuado, sinalizando a intenção de se desfazerem de suas participações societárias da empresa negociada. Nada além disso, e o fato de a BUNGE LIMITED ter comunicado à SEC nos EUA identificando com quem fez a negociação, não significa nada para o Fisco brasileiro.

O ponto central do imbróglia posto é outro.

Em meu entendimento, deve-se procurar o objetivo dos acionistas, se havia interesse em sair do bloco de controle da empresa e não mais participar ou ter qualquer ligação com o grupo de empresas a que pertenciam, enfim, dito de outra maneira, dispunham os acionistas de outra opção, que não fosse a de vender as ações como efetivamente para quem foi feita? Dispunham os acionistas de livre arbítrio para negociar de outra forma?

[...]

Os acionistas, pessoas físicas ou jurídicas, podem alienar um prédio da pessoa jurídica? Uma frota de caminhões? Não, não podem, pois tais bens não lhes pertencem, o que eles possuem são quotas ou ações de um patrimônio, possuem um direito ao patrimônio da empresa, na proporção de sua participação no capital social.

Os acionistas pessoas físicas, ao tomarem as rédeas das operações que resultaram na alienação de suas participações societárias, ignoraram estes conceitos, passando por cima da pessoa jurídica, desprezando o dever que deveriam ter para com a empresa, a qual, certamente, por mais de uma década, lhe proporcionou lucros distribuídos com isenção de imposto de renda, e, eventualmente também, juros sobre capital próprio, cujo imposto era retido pela empresa, e não pelos acionistas pessoas físicas, mais um benefício que usufruíram (ou podiam usufruir).

Neste sentido, o apropriado relato da autoridade autuante:

É sabido que existem vantagens societárias ao se constituir uma “holding”. Ao se optar por esta constituição societária, como os acionistas da MOEMA PAR o

fizeram, eles deveriam ter em mente que não era somente desfrutar das vantagens, mas também, arcar com os custos advindos da escolha da mesma.

Ora, no momento em que surgem custos tributários decorrentes de uma decisão por eles mesmos tomada, eles fogem desta responsabilidade, causando um dano à sociedade por meio do artifício da transferência das ações da “holding” para as pessoas físicas.

Enquanto puderam, os acionistas pessoas físicas se aproveitaram da estrutura organizada da pessoa jurídica e se beneficiaram de sua riqueza. Quando se decidem pela sua venda, ignoram a sua personalidade jurídica, conduzindo suas ações (sem trocadilhos) no sentido único e exclusivo de evitar o pagamento de impostos próprio da pessoa jurídica.

Retornando ao questionamento de linhas atrás, a resposta que se tem é que, de fato, os acionistas pessoas físicas tinham interesse em sair do bloco de controle da empresa, entretanto, permaneceram participando ou tendo ligação com o grupo de empresas a que pertenciam (sob o manto de outra empresa), enfim, não estamos diante de uma alienação qualquer, pois a participação societária transferida já tinha sido previamente orquestrada antes das operações societárias efetivadas e dirigida para um determinado comprador.

Dito de outra maneira, dispunham os acionistas de outra opção, que não fosse a de vender as ações como efetivamente foi feita? Dispunham os acionistas de livre arbítrio para negociar de outra forma?

Me parece que não. Evidente que a venda já havia sido agendada bem antes das operações de cisão e incorporação.

Veja que no item 52 do recurso voluntário consta:

52. Os Ex acionistas, a seu turno, também não tinham interesse algum em alienar as terras e, sobretudo, tinham uma predileção por continuar no setor, buscando, ao máximo, parcerias estratégicas, que permitissem a capitalização das empresas e superação das dificuldades.

Esta era a opção perseguida, e assim foi feito, com os acionistas pessoas físicas fazendo a permuta com as ações da BUNGE LIMITED.

Isto estava marcado para acontecer, conforme já amplamente relatado no TVF.

Os acionistas pessoas físicas não tinham outra opção (e nem queriam!), não havendo que se cogitar de que o procedimento da Recorrente estaria ao abrigo do disposto no art.22 da Lei nº 9.249/1995 (art.419 do RIR/99).

Este dispositivo não pode ser encarado como uma panaceia, como algo que possa ser invocado pelos contribuintes para explicação de toda e qualquer devolução de capital aos sócios. Teimam os contribuintes, pelo menos nos casos que tenho visto, em invocar tal dispositivo como uma opção fiscal, o que entendo ser totalmente equivocado.

Na legislação societária encontram-se as hipóteses de devolução de capital, tais como dissolução ou liquidação de sociedade, reembolso, amortização ou resgate de ações, ou quando o sócio se retira da sociedade.

Ocorre que o dispositivo do art.22 da Lei 9.249/95 tem uma outra conotação jurídica.

Este dispositivo permite ao sócio ou acionista que, em querendo, requeira, para si, a sua participação que detém no capital social da pessoa jurídica. Trata-se de uma atitude isolada, que parte do sócio/acionista, sem que haja qualquer compromisso ou vínculo com a empresa acerca do destino a ser dado ao capital devolvido, traduzido na forma de

bens e/ou de direitos, inclusive as próprias ações da empresa. Dito de outra maneira, os sócios/acionistas, nos termos do que dispõe tal dispositivo legal, devem ter total liberdade para negociar suas, no caso, ações, com quem quer que seja, sem nenhuma ingerência da própria pessoa jurídica que lhe retornou a participação. Eles simplesmente querem a sua participação do capital e pronto. Simples assim. Claro que podem haver certas peculiaridades, tipo o sócio pessoa física ter recebido o resultado de uma alienação futura do ativo recebido e destinar uma parte para eventual liquidação de passivo da empresa, após, claro, ter tributado integralmente seu ganho de capital.

Não é o caso que se tem nos autos.

Aqui temos uma alienação, já previamente pactuada às operações societárias e, conforme demonstrado, revelou-se inconfundivelmente uma operação típica e pertinente da própria empresa.

Distintamente do paradigma, no qual as pessoas físicas passam de titulares indiretos da participação societária negociada para titulares diretos, mediante cisão que alcançou a totalidade das ações da sociedade alienada, desfazendo sem justificativas a opção original de manter esta participação juntamente com outros investimentos sob uma sociedade *holding*, nestes autos a cisão se refere ao único investimento detido pela Contribuinte, e tem por objeto parte das ações negociadas, do que decorre toda a discussão acerca do dissenso entre os sócios da Contribuinte. Assim, a aplicação do racional do paradigma não permite invalidar a cisão e localizar em Zardust a sujeição passiva dos tributos devidos sobre o ganho de capital.

Não basta aqui, como referido pela PGFN, ter em conta apenas que *o ativo objeto de alienação da pessoa jurídica é transferido para o sócio retirante para, logo em seguida, ser alienado para o adquirente pelo sócio retirante, que tem uma tributação mais favorável do que a pessoa jurídica antes detentora do ativo*. A constituição da dita *empresa de intermediária (“veículo”)* nos paradigmas, de fato, se fez *apenas para ser integralizada com os ativos a serem alienados*. Já aqui, a interposição de Zoroastro alcança apenas parte dos ativos alienados e demanda o enfrentamento de vários outros argumentos fáticos e jurídicos para atribuição da sujeição passiva à Contribuinte, como bem operou a autoridade lançadora.

A autonomia desta temática concernente à cisão é confirmada, inclusive, nos argumentos de mérito do recurso fazendário, que dedica um tópico à *ausência de propósito negocial na cisão da Zardust*, do qual destaca-se:

[...]

Ao se deparar com essas justificativas apresentadas pela contribuinte, a autoridade fazendária questionou, com razão, a alegação de que a cisão parcial teria sido realizada para cumprir a exigência do art. 129 da Lei nº 6.404, de 1976. Ora, a destinação do acervo cindido para outra sociedade anônima, como determina o art. 129 da Lei nº 6.404, de 1976, apenas diz respeito às regras de direito societário, mas não explica a necessidade negocial de realizar a cisão parcial – conforme pontuou a autoridade fiscal no TVF. Significa dizer que a contribuinte apenas indicou o aspecto formal exigido pela legislação – isto é, transferir o patrimônio cindido para outra sociedade anônima – o que não responde à pergunta de qual teria sido o motivo negocial ou a substância econômica para a cisão parcial da ZARDUST e incorporação do patrimônio cindido pela ZOROASTRO.

Descartando-se o art. 129 da Lei nº 6.404, de 1976, como justificativa plausível para a reorganização societária, restaria como pretenso propósito negocial a alegação de que a cisão parcial da ZARDUST teria servido para dirimir divergências familiares entre os filhos do primeiro e do segundo casamento do Sr. WASHINGTON BARBEITO, que

eram os sócios da ZARDUST. A esse respeito, a autoridade fiscal afirmou o seguinte (fl. 1348-1349):

[...]

As considerações feitas pela Fiscalização são consistentes e explicitam as incoerências e falhas nas justificativas apresentadas, pela contribuinte, para explicar o propósito negocial da cisão parcial da ZARDUST. Não obstante, cabem mais alguns comentários sobre o propósito negocial alegado pela ZARDUST e pelo seu representante, o Sr. YURI BARBEITO. Primeiramente, vejamos a questão do receio de não receber os benefícios econômicos da venda.

Considerando que as alegações sobre a incerteza quanto ao recebimento do valor auferido na venda partiram do Sr. YURI BARBEITO, é plausível inferir que o alegado receio era compartilhado por ele e a sócia AGNES BARBEITO. Isso porque o Sr. YURI e a Sra. AGNES eram os sócios da COMMUNI – que detinha uma parcela das quotas da ZARDUST, antes das reorganizações societárias – e representavam a parte da família BARBEITO fruto do segundo casamento do Sr. Washington. E foi justamente a posição conflitante entre os filhos do primeiro e do segundo casamento do Sr. Washington que teria motivado a segregação de ativos, via cisão, e a reorganização societária no GRUPO BARBEITO.

Era importante esclarecer esse ponto para que se possa analisar as alegações do Sr. YURI a respeito da necessidade de cindir a ZARDUST, em virtude do alegado receita dos sócios – que só poderiam ser o próprio Sr. YURI e a Sra. AGNES – de não receberem os benefícios econômicos da venda da TECONDI. Em primeiro lugar, o alegado receio poderia até explicar a segregação do investimento na ZARDUST e permitiria concluir que tal operação societária possuía um propósito negocial legítimo. Com efeito, seria justificável realizar uma cisão parcial de uma pessoa jurídica, a fim de dirimir controvérsias entre os sócios da cindida. Assim, os sócios poderiam continuar desenvolvendo suas atividades empresariais de maneira independente, cada um sendo responsável por uma pessoa jurídica distinta (cindida e cindenda), diminuindo os riscos de haver prejuízo às atividades empresariais por divergências ou conflitos entre os sócios.

O problema é que a cisão parcial da ZARDUST não foi a única operação societária verificada no âmbito do GRUPO BARBEITO, dentro do contexto da venda das quotas da TECONDI. Nesse ponto, cumpre lembrar que a COMMUNI foi extinta, em 28/02/2012, e a consequência disso foi a entrega as quotas da ZARDUST, que eram de titularidade da COMMUNI, para as pessoas físicas YURI BARBEITO e AGNES BARBEITO. Percebam, Srs. Conselheiros, que a extinção da COMMUNI não tem qualquer relação com os alegados conflitos com os demais sócios da ZARDUST. Tratou-se de mais uma etapa do planejamento tributário que visava permitir que os sócios pessoas físicas realizassem o ganho de capital proveniente da venda da TECONDI. Explica-se.

[...]

Se a discussão do presente processo administrativo fosse sobre a venda das ações da TECONDI, em si, o interesse de um dos sócios de captar recursos para quitar suas dívidas pessoais poderia servir de fundamento ou propósito negocial. Com efeito, é legítimo e justificável que o sócio queira liquidar um ativo, a fim de realizar o investimento que possuía e, sem seguida, utilizar o dinheiro obtido com a venda em outras atividades. Por exemplo, se o Sr. WASHINGTON BARBEITO resolvesse alienar suas quotas na ZARDUST e apresentasse como propósito negocial a sua necessidade de obter recursos para pagar suas dívidas, não haveria questionamentos.

Entretanto, o caso dos autos discute operações de cisão parcial, incorporação da parcela cindida por uma “empresa de papel” e a subsequente extinção dessa “empresa de

papel”. E são justamente essas operações societárias que devem ser analisadas tendo como parâmetro os interesses da ZARDUST, visto que esta pessoa jurídica é quem sempre deteve o investimento na TECONDI e que, portanto, seria a titular jurídica do ganho proveniente da alienação das ações da TECONDI. Nessa perspectiva, os interesses pessoais do Sr. WASHINGTON BARBEITO não podem servir como justificativa ou propósito negocial válido para uma cisão parcial que retirou da ZARDUST o seu ativo mais valioso.

[...]

Diante de todo o exposto, fica demonstrado o acerto do questionamento da autoridade fiscal, no sentido de que a cisão parcial da ZARDUST LTDA. não era indispensável para a concretização do negócio com a ABA INFRA. Com efeito, a operação que realmente importava – conforme confessado pela contribuinte – era alienar as ações da TECONDI. Para isso, a cisão da ZARDUST LTDA. não se mostrava indispensável, como pretende fazer crer a contribuinte. Na realidade, a cisão parcial da ZARDUST LTDA. teve como objetivo primordial entregar aos sócios pessoas físicas o controle direto das ações da TECONDI, por meio da utilização da “empresa de papel” ZOROASTRO – o que será discutido no tópico seguinte.

E o recurso fazendário se estende abordando a *ausência de propósito negocial na utilização da Zoroastro*, para discutir a legislação societária que disciplina a cisão, e expor fatos para concluir pela inexistência de dissenso que a motivasse, nos seguintes termos:

Reparem, Srs. Conselheiro, que a relação era amigável e tranquila, para fins de justificar a convivência pacífica do Sr. WASHINGTON e da Sra. AGNES na administração da ZARDUST. Ao mesmo tempo, a relação dos dois sócios não traduziria affectio societatis, o que explicaria a extinção da ZOROASTRO. Esse contrassenso reflete o esforço da contribuinte para encontrar argumentos que justificassem as operações artificiais realizadas pela FAMÍLIA BARBEITO, durante a fase final da venda das ações da TECONDI. No entanto, conforme muito bem ressaltado pela DRJ, a utilização da ZOROASTRO consistiu apenas em mais uma etapa do planejamento tributário abusivo, não sendo possível admitir como razoáveis ou plausíveis os pretensos propósitos negociais apresentados pela contribuinte.

Na medida em que a divergência jurisprudencial evidenciada a partir dos paradigmas não se presta a reverter todos os fundamentos jurídicos do acórdão recorrido para restabelecer a exigência em face da Contribuinte, como pretende a PGFN, é inútil conhecer do recurso especial na matéria que teve seguimento.

Estas as razões para concordar com a conclusão da I. Relatora de NEGAR CONHECIMENTO ao recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA