



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720123/2015-30
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-004.045 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de dezembro de 2019
Recorrente USIAGROPAR AGROENERGIA S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Data do fato gerador: 31/03/2010

LANÇAMENTO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade quando o lançamento observa todos os requisitos previstos no artigo 142 do CTN e no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72.

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. INOVAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não ocorrendo inovação nos fundamentos do lançamento, bem como foi garantido o direito a ampla defesa e ao contraditório, afasta-se a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância.

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTOS. APLICAÇÃO DO ART.173 DO CTN.

Nos casos de ausência de pagamento, o prazo decadencial desloca-se daquele previsto no art.150 para as regras estabelecidas no art.173 (ambos do CTN), onde ficou constatado que sob as regras deste último **não** ocorreu a decadência para o fato gerador supra indicado.

GANHO DE CAPITAL. REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. REDUÇÃO DA TRIBUTAÇÃO. SIMULAÇÃO SUBJETIVA. INOPONÍVEL AO FISCO

A transferência das participações societárias detidas pela pessoa jurídica aos seus sócios, por meio de reorganização societária consistindo em cisões do patrimônio, com o objetivo de reduzir a tributação sobre o ganho de capital decorrente das vendas daquelas participações por pessoas físicas, com aplicação da alíquota de 15% ao invés de 34%, constitui planejamento tributário inoponível ao Fisco, por meio da simulação subjetiva.

REDUÇÃO DE CAPITAL. ENTREGA DE BENS E ATIVOS AOS SÓCIOS E ACIONISTAS. INEXISTÊNCIA DE NORMA INDUTORA.

O artigo 22 da Lei nº 9.249/95 não é um dispositivo legal que autoriza o contribuinte alterar a realidade fática do negócio, por meio de redução de capital e transferência de ativos e bens, tão somente para permitir a tributação do ganho de capital na pessoa física do sócio, e não na pessoa jurídica.

MULTA QUALIFICADA. SIMULAÇÃO. INOCORRÊNCIA. SÚMULA CARF. 14

A simples apuração de omissão de receita, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessário, conforme preconiza o artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96 e Súmula nº. 14 do CARF, a comprovação do evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502/64.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM COM A SITUAÇÃO QUE CONSTITUI O FATO GERADOR. INOCORRÊNCIA.

Para fins de atribuição de responsabilização solidária faz-se necessário demonstrar de forma clara atuação individualizada dos responsáveis solidários. A simples afirmação genérica de interesse comum sem a demonstração efetiva da atuação consciente dos solidários não tem o condão de manter a responsabilização.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar as arguições de nulidade e negar provimento ao recurso quanto aos juros sobre a multa de ofício. Por maioria de votos, a) negar provimento à arguição de decadência, vencidos os Conselheiros Letícia Domingues Costa Braga e Eduardo Morgado Rodrigues e b) dar provimento ao recurso para (i) afastar a qualificação da multa de ofício, vencido o Conselheiro Cláudio de Andrade Camerano; (ii) permitir o aproveitamento do imposto pago sobre o ganho de capital por parte das pessoas físicas, vencido o Conselheiro Carlos André Soares Nogueira; (iii) afastar a responsabilidade solidária dos sócios da Contribuinte, vencido os Conselheiros Cláudio de Andrade Camerano e Nelso Kichel. Por voto de qualidade, negar provimento ao recurso quanto ao mérito da operação, confirmando a correta indicação da Contribuinte no polo passivo da obrigação, vencidos os Conselheiros Daniel Ribeiro Silva, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Letícia Domingues Costa Braga e Eduardo Morgado Rodrigues. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, que também fará declaração de voto quanto ao mérito.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano - Relator

(assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Carlos André Soares Nogueira, Nelso Kichel, Cláudio de Andrade Camerano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Daniel Ribeiro Silva, Letícia Domingues Costa Braga e Eduardo Morgado Rodrigues.

Relatório

DOS AUTOS DE INFRAÇÃO

Trata o presente processo de impugnação ao Auto de Infração que exige da interessada supra identificada, o recolhimento da importância de **R\$ 212.812.601,26** a título de **Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ**, relativo a fato gerador (ganho de capital) ocorrido em 31/03/2010, acrescida de multa de ofício de **150%** e juros de mora. Consta no referido Auto de Infração que o lançamento do IRPJ, apurado sob as regras do Lucro Presumido, decorre de:

OMISSÃO DE RECEITA NÃO OPERACIONAL

INFRAÇÃO: GANHOS DE CAPITAL

Omissão de ganho de capital conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/03/2010	851.274.405,04	150,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2011 e 31/12/2011:

Art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 521, 522 e 528 do RIR/99, arts. 71, 72, 73 da Lei nº 4502/64 c/c art.44 da Lei nº 9.430/96, art.116, § único e art.124, inciso I do CTN.

Ainda, como **lançamento decorrente** da matéria tributável apontada no lançamento de IRPJ, foi lavrado também Auto de Infração a título de **Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL**, da ordem de **R\$ 76.614.696,45**, acrescido de multa de ofício de **150%** e juros de mora:

OMISSÃO DE RECEITA

INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL DEVIDA SOBRE OUTRAS RECEITAS E DEMAIS RESULTADOS OMITIDOS

Omissão de ganho de capital, conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/03/2010	851.274.405,04	150,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2010 e 31/12/2010:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90

Art. 2º da Lei nº 9.249/95

Art.29, inciso II, da Lei nº 9.430/96

Art.22 da Lei nº 10.684/03

Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08

Art.24, §2º, da Lei nº 9.249/95 com as alterações introduzidas pelo art.29 da Lei nº 11.941/09

DEMAIS SUJEITOS PASSIVOS

Nos Autos de Infração constam também, como **Responsáveis Solidários de Fato**, as pessoas de **Marina Diniz Junqueira, Stella Junqueira Gomide, Alberto Diniz Junqueira, José Eduardo Diniz Junqueira, Ricardo Brito Santos Pereira, Lucia Diniz Junqueira Novaes, Ronaldo Diniz Junqueira e Maurilio Biagi Filho**, acionistas pessoas físicas da Fiscalizada.

DO TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL - TVF

Conforme consta no **TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL - TVF**, o procedimento fiscal que culminou com exigências de IRPJ e de CSLL ora em litígio, tem suas origens em uma fiscalização junto à empresa Usina Moema Açúcar e Álcool Ltda. , empresa esta indiretamente controlada pela Usina Moema Holding S/A (atual USIAGROPAR AGROENERGIA).

A Usina Moema Açúcar e Álcool Ltda. (e outras) foi adquirida pelo Grupo BUNGE, com pagamento de ágio, onde se verifica naquela ação fiscal a legalidade da amortização deste ágio pela empresa, então incorporada por empresa do Grupo BUNGE sediada no Brasil, cujos recursos para a sua aquisição teriam vindos da empresa Brunello Ltd., também do Grupo BUNGE, e sediada nas Bermudas.

O presente processo abarca, portanto, o outro lado da situação, ou seja, pelo lado da venda, se teria havido eventual ganho de capital nesta operação e quem o teria suportado, enfim, a análise dos desdobramentos daquelas operações, pela ótica de quem assumiu a venda da participação societária na Usina Moema Açúcar e Álcool Ltda., diretamente controlada pela Usina Moema Participações S/A (MOEMA PAR) e, indiretamente, pela Usina Moema Holding S/A (atual USIAGROPAR AGROENERGIA).

Vamos, então, apresentando os personagens envolvidos, no momento em que são citados no TVF, inicialmente as empresas do lado dos **vendedores**:

EMPRESA	EMPRESA CONTROLADA
Usina Moema Holding S/A (atual USIAGROPAR AGROENERGIA). –	Usina Moema Participações S/A (MOEMA

Acionistas Pessoas Físicas	PAR), com 90%, em 2009
MOEMA PAR	Usina Moema Açúcar e Alcool Ltda. (USINA MOEMA)

Operações efetivadas entre estas empresas, cronologicamente:

Cisão parcial da MOEMA HOLDING, em 23/11/2009 (protocolo) e Ata de 24/12/2009

A parcela cindida é incorporada pela MOEMA PAR, e os acionistas da MOEMA HOLDING recebem, pelas ações extintas, ações de emissão da MOEMA PAR, de modo que agora houve a transferência do controle da MOEMA PAR para os Acionistas Pessoas Físicas:

CONTROLADOR	EMPRESA CONTROLADA
Pessoas Físicas	Usina Moema Participações S/A (MOEMA PAR)

Vamos, agora, apresentando os personagens envolvidos, no momento em que são citados no TVF, do lado dos **compradores**:

EMPRESA	EMPRESA CONTROLADA
Bunge Cooperatief U.A. e Bunge Brasil Holding B.V. (ambas na HOLANDA)	Bunge Açúcar & Bioenergia Ltda. (BUNGE A & B), sediada no BRASIL
Bunge Açúcar & Bioenergia Ltda. (BUNGE A & B), sediada no BRASIL	Agroindustrial Nova Ponte Ltda. (NOVA PONTE), de Minas Gerais

Vejamos as operações envolvendo vendedores e compradores:

Venda da MOEMA PAR, em 05/02/2010

Adquirida **integralmente** pela NOVA PONTE, em uma operação de permuta de ações, onde os acionistas pessoas físicas receberam, em troca, **7.308.353** ações da BUNGE LIMITED (sediada em Bermudas), e, ato contínuo, MOEMA PAR é **incorporada** pela NOVA PONTE.

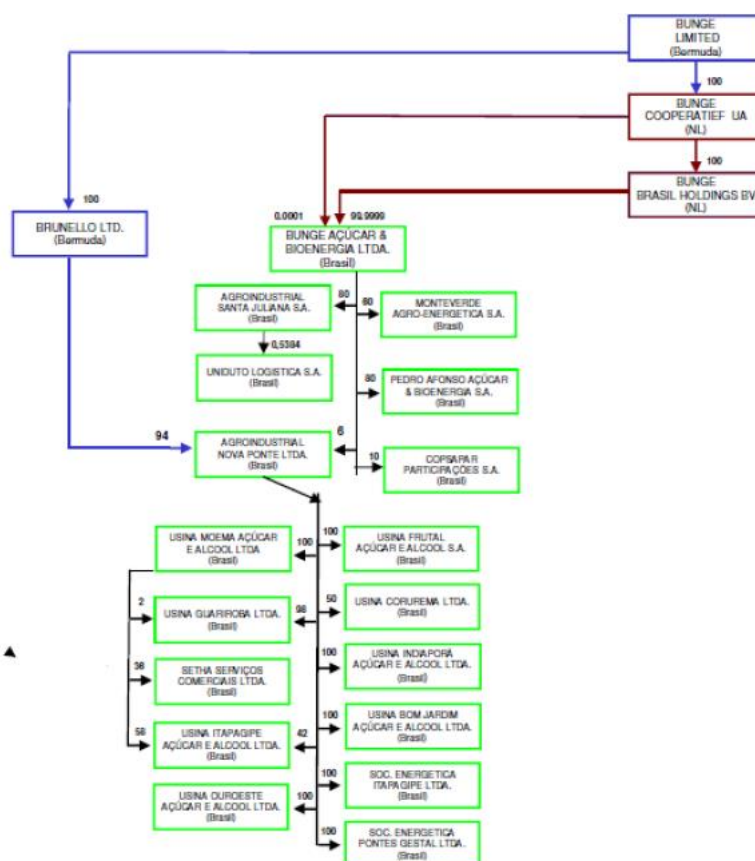
Assim, tem-se:

EMPRESA	EMPRESA CONTROLADA
Bunge Açúcar & Bioenergia Ltda. (BUNGE A	Agroindustrial Nova Ponte Ltda. (NOVA

& B), sediada no BRASIL	PONTE), de Minas Gerais
	Usina Moema Açúcar e Alcool Ltda. (USINA MOEMA)

Reproduz-se informações do TVF:

4. O ágio pago na operação de aquisição das usinas sucroalcooleiras pelo grupo Bunge foi igual a R\$ 1.354.994.009,12 (um bilhão, trezentos e cinquenta e quatro milhões, novecentos e noventa e quatro mil, nove reais e doze centavos), sendo que o patrimônio líquido das mesmas valiam R\$ 39.977.463,96 (valor total da transação, portanto, igual a R\$ 1.394.971.473,09). A seguir, esquema simplificado e mais detalhado contendo as outras usinas sucroalcooleiras adquiridas:



5. Quem efetivamente suportou o ágio pago na aquisição das empresas sucroalcooleiras foi a empresa “BRUNELLO LTD.”, localizada nas Bermudas e que também fazia parte do grupo BUNGE, conforme o organograma acima fornecido pela empresa BUNGE A&B (fls. 46 a 51).

6. A partir de fevereiro de 2010, portanto, a NOVA PONTE passa a deter diretamente a participação nas usinas sucroalcooleiras, conforme demonstra sua DIPJ do AC 2010 (anexada à fl. 292). De acordo com as DIPJ entregues pela NOVA PONTE, a conta que registra o ágio em investimentos evoluiu no período entre 2009 e 2011 conforme a tabela abaixo (DIPJs anexadas à fl. 292):

Balanço Patrimonial – Ativo – Ágio em Investimento

Período	ND DIPJ	Ficha/Linha	Ágio em Investimentos (R\$)
01/01/2009 a 31/12/2009	1013862	36A/27	0,00
01/01/2010 a 31/12/2010	1401140	36E/27	1.363.315.792,44
01/01/2011 a 30/04/2011	1401149	36E/27	1.360.499.655,63

7. Em abril de 2011 (mediante ata protocolizada na Jucesp 18/07/2011, sob o nº 301.110/11-6 – anexado à fl. 290 do processo : “Jucesp” – pasta “atos cadastrados”), foi aprovado, com anuência da USINA MOEMA, o protocolo de cisão total da NOVA PONTE e versão do patrimônio para a USINA MOEMA e outras sucroalcooleiras. Foram atribuídas à BUNGE A&B, as cotas da USINA MOEMA pertencentes à extinta NOVA PONTE e as emitidas pela sociedade, em razão do aumento de capital decorrente da incorporação de parcela do acervo líquido da NOVA PONTE.

[...]

8. Os ativos da NOVA PONTE foram distribuídos conforme a tabela abaixo. Os valores constam do documento de retificação da cisão total da NOVA PONTE, protocolizado na Jucesp, em 11/11/2011, sob o nº 459.721/11-2 (doc. anexado à fl. 290: “Jucesp” – pasta “atos cadastrados”):

PARCELAS CINDIDAS E VERTIDAS PARA AS CINDIDAS						
	Saldos em 31/03/2011 antes da Cisão	Usina Moema Açúcar e Alcool Ltda.	Usina Ouroeste Açúcar e Alcool Ltda.	Usina Guariroba Ltda.	Usina Frutal Açúcar e Alcool Ltda.	Usina Itapagipe Açúcar e Alcool Ltda.
ATIVO						
CIRCULANTE						
Caixa e bancos	17.723,44	17.723,44	0,00	0,00	0,00	0,00
Aplicações financeiras	73.991,44	73.991,44	0,00	0,00	0,00	0,00
Impostos a recuperar	779.227,93	674.865,11	0,00	0,00	104.362,82	0,00
Estoques	909.642,92	0,00	0,00	0,00	909.642,92	0,00
Juros s/capital próprio a receber	3.525.682,93	3.525.682,93	0,00	0,00	0,00	0,00
Outras contas a receber	3.091.476,78	0,00	0,00	0,00	3.091.476,78	0,00
	8.397.745,44	4.292.262,92			4.105.482,52	
NÃO CIRCULANTE						
Realizável a longo prazo	5.362.361,11	599.170,94	2.386.391,86	2.376.529,03	269,28	0,00
Investimentos	171.358.046,23	41.686.273,98	1.446.921,73	32.789.361,03	52.001.999,21	43.433.491,28
Imobilizado	12.233.117,16	6.781.000,81	0,00	0,00	5.452.116,35	0,00
Intangível	1.360.499.655,63	471.261.321,47	175.889.198,63	247.286.935,38	241.376.626,85	224.685.573,30
	1.549.453.180,13	520.327.767,20	179.722.512,22	282.452.825,44	298.831.010,69	268.119.064,58
TOTAL	1.557.850.925,57	524.620.030,12	179.722.512,22	282.452.825,44	302.936.493,21	268.119.064,58

9. O saldo da conta Intangível registrado no balanço patrimonial constante do Protocolo de Cisão e Incorporação da NOVA PONTE foi vertido para as usinas sucroalcooleiras tal como nos mostra a tabela. Este saldo do intangível no BP da NOVA PONTE registra o ágio pago pelo grupo Bunge na aquisição das usinas sucroalcooleiras efetivada em fevereiro de 2010. Foram verificadas despesas com ágio registradas em DIPJ e Fcont, nos ACs 2011, 2012 e 2013 pela USINA MOEMA, que recebeu como ativo intangível a maior parcela do ágio pago pelo grupo Bunge quando da aquisição das usinas sucroalcooleiras.

3. DO GANHO DE CAPITAL CORRESPONDENTE AO ÁGIO PAGO PELO GRUPO BUNGE

Mediante o presente processo, estaremos analisando o ganho de capital correspondente ao pagamento de ágio pelo grupo BUNGE.

Recapitulando, segundo a reconstituição dos fatos anteriormente descrita, pudemos verificar que, em 2009, a empresa MOEMA HOLDING possuía 90% do capital da investida MOEMA PAR.

Em 23/11/2009, os acionistas das sociedades MOEMA HOLDING e MOEMA PAR aprovaram, em AGE, o protocolo de cisão parcial da MOEMA HOLDING com a incorporação da parcela cindida pela MOEMA PAR. Em substituição às ações extintas da MOEMA HOLDING em razão da redução do seu capital social, os acionistas da MOEMA HOLDING receberam ações de emissão da MOEMA PAR. Assim, ocorreu a transferência da participação que a MOEMA HOLDING detinha na MOEMA PAR para os acionistas, pessoas físicas daquela sociedade.

Menos de três meses depois, em 05/02/2010, ocorreu a aquisição da MOEMA PAR pela NOVA PONTE, empresa pertencente ao grupo BUNGE, juntamente com a incorporação da primeira pela última, conforme AGE realizada nesta data (doc. à fl. 290 – Pasta “atos cadastrados”). A operação consistiu numa permuta de ações na qual os acionistas da MOEMA PAR, agora somente pessoas físicas, transferiram à NOVA PONTE a integralidade das ações da companhia, e receberam em troca 7.308.353 ações ordinárias da Bunge Limited.

A empresa apresentou o laudo de apuração do PL da empresa MOEMA PAR, elaborado por contadores da cidade de Orindiúva - SP, em 05/02/2010, avaliada em R\$ 39.153.130,85 (à fl. 28 – “Laudo de avaliação PL” dentro da pasta “Criação do Ágio Moema Part.”). Neste valor não tinham sido consideradas as participações dos sócios minoritários (planilha com todos os sócios à fl. 289) e custos do projeto para a aquisição das demais usinas, cujo total era aproximadamente 800 mil reais, resultando num total de R\$ 39.977.463,96 (resposta de 01/04/2015, às fls. 128 a 133). Quanto à avaliação de rentabilidade futura das usinas, foram apresentados à Fiscalização diversos laudos de 2010, da Ernst & Young, um para cada usina controlada pela MOEMA PAR, separadamente (anexados à fl. 30), totalizando um valor aproximado de R\$ 1.550.734.000 (um bilhão, quinhentos e cinquenta milhões, setecentos e trinta e quatro mil reais). O ágio pago pelo grupo BUNGE na aquisição da MOEMA PAR foi igual a R\$ 1.354.994.009,12 (um bilhão, trezentos e cinquenta e quatro milhões, novecentos e noventa e quatro mil, nove reais e doze centavos – planilha “Composição do Valor do ágio” anexada à fl. 28).

Desta forma, configuraram-se indícios de que a empresa MOEMA HOLDING teria efetuado as operações de cisão e incorporação, pouco antes da venda da MOEMA PAR ao grupo BUNGE, para não ter de recolher a IRPJ e a CSLL incidentes sobre o ganho de capital correspondente ao ágio pago pelo grupo (34% do valor total), na pessoa jurídica (15% IRPJ + 10% adicional de IRPJ + 9% de CSLL), tendo em vista que antes das citadas operações, era ela a controladora da empresa MOEMA PAR.

Para evitar a tributação na pessoa jurídica, teriam efetuado artificialmente a transferência da participação da MOEMA HOLDING, para os acionistas

peças físicas, para as quais a tributação sobre o ganho de capital é menor (15%).

Ainda no TVF, a autoridade fiscal relaciona os acionistas da MOEMA PAR, na DIPJ da cisão, tendo a MOEMA HOLDING (atual USIAGROPAR AGROENERGIA) com participação de 90%, as empresas **Maubisa Agricultura** e **Elbel MBF Com e Particip Ltda.**, com 2,93% e 0,67%, respectivamente, e o restante pulverizado em várias pessoas físicas.

Destaca que, neste momento em 2009, a participação na MOEMA PAR era a mesma verificada em 2007 e 2008, entretanto, no espaço de um mês (dezembro de 2009 a 05/02/2010) período em que ocorreram a venda da MOEMA PAR e sua incorporação pela NOVA PONTE, modificou-se o quadro societário:

- saíram as empresas Maubisa Agricultura e Elbel MBF Com e Particip Ltda. e entra Maurílio Biagi Filho, com 35,95% permanecendo os demais;

- já não há mais nenhuma pessoa jurídica, somente pessoas físicas.

Para efeito de ratificação das informações, a fiscalizada (USIAGROPAR AGROENERGIA) foi intimada a apresentar os quadros societários da MOEMA PAR antes e após as operações de cisão e incorporação, tendo atendido ao solicitado e apresentados os quadros, então reproduzidos no TVF, fls.19/20.

A autoridade fiscal faz as seguintes observações:

Como se pode observar há algumas diferenças entre os quadros apresentados pela empresa antes das operações e as DIPJs, pois a fiscalizada não mencionou as empresas MAUBISA AGRICULTURA e ELBEL MBF em suas respostas, como que buscando ocultar tais informações, de modo inócuo, tendo em vista que a análise das mesmas foi incluída por esta Fiscalização neste relatório, mais adiante.

Mas comparando-se as duas situações (antes e depois), tanto no material apresentado como nas declarações, a diferença saltante aos olhos é a de que a empresa MOEMA HOLDING deixou de ser controladora da MOEMA PAR, onde detinha 90%, (= 17.847.066.493 /19.830.073.893) deixando o controle total da mesma, para os sócios acionistas pessoas físicas.

Os motivos apontados pela empresa quanto à realização das operações acima foram as mesmas que constam do “Protocolo de Cisão Parcial da Usina Moema Holding S/A com Incorporação da Parcela Cindida pela Usina Moema Participações S/A e Justificação” (fl. 328, protocolo às fls. 349 a 360):

“A cisão da Moema Holding, com versão parcial de seu patrimônio para a Incorporadora (“Cisão”), como proposta neste Protocolo, dá-se em vista de reestruturação societária visando a simplificação da estrutura e gestão corporativa, bem como a separação de determinados ativos, de modo que a Moema Holding passe a deter apenas ativos e investimentos não ligados à indústria de produção de açúcar e álcool, sendo que estes investimentos, dentre outros, ficarão com a Moema Participações.”

Neste ponto verifica-se inconsistência na resposta da empresa: “se a Holding já estava com a intenção de vender os ativos e investimentos ligados à indústria

de produção e álcool ao grupo Bunge, não haveria porque proceder à separação desses ativos menos de dois meses antes. Esta segregação seria inútil, tendo em vista que já ocorreria automaticamente com a venda da MOEMA PAR ao grupo BUNGE.”

3.1. DO NÃO- RECOLHIMENTO DO TRIBUTO INCIDENTE SOBRE GANHO DE CAPITAL

A aquisição da empresa MOEMA PAR foi feita mediante aportes de capital da BRUNELLO LTD., empresa localizada nas Bermudas ligada ao grupo BUNGE, na NOVA PONTE. O aporte inicial, em 05/02/2010 (9ª alteração do contrato social da NOVA PONTE à fl.31), proporcionou a aquisição da MOEMA PAR e, por conseguinte, de sua maior controlada, a empresa USINA MOEMA integralmente, com o pagamento aos ex-sócios da MOEMA PAR (após as operações de cisão e incorporação, somente sócios pessoas físicas), do montante dividido entre uma pequena parte em dinheiro (torna) e o restante em forma de troca de ações da MOEMA PAR por ações da BUNGE (doc. “Termo de Fechamento” anexado à fl. 134). Foram apresentados os contratos de câmbio utilizados na transferência do capital (fls. 65 a 70), mediante “Conferência internacional de ações ou Quotas”. Em 05/02/2010, o grupo adquiriu a MOEMA PAR e, na mesma data, esta última foi incorporada pela NOVA PONTE.

Os aportes subsequentes da BRUNELLO LTD. na NOVA PONTE tiveram como objetivo adquirir as partes das usinas sucroalcooleiras que não eram controladas pela MOEMA PAR (contratos de câmbio às fls. 78 a 99 e subsequentes alterações do contrato social da NOVA PONTE anexadas à fl. 31).

[...]

Intimamos a empresa USINA MOEMA a preencher um quadro contendo os valores recebidos por cada um dos ex-sócios da MOEMA PAR, pessoas físicas na transação, segregando os valores referentes ao patrimônio e ao ágio que teria sido pago (fls.128 a 133):

[...]

Segundo o quadro acima, o valor total do ágio pago na aquisição das usinas foi igual a R\$ 1.354.994.009,12, sendo que aos ex-sócios da MOEMA PAR foram pagos R\$ 945.860.450,04 e os demais R\$ 409.133.559,08 foram desembolsados a outros acionistas minoritários, na aquisição de outras usinas além da USINA MOEMA. O valor pago aos ex-sócios da MOEMA PAR foi dividido em duas partes: a) torna em dinheiro no valor total de R\$ 31.961.016,44 e b) valor distribuído na substituição de ações da MOEMA PAR por ações do grupo BUNGE: R\$ 953.052.564,45.

Intimamos, outrossim, a USINA MOEMA a preencher o seguinte quadro (planilha “Tabela PFs” à fl. 281), contendo os valores unitários das ações da MOEMA PAR e do grupo BUNGE, para que ficasse bem caracterizado o ganho de capital auferido pelos sócios na transação, correspondente ao ágio pago pela BUNGE:

Acionista	CPF	Valor Pago da Torna (R\$) pela Nova Ponte (b)	Valor em (R\$) atribuído pela Nova Ponte na permuta de ações (a)	Valor unitário patrimonial da ação - Aquisição Moema Part. (R\$)
Marina Diniz Junqueira	252.935.888-26	1.255.981,05	37.550.270,94	0,001974432
Stella Junqueira Gomide	155.250.008-24	1.255.981,05	37.550.270,94	0,001974432
Alberto Diniz Junqueira	050.938.928-74	1.316.134,17	39.361.070,80	0,001974432
Mauro Diniz Junqueira	043.274.478-97	1.255.981,05	37.550.270,94	0,001974432
José Eduardo Diniz Junqueira	645.431.296-87	1.532.261,71	45.937.133,50	0,001974432
Ricardo Brito Santos Pereira	300.478.898-53	7.451.936,19	223.252.563,06	0,001974432
Lucia Diniz Junqueira Novais	093.991.478-60	3.761.721,74	112.603.160,37	0,001974432
Ronaldo Diniz Junqueira	041.206.278-02	2.568.706,38	76.625.426,07	0,001974432
Maurício Biagi Filho	034.078.028-20	11.502.313,10	342.622.397,82	0,001974432
Sub-Total (Moema Participações):		31.961.016,44	953.052.564,45	0,001974432
Outros Acionistas Minoritários (PF's e PJ's) e Custos do Projeto Aq		94.435.074,79	315.522.817,41	
Total Geral:		126.396.091,23	1.268.575.381,86	

(*) Usina Ouroeste, Usina Guariroba, Usina Frutal, Usina Itapagipe e Usina Moema Açúcar e Alcool Ltda.

Qtde. de Ações adquiridas Usina Moema Part. (R\$)	Valor do Patrimônio Líquido Contábil em 31.01.2010 (R\$) = Moema Part. e Minoritários (*)	Valor unitário da Ação Bunge Ltd recebida pelos acionistas (R\$)	Qtde. de Ações da Nova Ponte (Bunge Ltd) entregues aos acionistas	Valor em (R\$) atribuído pela Nova Ponte na permuta de ações (Ações recebidas pelos acionistas) (a)
781.304.509	1.542.633,36	123,22	304.737	37.550.270,94
781.304.909	1.542.633,36	123,22	304.737	37.550.270,94
618.982.049	1.617.024,30	123,22	319.432	39.361.070,80
781.304.909	1.542.633,36	123,22	304.737	37.550.270,94
955.809.559	1.887.180,91	123,22	372.800	45.937.133,50
4.645.194.804	9.171.620,90	123,22	1.811.791	223.252.563,06
2.342.923.227	4.625.942,41	123,22	913.824	112.603.160,37
1.594.337.938	3.147.911,72	123,22	621.849	76.625.426,07
7.128.911.580	14.075.550,54	123,22	2.780.529	342.622.397,82
19.830.073.884	39.153.130,85	123,22	7.734.436	953.052.564,45
824.332,11				315.522.817,41
39.977.462,96				1.268.575.381,86

Relação de substituição: cada ação da MOEMA PAR valia R\$ 0,001974432 (valor de cotação na Bolsa de Valores) e cada uma do GRUPO BUNGE valia R\$ 123,22.

19.830.073.884 ações da MOEMA PAR foram trocadas por 7.734.436 ações da BUNGE:

Adaptando o modo como foi colocado no TVF, a seguir a demonstração da apuração do ganho de capital:

Valor atribuído na permuta	R\$ 953.052.564,45	7.734.436 ações da BUNGE LTE. (x) R\$ 123,22
Valor de PL contábil	(39.153.130,85)	PL em 31/01/2010 (quadro)
Valor de Torna recebida	R\$ 31.961.016,44	Pago pela NOVA PONTE
Ganho de Capital	R\$ 945.860.450,04	-
Percentual de participação	90%	Da USIAGROPAR AGROENERGIA
Ganho de Capital Tributado	R\$ 851.274.405,04	Da USIAGROPAR AGROENERGIA

Continuando com o relato fiscal no TVF:

Este é, portanto, o valor de ganho de capital auferido pelos ex-sócios da MOEMA PAR em sua aquisição pelo grupo BUNGE. E é o valor que deveria ter sido oferecido aos cofres públicos pela empresa MOEMA HOLDING, atual USIAGROPAR AGROENERGIA, a título de IRPJ e CSLL.

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.

Esta Fiscalização também abriu diligências junto aos ex-sócios da MOEMA PAR para verificar se, ao menos, o tributo incidente sobre o ganho de capital em epigrafe teria sido recolhido pelos mesmos, na condição de pessoas físicas. Em resposta às intimações em diligência, pudemos comprovar que somente uma pequena parte, referente à diferença entre a quantia referente à torna recebida em dinheiro e o valor do patrimônio vendido, relativo a cada sócio, teria sido recolhida a título de ganho de capital, com tributação igual a 15%. O “grosso” do montante, correspondente ao ágio pago não foi sequer considerado nas respostas às intimações dos ex-sócios (fls. 224 a 268).

3.2. DA AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL

Solicitamos esclarecimentos junto à empresa MOEMA HOLDING, atual USIAGROPAR AGROENERGIA, sobre as operações de cisão e incorporação e os motivos que levaram às mesmas (fls. 426 a 434):

“A Usina Moema Holding S/A e a Usina Moema Participações S/A eram ambas empresas sem atividade operacional propriamente dita.

Inicialmente as pessoas físicas eram sócias diretas das Usinas operacionais ligadas à exploração direta do açúcar e do álcool.

Em 2007, com o grande crescimento do setor de açúcar e do álcool, amplamente divulgado por indicadores econômicos e veiculado pela mídia, foi aventada a possibilidade de abertura do capital na Bolsa (IPO) a exemplo do que ocorrera com a Cosan, Açúcar Guarani, Usina Costa Pinto e Usina São Martinho, daí porque foi criada a estrutura de duas holdings – Usina Moema Holding S/A e Usina Moema Participações S/A – uma participando na outra, respectivamente, sendo que esta última participava, por sua vez, diretamente das Usinas operacionais.

O plano era a abertura de capital da Usina Moema Participações S/A de modo que, após o IPO os acionistas pessoas físicas permanecessem em bloco na Usina Moema Holding S/A. Com a crise econômica que teve início em 2008, o Projeto de abertura de capital se tornou inviável.

Em vista disso é que a estrutura de gestão envolvendo duas Holdings se tornou desnecessária o que levou à decisão da realização da cisão em análise, visando simplificar a estrutura e manter, para a atividade sucroalcooleira, apenas uma holding.

Tal operação poderia ser feita de diversos modos distintos, mas optou-se por esse, para manter uma holding com investimentos no setor de açúcar e álcool (Usina Moema Participações S/A) e outra (Usina Moema Holding S/A), nos demais investimentos (ações da Usiagropar Capital e direitos de uma ação judicial).

Assim é que foi tomada a decisão administrativa de segregação de ativos, que nada tinham a ver com a operação de açúcar e álcool; e simplificação da gestão.”

A resposta da empresa gera contradição com o fato de que, logo em seguida, a MOEMA PART seria vendida ao GRUPO BUNGE, restando somente uma “holding” de qualquer maneira e que a simplificação da estrutura também ocorreria de qualquer modo, sem a necessidade premente de se recorrer às operações citadas. Chamou-nos a atenção também o fato de que, na resposta acima, a empresa sequer mencionou a alienação que estava para ocorrer, da MOEMA PART ao GRUPO, com todas as suas consequências e que foi efetivada menos de um mês após as operações de cisão e incorporação acima terem sido realizadas.

Questionamos, outrossim, a empresa acerca dos motivos pelos quais somente os acionistas “pessoas físicas” passaram a compor o capital social da “Usina Moema Participações S/A” após as operações de cisão e incorporação citadas acima (fl. 420). Transcrevemos, a seguir, a resposta (fl. 425):

“Passou-se a usar apenas uma holding para o desenvolvimento da atividade sucroalcooleira, a qual foi a Usina Moema Participações S/A. A operação poderia ter sido feita de vários modos distintos, mas optou-se pela Usina Moema Participações S/A incorporar a parcela da Usina Moema Holding S/A que detinha o investimento nela própria (Usina Moema Participações S/A).

Como uma decorrência da própria cisão (cujo acervo cindido era composto de ações da Usina Moema Participações S/A detidas pela Moema Holding), a Usina Moema Holding S/A deixou de participar do capital social da Usina Moema Participações S/A, remanescendo como acionistas desta última, as pessoas físicas diretamente, conforme quadro a seguir:”

O quadro que se segue é o mesmo já anteriormente exposto, em que somente acionistas “pessoas físicas” passaram a controlar a MOEMA PAR. Nos esclarecimentos, simplesmente foi citado o fato de que a MOEMA HOLDING teria se retirado do quadro de sócios, deixando “convenientemente” ou “coincidentemente” somente pessoas físicas como acionistas.

Ademais, há que se observar que o quadro societário da MOEMA HOLDING permaneceu praticamente o mesmo durante os ACs 2007, 2008 e 2009 (ver DIPJs à fl. 292). Somente um mês antes da venda da MOEMA PAR ao GRUPO BUNGE é que o mesmo foi alterado, como verificado, no qual as pessoas jurídicas foram “retiradas”.

De acordo com o disposto anteriormente, as outras duas empresas MAUBISA AGRICULTURA e ELBEL MBF, que também tinham participações junto à MOEMA PAR, deixaram de constar de seu quadro societário.

Neste ponto, foram abertos Termos de Distribuição de Procedimento Fiscal junto às empresas USIAGROPAR AGROENERGIA, MAUBISA AGRICULTURA e ELBEL MBF.

As empresas MAUBISA AGRICULTURA e ELBEL MBF (atual MAUBISA HOLDING) foram intimadas a fornecer informações acerca de seu súbito desaparecimento do quadro de sócios da empresa MOEMA PAR.

A USIAGROPAR AGROENERGIA, em caráter de diligência, esclareceu o seguinte: “No que se refere à empresa Maubisa Agricultura e Empreendimentos Ltda, verifica-se que, por força de redução de capital, aprovada em AGE (doc.03) realizada em 25/08/2009 e consoante Ata de Reunião Extraordinária do Conselho de Administração (doc 04), a participação detida na empresa Moema Participações S/A foi transferida para o sr. Maurilio Biagi Filho.” (fl. 440).

Na ata de 25/08/2009 (doc 03 às fls.456 a 458), a empresa MAUBISA AGRICULTURA alega que: a) em função de perdas incorridas pela Cia. no valor de R\$ 19.926.322,70, correspondente ao valor dos prejuízos acumulados apurados no balanço especial da Cia levantado pela administração com data base de 30/06/2009, o valor do capital social seria reduzido neste valor, sem restituição de qualquer valor aos acionistas; b) que o capital social seria reduzido pela metade, de R\$ 61.580.707,30 para R\$ 30.790.353,41, por considerá-lo excessivo aos fins a que se destina, mediante o cancelamento da totalidade das ações preferenciais emitidas pela Cia, com o pagamento aos sócios, como devolução da participação extinta, o valor patrimonial contábil das mesmas.

Pudemos observar, outrossim, que nos esclarecimentos acima, não foi mencionada a data da Ata da Reunião Extraordinária do Conselho de Administração, que se deu em 19/11/2009. Saliente-se também o motivo da redução de capital: “excessivo aos fins a que se destina”.

Segundo a omitida “Ata de Reunião Extraordinária do Conselho de Administração” “(doc.4 às fls. 459 a 462), como decorrência da redução de capital social aprovada na AGE de 25/08/2009, conforme disposto em seu item “b”, foi aprovada, em 19/11/2009, a entrega da totalidade das participações societárias detidas pela Cia na sociedade MOEMA PAR, pelo valor contábil, como pagamento de quantia de mesmo valor devida pela Cia. por conta da devolução de capital aos detentores das ações extintas. No caso o detentor das ações era o sr. Maurilio Biagi Filho.

Questionada para esclarecer os motivos pelos quais ocorreu a substituição de sócios (fls. 506 e 507), a empresa MAUBISA AGRICULTURA alegou que (fl. 510) : “tal deliberação tinha em vista e estava inserida no contexto de atender objetivos de reestruturação patrimonial e também de planejamento familiar, pela qual os filhos de Maurílio passavam a se tornar, por suas respectivas holdings (...), em conjunto, os principais acionistas da Maubisa.”

Prosseguiu em seus esclarecimentos: “Neste desiderato, promovia-se, ainda, uma segregação dos demais ativos detidos pela Maubisa, de um lado, e a participação no grupo Moema, de outro, esta última, passando a ser detida apenas pelo Sr. Maurilio Biagi Filho, evitando-se inclusive comunicações indesejadas dos resultados negativos do grupo Moema.”

Aqui se contrapõe a mesma pergunta anteriormente efetuada para a USIAGROPAR AGROENERGIA: “Se já havia a intenção de vender os ativos e investimentos ligados à indústria de produção e álcool ao grupo Bunge, por que proceder à separação desses ativos menos de dois meses antes? Para que realizar esta segregação se isto já ocorreria automaticamente com a venda da MOEMA PAR ao grupo BUNGE?”

Com relação à empresa ELBEL MBF, atual MAUBISA HOLDING, esta apontou os mesmos motivos alegados pela MAUBISA AGRICULTURA para seu desaparecimento do quadro (fl. 547): reestruturação patrimonial e de planejamento sucessório, decidindo-se por concentrar a participação na pessoa do sr. Maurilio Biagi Filho.

Procedeu-se, portanto, à redução do capital social, conforme AGE, em 25/08/2009 (doc. 3 às fls. 569 a 571), seguido de devolução de capital aos srs. Maurilio Biagi Filho e Vera Lúcia de Amorim Biagi, em 19/11/2009, segundo a Ata da Reunião da Diretoria (doc 4 às fls. 574 a 576).

O motivo registrado para a redução do capital social foi o mesmo fato de “considerá-lo excessivo aos fins a que se destina” e assim foi o mesmo reduzido em R\$ 12.868.846,98 (doze milhões, oitocentos e sessenta e oito mil, oitocentos e quarenta e seis reais e noventa e oito centavos).

De forma curiosa, o que se pode observar de todos os fatos expostos é que as reduções de capital social foram feitas “convenientemente”, de modo que as pessoas jurídicas fossem arditosamente substituídas por pessoas físicas, até que nenhuma empresa constasse do quadro societário da MOEMA PAR, pouco antes da sua venda ao GRUPO BUNGE.

3.3. DAS OPERAÇÕES ESTRUTURADAS EM SEQUÊNCIA

3.3.1. CASO DA EMPRESA USIAGROPAR AGROENERGIA

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.

Uma operação estruturada como a que ora está sendo examinada indica a existência de um objetivo único, predeterminado à realização de todo o conjunto, indicando, também, uma causa jurídica única. Nesta hipótese, cumpre examinar se há motivos autônomos ou não, pois se estes inexistirem, o fato a ser enquadrado é o conjunto e não cada uma das etapas.

No caso examinado, nenhum motivo autônomo se apresenta nos autos que venha a justificar a realização das operações de cisão da empresa MOEMA HOLDING e de incorporação da parte cindida pela MOEMA PAR, antecipando a venda desta última ao grupo BUNGE, com enorme ágio. Isto é, não existia uma finalidade diferente para as operações que as justificasse.

A finalidade era uma única e somente seria obtida ao término das etapas. Tais circunstâncias nos levam, assim, a apreciar a operação como um todo, sem que se percam de vista, no entanto, as peculiaridades de cada etapa de que a operação se compõe.

Outro elemento importante nestas operações em etapas diz respeito ao tempo decorrido entre cada uma delas.

Na situação examinada, nenhum evento externo ocorreu que justificasse a sequência de operações em espaço de tempo tão exíguo. A ponto de, por exemplo, ocorrerem tais operações no período entre novembro de 2009 e fevereiro de 2010.

A premência com que as operações foram realizadas já denotava que elas faziam parte de uma sequência, visando à busca de um fim determinado.

A reorganização societária, para ser legítima, deve decorrer de atos efetivamente existentes, e não apenas artificial e formalmente revelados em documentação ou na escrituração mercantil ou fiscal. E essa análise não há que ser feita para cada negócio isoladamente, mas com relação ao conjunto de negócios encadeados, como um todo.

Fixando-se na natureza do método por meio do qual os fatos efetivamente ocorreram, o que encontramos?

Uma operação que tinha por fim, declaradamente, a separação de ativos dentro da “Holding”, 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.

Sustentar-se de outro modo seria uma exaltação ao artifício em desfavor da realidade.

3.3.2. CASO DAS EMPRESAS MAUBISA AGRICULTURA E ELBEL MBF

Para o caso das empresas MAUBISA AGRICULTURA e ELBEL MBF, podemos utilizar o mesmo raciocínio empregado anteriormente.

Para ambas também existiram operações estruturadas com a existência de um objetivo único, predeterminado à realização de todo o conjunto e não a cada uma das etapas.

Nenhum motivo autônomo se apresenta nos autos que venha a justificar a realização da redução do capital social das empresas, alegando que este era “excessivo ao fim a que se destinava”, seguido de alteração do quadro societário da MOEMA PAR, substituindo estas empresas pessoas jurídicas pelo sr. Maurilio Biagi Filho, pouco antes da venda da MOEMA PAR ao grupo BUNGE.

Aqui também não existia uma finalidade diferente para as operações que as justificasse. A finalidade era uma única e somente seria obtida ao término das etapas.

O tempo decorrido entre elas também merece destaque.

As reuniões de votação da redução do capital social ocorreram em 25/08/2009, para ambas as empresas. Em 19/11/2009, ocorreu, também para ambas, as deliberações das devoluções de capital ao sr. Maurilio Biagi Filho, com as decorrentes alterações do quadro societário na empresa MOEMA PAR. E,

finalmente, em 05/02/2010, a venda desta última ao grupo BUNGE. Um outro ponto que despertou a atenção foi a simultaneidade com que as operações foram efetuadas nas empresas MAUBISA AGRICULTURA e ELBEL MBF, forte indício de que as mesmas já estavam predeterminadas, de modo a alcançar um fim determinado.

Assim como realizada para o caso da empresa USIAGROPAR AGROENERGIA, a análise para verificação da legitimidade das operações não há que ser feita para cada negócio isoladamente, mas com relação ao conjunto de negócios encadeados, como um todo.

Neste caso, temos procedimentos que, aparentemente, seriam redução de capital social, seguido de devolução de capital a um dos sócios, com alteração de quadro societário de empresa investida.

Do mesmo modo que no tópico anterior, toda a operação aqui descrita consistia na obtenção de resultados não-visíveis, maquiando assim sua verdadeira intenção, com a realização de plano pré-concebido.

3.4. CONCLUSÕES

De todo o exposto, podemos concluir que, tanto para a empresa USIAGROPAR AGROENERGIA como para as empresas MAUBISA AGRICULTURA e ELBEL MBF, não há como negar a ilegitimidade das operações apontadas, quanto à supressão das mesmas do quadro de sócios da MOEMA PAR, visando o não-recolhimento dos valores decorrentes de ganho de capital aos cofres públicos, na condição de pessoas jurídicas.

Saliente-se, outrossim, o fato de que, de acordo com as apurações realizadas em diligências nos sócios pessoas físicas, somente uma pequena parte referente à torna recebida em dinheiro foi recolhida a título de ganho de capital, com tributação igual a 15%, sendo que o montante como um todo não foi considerado pelos sócios.

Destarte, cumpre a esta Fiscalização proceder ao lançamento dos valores.

Tendo em vista que estes valores serão lançados em processos distintos, cumpre esclarecer que, a partir deste ponto, foram elaborados dois TVFs distintos: um para a empresa USIAGROPAR AGROENERGIA e outro para as empresas MAUBISA AGRICULTURA e ELBEL MBF.

4. DA ADIÇÃO DO GANHO DE CAPITAL ÀS BASES DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL

No caso em epígrafe, os ex-sócios da empresa MOEMA PAR auferiram ganho de capital, ao trocar suas ações da MOEMA PAR por ações da BUNGE, conforme os cálculos apresentados anteriormente. Mas o ganho de capital deveria ter sido calculado com relação à empresa USIAGROPAR AGROENERGIA, sendo esta última a real vendedora da empresa MOEMA PAR, antes das ilegítimas operações de cisão e incorporação.

Destarte, a tributação do mesmo deveria seguir as regras contidas no Regulamento de Imposto de Renda - Pessoa Jurídica. Da DIPJ do AC 2010 (fl. 582) podemos verificar que o Regime de Tributação da empresa naquele ano é

o Lucro Presumido. Neste diapasão, vejamos alguns artigos do RIR/99 que fornecem as diretrizes sobre o assunto:

“Art. 521. Os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo art. 519, serão acrescidos à base de cálculo de que trata este Subtítulo, para efeito de incidência do imposto e do adicional, observado o disposto nos arts. 239 e 240 e no § 3º do art. 243, quando for o caso (Lei nº 9.430, de 1996, art. 25, inciso II).

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

[...]

Conforme já constatado anteriormente, a empresa, que deveria ter adicionado o ganho de capital às bases do IRPJ e da CSLL, nos moldes dos mencionados artigos, quando da venda da empresa MOEMA PAR ao grupo BUNGE, “sofreu” as operações de cisão e incorporação da parte cindida pela MOEMA PAR, pouco antes da venda, com vistas a se eximir do recolhimento do tributo.

Nestes termos, aplicar-se-á o disposto no art. 528 do RIR/99:

“Art. 528. Verificada omissão de receita, o montante omitido será computado para determinação da base de cálculo do imposto devido e do adicional, se for o caso, no período de apuração correspondente, observado o disposto no art. 519 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 24).”

“Art. 519. Para efeitos do disposto no artigo anterior, considera-se receita bruta a definida no art. 224 e seu parágrafo único”

Por conseguinte, esta Fiscalização procedeu à adição do ganho de capital (que deveria ter sido tributado na empresa ora fiscalizada, relativamente ao AC 2010), qual seja, R\$ 851.274.405,04 (oitocentos e cinquenta e um milhões, duzentos e setenta e quatro mil, quatrocentos e cinco reais e quatro centavos) às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL da empresa USIAGROPAR AGROENERGIA, apurando os valores não-recolhidos aos cofres públicos.

5. DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA

A intenção das operações realizadas foi claramente, o não-recolhimento do IRPJ e da CSLL incidentes sobre o ganho de capital tributado a 34%, na condição de pessoa jurídica.

O que se verificou na prática, acima exposta, é que o contribuinte, de forma preparada, buscou uma construção artificial e complexa que teve como intuito único e exclusivo ocultar o verdadeiro beneficiário do ganho de capital na reorganização societária em pauta.

Com efeito, através dos indícios acima elencados podemos construir de forma cristalina a real vontade das operações analisadas.

A fundamentação legal da multa qualificada encontra-se no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que menciona intuito de fraude em sua redação original e que, na atual, limita-se a remeter aos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, e que têm a seguinte redação:

“Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.”

Nesses termos, o que qualifica o agir do sujeito passivo como sonegação ou fraude é o dolo. Significa, portanto, que basta evidenciar o dolo para que se justifique a qualificação da multa de ofício.

Essa figura também é tratada no art. 145 do Código Civil, como um dos defeitos do negócio jurídico. Diz o Código:

“Art. 145. São os negócios jurídicos anuláveis por dolo, quando este for a sua causa.”

Genericamente, o dolo se presta a provocar o erro na formação da vontade. Citando a doutrina:

“A palavra dolo descende do substantivo latino dolus, que se origina do vocábulo grego dólos que significa engano.

No âmbito do Direito, a palavra dolo apresenta-se, inicialmente, com significado muito abrangente, como toda e qualquer espécie de maquinação.

A ideia de má-fé está implícita na de dolo; todavia, esta é muito mais restrita do que aquela.

Providencial é a distinção feita por Carlo Alberto Funaioli, entre má-fé, dolo e fraude. Sendo o conceito de má-fé mais amplo, engloba os outros dois. Lembra, ainda, esse jurista que a boa e a má-fé são estados psicológicos subjetivos, são motivos de ser do espírito humano.

Por outro lado, ensina que o dolo não é o conhecimento, a ciência de algo, mas o comportamento voluntário de induzir alguém em erro, uma atuação intencional e específica, nesse sentido, não-somente uma genérica ação de má-fé.

A fraude, completa o mesmo jurista, é o dolo em sentido mais restrito, é o comportamento malicioso para causar dano a outrem, ou a particular qualificação do engano, constituindo a mais específica e extrema aplicação do conceito de engano, contrapondo-se ao estado genérico da má-fé.

Comentando o presente artigo, objetivo o estudo do dolo como vício da manifestação da vontade, traçando seu conceito.

O dolo não existe sem o embuste, sem premeditação, sem vontade objetivando especificamente a causação de prejuízo, sem a vontade de enganar (*animus decipiendi*).

A seu turno, Orlando Gomes explica que o dolo ‘consiste em manobras ou maquinações feitas com o propósito de obter uma declaração de vontade que não seria emitida se o declarante não fosse enganado. É a provocação intencional de um erro’.

Realmente, no dolo enquadram-se todas as espécies de maquinações contra a boa-fé; nele o agente, autor da artimanha (*deceptor*), tudo faz para que a vítima manifeste, viciadamente, sua vontade, incorrendo em erro. A vítima é levada ao erro de tal modo que, se conhecesse o engano, não manifestaria sua vontade.

Cabe, nesse ponto, o conceito de dolo dado por Clóvis Beviláqua, com fundamento em lições de vários juristas, segundo o qual ele é ‘o artifício ou expediente astucioso, empregado para induzir alguém à prática de um ato jurídico que o prejudica, aproveitando ao autor do dolo ou a terceiro’. (*Código Civil Comentado*, II; Azevedo, Álvaro Villaça; Ed. Atlas).”

Portanto, pode-se concluir que as definições de sonegação e fraude que dão suporte à qualificação da multa implicam ações tendentes a provocar a emissão de um juízo errôneo por parte da autoridade fiscal quando diante de apurações de ganho de capital.

O contribuinte, ao efetuar certa reestruturação societária, na qual uma empresa é cindida e, em seguida tem sua parte incorporada por outra, em que se fazem presentes motivos ocultos, pretende induzir a fiscalização a avaliar operações que, a grosso modo, seriam inoponíveis à Fazenda.

Age, portanto, com dolo, justificando a qualificação da multa nos termos da própria Lei nº 9.430, de 1996.

É oportuno consignar que o Conselho Federal de Contabilidade, por intermédio da NBC T11, aprovada pela Resolução nº 820/97, definiu o que seriam fraude e erro em sua área de atuação:

“11.1.4 - FRAUDE E ERRO

11.1.4.1— Para os fins destas normas, considera-se:

a) fraude, o ato intencional de omissão ou manipulação de transações, adulteração de documentos, registros e demonstrações contábeis; e b) erro, o ato não intencional resultante de omissão, desatenção ou má interpretação de fatos na elaboração de registros e demonstrações contábeis.”

Desse modo, também do ponto de vista contábil não é possível atribuir aos atos aqui narrados um outro adjetivo diferente de fraude, pois intencionalmente foram omitidas informações sobre a verdadeira natureza das operações de cisão seguida de incorporação, almejando com isso evadir-se da obrigação de pagar tributos.

Ademais, o fato dos atos societários terem sido formalmente praticados, com registro nos órgãos competentes, escrituração contábil, etc. não retira a possibilidade da operação em causa se enquadrar como simulação, isso porque faz parte da natureza da simulação o envolvimento de atos jurídicos lícitos. Afinal, simulação é a desconformidade, consciente e pactuada entre as partes que realizam determinado negócio jurídico, entre o negócio efetivamente praticado e os atos formais (lícitos) de declaração de vontade. Não é razoável esperar que alguém tente dissimular um negócio jurídico dando-lhe a aparência de um outro ilícito.

Há empresas que, sob o pretexto de reorganização societária, simulam situações jurídicas que dissimulam, ocultam, fingem, acobertam a real situação jurídica, com finalidade de enganar o fisco. A simulação está disciplinada no art. 167 do Código Civil, in verbis:

“Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma. § 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando: I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem; II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; III – os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.”

O art. 116, parágrafo único, do CTN, atribuiu ao fisco a prerrogativa de desconsiderar atos ou negócios jurídicos simulados:

“Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.” (Parágrafo incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

A simulação é a divergência entre a vontade e a declaração, fruto de acordo celebrado com o fito de enganar terceiros, necessário que haja divergência intencional entre a vontade e a declaração. Pode ocorrer que o indivíduo, para fugir ao cumprimento do dever tributário, atue no intuito de dissimular a ocorrência do fato gerador (ou a natureza de seus elementos), usando, para lograr esse intento, de roupagem jurídico-forma que esconda, disfarce, oculte, enfim dissimule o fato realmente ocorrido.

Na simulação há um negócio aparente, celebrado entre as partes, ao mesmo tempo em que há um segundo negócio jurídico, este real e querido pelas partes, mas que não resulta visível. Além disso, a duplicidade de negócios existe, pois as partes têm a intenção de esconder o negócio real (fiscalmente mais oneroso).

O planejamento tributário engendrado pela empresa, que ao menos no que tange aos seus efeitos fiscais revela o lado perverso das práticas adotadas sob esse manto, representou, em síntese, a utilização de uma reorganização societária, para poder, por meios artificiais, eximir-se de pagamento de

tributos, qual seja, o não-recolhimento de valores incidentes sobre ganho de capital auferido.

No caso concreto, 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 USIAGROPAR AGROENERGIA estava perfeitamente consciente das etapas de planejamento tributário abusivo, na forma de operações de “reestruturação societária”, visando maquiar sua verdadeira intenção, justificando-se plenamente a aplicação da multa qualificada.

Há que se ressaltar ainda que o recolhimento da tributação do ganho de capital não foi efetuado nem pela pessoa jurídica USIAGROPAR AGROENERGIA, tampouco pelos ex-sócios pessoas físicas da empresa.

6. DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

Conforme já mencionado anteriormente, não há como deixar de incluir os ex-sócios da empresa MOEMA PAR como responsáveis solidários do planejamento tributário abusivo aqui descrito e analisado, tendo em vista sua participação direta e aprovação junto às reuniões relativas às operações de cisão e incorporação e pleno conhecimento de suas consequências fiscais, no sentido de se eximir de pagamento de tributos.

Relacionamos os ex-sócios na tabela abaixo:

Marina Diniz Junqueira	252.935.688-25
Stella Junqueira Gomide	156.250.008-24
Alberto Diniz Junqueira	050.938.928-74
Mauro Diniz Junqueira	043.274.478-97
José Eduardo Diniz Junqueira	645.431.296-87
Ricardo Brito Santos Pereira	300.478.898-53
Lucia Diniz Junqueira Novaes	093.991.478-60
Ronaldo Diniz Junqueira	041.206.278-02
Maurílio Biagi Filho	034.078.028-20

E não poderíamos, outrossim, deixar de incluir estes ex-sócios no processo de Representação para Fins Penais, nos moldes do inciso I do art. 124 do Código Tributário Nacional:

“Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;”

Aqui cabe observar que a presente verificação se ateve, exclusivamente, aos períodos autorizados no TDPF e às verificações descritas neste Termo, e em conformidade com o art. 9º, §§ 2º e 3º, e art. 10, ambos do Decreto 70.235/72, ficando ressaltado o direito de a Fazenda Pública proceder a ulteriores verificações, e cobrar o que devido for, em razão de fatos e circunstâncias não conhecidos nesta oportunidade, de acordo com a legislação em vigor.

7. DOS PROCESSOS FORMALIZADOS

Em face das constatações acima discorridas, foram lavrados os pertinentes Autos de Infração de IRPJ e CSSL, junto ao presente processo administrativo nº 16561.720123/2015-30. No entanto, tendo em vista o disposto na IN RFB nº 1.171, c/c alteração das IN SRF nºs 1.197/11 e 1.206/11 e c/c NE conjunta RFB/PGFN nº 3/11 serão também formalizados os créditos tributários destes Autos em processo administrativo de arrolamento de bens e direitos, para acompanhamento do patrimônio de sujeito passivo.

Ademais, em razão do disposto na Portaria RFB nº 2439, de 21 de dezembro de 2010, será formalizada, outrossim, a Representação Fiscal para Fins Penais.

8. ENCERRAMENTO

Não restando mais a ser relatado, encerro o presente relatório.

DA IMPUGNAÇÃO

Daqui sigo com o resumo da impugnação que consta no relatório da **decisão de**
piso:

Devidamente cientificada (fls. 686 – data do recebimento ilegível e postagem em 13/11/2015), a interessada apresentou impugnação (fls. 740/826), em 14/11/2015 (fls. 1.284/1.285), em conjunto com os respectivo responsáveis solidários, cujas razões de defesa, a seguir, em síntese, reproduzo:

☐ ***Preliminarmente – Nulidade por cerceamento do direito de defesa – Falta de acesso à cópia integral dos documentos juntados ao processo e ausência de apreciação do pedido de devolução de prazo***

A interessada solicitou devolução do prazo para apresentar sua impugnação, que sequer foi apreciado pelo fisco, violando o direito de defesa.

☐ ***Do objeto da controvérsia***

a) O Termo de Verificação Fiscal (TVF) promoveu uma truncada narrativa de fatos e eventos totalmente dissociados e alheios às autuações em si, razão pela qual é importante ter, desde logo, definido o objeto da controvérsia central no presente processo;

b) Explica-se: os autos de infração relatam em detalhes os atos societários e laudos e demais documentos relativos ao aproveitamento do ágio pela empresa NOVA PONTE;

c) Praticamente, das fls. 613/619 do TVF trata-se exclusivamente de questões internas exclusivas da NOVA PONTE, muitas ocorridas anos após a operação com os ex acionistas;

d) Na mesma linha, o TVF detalha as operações de redução de capital, ocorridas no âmbito exclusivo e particular das empresas ELBEL MBF S/A (ELBEL) e de MAUBISA AGRICULTURA S/A (MAUBISA). Vale dizer, a impugnante não teve qualquer relação ou ingerência e nem logrou qualquer benefício por conta das operações praticadas por NOVA PONTE, MAUBISA,

ELBEL, que são alheias às razões que conduziram à lavratura dos autos infracionais ora impugnados;

e) Não é por outra razão que a fiscalização efetuou lançamentos tributários autônomos em relação a cada sociedade, sendo o caso de tratar apenas dos atos imputados à USIAGROPAR;

f) Fica, portanto, um alerta de que parte considerável da narrativa produzida pela fiscalização não guarda qualquer relação com a controvérsia central a que efetivamente se referem os presentes autos;

g) Em relação à Moema Holding, aduziu o fisco que teriam indícios de que essa empresa teria efetuado operações de cisão e incorporação, pouco antes da venda da Moema Par ao grupo Bunge, para não ter de recolher o IRPJ e a CSLL incidentes sobre o ganho de capital correspondente ao ágio pago pelo grupo (34% do valor total), na pessoa jurídica (15% + 10% adicional de IRPJ + 9 % de CSLL) tendo em vista que antes das citadas operações, era ela controlada da empresa MOEMA PAR;

□ Do Histórico Societário e Contexto de Criação das Holdings e Posterior Cisão dos Ativos

a) Até o início de 2006, a Usina Moema tinha a seguinte composição societária:

Quotista	Número de Quotas	Capital Social Integralizado
<i>Maubisa Agricultura Ltda.</i>	<i>315.169</i>	<i>4.182.621,93</i>
<i>Espólio de Armando Diniz Junqueira</i>	<i>271.878</i>	<i>3.608.107,62</i>
<i>Ricardo Brito Santos Pereira</i>	<i>210.832</i>	<i>2.797.958,42</i>
<i>Lucia Diniz Junqueira Novaes</i>	<i>99.738</i>	<i>1.323.622,79</i>
<i>Eduardo Diniz Junqueira</i>	<i>72.404</i>	<i>960.880,63</i>
<i>Ronaldo Diniz Junqueira</i>	<i>37.027</i>	<i>491.383,49</i>
<i>ELBEL MBF Comércio e Participações Ltda.</i>	<i>79.841</i>	<i>1.059.78,48</i>
<i>Companhia Energética Santa Elisa</i>	<i>85.939</i>	<i>1.140.506,04</i>
<i>ELBELPAR-AGRO Participações e Empreendimentos S/A</i>	<i>357.008</i>	<i>4.737.891,12</i>
<i>ELBELPAR-MO Particip. e Empreend. S/A</i>	<i>304.335</i>	<i>4.038.857,48</i>
Total	1.834.171	24.341.408,00

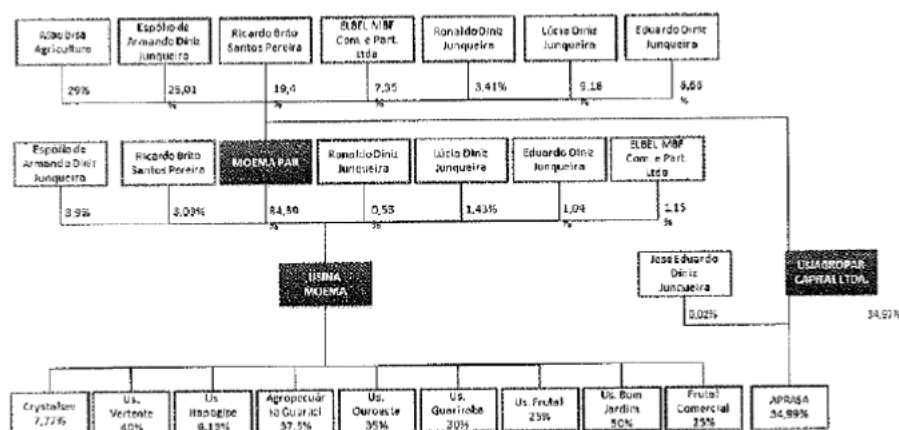
b) Inexistia até aí uma estrutura de holdings acima da Usina Moema, sendo que diversos quotistas participavam diretamente como pessoas físicas e alguns como pessoas jurídicas;

c) A Usina Moema, por sua vez, investia diretamente nas Usinas Itapagipe, Ouroeste, Guariroba, Vertente, Bom Jardim e Frutal (dentre outras sociedades);

d) Vale registrar que em 2006, alguns dos quotistas da USINA MOEMA de forma direta ou indireta, participavam de algumas das empresas operacionais em que a USINA MOEMA investia, sem ser por intermédio da mesma;

e) No início de 2006, o quadro societário da USINA MOEMA é substancialmente alterado, com a saída das quotistas Companhia Energética Santa Elisa, ELBELPAR-AGRO Participações e Empreendimentos S/A e ELBELPAR-MO Participações e Empreendimentos S/A (representando aproximadamente 40% do capital social da época), observado que as duas últimas foram sucedidas, antes de sua saída, pela Santa Elisa Participações S/A;

f) Para viabilizar o processo de aquisição da participação detida pelas sócias que pretendiam se retirar, os ex acionistas se aglutinaram na MOEMA PAR, o que acabou sendo o embrião da primeira holding. Até então, a MOEMA PAR era detida exclusivamente pelos ex acionistas, sem qualquer participação da MOEMA HOLDING;



g) No 2º semestre de 2006, a estrutura de holding começa a ser pensada de forma organizada, com vistas a instituir uma governança mais formal e, sobretudo com os seguintes objetivos:

h) A estrutura das duas holdings foi exitosamente implementada, fazendo a MOEMA HOLDING o papel de “lôcus maior” de discussão dos acionistas e a MOEMA PAR como intermediária, entre aquela e as unidades operacionais, com a única finalidade de ter seu capital aberto e receber os acionistas do mercado de capitais, sem que o bloco originário se desconfigurasse. Daí porque foram vislumbradas duas holdings superpostas;

i) A partir do final de 2007, o mercado de capitais começou a ficar turbulento, levando ao adiamento da tentativa de IPO;

j) De todo modo, continuava a fazer sentido seguir no plano de segregar os ativos integrantes do setor industrial sucroalcooleiro dos demais ativos não industriais, razão pela qual, no início de 2008 (janeiro), foram constituídas a Sociedade Energética Frutal, Sociedade Energética Ouroeste e Sociedade Energética Orindiúva;

k) E com a crise financeira de 2008, o processo de abertura de capital tem que ser postergado, perdendo sentido a manutenção da estrutura de duplicidade de

holdings superpostas e para o mesmo segmento. Nada obstante, tal estrutura não é imediatamente desfeita, dado que se esperava que a situação melhorasse no futuro próximo, o que acabou não vindo a ocorrer, corroborando para o desfazimento da estrutura em 2009;

l) Além de sepultar o projeto de realização do IPO, a crise mundial repercutiu nas unidades operacionais, que passaram a sofrer dificuldades financeiras, inclusive pela súbita escassez de crédito;

m) Foi assim que os ex-acionistas se viram forçados a capitalizar a MOEMA HOLDING diretamente, e de forma direta e indireta, a MOEMA PAR, no importe de R\$ 50.000.000,00, o que ocorreu em AGEs de junho de 2008;

n) Cientes de que seus recursos pessoais não seriam suficientes para as necessidades de caixa das empresas operacionais, os ex acionistas começaram, então, a buscar alternativas para a crise de liquidez que as usinas passaram a enfrentar, notadamente a busca de parceiros estratégicos; fazendo-se ainda mais premente a implementação da segregação dos ativos não industriais, que já vinha sendo delineada;

o) É possível afirmar que, historicamente, os ex acionistas tinham participação direta na unidade produtora USINA MOEMA, valeram-se da MOEMA PAR para viabilizar a aquisição conjunta das quotas da USINA MOEMA, negociada pelos sócios que pretendiam se retirar; criaram uma estrutura de duas holdings superpostas para futura abertura de capital (IPO) E desfizeram a superposição de holdings, quando este fim passou a não mais fazer sentido, aproveitando uma delas como holding sucroalcooleira e mantendo a outra para os demais ativos que estavam sendo segregados;

p) Entendeu o fisco que quando uma holding incorpora o acervo cindido de outra, há uma redução de capital e dado que isso se deu próximo a uma permuta de ações, assumiu, sem qualquer fundamento fático ou jurídico, que se tratou de uma seqüência artificial e simulada de atos estruturados, vindo a desconsiderar a cisão e tributar a MOEMA HOLDING;

☐ **Do Direito**

☐ **Da inexistência de simulação na reorganização realizada**

a) Não ocorreu simulação pelo fato de não ter se consubstanciado a operação como estruturada em seqüência;

b) O que se reputou como seqüência estruturada de atos foi uma única operação e indissociável, com um protocolo único (Protocolo de Cisão Parcial da Usina Moema Holding S/A, com incorporação da parcela cindida pela Usina MOEMA Participações S/A e Justificação”) e que não perfaz, nem remotamente, a característica de atos seqüenciais estruturados, razão pela qual não existe o primeiro elemento essencial de qualquer operação simulada, já fazendo cair por terra os fundamentos da autuação;

c) Como visto, havia uma sobreposição de duas sociedades “holdings” não operacionais e praticamente reflexas. O universo industrial foi avaliado pela própria fiscalização em quase um bilhão de reais, ao passo que os ativos remanescentes montavam menos de 0,1% disso, conforme se vê do balancete analítico da MOEMA HOLDING em 31/12/2009;

d) A tese da fiscalização de que, se não fosse realizada a reorganização no âmbito da MOEMA HOLDING, a operação que teria sido concluída era a permuta por esta, das ações da MOEMA PAR, afigura-se absurda, pois a cisão da MOEMA HOLDING, na verdade, teve o condão de destacar ativos não integrantes do setor industrial. Tais ativos poderiam perfeitamente terem sido destacados via redução de capital e entregues aos ex acionistas. Na seqüência, bastaria que os ex acionistas permutassem as ações da MOEMA HOLDING (ora autuada) de modo que a NOVA PONTE obtiria os mesmos ativos que veio a obter;

e) Não se optou por uma redução de capital, devolvendo aos ex-acionistas a ação IAA e a participação na Usiagropar Capital por duas singelas razões. A primeira, porque seria inviável transferir uma ação judicial por meio de redução de capital, sem anuência prévia do outro pólo processual, autorização esta desnecessária na hipótese de cisão. A segunda, é a de que se pretendia manter uma estrutura de holding para os ativos não industriais, que não eram apenas estes, tendo havido uma segunda reorganização omitida pela fiscalização;

f) Resta evidente que não houve simulação e nem havia razão para tal, pois a operação poderia ter sido realizada de diversos modos, atingindo os mesmos resultados;

g) Seja como for, presumir que o único caminho da operação seria a permuta pela MOEMA HOLDING (e não pelos ex-acionistas) das ações da MOEMA PAR (e sem prévia incorporação) seria ignorar toda a lógica negocial e a substância econômica da operação;

h) A fiscalização omitiu que houve uma substancial reorganização da MOEMA PAR após a assinatura do contrato de permuta com a NOVA PONTE, exatamente porque os demais ativos não industriais que estavam abaixo da MOEMA PAR não ingressariam – e de fato não ingressaram – na operação com a NOVA PONTE;

i) A omissão deste fato no auto de infração ou se deu por um lamentável equívoco ou pela simples razão de que tornaria a tese da fiscalização insustentável, já que a autuação parte da juridicamente equivocada premissa de que a MOEMA PAR seria negociada pela MOEMA HOLDING sem reestruturação alguma;

j) Com efeito, foram empreendidas as seguintes operações: i – cisão parcial da USINA MOEMA, cujo acervo cindido contemplava, dentre outros, 43 imóveis e participações societárias, foi incorporado na Sociedade Energética Orindiúval; ii – cisão parcial da Usina Ouroeste, cujo acervo cindido contemplava, dentre outros, 2 imóveis rurais, foi incorporado na Sociedade Energética Ouroeste Ltda.; iii – cisão parcial da Usina Frutal, cujo acervo cindido, composto dentre outros de 10 imóveis rurais foi incorporado na Sociedade Energética Frutal S/A; iv – cisão parcial da MOEMA PAR, cujo acervo cindido composto das participações societárias acima, bem como da participação da Agropecuária Guaraci Ltda. (com diversos imóveis em condomínio com terceiros) e na HV Crys Participações Ltda. foi incorporado na Moema Holding;

k) Tivesse a operação sido realizada na forma delineada pela fiscalização, a Nova Ponte teria que despendar uma quantidade de ações em permuta muito

superior da acordada e que veio a ser entregue. Isto porque, se a realização de reorganização patrimonial fosse ilícita, como quer fazer crer a fiscalização, teria a NOVA PONTE que forçosamente adquirir, indiretamente, um patrimônio imobiliário robusto, contrariando, até mesmo a lógica dos investimentos no setor, que tem priorizado apenas ativos que geram EBTIDA significativo;

l) Como o CNPJ da MOEMA HOLDING foi preservado e também toda a parcela cindida da MOEMA PAR e entidades operacionais, a fiscalização resolveu criar uma narrativa fictícia, porém, insustentável;

m) Pergunta-se: i. se a parcela remanescente da cisão da MOEMA HOLDING fosse destacada para um novo CNPJ e seu antigo extinto, quando da incorporação pela MOEMA PAR, ousaria o Agente Fiscal elucubrar que a real permutante era a Newco? ii. se a ação do IAA e a participação societária da USIAGROPAR Capital tivessem sido devolvidas aos ex-acionistas por redução de capital (e não por força de cisão), e na sequência tivesse havido a mesma incorporação da MOEMA HOLDING pela MOEMA PAR, quem o Agente Fiscal teria autuado? A MOEMA PAR, por ser a real permutante de si mesma? Ou os próprios ex-acionistas, por terem recebido em redução de capital os ativos devolvidos?

n) Ressalte-se ainda, que, sendo ambas as sociedades holdings não operacionais poder-se-ia permutar as ações da MOEMA HOLDING, o que seria absolutamente indiferente, pois levaria a NOVA PONTE e os ex-acionistas ao mesmo resultado econômico-financeiro visado; sendo que ambas as reorganizações poderiam ser realizadas antes ou após a assinatura do Contrato de Permuta com a NOVA PONTE, não alterando a condição das pessoas físicas como efetivas permutantes;

o) Como visto, não só a MOEMA HOLDING foi reestruturada, como também o foi a MOEMA PAR e de forma muito mais intensa, sendo inverídica a premissa adotada no Auto de Infração de que a MOEMA PAR seria permutada tal e qual se encontrava;

p) Todas estas questões mostram que os reais permutantes eram e são Marina Diniz Junqueira, Stella Junqueira Gomide, Alberto Diniz Junqueira, Mauro Diniz Junqueira, José Eduardo Diniz Junqueira, Ricardo Brito Santos Pereira, Lucia Diniz Junqueira Novaes, Ronaldo Diniz Junqueira e Maurílio Biagi Filho, os quais, aliás, assinaram o contrato com a NOVA PONTE, praticaram a operação de permuta, transferindo e recebendo as participações societárias permutadas e fruíram e mantiveram consigo os benefícios decorrentes da troca encetada;

q) E mais: não há sequência de operações estruturadas, o que, segundo o próprio TVF atestou em oito oportunidades, é da essência da simulação por ele vislumbrada;

☐ Da ausência de motivação inconsistente

a) A operação de cisão foi justificada por meio de seu respectivo Protocolo de Justificação;

b) Com a realização de tal ato é que se deu andamento à segregação dos ativos do setor industrial, daqueles que não integravam o mesmo segmento, a qual aliás, como visto no capítulo anterior, não foi concluída apenas com este ato;

c) Inexistia contrato entre os ex-acionistas e a NOVA PONTE, de tal modo que se este fosse o motivo a ser lançado no ato de cisão e incorporação, como “exige” o fisco, aí, sim, o ato estaria eivado de uma informação inverídica;

d) A fiscalização está subvertendo a finalidade de um ato societário (Protocolo de Justificação) que possui natureza deliberativa, de assembleia;

e) Afirma que foram necessárias, além dessa operação descrita pela fiscalização, outras 4 cisões, para que os ativos não industriais pudessem ser, de fato, segregados, da atividade de industrialização de álcool e açúcar;

f) Portanto, a propalada “inconsistência” dos motivos da reorganização não tem qualquer suporte fático ou jurídico, lançando por terra a tese da simulação;

□ Impossibilidade de se desfazer a estrutura de holding

a) Assume o fisco a premissa de que havendo uma holding é juridicamente defeso que esta seja desfeita, muito embora não exista uma única linha no ordenamento jurídico que aponte em tal direção e nem o TVF apresenta os fundamentos jurídicos desta conclusão;

b) Existiam duas holdings superpostas e fazendo função análoga. Ora, o que os ex-acionistas fizeram foi justamente incorporar uma na outra, de modo que a MOEMA PAR tornou-se sucessora da MOEMA HOLDING, no que se refere ao acervo cindido;

c) A fiscalização se confunde quanto ao instituto da cisão e incorporação e sua natureza sucessória;

d) O fisco pretende assentar absurda tese jurídica, embora não diga textualmente, de que quando se tem duas holdings, é obrigatório alienar a holding intermediária;

e) De um lado, ressalta-se que a MOEMA PAR era tão pouco relevante para a NOVA PONTE que foi extinta no mesmo dia em que se deu a permuta e, de outro, antes da operação ser concluída, a MOEMA PAR foi alvo de um amplo processo de reorganização societária (já descrito) para que pudesse conter os ativos (e apenas os ativos) pretendidos pela NOVA PONTE;

f) Os ex-acionistas, além de detentores da integralidade das ações da MOEMA HOLDING, detinham, igualmente, participação direta na MOEMA PAR, equivalente a 10% do seu capital social. Logo, incorporar uma na outra (seja a MOEMA HOLDING na MOEMA PAR, como foi feito, ou ter feito exatamente o oposto, que, como visto, era indiferente) se justificava para acabar com estas participações diretas e indiretas e trazer tudo para o mesmo nível;

g) Portanto, a incorporação não foi medida de planejamento fiscal abusivo, como alega a fiscalização, até porque, se poderia ter feito a permuta com base nas ações da própria MOEMA HOLDING, mas sobretudo uma medida de racionalização de estrutura e segregação de atividades;

h) Aliás, sem a reestruturação societária, quem negociasse apenas MOEMA PAR junto à MOEMA HOLDING, teria como sócios todos os demais ex-acionistas (que eram igualmente sócios diretos da MOEMA PAR), devendo respeitar as regras de acordo de sócios e estatuto preexistentes. Enfim, não seria o caminho natural a pura e simples permuta da participação na MOEMA PAR pela MOEMA HOLDING, sem nivelar as participações e muito menos sem fazer a reorganização societária e excluir todos os ativos não industriais, inclusive mais de 55 imóveis;

☐ Legitimidade da operação – permuta executada pelos ex-acionistas – Efeitos auferidos exclusivamente pelos ex-acionistas

a) Pelo contrato de permuta, os ex-acionistas da MOEMA PAR tornaram-se investidores do grupo BUNGE;

b) Nesta linha, era a eles facultado (e não à MOEMA HOLDING) permutar as ações que detivessem na BUNGE, por ações de empresa do grupo BUNGE no segmento sucroalcooleiro que viesse a ter seu capital aberto. Tal prerrogativa está no capítulo 9 do contrato de permuta;

[...]

c) Da mesma forma, a BUNGE informou a realização da operação com os ex-acionistas à SEC;

d) Qual seria o interesse da BUNGE em declarar que as operações teriam sido realizadas com pessoas diversas daquelas que efetivamente a realizaram, correndo riscos de severas operações com a SEC (Security Exchange Commission – órgão de fiscalização do mercado de capitais americano equivalente à CVM)?;

e) No momento em que celebrado o contrato de permuta é que é emitido o fato relevante pela BUNGE, dando conta da operação ao mercado;

f) A MOEMA HOLDING conservou sua denominação, que só veio a ser alterada pela AGE de 01 de fevereiro de 2010; dito de outro modo, se já houvesse uma venda fechada, seria mais lógico ter alterado a denominação por ocasião da AGE de cisão e incorporação ocorrida em 30 de novembro de 2009, o que não se sucedeu;

g) Portanto, até o dia da assinatura do contrato de permuta, os ex-acionistas não tinham compromisso ou obrigatoriedade junto à NOVA PONTE ou quem quer que seja;

h) Para que pudesse haver operação simulada, a MOEMA HOLDING deveria como condição sine qua non fruir o resultado útil da permuta. Mas isso não ocorreu, pois como reconhecido pela fiscalização, as ações da BUNGE foram transferidas aos ex-acionistas;

i) E mais: os ônus atrelados à negociação também foram direcionados aos ex-acionistas, designados no instrumento como investidores;

j) Foi imputada aos “investidores”, por exemplo, a obrigação pessoal de não concorrência pelo prazo de 5 anos ‘na condição de empreendedores de usinas

de açúcar e álcool no raio de 100 km de cada usina atualmente detida indireta ou indiretamente pela Companhia, pela NOVA PONTE e/ou grupo BUNGE;

k) Também foi imputada a obrigação de não solicitação e não contratação compreendendo dentre outras restrições a proibição ao aliciamento e/ou contratação de funcionários e prestadores de serviços, variando a vedação de 2 a 5 anos, conforme o caso. Para o descumprimento foi imposta multa pessoal direcionada apenas ao investidor infrator;

l) Desta forma, constata-se que os ex-acionistas não só celebraram o contrato de permuta, mas igualmente receberam, na troca, as ações da BUNGE Ltd. e a torna. Todos os ônus e direitos foram conferidos e impostos a ex-acionistas e não à MOEMA HOLDING. Evidencia-se terem sido eles e mais ninguém o real permutante;

m) Não há como se cogitar a existência de simulação;

□ Da Legitimidade da operação – Exercício Regular do Direito – Lógica da Fiscalização Contrária aos Precedentes do CARF – Validade da cisão equiparada à redução de capital social

a) O TVF sustenta que houve uma redução de capital prévia à permuta, com a finalidade exclusiva de permitir que o ganho de capital fosse tributado na pessoa física e não na pessoa jurídica;

b) A despeito da cisão em tela ser instituto distinto da redução de capital e que, no caso dos autos, foi efetuada dentro do contexto econômico legítimo, admite-se para argumentar, que a operação pudesse ser considerada mera redução de capital antecedente à permuta;

c) Traz a interessada, para corroborar a licitude da operação acórdãos do CARF sobre a matéria;

d) No caso presente, para operações de reduções de capital ou cisão com o mesmo efeito, a intenção de alienação futura não constitui qualquer óbice, sendo, inclusive entendida como motivo legítimo;

e) Além disso, a reestruturação societária implementada justificou-se em razão do projeto de segregação dos ativos, convergente com a imposição negocial, haja vista que o Grupo Bunge sequer tinha interesse nos ativos não industriais;

f) A publicidade da operação ocorreu ao seu devido tempo; no caso da cisão parcial da MOEMA HOLDING, os respectivos atos societários aprovados previamente à operação de permuta nos órgãos próprios para esse tipo de deliberação, tornaram-se públicos, inclusive com registro dos atos na Junta Comercial; propriamente quanto à operação de permuta, a publicidade ocorreu em 24/12/2009, com ampla divulgação ao mercado;

g) O alegado fato gerador (ganho de capital decorrente de permuta) só foi praticado após a reorganização tida por simulada estar implementada e, mais do que isso, claro está que nenhum documento vinculante existia até a assinatura do Contrato de Permuta;

h) Tratando-se de uma operação de cisão parcial para a segregação dos ativos operacionais e industriais vinculados à atividade sucroalcooleira, inevitável

que as operações ocorressem entre pessoas de um mesmo grupo econômico; todavia, o que deve ser ressaltado é que a operação de permuta se deu entre partes não relacionadas;

i) Não havia motivação para simular, na medida em que os atos praticados são lícitos, reais, possíveis e não vedados ao ordenamento jurídico; e

j) Não houve retorno à situação original, pois o real negócio praticado pelos ex-acionistas, pessoas físicas, titulares das ações da MOEMA PAR foi a permuta, mediante recebimento de ações da BUNGE LIMITED; ou seja, as ações da BUNGE LTD. foram conferidas à esfera patrimonial dos ex-acionistas, pessoas físicas;

k) Portanto, ainda que a redução de capital não tivesse qualquer outro propósito e tivesse sido realizada de forma proporcional, o que não ocorreu, a alegação de simulação seria, como de fato é, claramente improcedente;

□ Inexistência de materialização de ganho de capital imediato em operações de permuta

a) O fisco entendeu, equivocadamente, que a operação de permuta seria passível de realização imediata de ganho de capital;

b) Contudo, a despeito de o artigo 533 do Código Civil explicitar que 'aplicam-se à troca as disposições referentes à compra e venda', nas operações de permuta somente a parcela equivalente à torna deve ser computada para efeitos de apuração de eventual ganho de capital;

c) Tal entendimento está assentado no fato de que nas operações de permuta o objeto de negócio é a troca de bens, para os quais o valor (ou preço) não tem qualquer relevância;

d) Nas operações de permuta não há materialização de acréscimo patrimonial, exceto pela torna, quando existente, e na extensão desta;

e) Invoca ainda o princípio da capacidade contributiva;

f) Afirma não existir expectativa de disponibilidade de renda, não havendo incidência do IRPJ;

g) Os ex-acionistas ingressaram na operação com a finalidade de investir e manter uma proximidade com o segmento, prevendo o contrato de permuta que as ações recebidas em troca poderiam ser, novamente permutadas, por ações da empresa do segmento sucroalcooleiro, que a BUNGE destinasse, como pretendia, para abertura de capital;

h) Logo, a finalidade aqui não era a de receber preço ou ter disponibilidade de renda, o que não ocorreu, tanto assim que as ações da BUNGE foram entregues diretamente ao Escrow Agent (agente fiduciários) e não diretamente aos ex-acionistas, já que não podiam ser livremente negociadas;

i) Tal entendimento aplica-se indistintamente para pessoas físicas ou jurídicas, já que deriva da matriz de incidência do imposto de renda e do próprio princípio da capacidade contributiva;

j) A MOEMA HOLDING, previamente à cisão parcial do seu acervo patrimonial, detinha participação relevante na MOEMA PAR, avaliada pelo método de equivalência patrimonial;

k) Apenas para argumentar, se a referida participação societária tivesse sido efetivamente permutada pela MOEMA HOLDING por uma participação minoritária no capital da BUNGE Ltd., o efeito que se teria, em face das regras contábeis emanadas da Lei das Sociedades por Ações, é que essa participação permanente minoritária não estaria sujeita à avaliação segundo o método de equivalência patrimonial, e sim pelo método do custo de aquisição – que, in casu, equivaleria ao montante pelo qual a participação societária na MOEMA PAR estaria registrada em sua escrituração contábil na data da permuta. E, para fins meramente argumentativos, ainda que a MOEMA HOLDING tivesse adquirido participação relevante e influência na gestão do grupo BUNGE, o que não ocorreu, inexistiria ganho de capital e sim mero deságio;

l) Assim no tocante a qualquer ângulo que se examine a questão inexistente ganho de capital. Há tão somente a expectativa de existência de um ganho de capital futuro, ainda não realizado;

m) Por ser expectativa de ganho, tal não se materializa imediatamente com o ato de permuta em si considerado. Para que a expectativa se materialize é indispensável que ocorra uma alienação subsequente que a configure como líquida, certa e incondicionada;

n) Portanto, ainda que a cisão tivesse sido simulada, como alegado pela fiscalização, não haveria fundamento legal para a imposição fiscal, já que permuta, como visto, não enseja ganho de capital;

o) O fisco aventou a existência de simulação na cisão e suscitou a sua inoponibilidade perante o fisco, mas em nenhum momento levantou qualquer dúvida sobre a higidez da permuta, seja na forma ou na sua substância;

p) No caso dos autos se está diante de uma permuta (real, verdadeira) de participação societária envolvendo as ações da MOEMA PAR por participação societária minoritária no capital social da BUNGE Ltd. com pagamento de torna em dinheiro (parcela esta submetida à incidência tributária no âmbito dos ex-acionistas, pessoas físicas);

q) Por hipótese, ainda que se admita que a MOEMA HOLDING deveria figurar como parte permutante no lugar dos ex-acionistas, não restaria efeito tributário diverso do praticado, haja vista que, as operações de permutas reais, verdadeiras, conduzidas no âmbito das pessoas físicas ou jurídicas, não desencadeiam o reconhecimento imediato do ganho de capital;

r) No máximo, se admitido o entendimento fiscal, o lançamento tributário para cobrança de diferenças no recolhimento do IRPJ e da CSLL da MOEMA HOLDING somente seria possível em relação à parcela correspondente à torna em dinheiro (e, ainda assim, limitada à diferença de carga fiscal entre pessoa física e jurídica, já que a torna foi tributada pelos ex-acionistas);

☐ Nulidade do Lançamento – Erro na eleição do sujeito passivo

a) O fisco conjecturou simulação inexistente sobre MOEMA HOLDING;

b) Se a permuta ensejasse tributação além da torna, os autos de infração só poderiam ter sido lavrados em face dos ex-acionistas, na qualidade de contribuintes, o que não foi feito, implicando em nulidade do lançamento por erro na identificação do sujeito passivo.

☐ **Nulidade do Lançamento – Erro na determinação da base de cálculo**

☐ **Da Indevida Quantificação do Ganho de Capital**

a) Admitindo-se, por hipótese, e como quer a fiscalização, que a operação de permuta não foi efetuada por ex-acionistas, mas sim pela MOEMA HOLDING, e que tal operação estaria sujeita à apuração de ganho de capital no montante excedente à torna em dinheiro, o presente tópico pretende demonstrar que o fisco cometeu erros ao apurar o suposto ganho de capital e, conseqüentemente, o IRPJ e CSLL devidos, além de ter se baseado em informações de terceiros em relação às quais a MOEMA HOLDING nem sequer tinha acesso;

b) A fiscalização baseou-se na premissa de que o ganho de capital supostamente existente seria correspondente ao valor do ágio apurado e escriturado pela NOVA PONTE na operação de permuta;

c) A partir daí, e com base nas informações prestadas pelo grupo BUNGE, e nos laudos contratados por essa empresa, após a operação, calculou o ganho de capital como

diferença positiva entre o suposto valor de permuta e o suposto valor do PL da participação permutada, aplicando o artigo 521 do RIR/1999;

d) Tal critério merece, por seu turno, ser rechaçado;

e) Cumpre notar que o ganho de capital deveria ser apurado e calculado com base na documentação contábil e fiscal da MOEMA HOLDING e da MOEMA PAR, e não com base em laudo elaborado unilateralmente pela NOVA PONTE, e que poderia ter interesse em potencializar seu ágio;

f) Conforme o TVF, o ágio da NOVA PONTE foi calculado com base em dois laudos de terceiros: Laudo de Avaliação do PL da MOEMA PAR e Avaliação Econômico-Financeira da Usina Frutal, da Usina Guariroba, da Usina Itapagipe e da Usina Moema e da Usina Ouroeste (elaborados pela Ernest & Young);

g) Note-se que os documentos contábeis e fiscais que permitiram a apuração do custo da participação trocada sequer foram colacionados ou analisados pela Fiscalização, o que evidencia que o cálculo foi realizado com base em critérios, parâmetros e documentos inapropriados, quando não inidôneos, o que leva à necessidade de se anular a autuação;

h) Inexiste coincidência entre ágio e ganho de capital. O custo de aquisição nas participações avaliadas por equivalência patrimonial é aquele a que se refere o artigo 426 do RIR/1999, observado que a variação negativa da equivalência não gera efeito, por exemplo, sobre ágios pagos no passado, os quais não foram apurados;

i) E mais: qual a data base em que este “ágio” da NOVA PONTE foi apurado? Como se sabe, o artigo 427 do RIR/1999 autoriza a utilização de balanço base

levantado até 30 dias antes da data do evento para apuração de ganho de capital;

j) Evidente que, se ganho houvesse, haveria de ser calculado pelo menor referencial: balanço de 30 dias antes ou balanço na data da operação. Nenhum deles foi acostado aos autos;

k) O contrato de permuta não possui preço;

l) O ganho numa permuta em que há torna está contratualmente definido. É a própria torna. O restante é troca de ativos equivalentes;

m) Mesmo se fosse aceita a tese de que existe ganho em permuta (além da torna), como este seria calculado? Qual seria o referencial adequado?

☐ **Falta de dedução dos tributos pagos pelas pessoas físicas**

a) O fisco consigna que identificou que apenas a parcela relativa à torna foi tributada, mas não deduziu os valores que reconheceu terem sido recolhidos dos montantes ora tributados;

b) Os ex-acionistas agiram de boa-fé; entenderam à luz de diversos precedentes e orientação do próprio Fisco que a permuta não seria tributada, salvo quando à torna em dinheiro. Assim, levaram, de pronto, a torna à tributação, ao passo que o ganho em eventual venda de ações recebidas em permuta ficou diferido;

c) Já o fisco age de forma incoerente. Embora consigne que procurou averiguar se “ao menos” o tributo teria sido recolhido pela pessoa física, ao descobrir que isso ocorreu em relação à torna, optou por não deduzir do montante ora exigido os valores então pagos;

d) Isso mostra que a articulação do TVF é mera retórica acusatória, porque, se o tributo houvesse sido integralmente recolhido pelos ex-acionistas, estes estariam numa situação ainda mais delicada, sob risco de pagar em duplicidade: na pessoa física e na pessoa jurídica;

e) Todavia, este tipo de comportamento viola a segurança jurídica, a boa-fé objetiva e implica em enriquecimento ilícito por parte do Poder Público;

f) Em termos práticos, leva à nulidade do auto de infração, razão pela qual devem ser declarados nulos ou ao menos os cálculos devem ser refeitos;

☐ **Da decadência do crédito tributário: encerramento do trimestre calendário**

a) Diante da evidência ausência de simulação, os créditos tributários encontram-se extintos pela decadência;

b) Tendo havido efetiva permuta pelos ex-acionistas, ainda que considerado que a permuta ensejaria apuração de ganho de capital, o fato gerador teria ocorrido em 05/02/2010, pelo que estaria caracterizada a decadência, haja vista que a primeira notificação do lançamento ocorreu em novembro de 2015;

c) Ainda que os julgadores afastem a alegação de que as operações foram realizadas pelos ex-acionistas e que teria havido permuta pela MOEMA HOLDING, os créditos tributários estariam extintos pela decadência,

aplicando-se o artigo 150 § 4º do CTN e não o artigo 173, I do mesmo diploma legal;

d) Se a suposta operação ocorrera em 05/02/2010, ainda que o contribuinte fosse a pessoa jurídica, o fato gerador teria ocorrido em 31/03/2010, sendo os autos lavrados em novembro de 2015, já teriam sido fulminados pela decadência;

e) Quanto às penalidades aplicadas (multa de ofício qualificada de 150%), também são descabidas, em face do disposto no artigo 78 da Lei nº 4.502/1964, pois o direito extingue-se em cinco anos contados da data da infração;

f) Trata-se, portanto, de norma especial para contagem de sanção punitiva, que remete, inequivocamente, à data da infração, não se aplicando, nem por hipótese, a regra do 173 do CTN;

g) Junta a seu favor doutrina e jurisprudência do CARF que descaracteriza tanto as infrações apuradas quanto às penalidades respectivas;

□ Da inaplicabilidade da qualificação da multa

a) Para aplicação da multa qualificada, deve-se comprovar o evidente intuito de fraude, a partir da ação ou omissão dolosa, o que efetivamente não foi realizado pela fiscalização;

b) Os conceitos de simulação, fraude ou dolo foram equivocadamente aplicados pelo fisco;

c) O contribuinte está sendo apenado com multa qualificada em razão do suposto dolo, consistente na omissão de propósitos no ato de redução de capital, que, ao ver da fiscalização deveria ter consignado textualmente que era feito para permitir a redução da carga fiscal;

d) Os motivos inseridos nos atos societários consistem em suas razões imediatas e não tangenciam nem podem nem devem operações futuras que podem ou não ser realizadas;

e) No mais, a justificativa societária é apresentada aos sócios e não ao fisco, não havendo sentido se falar que tal texto teve ou não finalidade de induzir a fiscalização a erro. Não há dolo por omissão. Não há simulação por omissão. Não há fraude por omissão;

f) Não houve fraude. Quem age dolosamente realiza operações proibidas e busca, por todos os meios, ocultar seus registros comerciais e fiscais e, quando fiscalizado, não entrega a documentação solicitada, a fim de esconder essas operações, conduta totalmente distinta pela impugnante, cujos atos societários foram devidamente registrados nos órgãos competentes, assim como sua escrituração fiscal e contábil, bem como atendeu de forma plena e imediata as intimações fiscais, apresentando todos os documentos solicitados;

g) Todas as operações executadas foram de conhecimento público. Nada foi escondido;

h) Insta, aqui, repudiar com veemência uma afirmação contida no TVF. Com efeito às fls. 635, a fiscalização consignou que a impugnante ao enunciar seu

quadro de sócios no momento imediatamente anterior à cisão, não mencionou as empresas MAUBISA e ELBEL. À época da cisão da MOEMA HOLDING, tais empresas já haviam deixado seu quadro de sócios, portanto, a MOEMA HOLDING respondeu corretamente à fiscalização a pergunta efetuada e nem poderia afirmar algo distinto, sob pena, aí sim de faltar com a verdade;

i) O próprio TVF reconhece às fls. 636 que a MOEMA HOLDING noticiou claramente que tais sociedades haviam deixado seu quadro acionário, sendo substituídas por MAURÍLIO BIAGI FILHO, em virtude da redução de capital;

j) A MOEMA HOLDING, através desses documentos e de outros destacados anteriormente, sempre trouxe absoluta publicidade na sua operação de reestruturação societária, razão pela qual não houve sonegação;

k) As operações deliberadas e firmadas fizeram parte de uma cisão real, genuína, feita às claras, com identificação precisa nas obrigações acessórias prestadas pela RFB, seguindo à risca todas as solenidades previstas nas legislações comerciais, cambiais, contábeis e tributárias;

☐ *Da impossibilidade de cobrança dos juros moratórios sobre a multa de ofício*

a) A cobrança dos juros sobre as multas de ofício devem ser afastados por conta de afrontarem o artigo 161 do CTN; o princípio da legalidade; a Lei nº 9.784/1999, eis que a autoridade administrativa encontra-se vinculada à lei; o artigo 142 do CTN e o artigo 10 do Decreto nº 70.235/1972 e, por fim ao contraditório e à ampla defesa, pois tal penalidade não fora objeto de lançamento e, assim, não foi conferido direito de defesa à impugnante;

☐ *Da improcedência da responsabilização dos sócios*

a) A fiscalização apontou como responsáveis solidários os ex-acionistas. Na verdade, dado que os contribuintes só poderiam ser os ex-acionistas, efetivos praticantes das permutas, e em face da nítida decadência, a fiscalização fez um verdadeiro giro para tentar superar a decadência, investindo contra a pessoa jurídica, mas, igualmente, se voltou contra as pessoas físicas lançando-as como responsáveis solidárias;

b) Para imputar responsabilidade solidária, o lançamento teria de demonstrar, de forma individualizada e não coletivamente, a conduta praticada por cada corresponsável, demonstrando analiticamente, em relação a cada um o seu interesse comum na realização do fato gerador;

c) A falta de explicitação precisa, clara e precisa de cada conduta que revelasse o interesse comum na ocorrência do fato gerador e, conseqüentemente, na responsabilização solidária, gera nulidade do lançamento no que tange aos corresponsáveis, nos termos do artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972, do artigo 12 do Decreto nº 7541/2011, por contrariedade ao que preceitua o artigo 10 do Decreto nº 70.235/1972, o art. 39 do Decreto nº 7574/2011 e ao art. 50 da Lei nº 9.784/1999;

d) O TVF não só olvidou da responsabilidade limitada inerente a qualquer sociedade anônima, bem como sequer considerou a participação societária de cada um;

e) Na prática, houve uma desconsideração da personalidade jurídica sem qualquer fundamento legal;

f) Atribuir responsabilidade aos ex-acionistas em razão exclusivamente de terem sido “sócios” da impugnante contraria o disposto na legislação, conforme doutrina abalizada e jurisprudência consolidada, tanto no âmbito administrativo quanto no âmbito judicial;

g) A solidariedade prevista no inciso I do art. 124 do CTN depende da existência do interesse comum e não do mero interesse econômico em relação à situação que constitua fato gerador do tributo;

h) A imputação da responsabilidade solidária requer demonstração do nexo entre o fato gerador do tributo e o sujeito que se pretende responsabilizar, bem como produção de provas nesse sentido. Não se pode compelir a pagar tributo pessoa em relação à qual não tenha sido demonstrada a participação ou o interesse na realização do fato gerador do tributo;

i) Portanto, dúvida não há de que a simples redução do valor do tributo não é suficiente para estender os efeitos da responsabilidade tributária a terceiros, sem que tenha sido efetivamente demonstrada a ocorrência de interesse comum no fato gerador, não apenas repercussão econômica de tal redução, razão pela qual a imputação da responsabilidade solidária aos ex-acionistas deve ser afastada.

j) Em face da alegação da interessada de que não teve tempo hábil para trazer à colação elementos de prova e de defesa em tempo hábil em razão da demora na disponibilização da cópia do processo, essa relatora, achou por bem baixar o processo em diligência, a fim de que, no futuro, não houvesse mais qualquer alegação acerca de cerceamento ao direito de defesa.

Por seu turno, a interessada apresenta às fls. 2.610/2.615, alegando, em síntese, que:

a) O despacho da relatora foi genérico;

b) Não há especificação dos pontos controvertidos do PAF que demandariam complementação de provas ou documentos adicionais;

c) Foi demonstrado na impugnação apresentada as questões e razões de defesa da impugnante.

Nesse sentido, o processo retornou para esta relatora para julgamento.

Por meio do Acórdão de nº 12-94.168, da 4ª Turma da **DRJ/RJO**, em sessão de 30 de novembro de 2017, foi mantido integralmente o crédito tributário. Eis as ementas do julgado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010

NULIDADE. CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO.

Inexiste espaço para questionar cerceamento ao direito de defesa a parte que tem por atendida todas as demandas levadas a efeito na sua peça defensiva, bem como se verifica pelo exame da impugnação a ausência de prejuízo que ensejasse infringência ao devido processo legal.

O auto de infração teve por apontado o verdadeiro sujeito passivo da infração. Portanto, não há que se falar em erro na identificação do real contribuinte.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIAÇÃO.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade, restringindo-se a instância administrativa ao exame da validade jurídica dos atos praticados pelos agentes do fisco.

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

Ao se verificar a ocorrência da simulação, o marco inicial da decadência computa-se conforme os ditames do artigo 173, I do CTN. Ou seja, do primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento deveria ter sido efetuado.

JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA. EFEITOS.

As decisões administrativas proferidas por órgão colegiado, sem lei que lhes atribua eficácia, não constituem normas complementares do Direito Tributário.

MULTA QUALIFICADA. SIMULAÇÃO.

É cabível a qualificação da multa de lançamento de ofício nos casos em que ficar demonstrada a conduta dolosa do sujeito passivo ao praticar atos simulados, com o objetivo de ocultar a ocorrência do fato gerador.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM COM A SITUAÇÃO QUE CONSTITUI O FATO GERADOR.

Os sócios controladores devem compor o rol dos responsáveis solidários pelo crédito tributário em face de terem participado diretamente de todas as operações que possibilitaram à interessada a executar operações de reorganização societária que culminaram em obstaculizar a verdadeira incidência tributária.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS MORATÓRIOS. INCIDÊNCIA.

Sobre os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, entre os quais se inclui a multa de ofício, incidem juros de mora.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE ATIVOS. SIMULAÇÃO. OMISSÃO DE RECEITAS. OCORRÊNCIA.

Deve ser mantida a exigência, ao restar comprovado que as complexas operações societárias levadas a efeito pela interessada nunca objetivaram a admissão de novo sócio ou investidor, mas sim a alienação de participações societárias.

A existência de lapso tempo exíguo entre as operações e a ausência de propósito negocial culminam na existência da simulação, devendo, portanto, ser mantido o lançamento.

BASE DE CÁLCULO. GANHO DE CAPITAL. DEDUÇÃO DO VALOR PAGO PELA PESSOA FÍSICA.

A tomada pelo fisco dos valores das ações permutadas para o cômputo da base de cálculo do ganho de capital excluída a torna encontra-se abarcada pela legislação regencial acerca do ganho de capital, não obstante a operação de troca/permuta acionária.

OPERAÇÕES DE PERMUTA. EQUIPARAÇÃO A COMPRA E VENDA. CORRETO ENTENDIMENTO FISCAL.

A operação de compra e venda corresponde à de permuta, dela se diferenciando apenas pelo fato de que se troca um bem por moeda (que não deixa de ser também um bem) e não por outro bem. Da mesma forma, a operação de permuta equivale a duas operações de compra e venda, nas quais a quantia em moeda, obtida na primeira operação, é convertida em bens na segunda, ambas com o mesmo contratante.

Caso se quantifique ganho de capital oriundo deste tipo de operação, sua tributação se faz presente e deve ser levada a efeito.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2010

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Aplica-se ao lançamento reflexo o mesmo tratamento dispensado ao lançamento matriz, em razão da relação de causa e efeito que os vincula.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

A Recorrente e os arrolados como responsáveis solidários apresentam um único recurso voluntário com, praticamente, as mesmas alegações já trazidas na impugnação, acrescentando algumas posições contra a decisão recorrida, que serão oportunamente comentadas, mas a linha central dos argumentos é única, tanto na impugnação quanto no recurso.

Às fls. 7921 a 7974, as contrarrazões da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ao recurso voluntário.

É o relatório do essencial.

Voto Vencido

Conselheiro Cláudio de Andrade Camerano, Relator.

O recurso voluntário preenche os requisitos de admissibilidade, dele conheço.

Creio que a questão posta já foi devidamente demonstrada no TVF, assim como as razões de irresignação por parte dos recorrentes, de forma que entendo dispensável trazer a tona novamente a situação já amplamente descrita no TVF.

Particularmente, já tive a oportunidade de enfrentar situações semelhantes a que ora encontro nos autos, quando atuava como julgador na primeira instância, na Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Florianópolis/SC.

Em quase todos os casos, a situação que se apresenta como o ponto central do debate é a questão da sujeição passiva, ou seja, se procura identificar quem é o verdadeiro alienante da participação societária negociada, se a própria empresa ou os seus sócios pessoas físicas, de cuja venda originou-se um eventual ganho de capital.

E o *modus operandi* não tem muita diferença, normalmente é sempre a mesma coisa, cisão na empresa que detém o controle (redução de capital) daquela que se quer negociar, seguida de incorporação da parcela cindida pela controlada (que será objeto de negociação).

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 imbróglio 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?

Por trás de uma pessoa jurídica há sempre pessoas físicas no seu controle, direta ou indiretamente, e estas pessoas, ao subscreverem capital em uma empresa, **adquirem direitos e deveres**, não se devendo ignorar o dever de lealdade dos sócios/acionistas para com a vida social da empresa, além de possuírem o direito de participar dos lucros sociais, direito de voto, direito de fiscalização, etc.

Com exceção das **sociedades simples**, onde os próprios sócios operam diretamente o objeto social com o exercício direto da atividade da empresa, a grande maioria das empresas detém uma atividade organizada e um empresário como o agente dessa atividade, uma pessoa natural ou jurídica.

Como bem acentua José Edwaldo Tavares Borba em sua obra **Direito Societário**, 17ª edição, 2019 (destaques do Relator):

O empresário e a sociedade empresária operam por meio da organização, posto que esta se sobrepõe ao labor pessoal dos sócios, que poderão atuar como dirigentes, mas que não serão, de forma predominante, os operadores diretos da atividade-fim exercida.

*A empresa demanda um estabelecimento tanto que não se concebe a existência de uma estrutura organizacional de pessoas ou de meios materiais sem que se disponha do instrumento dessa organização, **que é o complexo de bens e pessoas que fazem atuar a empresa.***

[...]

*A empresa existe quando as pessoas coordenadas ou os bens materiais utilizados, no concernente à produção ou à prestação de serviços operados pela sociedade, **suplantam a atuação pessoal dos sócios.***

[...]

*A coordenação, a direção e a supervisão são pertinentes ao empresário ou à sociedade empresária; **o exercício direto do objeto social, vale dizer, a produção ou a circulação de bens e a prestação de serviços são operados pela organização.***

[...]

A casa de saúde ou o hospital seriam uma sociedade empresária porque, não obstante o labor científico dos médicos seja extremamente relevante, é esse labor apenas um componente do objeto social, tanto que um hospital compreende hotelaria, farmácia, equipamentos de alta tecnologia, além de salas de cirurgia dotadas de todo um aparato de meios materiais.

[...]

Conceito de sociedade

A sociedade é uma entidade dotada de personalidade jurídica, com patrimônio próprio, atividade negocial e fim lucrativo. [...]

O patrimônio próprio ressalta a sua autonomia perante os sócios, cujos bens não se confundem com os da sociedade.

[...]

As sociedades manifestam a sua vontade por meio de órgãos deliberativos e administrativos.

Há os que veem na pessoa jurídica uma mera ficção, enquanto outros a consideram um fenômeno real.

A posição realista é hoje dominante, uma vez que a existência da sociedade como ente jurídico distinto dos sócios e com vontade própria, às vezes diversa da daqueles isoladamente, afigura-se inquestionável.

Capital social e patrimônio

*[...]o capital é um valor formal e estático, enquanto o patrimônio é real e dinâmico. O capital não se modifica no dia a dia da empresa – a realidade não o afeta, pois se trata de uma cifra contábil. **O patrimônio encontra-se sujeito ao sucesso ou insucesso da sociedade, crescendo na medida em que esta realize operações lucrativas, e reduzindo-se com os prejuízos que se forem acumulando.***

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.

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.

Oportuno trazer excertos de decisão deste colegiado, onde se decidiu matéria semelhante, por meio do Acórdão 1302-003.287, 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, proferido pela Conselheira Maria Lúcia Miceli, em sessão de 12 de dezembro de 2018, cuja posição acerca do art.22 da Lei nº 9.249/95 exprime bem meu sentimento sobre este dispositivo:

O presente lançamento decorre de planejamento tributário, no qual a autoridade fiscal concluiu que a transferência das participações societárias detidas pela autuada denominada neste voto por BRACOR, para seus acionistas, após cisão de seu patrimônio, teve a intenção de reduzir a tributação sobre o ganho de capital, significando uma economia tributária com a redução do percentual de 34% (tributação da pessoa jurídica) para 15% (tributação da pessoa física). A multa de ofício foi qualificada para 150%, e houve a responsabilização dos sócios pessoas físicas, com base no artigo 135, inciso III do CTN. Além disso, também foram lavradas multas isoladas pela falta de pagamento das estimativas devidas, tratando-se de tributação pelo lucro real, apuração anual.

[...]

Ora, se por um lado o Fisco não pode interferir na gerência dos negócios do contribuinte, de outra parte, me questiono se é possível o contribuinte intervir na sua estrutura negocial somente para reduzir os tributos. Este é o ponto central dos autos, que perpassa necessariamente pela análise da reorganização societária que ocorreu a partir de 12/08/2010.

*É necessário ressaltar que a **escolha do modelo societário define a forma de tributação** quando da venda dos empreendimentos imobiliários. De acordo com o modelo adotado, a BRACOR é sócia majoritária, detentora de 99,9% das ações de cada BRC. Assim, **no curso normal do exercício de seus negócios**, quando da alienação da participação da BRC, e considerando que a BRACOR optou pelo lucro real anual, com cálculo mensal de estimativas, **caberia a tributação do ganho de capital auferido, nos termos do artigo 418 e 426 do RIR/99, com a incidência da alíquota de 34 %**. Este seria o desfecho esperado quando da realização de seu negócio, frisando que o objeto social da BRACOR é a identificação, aquisição, desenvolvimento, manutenção, administração e/ou alienação de unidades imobiliárias industriais, comerciais ou de escritórios.*

E é com base nessa premissa que concluo não ter cabimento o argumento de defesa da BRACOR de que seria válida uma reorganização societária com a finalidade de transferir os ganhos de capital da pessoa jurídica para a pessoa física com a redução da tributação tendo por fundamento legal o artigo 22 da Lei nº 9.249/95. Diferente do que alega a BRACOR, este dispositivo legal não é uma disposição autorizativa que permite ao contribuinte escolher qual a forma que irá tributar seu ganho de capital quando da venda de algum ativo. O artigo 22 da Lei nº 9.249/95 tão somente disciplina a tributação de ganho de capital e a avaliação de bens entregues a sócio ou acionista como devolução de capital

societário. Considerando o contexto histórico, este dispositivo veio pacificar o tratamento tributário acerca da dissolução de sociedade com devolução de capital em bens e direitos ao titular, sócio ou acionista, reduzindo as vias de planejamento fiscal e integrando a tributação das pessoas físicas e jurídicas.

Neste contexto, é temeroso afirmar que este dispositivo seria uma autorização de opção legal, entre realizar ganho de capital na pessoa jurídica ou na pessoa física, permitindo diversos planejamentos tributários como se constata nos casos destes autos. Em nenhum momento o artigo 22 da Lei nº 9.249/95 autoriza a devolução de um bem, que sempre pertenceu a pessoa jurídica, para que ele seja alienado pela pessoa física do sócio. Como dito antes, primeiro se define o modelo de negócio que certamente afetará o fato gerador, determinando quem é sujeito passivo da obrigação tributária, a base de cálculo e a legislação a ser aplicada. No caso concreto, foi escolhida a BRACOR o modelo já descrito neste voto, sendo ela o sujeito passivo da obrigação tributária que surge com a venda das BRCs, uma vez que possui a participação de 99,9 % das mesmas. Jamais o artigo 22 da Lei nº 9.249/95 se prestará para justificar qualquer reorganização societária para tão somente permitir que a tributação do ganho de capital seja transferido da pessoa jurídica para a pessoa física do sócio.

Convicto desta posição, passo a outros pontos trazidos pela Recorrente.

Antes de entrar na análise de alguns pontos específicos, que devem ser devidamente esclarecidos, passa-se a comentar a questão da **decadência** suscitada, a qual, dependendo do rumo que se dê a ela, poderiam acarretar repercussões no crédito tributário, entretanto, não consta nos autos a existência de qualquer pagamento de imposto.

DA DECADÊNCIA

Enfrentada a questão do mérito do lançamento de IRPJ, cabe-nos analisar a questão relativa a contagem do prazo decadencial. Neste caso, cinge-se em se saber se a contribuinte agiu com dolo, fraude ou simulação, situações estas que se ocorrerem, faz com que a contagem do prazo decadencial seja deslocada daquela estabelecida no art.150 para aquela do art.173, I, ambos do CTN, ou se teria havido pagamento por parte da pessoa jurídica.

Para tanto, de se ver as razões fiscais que motivaram a duplicação da multa de ofício normal (75%) para a de 150% (multa de ofício qualificada).

Reportamo-nos ao TVF, item **5. DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA**, que a seguir reproduzimos:

5. DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA

A intenção das operações realizadas foi claramente, o não-recolhimento do IRPJ e da CSLL incidentes sobre o ganho de capital tributado a 34%, na condição de pessoa jurídica.

O que se verificou na prática, acima exposta, é que o contribuinte, de forma preparada, buscou uma construção artificial e complexa que teve como intuito único e exclusivo ocultar o verdadeiro beneficiário do ganho de capital na reorganização societária em pauta.

Com efeito, através dos indícios acima elencados podemos construir de forma cristalina a real vontade das operações analisadas.

A fundamentação legal da multa qualificada encontra-se no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que menciona intuito de fraude em sua redação original e que, na atual, limita-se a remeter aos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, e que têm a seguinte redação:

“Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.”

Nesses termos, o que qualifica o agir do sujeito passivo como sonegação ou fraude é o dolo. Significa, portanto, que basta evidenciar o dolo para que se justifique a qualificação da multa de ofício.

Essa figura também é tratada no art. 145 do Código Civil, como um dos defeitos do negócio jurídico. Diz o Código:

“Art. 145. São os negócios jurídicos anuláveis por dolo, quando este for a sua causa.”

Genericamente, o dolo se presta a provocar o erro na formação da vontade. Citando a doutrina:

“A palavra dolo descende do substantivo latino dolus, que se origina do vocábulo grego dólos que significa engano.

No âmbito do Direito, a palavra dolo apresenta-se, inicialmente, com significado muito abrangente, como toda e qualquer espécie de maquinação.

A ideia de má-fé está implícita na de dolo; todavia, esta é muito mais restrita do que aquela.

Providencial é a distinção feita por Carlo Alberto Funaioli, entre má-fé, dolo e fraude. Sendo o conceito de má-fé mais amplo, engloba os outros dois. Lembra, ainda, esse jurista que a boa e a má-fé são estados psicológicos subjetivos, são motivos de ser do espírito humano.

Por outro lado, ensina que o dolo não é o conhecimento, a ciência de algo, mas o comportamento voluntário de induzir alguém em erro, uma atuação

intencional e específica, nesse sentido, não-somente uma genérica ação de má-fé.

A fraude, completa o mesmo jurista, é o dolo em sentido mais restrito, é o comportamento malicioso para causar dano a outrem, ou a particular qualificação do engano, constituindo a mais específica e extrema aplicação do conceito de engano, contrapondo-se ao estado genérico da má-fé.

Comentando o presente artigo, objetivo o estudo do dolo como vício da manifestação da vontade, traçando seu conceito.

O dolo não existe sem o embuste, sem premeditação, sem vontade objetivando especificamente a causação de prejuízo, sem a vontade de enganar (animus decipiendi).

A seu turno, Orlando Gomes explica que o dolo ‘consiste em manobras ou maquinações feitas com o propósito de obter uma declaração de vontade que não seria emitida se o declarante não fosse enganado. É a provocação intencional de um erro’.

Realmente, no dolo enquadram-se todas as espécies de maquinações contra a boa-fé; nele o agente, autor da artimanha (deceptor), tudo faz para que a vítima manifeste, viciadamente, sua vontade, incorrendo em erro. A vítima é levada ao erro de tal modo que, se conhecesse o engano, não manifestaria sua vontade.

Cabe, nesse ponto, o conceito de dolo dado por Clóvis Beviláqua, com fundamento em lições de vários juristas, segundo o qual ele é ‘o artifício ou expediente astucioso, empregado para induzir alguém à prática de um ato jurídico que o prejudica, aproveitando ao autor do dolo ou a terceiro’. (Código Civil Comentado, II; Azevedo, Álvaro Villaça; Ed. Atlas).”

Portanto, pode-se concluir que as definições de sonegação e fraude que dão suporte à qualificação da multa implicam ações tendentes a provocar a emissão de um juízo errôneo por parte da autoridade fiscal quando diante de apurações de ganho de capital.

O contribuinte, ao efetuar certa reestruturação societária, na qual uma empresa é cindida e, em seguida tem sua parte incorporada por outra, em que se fazem presentes motivos ocultos, pretende induzir a fiscalização a avalizar operações que, a grosso modo, seriam inoponíveis à Fazenda.

Age, portanto, com dolo, justificando a qualificação da multa nos termos da própria Lei nº 9.430, de 1996.

[...]

Ademais, o fato dos atos societários terem sido formalmente praticados, com registro nos órgãos competentes, escrituração contábil, etc. não retira a possibilidade da operação em causa se enquadrar como simulação, isso porque faz parte da natureza da simulação o envolvimento de atos jurídicos lícitos. Afinal, simulação é a desconformidade, consciente e pactuada entre as partes que realizam determinado negócio jurídico, entre o negócio efetivamente praticado e os atos formais (lícitos) de declaração de vontade. Não é razoável esperar que alguém tente dissimular um negócio jurídico dando-lhe a aparência de um outro ilícito.

Há empresas que, sob o pretexto de reorganização societária, simulam situações jurídicas que dissimulam, ocultam, fingem, acobertam a real situação jurídica, com finalidade de enganar o fisco. A simulação está disciplinada no art. 167 do Código Civil, in verbis:

“Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma. § 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando: I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem; II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; III – os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.”

O art. 116, parágrafo único, do CTN, atribuiu ao fisco a prerrogativa de desconsiderar atos ou negócios jurídicos simulados:

“Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.” (Parágrafo incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

A simulação é a divergência entre a vontade e a declaração, fruto de acordo celebrado com o fito de enganar terceiros, necessário que haja divergência intencional entre a vontade e a declaração. Pode ocorrer que o indivíduo, para fugir ao cumprimento do dever tributário, atue no intuito de dissimular a ocorrência do fato gerador (ou a natureza de seus elementos), usando, para lograr esse intento, de roupagem jurídico-forma que esconda, disfarce, oculte, enfim dissimule o fato realmente ocorrido.

Na simulação há um negócio aparente, celebrado entre as partes, ao mesmo tempo em que há um segundo negócio jurídico, este real e querido pelas partes, mas que não resulta visível. Além disso, a duplicidade de negócios existe, pois as partes têm a intenção de esconder o negócio real (fiscalmente mais oneroso).

O planejamento tributário engendrado pela empresa, que ao menos no que tange aos seus efeitos fiscais revela o lado perverso das práticas adotadas sob esse manto, representou, em síntese, a utilização de uma reorganização societária, para poder, por meios artificiais, eximir-se de pagamento de tributos, qual seja, o não-recolhimento de valores incidentes sobre ganho de capital auferido.

No caso concreto, 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 USIAGROPAR AGROENERGIA estava perfeitamente consciente das etapas de planejamento tributário abusivo, na forma de operações de “reestruturação societária”, visando maquiavar sua verdadeira intenção, justificando-se plenamente a aplicação da multa qualificada.

Há que se ressaltar ainda que o recolhimento da tributação do ganho de capital não foi efetuado nem pela pessoa jurídica USIAGROPAR AGROENERGIA, tampouco pelos ex-sócios pessoas físicas da empresa.

Em seu recurso voluntário, item XV – INAPLICABILIDADE DE PENALIDADE POR OBSERVÂNCIA À JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA E ORIENTAÇÃO DA RECEITA FEDERAL, OU, QUANTO MENOS, PELO AFASTAMENTO DA MULTA QUALIFICADA. INCOGITÁVEL SIMULAÇÃO, a recorrente expõe seus motivos de não aceitação da qualificação da multa de ofício, os quais, basicamente, refletem sua irresignação já manifestada na impugnação, qual seja, de que “os conceitos de simulação, fraude ou dolo foram equivocadamente aplicados pelo fisco:”

258. A sonegação fiscal, o dolo e a fraude concentram-se na adulteração de informações, na prestação de informações fraudulentas, inverídicas ou mesmo em se deixar de apresentar uma informação a que o contribuinte, legalmente, estava obrigado a fazê-lo. Nada disso se aplica ao caso. A situação descrita não se enquadra minimamente, nos contornos dos dispositivos elencados.

Esta questão já foi suficientemente debatida pela decisão de piso, a qual adoto sua posição como razão de decidir:

Da Simulação

Inicialmente, para se desencadear as conclusões e ser possível avançar nas preliminares e questões de mérito suscitadas pela interessada em sua impugnação em contraponto ao auto de infração lavrado, mister se torna apontar e concluir se ocorreria ou não a figura da simulação.

Esta pode ser definida como um ato fictício que tem por objetivo o disfarce real da vontade, um falseamento da realidade, mostrando a aparência de algo que inexistente. Já a dissimulação, embora também tenha a característica de falseamento da realidade, utiliza-se de disfarce, que esconde uma manipulação, artifício ou subterfúgio de determinado fato que não guarda correspondência com o fato real.

O mestre Alberto Xavier in Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva, Editora Dialética, Primeira Edição 2002, às fls. 52/53, leciona a respeito das características da simulação:

"A simulação é um caso de divergência entre a vontade (vontade real) e a declaração (vontade declarada), procedente de acordo entre o declarante e o declaratário e determinada pelo intuito de enganar terceiros. Os seus elementos essenciais são, pois (i) a intencionalidade da divergência entre a vontade e a declaração; (h) o acordo simulatório (pactum simulationis); (iii) o intuito de enganar terceiros. O Código Civil brasileiro, espcando este conceito geral, enumera no seu art. 102 três formas típicas de simulação dos atos jurídicos: (i) quando aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas das a quem, realmente, se conferem ou transmitem (a chamada interposição fictícia de pessoas); (ii) quando contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; (iii) quando os instrumentos particulares forem antedatados ou pós-datados."

A doutrina classifica a simulação em absoluta ou relativa. A simulação absoluta é aquela em que não existe relação negocial entre as partes envolvidas. A simulação relativa surge quando dois fatos se sobrepõem: o fato

simulado, aquele que acontece sem espelhar a vontade das partes e o negócio oculto, aquele que se encontra dissimulado, o negócio verdadeiramente real, querido e concretizado pelas partes.

Ainda Alberto Xavier no livro prefalado, às fls. 53/54, classifica os principais tipos de simulação:

“A mais importante classificação das espécies de simulação é a que distingue a simulação absoluta da simulação relativa: na simulação absoluta aparenta-se celebrar um negócio jurídico quando, na realidade, não se pretende realizar negócio algum; na simulação relativa, as partes celebram, efetivamente, um contrato, mas, para enganar terceiros, o ocultam com um contrato aparente distinto do primeiro pela sua natureza ou pelas suas cláusulas e condições. E daí que, enquanto na simulação absoluta existe apenas um negócio jurídico correspondente à vontade declarada — o contrato simulado — na simulação relativa existem dois negócios jurídicos: o negócio simulado, correspondente à vontade declarada enganadora e o contrato, por baixo dele oculto ou encoberto — o negócio dissimulado, correspondente à vontade real dos seus autores. Numa imagem bem sugestiva, alguns autores chamam à simulação absoluta simulação nua e à simulação relativa simulação vestida”.

Prosseguindo em seu livro, às fls. 56, o professor Alberto Xavier indica, dentre outros, este tipo de simulação fiscal:

“Difícilmente se compreende o alcance da expressão natureza dos elementos, pois se o sentido da lei foi o de descrever a abrangência possível do fenômeno simulatório, melhor teria sido a referência à dissimulação de qualquer dos elementos da obrigação tributária do que a referência, aparentemente limitativa, à dissimulação da natureza dos referidos elementos. No que concerne ao fato gerador, a simulação é necessariamente relativa, uma vez que a vontade real das partes é a realização do ato ou negócio jurídico tipificado na lei como fato constitutivo da obrigação tributária. E daí que, para enganar ou prejudicar o Fisco, os autores do negócio real se vejam forçados a dissimulá-lo, a ocultá-lo, a encobri-lo sob as vestes de um negócio aparente que não corresponde à sua vontade real e cuja natureza é distinta do negócio jurídico tipificado como fato gerador pela lei tributária. Se a lei fiscal tributa por qualquer forma o mútuo, os simuladores aparentam uma doação, pactuando paralelamente, às ocultas, contra declaração pela qual o donatário aparente se obriga a restituir os valores aparentemente doados. Se a lei fiscal tributa a doação por alíquota superior à da compra e venda, os simuladores ostentam às claras uma compra e venda, combinando na sombra o perdão da dívida de preço. Se a lei fiscal tributa o mútuo concedido a pessoa jurídica, as partes efetuam à luz do sol um aumento de capital, enquanto na penumbra ajustam uma subsequente redução de capital acrescida de juros. E os exemplos podem multiplicar-se ao infinito.”

Luiz Carlos Andrezani também assim se manifesta a respeito de simulação:

“Afastadas as discussões sobre aspectos penféricos da questão, o ponto central que merece análise mais demorada, diz respeito à identificação da hipótese limite chamada economia lícita, e correspondente ingresso no campo da simulação, já que é este o possível argumento que pode ser utilizado para questionamento do negócio pretendido. A contextura da hipótese legal da simulação prevista no artigo 102 do Código Civil, dá-se pela discrepância entre a vontade querida pelo agente e o ato por ele praticado para exteriorização dessa

vontade. A par disso, subdivide-se doutrinariamente a simulação em absoluta e relativa. Diz-se absoluta, a simulação originada de ato praticado com o fito de nenhuma eficácia produzir e, para tanto, contém cláusula, declaração ou confissão não verdadeira. A simulação é relativa quando o ato praticado tem por objetivo encobrir, dissimular, um outro que possui natureza diversa. No âmbito tributário, as situações encontradas suscitam, normalmente, as simulações da segunda espécie mencionada: praticasse um ato — que irrompe legal e formalmente perfeito no mundo físico — mas que serve somente como embalagem e veículo para consecução de outro — dissimulado — este sim em conformidade com a real e anterior vontade do agente”.

O Ministro Moreira Alves, in Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal, ESAF, 2001, p. 68 afirma:

“Na simulação absoluta, cria-se apenas uma aparência que não se destina a ocultar negócio que realmente se deseja. É o caso, por exemplo, de, ocorrendo uma revolução, e havendo perspectiva de confisco dos bens dos anti-revolucionários, um deles celebra simuladamente — simulação absoluta — contrato de compra e venda com um amigo que não corre esse risco por ser partidário da revolução, tornando-se aparentemente proprietário da coisa, e não correndo, portanto, o risco de tê-la confiscada. Criou-se a aparência sem que se oculte por baixo dela um negócio jurídico que é realmente desejado. Na simulação relativa, não. Nela tem-se um negócio jurídico simulado, que é aquele que cria a aparência, e tem-se o negócio jurídico dissimulado, que é aquele ocultado pela aparência. Aqui, portanto, se tem um negócio jurídico que aparenta ser aquilo que não é, que é o negócio simulado, e o negócio dissimulado, que é aquele oculto pelo negócio jurídico simulado e que é o negócio realmente desejado. Isso ocorre, por exemplo, quando o marido, não podendo fazer doação à sua concubina, simula compra e venda, pois não recebe o preço, para que essa compra e venda, na realidade, oculte doação.”

Cabe transcrever texto de Miguel Delgado Gutierrez sobre o assunto:

“A doutrina distingue, ainda, a simulação absoluta da relativa: A simulação é considerada absoluta quando não há relação negociada efetiva entre as partes. As partes celebram um negócio jurídico apenas aparentemente, pois, na realidade este não existe. O ato é fictício, pois, na realidade este não existe. Na simulação relativa, dois negócios se sobrepõem: o simulado ou aparente, que não espelha o íntimo querer das partes e o dissimulado, oculto ou real, que as partes efetivamente desejam celebrar. A dissimulação oculta ao conhecimento dos outros a existência da verdadeira relação jurídica havida entre as partes. Este tipo de simulação é o mais encontrado no âmbito do direito tributário. Corresponde à dissimulação onde se oculta ao conhecimento dos outros uma situação existente. O negócio simulado ou aparente mascara o negócio oculto ou real que as partes não querem fazer aparecer. Na elisão, as partes que celebram o negócio, ainda que por meio de formas jurídicas alternativas, pretendem, efetivamente, realizá-lo como estipulado. Não há uma falsa, aparente ou simulada declaração de vontade. A declaração é real, efetiva, verdadeira condizente com a vontade das partes. Não se pretende burlar, enganar ou ocultar alguma coisa do fisco. A conduta das partes é lícita, ao contrário da simulação, onde a conduta é ilícita. O ônus da prova na simulação cabe à administração, pois, como é cediço, cabe a ela, e não ao contribuinte, constituir a prova de que embasa o lançamento.”

Ricardo Mariz de Oliveira em seu livros "Fundamentos do Imposto de Renda", 1977, Ed. Revista dos Tribunais, p. 303 e em "Questões Relevantes, Atualidades e Planejamento com Imposto Sobre a Renda", ensaio publicado no Livro do 130 Simpósio 10B de Direito Tributário leciona:

"A elisão fiscal lícita, buscada pelo planejamento tributário, diferencia-se da evasão fiscal ilícita por três - e apenas três - elementos: (1) decorrer de atos ou omissões da pessoa (que não é contribuinte) anteriores à ocorrência do fato gerador da obrigação que ela quer elidir, (2) decorrer de atos ou omissões conformes à lei, e (3) decorrer de atos ou omissões reais e não simulados." "A simulação, que vicia o ato jurídico e invalida a economia tributária pretendida, está regida pelo art. 102 do Código Civil (novo Código Civil, parágrafo 1º do art. 167), e se prova pela densidade de indícios e circunstâncias, que a jurisprudência administrativa vem aplicando com bastante sabedoria, tais como: a proximidade temporal de atos; a disparidade infundada de valores entre eles; o desfazimento dos efeitos do ato simulado; a prática de certos atos entre partes ligadas, por exemplo, ao final do período-base de apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro, com a transferência incabível e inexplicável de lucro de uma pessoa jurídica lucrativa para outra deficitária; a existência ou inexistência de outra causa econômica além da economia fiscal; a exagerada arrumação dos fatos".

Por tais definições e análises da doutrina, claro está que a simulação tem como elemento essencial o falseamento da realidade. De todo o exposto concluo que a simulação deve ser provada pelo Fisco com base em elementos que identifiquem a intenção do agente de operar, por meio legais, situações jurídicas que levem a resultados tributários diversos daqueles previstos nos atos negociais.

Em que pese a interessada por toda a sua defesa afirmar categoricamente a inexistência de simulação das transações e alterações societárias operacionalizadas, ora descrita pelo fisco na peça de lançamento, verifica-se pelos textos acima transcritos que foi perfeitamente caracterizada a simulação para a fuga da tributação do ganho de capital, tendo sido engendrada uma verdadeiro secto de situações, de aquisição e venda de participação societária com o intuito de mascarar a realidade dos fatos, operações realizadas em sequências, todas acontecendo entre novembro de 2009 e fevereiro de 2010.

Para ser considerada lícita a operação realizada, não basta que as partes tenham pactuado e queiram se submeter à disciplina dos atos, além de terem sido legais, é necessário também, que sejam não lesivos ao Fisco.

No caso dos autos, todas as situações descritas por Ricardo Mariz de Oliveira no seu livro confirmam a simulação: proximidade temporal dos atos praticados, todas as operações aconteceram no decorrer de horas ou dias; a ausência de motivação econômica para as operações realizadas, que foi apenas um artifício para a pretendida alienação de participação societária; a conclusão de todos os atos questionados e os efeitos das incorporações realizadas e a permutas de ações.

A Recorrente traz ainda, em memoriais, um resultado de CONSULTA formulado ao Dr. Marco Aurélio Greco, onde concluiu-se pela inexistência da figura de **simulação** apontada nos autos:

Na medida em que a exigência concreta se funda na alegação de simulação subjetiva e esta não está configurada, falta fundamento ao Auto de Infração. Por consequência, descabe a aplicação de multa, máxime da multa qualificada, cujo cabimento dependeria da prova cabal da existência de dolo por parte dos Consulentes, o que não ocorreu.

A figura da **simulação** está longe de ter uma unanimidade de conceito, como por exemplo, podemos deduzir da obra de Sérgio André Rocha onde ali estudou-se o **Planejamento Tributário na Obra de Marco Aurélio Greco**.

Eis alguns excertos desta obra acerca do pensamento deste brilhante doutrinador (grifos são do Relator):

[...] o abuso de direito de Marco Aurélio Greco tem o mesmo conteúdo semântico do nosso conceito amplo de simulação. Em ambos os casos estamos diante de atos ou negócios jurídicos em que a artificialidade é tal que denota vício de causa, sem que haja motivação extra tributária que o legitime.

Para Greco, nesses casos aplica-se a regra do Código Civil, de forma que os atos e negócios jurídicos sejam considerados ilícitos. De nossa parte, consideramos tais atos como simulados, podendo ser invalidados com base no artigo 149, VII, do CTN.

[...]

Fraude à Lei

Segundo o autor, “na fraude à lei, o contribuinte monta determinada estrutura comercial que se enquadre na norma de contorno para, desta forma, numa expressão coloquial, ‘driblar’ a norma contornada. Com isso, pretende fazer com que a situação concreta seja regulada pela norma de contorno, com o que ficaria afastada a aplicação da norma de tributação (ou de tributação mais onerosa).”

*Ao entrar no campo do estudo da **fraude à lei**, Greco apresenta importante distinção entre ela e o que chama de **fraude contra o Fisco**. Na primeira, “há atos lícitos e violação indireta ao ordenamento como um todo e frustração da sua imperatividade” e na segunda, há uma “conduta que agride diretamente uma norma que assegura um direito ou crédito do Fisco – existente ou em formação – de modo a escondê-lo ou impedir seu surgimento.”*

*A **fraude contra o Fisco**, na visão do autor, é o conceito de fraude “no sentido de conduta dolosa e ardilosa que corresponde a uma agressão à previsão contida na norma jurídica.*

[...]

5.2.3. Conceito Amplo de Simulação

*Marco Aurélio Greco aponta como uma das características da Segunda Fase do debate sobre os limites do planejamento tributário a revisão do conceito de simulação, que deixa de ser visto como um **vício de vontade** e passa a ser encarado como um **vício de causa** “na medida em que a causa, vista dessa perspectiva, é que deve servir de critério para aferir a ocorrência de*

simulação, isto é a cabal demonstração de que o próprio conceito de simulação precisa ser revisto, pois não pode ser visto como vício da vontade. Ao revés, deve ser visto como vício do motivo ou de causa do negócio.”

[...]

5.2.3.1. Comentários

Em nossa visão, o conceito amplo de simulação é a chave para a desconsideração e requalificação de atos e negócios privados pelas autoridades fiscais. De acordo com o corte que fizemos anteriormente, as situações de artificialidade evidente (como, por exemplo, uma operação societária de “casa e separa” feita em um único dia, com toda a evidência de abuso de forma jurídica com a finalidade de obtenção de uma vantagem fiscal) configuram uma simulação. Adotamos, aqui um conceito amplo de simulação, como o advogado por Marciano Seabra de Godoi. Conforme já pontuamos, não nos parece que o intérprete da legislação tributária esteja adstrito ao conceito de simulação do Código Civil, portanto, este conceito amplo de simulação poderia ser um conceito tributário de simulação – decorrente da interpretação da legislação tributária.

[...]

A posição que estamos defendendo é que, mesmo nas situações em que a artificialidade não é aparente, é possível que se chegue à conclusão de que o tributo é devido. Afinal, como já apontamos em outro estudo, subscrevemos a interpretação constitucional de que o pagamento de tributos é um dever constitucional do contribuinte.

5.2.6. Análise Crítica da Segunda Fase: Malditos Rótulos!

Já faz algum tempo que suspeitamos que as diferenças entre os autores que escrevem sobre planejamento tributário não são tão acentuadas como se presume ou como aparentam ser. Um autor fala em abuso de direito, e outro rebate dizendo que o abuso de direito jamais poderia ser um critério válido para a desconsideração de atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte. Então, alguém argumenta que o critério seria a fraude à lei, outros o rejeitam com veemência. Há quem sustente que o único critério possível é a simulação. Mas qual simulação? Não existe um conceito unitário e unívoco de simulação. Ele não raro varia de autor para autor – inclusive no Direito Privado, muitas vezes referido como se fora composto por um catálogo conceitos determinados.

Parece-nos, a esta altura, que o debate sobre o planejamento tributário calcado em questões axiológicas e princípios, de um lado, e na suposta monosssemia de conceitos como simulação, abuso de direito, fraude à lei e abuso de forma, de outro, gerou uma verdadeira Torre de Babel tributária em que cada um fala sua língua e, o que é pior, com pretensões de universalidade, como se o seu conceito fosse, ou deveria ser, “o conceito”.

Perfeitamente plausível, adequada e legítima, portanto, a versão dada à **simulação** pela autoridade autuante, aliado a outros elementos citados no TVF (supra) que permitem concluir pela acertada **qualificação** da multa de ofício.

As apurações feitas pela fiscalização demonstram que todas as etapas do processo foram antecipada e cuidadosamente planejadas, tendo sido constituída uma cisão especificamente para possibilitar a transferência das ações para os acionistas pessoas físicas, algo que já comentei com mais detalhes anteriormente. Resta claro que a Recorrente e as pessoas físicas envolvidas nas operações, agiram com a intenção livre e consciente de se eximir da tributação na pessoa jurídica.

Mesmo que se aceite que havia um propósito, qual seja, a segregação dos ativos industriais e rurais, isto por si só, não retiraria a condição de **sujeição passiva** da Recorrente, até porque tal segregação poderia se dar perfeitamente quando da ocasião da venda da MOEMA PAR, aliás, como, acertadamente, também assim concluiu a decisão de piso:

Segundo o fisco, se a holding já estava com a intenção de vender os ativos e investimentos ligados á indústria, produção e álcool ao grupo BUNGE, não haveria porque proceder a separação desses ativos menos de dois meses antes da ocorrência da transação. Esta segregação seria inútil, tendo em vista que já ocorreria automaticamente com a venda da MOEMA PAR ao grupo BUNGE.

Correto o fisco nesse raciocínio, o que corrobora ainda mais o fato de terem os atos sido objeto de simulação e a ausência de propósito negocial.

O fundamento para a **qualificação** da multa residui na utilização de uma série de instrumentos com o intuito de criar uma roupagem legal capaz de dar uma aparência legítima às operações de reorganização societária cujo único fundamento era evitar a tributação na pessoa jurídica.

O conjunto dos atos levados a efeito pela autuada corresponderia à uma prática deliberada, consciente dos riscos envolvidos, com o objetivo de alcançar, por meio da criação **de** atos simulados, **vantagem fiscal indevida**.

Constatado que a conduta da Recorrente contemplava situações elencadas nos arts.71, 72 e 73, da Lei nº4.502/64, a contagem do prazo decadencial se faz pelo art.173 do CTN, entendimento, inclusive, já sumulado por este Colegiado:

SÚMULA CARF nº 72 (súmula vinculante para toda a administração tributária federal, em razão da ordem ministerial constante da Portaria MF nº 277/2018):

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art.173, inciso I do CTN.

O lançamento de IRPJ e de CSLL foi apurado sob as regras do Lucro Presumido, tendo como fato gerador o 1º trimestre de 2010, de forma que pela contagem do inciso I do art.173 do CTN, o prazo para constituição do crédito tributário findar-se-ia em **31/12/2015**.

Tendo em vista que a Recorrente tomou a devida ciência dos lançamentos em **13/11/2015**, conforme AR de fls.686, não há que se cogitar da ocorrência de decadência.

Quanto à alegação da existência de um prazo decadencial na aplicação de penalidades, nada mais equivocado. A regra geral está contida no art.173 do CTN, não havendo

que se cogitar de prazos distintos para contagem de prazo decadencial, que é a mesma para o tributo e penalidade que dele se faz acompanhar em lançamento de ofício.

Não obstante o já comentado, não há nos autos a existência de pagamentos, o que ratifica a contagem do prazo decadencial pelas regras do inciso I do art.173 do CTN.

De se reproduzir o que consta no TVF, pag.40/42:

A empresa USIAGROPAR AGROENERGIA 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.

Há que se ressaltar ainda que o recolhimento da tributação do ganho de capital não foi efetuado nem pela pessoa jurídica USIAGROPAR AGROENERGIA, tampouco pelos ex-sócios pessoas físicas da empresa.

DEMAIS ALEGAÇÕES DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Item V – Do cerceamento do direito de defesa

V.1 – Ausência de acesso à íntegra do processo administrativo e despacho saneador inconsistente

V.2 – Ausência de intimação para participação do julgamento no âmbito da DRJ

Estas questões já foram devidamente apreciadas pela decisão de piso e nada tenho a acrescentar ao seu adequado fundamento:

Das Preliminares

Arguí a interessada a ocorrência de cerceamento ao direito de defesa, tendo em conta a ausência de acesso à cópia integral dos documentos juntados ao processo e falta de apreciação do pedido de devolução de prazo.

Ora, esta relatora, justamente, converteu o julgamento em diligência, para que a interessada, em evento futuro, não alegasse cerceamento do direito de defesa, sendo-lhe deferido acesso total aos autos, para que complementasse ou mesmo trouxesse documentos à colação.

Contudo, a interessada em sua resposta, apenas ratificou as razões de defesa já objeto de sua impugnação e afirmou ter sido a respectiva diligência abordada de forma genérica.

Nesse sentido, suprida a lacuna motivadora dessa argumentação, REJEITO a preliminar ora suscitada.

[...]

Quanto às nulidades invocadas é oportuno trazer o entendimento de Hely Lopes Meirelles, que bem define o que seria um ato nulo, valendo a transcrição do que abaixo se segue:

“Ato nulo é o que nasce afetado de vício insanável por ausência ou defeito substancial em seus elementos constitutivos ou no procedimento formativo. A nulidade pode ser explícita ou virtual. É explícita quando a lei a comina expressamente, indicando os vícios que lhe dão origem; é virtual quando a invalidade decorre da infringência de princípios específicos do Direito Público, reconhecidos por interpretação das normas concernentes ao ato...”

O art. 59 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, a seguir transcrito, delimita expressamente os atos e termos nulos:

Art. 59- São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Assim sendo, o auto de infração só seria fulminado pela nulidade se o mesmo fosse lavrado por pessoa incompetente ou estivesse o contribuinte cerceado no seu direito de defesa.

Vale destacar, ainda, que o auto de infração encontrava-se perfeitamente confeccionado, nos moldes do que dispõe o artigo 142 do Código Tributário Nacional combinado com o artigo 10 do Decreto nº 70.235/1972, os quais, respectivamente, abaixo se transcrevem:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor, a aplicação da penalidade cabível.

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I – a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III– a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 (trinta) dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Vale destacar que a etapa contenciosa (processual) caracteriza-se pelo aparecimento formalizado do conflito de interesses. A mera bilateralidade do procedimento não é suficiente para caracterizá-lo como processo.

Até a instauração do litígio – que acontece com a apresentação da impugnação tempestiva pela interessada em face do auto de infração contra ela lavrado -

não se fala em litigiosidade ou em conflito de interesse, até porque o Estado ainda não formalizou sua pretensão tributária. Há mero procedimento que apenas se encaminha para a formalização de determinada obrigação tributária (ato de lançamento).

Assim, apenas a partir da apresentação da peça defensiva é que se formaliza a pretensão, não havendo, portanto, sustentação para se cogitar de cerceamento ao direito de defesa ou infringência ao contraditório.

[...]

Relativamente ao alegado cerceamento do direito de defesa por não ter sido atendido em seu pleito de sustentação oral junto à primeira instância, resta correto o indeferimento dado ao seu pleito, uma vez que não existe previsão legal para tal.

Item VI – Da ausência de motivação do Acórdão nº 12-94.168 – 4ª Turma da DRJ/RJO

A Recorrente faz considerações que em sua maioria se confundem com questões de mérito, já analisadas, e outras que, se não foram explicitamente analisadas pela DRJ, tal ausência não acarretaria o efeito de nulidade que lhe quer atribuir a Recorrente.

Primeiramente, que a DRJ teria analisado uma questão em menos de duas páginas, ao passo que no TVF haveria uma série de situações não comentadas na decisão de piso. De se dizer apenas que, uma vez formada a convicção da unidade julgadora, demonstrando os seus fundamentos de decidir e utilizando-se dos elementos que constam nos autos, não precisa que se enfrente toda e qualquer alegação, seja por parte da fiscalização, seja por parte da contribuinte, desde que, evidentemente, não traga qualquer tipo de prejuízo às partes.

Quanto ao fato de que seria inverídica a menção à cotação em bolsa de ação da MOEMA PAR, isto veremos em outro tópico, e se teria ou não repercussão no lançamento.

Quanto à cisão da MOEMA PAR, tal questão foi, **sim**, comentada pela DRJ e ora neste Voto, e se não foi do jeito que queria a Recorrente, nada há que se fazer, até porque, como disse, a convicção firmada sobre a matéria não necessariamente implica que se esgote/aprecie todas as alegações dadas.

Questões relativas às citações assumidas pela DRJ às empresas MAUBISA e ELBEL, as quais foram exaustivamente mencionadas no TVF, não passaram de elementos subsidiários na conclusão considerada pela decisão de piso, apenas ratificaram a rápida transferência (redução do capital), também, das ações das duas empresas para seus sócios pessoa física, a exemplo do que tinha acontecido com a recorrente. Nada além disso, até porque a situação ora vista está sendo objeto de acompanhamento em outro processo administrativo fiscal.

Dos Item VII - Do histórico societário e contexto de criação das holdings e posterior cisão dos ativos, Item VIII – A caracterização de simulação pelo acórdão e inexistência de operações sequenciais, Item IX – Motivação econômica da cisão da MOEMA HOLDING, bem como reorganização efetuada com vistas a destacar os ativos não industriais, Item IX.1 – Segregação dos ativos, condição essencial da negociação ignorada pelo TVF e DRJ e Item IX.2 – Ausência de Simulação, Holdings superpostas e simétricas, objetivo aquisição das usinas, inexistência de motivo para simular, pode-se dizer que encontram-se comentados, naquilo que

seja necessário ao litígio posto, uma que, como já demonstrado neste voto, tudo foi feito no sentido de evitar a tributação pela pessoa jurídica, no caso, da Recorrente.

As alegações nestes itens se repetem, e todas tem um mesmo objetivo, tentar fugir do tema central: a manobra de transferir as ações para as pessoas físicas acionistas, por meio de cisão e incorporação, visando escapar da tributação do ganho de capital na pessoa jurídica, como já evidenciado no TVF, ratificado pela decisão de piso e, também, conforme razões que expus no início do Voto em apoio às conclusões consideradas pelas autoridades, lançadoras e julgadoras.

De se reproduzir o decidido pela DRJ, onde se pode perceber que na decisão de piso contemplou-se, sim, várias discussões dos itens supra, naquilo que, volto a repetir, revela-se o suficiente para a formação da convicção daquela unidade de julgamento:

[...]

Muito bem. A problemática objeto da autuação, conforme descrição dos fatos no TVF diz respeito ao ganho de capital não computado na empresa MOEMA HOLDING (USIAGROPAR), a qual transferiu sua participação, pouco antes das transações que originaram o ágio na empresa alvo, para seus sócios, pessoas físicas, deixando, portanto, de recolher aos cofres públicos o IRPJ e a CSLL devida, já que não havia motivos econômicos para a respectiva mudança societária nos quadros societários da MOEMA PAR pela MOEMA HOLDING (USIAGROPAR), permanecendo os sócios, pessoas físicas, com os mesmos 90% de participação e tampouco verifica-se dos autos a relevância ou propósito para que essa transferência entre pessoa jurídica e física ocorresse.

Nesse sentido, deve ser analisado no âmbito desta querela a proximidade temporal dos atos praticados; se houve ausência de motivação econômica para as operações realizadas, utilizando-se como artifício para as operações realizadas (existência de simulação); a conclusão de todos os atos questionados e os efeitos das incorporações realizada e a permuta das ações.

Da Cisão e da Redução de Capital

O artigo 229 da Lei nº 6.404/1976 define a cisão como operação pela qual a companhia transfere parcelas de seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a companhia cindida se houver versão de todo o seu patrimônio. Em caso de versão parcial, a companhia cindida continuará a existir.

A cisão, quando parcial, tem como pressuposto a redução do capital da sociedade, uma vez que ocorre um desmembramento do patrimônio social da cindida, com posterior atribuição de ações de cada sociedade resultante da cisão aos seus acionistas.

Conforme se verifica dos autos, a MOEMA HOLDING e a MOEMA PAR aprovaram em AGE o protocolo firmado em 23/11/2009 de cisão parcial da MOEMA HOLDING com a incorporação da parcela cindida pela MOEMA PAR. Ora, permanecendo a MOEMA HOLDING (interessada) após a respectiva cisão, vale dizer que a redução do capital realmente ocorrera e que, portanto, não faria sentido a troca do comando acionário da empresa por pessoas físicas sem um propósito verdadeiramente específico, eis que, da

mesma forma procederam as demais pessoas jurídicas também acionistas da MOEMA PAR, a MAUBISA e a ELBEL, já objeto de análise em outros dois processos, julgados por essa 4ª Turma.

Nesse sentido, entendo que a operação de cisão, aliada aos fatos ocorridos e as reorganizações societárias, todas analisadas em conjunto aos três processos acerca do mesmo fato e histórico de procedimentos, as conclusões depreendidas neste voto serão as mesmas já trazidas para os demais (processos administrativos n.ºs. 16561.720126/2015-73 e 16561.720125/2015-29).

[...]

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 seqüência de atos praticados entre uma e outra nada mais é do que simulação, com o intuito de ocultar a ocorrência do fato gerador.

Um fato que chamou a atenção do fisco diz respeito ao quadro societário da MOEMA HOLDING, controladora da MOEMA PAR, que foi o mesmo em 2007, 2008 e 2009. E, somente um mês antes da venda da MOEMA PAR ao grupo BUNGE o mesmo foi alterado, retirando-se da sociedade as pessoas jurídicas (entre elas a MAUBISA e ELBEL), ingressando pessoas físicas (entre elas o sócio majoritário da MAUBISA e ELBEL, MAURÍLIO de Biagi Filho).

Vale salientar que as empresas MAUBISA e ELBEL são citadas no TVF pelo Fisco por inúmeras vezes, sendo certo que o liame entre as pessoas jurídicas e os fatos descritos trazidos à colação resultam no entendimento de planejamento tributário em que os interessados realmente visavam o não pagamento de tributos utilizando-se de um modus operandi único para todas elas.

Apesar de os fatos analisados de per si, aparentemente, não estarem fora da legalidade, certo é que se visualizados em conjunto, sob a ótica das três empresas que realizaram a mesma operação com a MOEMA PAR e a permuta com as ações da BUNGE, conforme trazidos à colação, temos por certo que concluir pela existência da simulação. E, por conseguinte, conclui-se que as partes eram relacionadas. Maurílio era sócio das três empresas, Usiagropar, Maubisa e Elbel.

Segundo o fisco, se a holding já estava com a intenção de vender os ativos e investimentos ligados á indústria, produção e álcool ao grupo BUNGE, não haveria porque proceder a separação desses ativos menos de dois meses antes

da ocorrência da transação. Esta segregação seria inútil, tendo em vista que já ocorreria automaticamente com a venda da MOEMA PAR ao grupo BUNGE.

Correto o fisco nesse raciocínio, o que corrobora ainda mais o fato de terem os atos sido objeto de simulação e a ausência de propósito negocial.

No item IX.3 – Permuta executada exclusivamente pelos Ex acionistas – efeitos auferidos exclusivamente por eles e item XI – Inexistência de ganho de capital imediato em operações de permuta, reitera a Recorrente que havia o contrato celebrado entre os ex-acionistas e a NOVA PONTE, tudo realizado com a família que detinha o controle acionário das usinas, portanto, eram com eles que o negócio tinha de ser efetivado.

Ora, toda a discussão iniciada no TVF revelou claramente de que a permuta realizada deveria ser considerada como se conduzida pela pessoa jurídica, e já foi devidamente apreciada pela decisão de piso, que não merece reparos:

Quanto à operação de permuta ocorrida em face da aquisição e incorporação da MOEMA PAR pela NOVA PONTE pelo grupo BUNGE (investimento com ágio), com o pagamento aos ex-sócios da MOEMA PAR (pessoas físicas na época da operação – 05/02/2010) através de uma pequena parte em dinheiro e o restante em forma de troca de ações da MOEMA PAR por ações da BUNGE – ressaltando que a ação da primeira valia na Bolsa de Valores 0,0019 centavos aproximadamente e o valor da segunda, na mesma Bolsa de Valores valia aproximadamente 123 reais.

Assim, trata a hipótese não só verificar-se apenas se cabível ou não a apuração de ganho de capital tributável na operação de permuta de participações societárias, mas também de ser ou não cabível essa apuração quando ocorre recebimento de valor superior ao entregue – o que evidentemente enseja a tributação pelo ganho de capital.

Porém, mesmo se assim não fosse, há que se apurar ganho de capital quando há alienação na permuta pura e simples, se as condições próprias ocorrerem, pois a permuta é uma forma de alienação do bem permutado e quando o bem recebido em troca tem um valor a ser contabilizado maior que o valor registrado do bem permutado, há que ser reconhecido o ganho de capital devidamente tributado.

O tratamento legal da matéria corresponde à incidência da legislação que impõe apuração de ganho de capital tributável na alienação de ativos e a base do ganho é a diferença entre o valor da alienação (o quanto de fato representa o bem alienado que corresponde ao valor do bem recebido) e o seu custo de aquisição. Ou seja, a variação patrimonial na forma prevista no art. 43 do CTN deve ser quantificada e deve ser pago o correspondente imposto de renda. Não há dúvida que na permuta há alienação do bem que está na propriedade do permutante – o que traz a incidência das normas de regência. Veja-se que nesses casos a base da tributação é, a grosso modo, a diferença entre o valor registrado do bem objeto de alienação e o custo de aquisição do investimento recebido.

Descreve-se, portanto, dispositivos do RIR/1999 que tratam da matéria, os quais também são trazidos no TVF pelo fisco:

Art.522. Para os fins de apuração do ganho de capital, as pessoas jurídicas de que trata este Subtítulo observarão os seguintes procedimentos (Lei nº 9.249, de 1995, art. 17):

I- tratando-se de bens e direitos cuja aquisição tenha ocorrido até o final de 1995, o custo de aquisição poderá ser atualizado monetariamente até 31 de dezembro desse ano, não se lhe aplicando qualquer atualização monetária a partir dessa data;

II- tratando-se de bens e direitos adquiridos após 31 de dezembro de 1995, ao custo de aquisição dos bens e direitos não será atribuída qualquer atualização monetária.

Parágrafo único. Nos caso de incorporação, fusão ou cisão, as pessoas jurídicas de que trata este Subtítulo observarão o disposto nos arts. 235e386.

[...]

Por outro lado, sustenta a interessada que o negócio jurídico de permuta não acarreta acréscimo patrimonial aos permutantes ou não implica a realização da renda que autorize a exigência fiscal, tendo em vista tratar-se de mera troca (substituição) de um bem por outro, não havendo que se falar em ganho de capital. Afirma que o objeto do negócio é a troca de bens, para os quais o valor (ou preço) não tem qualquer relevância.

Entendo, in casu, não assistir razão à interessada. Ora, a meu ver, a operação de compra e venda corresponde à de permuta, dela se diferenciando apenas pelo fato de que se troca um bem por moeda (que não deixa de ser também um bem) e não por outro bem. Da mesma forma, a operação de permuta equivale a duas operações de compra e venda, nas quais a quantia em moeda, obtida na primeira operação, é convertida em bens na segunda, ambas com o mesmo contratante.

Não por outro motivo, a Lei nº 10.406/2002 (Novo Código Civil), em seu artigo 533, ao tratar da “troca ou permuta”, assim dispõe:

Art. 533. Aplicam-se á troca as disposições referentes á compra e venda, com as seguintes modificações:

I – salvo disposição em contrário, cada um dos contratantes pagará por metade as despesas com o instrumento da troca;

II – é anulável a troca de valores desiguais entre ascendentes e descendentes, sem consentimento dos outros descendentes e do cônjuge alienante.

Na verdade, não houve a mera troca de bens de valor equivalente. E este é o ponto.

Afirma a interessada também em sua peça defensiva que no caso da permuta, por inexistir expectativa de disponibilidade de renda, não há incidência do IRPJ.

Contudo, observa-se que mesmo diante de situações em que o acréscimo ou ganho patrimonial não é considerado efetivamente realizado, há necessidade de expressa disposição legal para que se possa excluir da incidência do imposto de renda esse acréscimo ou ganho de capital.

É o que se nota, por exemplo, no caso da equivalência patrimonial, da reavaliação de bens, do lucro inflacionário acumulado até 31/12/1995 (quando vigente) etc.

Nessa linha de raciocínio, somente se poderia considerar como não tributável pelo imposto de renda o acréscimo ou ganho patrimonial oriundo de operação de permuta se, também, houvesse da mesma forma, expressa disposição legal excluindo a incidência daquele imposto, atento, ainda, ao fato de que essa incidência se dá independentemente da origem e da forma de percepção da receita ou do rendimento (art. 43, § 1º do CTN).

Invoca o interessado o argumento da realização da renda, e da capacidade contributiva, sustentando que a renda “antes de esta estar disponível, não ocorre o fato gerador porque o possível contribuinte ainda não tem capacidade contributiva”. Ora, também não se pode aceitar esse argumento, isso porque capacidade contributiva não se confunde com disponibilidade financeira.

Assim, ocorrendo o fato gerador (o ganho de capital) o tributo passa a ser devido pelo lançamento, não fosse assim, em outra situação, e.g., vendas a prazo se não recebidas à época do fechamento do período de apuração, não poderiam ser computadas na base de cálculo – a questão é de regime de competência e não de capacidade contributiva – pois esta surge em decorrência do ganho de capital apurado.

Importante trazer à colação, apenas a título ilustrativo, entendimento já exarado pela Receita Federal do Brasil no Parecer Normativo CST nº 504/1971:

“1. Sociedade mercantil fomula consulta, igualmente subscrita por pessoas naturais acerca da tributação incidente na permuta que entre si pretendem realizar, envolvendo ações representativas do capital de empresas outras, tomadas pelo seu valor nominal.

(...)

3. Também a pessoa jurídica que permutar ações por outras de valor equivalente ao de aquisição das cedidas, por consequência, não alterando quantitativamente o patrimônio social, não estará sujeita à imposição de tributo.

4. Todavia, se resultar lucro para a pessoa jurídica na alienação de ações, quer esta se faça sob a forma de venda, troca por bens de outra natureza ou permuta por outras ações, será ele necessariamente computado no resultado do exercício para fins de tributação.

5. Ressalte-se, ainda, quanto à incidência na pessoa jurídica não ser o valor nominal das ações negociadas a base de apuração do resultado da transação, e sim o valor de aquisição das por ela cedidas, em confronto com o atribuído às que receba na permuta, observando-se em qualquer caso, as disposições das alíneas “a” e “b” do art. 251 (incisos I e II do art. 464) e, na hipótese de

prejuízo, as normas dos arts. 192 e 193 (art. 393) do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 58.400/1966) [Decreto nº 3.000/1999].”

Portanto, cai por terra a argumentação da interessada de que nas operações de permuta não há incidência de ganho de capital e sim mero deságio e a de que não haveria realização imediata da renda (expectativa de ganho futuro ainda não realizado), e, pelas razões acima explanadas, entendo deva ser mantido raciocínio do fisco em relação às operações de permuta.

No **item XII – Indevida quantificação do ganho de capital**, a Recorrente alega que a DRJ teria se baseado em laudos e informações da NOVA PONTE para apuração do ganho de capital, quando deveria se basear na documentação contábil e fiscal da MOEMA HOLDING e da MOEMA PAR.

Ora, no TVF está bem claro que o valor da ação da MOEMA PAR era o valor patrimonial da ação e também ali se demonstrou como foi feito a apuração dos valores tributáveis e do custo.

De se reproduzir novamente o que constou no relatório deste Voto:

Intimamos, outrossim, a USINA MOEMA a preencher o seguinte quadro (planilha “Tabela PFs” à fl. 281), contendo os valores unitários das ações da MOEMA PAR e do grupo BUNGE, para que ficasse bem caracterizado o ganho de capital auferido pelos sócios na transação, correspondente ao ágio pago pela BUNGE:

Acionista	CPF	Valor Pago da Torna (R\$) pela Nova Ponte (b)	Valor em (R\$) atribuído pela Nova Ponte na permuta de ações (a)	Valor unitário patrimonial da ação - Aquisição Moema Part. (R\$)
Marina Diniz Junqueira	252.935.688-25	1.255.981,05	37.550.270,94	0,001974432
Stella Junqueira Gomide	156.250.008-24	1.255.981,05	37.550.270,94	0,001974432
Alberto Diniz Junqueira	050.938.928-74	1.316.134,17	39.361.070,80	0,001974432
Mauro Diniz Junqueira	043.274.478-97	1.255.981,05	37.550.270,94	0,001974432
Jose Eduardo Diniz Junqueira	645.431.296-67	1.532.261,71	45.937.133,50	0,001974432
Ricardo Brito Santos Pereira	300.478.898-53	7.451.936,19	223.252.563,06	0,001974432
Lucia Diniz Junqueira Novais	093.991.478-60	3.761.721,74	112.603.160,37	0,001974432
Ronaldo Diniz Junqueira	041.206.278-02	2.568.706,38	76.625.426,07	0,001974432
Maurício Biagi Filho	034.078.028-20	11.502.313,10	342.622.397,82	0,001974432
Sub-Total (Moema Participações):		31.961.016,44	953.052.564,45	0,001974432
Outros Acionistas Minoritários (PF's e PJ's) e Custos do Projeto Aq		94.435.074,79	315.522.817,41	
Total Geral:		126.396.091,23	1.268.575.381,86	

(*) Usina Ouroeste, Usina Guariroba, Usina Frutal, Usina Itapagipe e Usina Moema Açúcar e Alcool Ltda.

Qtde. de Ações adquiridas Usina Moema Part. (R\$)	Valor do Patrimônio Líquido Contábil em 31.01.2010 (R\$) = Moema Part. e Minoritários (R\$)	Valor unitário da Ação Bunge Ltd recebida pelos acionistas (R\$)	Qtde. de Ações da Nova Ponte (Bunge Ltd) entregues aos acionistas	Valor em (R\$) atribuído pela Nova Ponte na permuta de ações (Ações recebidas pelos acionistas) (a)
781.304.909	1.542.633,36	123,22	304.737	37.550.270,94
781.304.909	1.542.633,36	123,22	304.737	37.550.270,94
618.982.049	1.617.024,30	123,22	319.432	39.361.070,80
781.304.909	1.542.633,36	123,22	304.737	37.550.270,94
955.609.559	1.887.180,91	123,22	372.800	45.937.133,50
4.645.194.804	9.171.620,90	123,22	1.811.791	223.252.563,06
2.342.923.227	4.625.942,41	123,22	913.824	112.603.160,37
1.594.237.938	3.147.911,72	123,22	621.849	76.625.426,07
7.128.911.580	14.075.550,54	123,22	2.780.529	342.622.397,82
19.830.073.884	39.153.130,85	123,22	7.734.435	953.052.564,45
824.332,11				315.522.817,41
29.977.462,96				1.268.575.381,86

Relação de substituição: cada ação da MOEMA PAR valia R\$ 0,001974432 (valor de cotação na Bolsa de Valores) e cada uma do GRUPO BUNGE valia R\$ 123,22.

19.830.073.884 ações da MOEMA PAR foram trocadas por 7.734,436 ações da BUNGE:

[**Nota do Relator:** a Recorrente contesta a menção a cotação do valor da ação da MOEMA PAR em bolsa de valores, de fato, pode ter sido um equívoco, mas que nada interfere na apuração, pois como mostrado no quadro foi utilizado o valor patrimonial da ação]

Adaptando o modo como foi colocado no TVF, a seguir a demonstração da apuração do ganho de capital:

Valor atribuído na permuta	R\$ 953.052.564,45	7.734.436 ações da BUNGE LTE. (x) R\$ 123,22
Valor de PL contábil	(39.153.130,85)	PL em 31/01/2010 (quadro)
Valor de Torna recebida	R\$ 31.961.016,44	Pago pela NOVA PONTE
Ganho de Capital	R\$ 945.860.450,04	-
Percentual de participação	90%	Da USIAGROPAR AGROENERGIA
Ganho de Capital Tributado	R\$ 851.274.405,04	Da USIAGROPAR AGROENERGIA

Continuando, tal apuração já foi devidamente apreciada pela decisão de piso, que não merece reparos:

Passemos, agora, a tratar da base de cálculo relativa ao ganho de capital, questionada pela interessada, MOEMA HOLDING (USIAGROPAR), em sua impugnação.

O fisco tributou o ganho de capital da seguinte forma (fls. do TVF):

“ (...) os ex-sócios da empresa MOEMA PAR auferiram ganho de capital, ao trocar suas ações (MOEMA PAR) por ações da BUNGE. Ocorre que o ganho de capital deveria ter sido calculado com relação à empresa USIAGROPAR AGROENERGIA (90%) e também às empresas MAUBISA AGRICULTURA

(2,93%) e ELBEL (0,67%). Todas as três possuíam participação na empresa vendida MOEMA PAR (...)

*(...) Das DIPJs do ano-calendário de 2010 podemos verificar que o regime de tributação das três citadas empresas, naquele ano, é o **Lucro Presumido**. Neste diapasão, vejamos alguns artigos do RIR/1999 que fornecem as diretrizes sobre o assunto: (grifei)*

Art. 521. Os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos de receitas não abrangidas pelo art. 519, serão acrescidos à base de cálculo de que trata este Subtítulo, para efeito de incidência e do adicional, observado o disposto nos arts. 239 e 240 e no § 3º do art. 243, quando for o caso (Lei nº 9.430/1996, art. 25, inciso II).

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

Assim, quando da venda da empresa MOEMA PAR ao grupo BUNGE, deveriam ter tanto a empresa MOEMA HOLDING, quanto a MAUBISA e a ELBEL adicionado os ganhos de capital às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, sendo, in casu, substituídas pelos sócios, pessoas físicas, no caso da primeira (interessada) quanto por MAURÍLIO (no caso das segundas), pouco antes da operação, com vistas a eximir-se do recolhimento do tributo.

Nesse sentido, no âmbito da MOEMA HOLDING:

Cada ação da MOEMA PAR valia 0,001974432 centavos e cada uma do grupo BUNGE valia 123,22 reais.

19.830.073.884 ações da MOEMA PAR foram trocadas por 7.734.436 ações da BUNGE:

*Valor das ações da MOEMA PAR = **R\$ 39.153.130,85** (19.830.073.884 x 0,001974432)*

*Valor das ações da BUNGE = **R\$ 953.052.564,45** (7.734.436 x 123,22)*

Valor da torna recebida em dinheiro = R\$ 31.961.016,44

Ganho de capital = R\$ 953.052.564,45 - R\$ 39.153.130,85 + R\$ 31.961.016,44 = 945.860.450,04

Percentual de participação no capital da MOEMA PAR (90%), então:

*90% x 945.860.450,04 = **R\$ 851.274.405,04***

Já a interessada em sua impugnação alega que o fisco baseou o ganho de capital no correspondente ágio apurado escriturado pela NOVA PONTE na operação de permuta. E que a partir das informações prestadas pelo grupo BUNGE e laudos contratados por essa empresa, após a operação, calculou o ganho de capital como diferença positiva entre o valor do PL da participação permutada, aplicando o artigo 521 do RIR/1999.

O fisco verificou o valor de mercado tanto das ações da MOEMA PAR quanto das ações da BUNGE, objeto da permuta, que havia ultrapassado a torna. Vale dizer que o fisco exclui o valor da torna da base de cálculo.

Ora, a transação marco para a apuração da base de cálculo foi exatamente a aquisição da MOEMA PAR pela NOVA PONTE (empresa pertencente ao grupo BUNGE), em conjunto com a incorporação da primeira pela segunda, constituindo a operação numa permuta de ações, na qual os acionistas da

MOEMA PAR transferiram à NOVA PONTE a integralidade das ações da companhia e receberam em troca 7.330.353 ações ordinárias da BUNGE Limited., conforme esquema abaixo:

[...]

E neste sentido, conforme o valor das ações permutadas, verifica-se visível discrepância entre o que os sócios da MOEMA PAR receberam em troca das suas ações levadas a efeito em troca de ações da BUNGE para que a NOVA PONTE adquirisse aquela empresa. Aliás, o valor das ações de ambas as empresas ora permutantes não foram questionadas pela interessada.

Verifica-se do disposto no Contrato de Permuta entre os sócios da MOEMA PAR e NOVA PONTE (documento 4 da impugnação – fls.) o que se segue:

“(iii) – As Partes têm interesse em realizar uma operação pela qual os Investidores entregarão à Nova Ponte a totalidade das ações Moema e receberão em troca determinada quantidade de ações ordinárias, conforme abaixo definidas da Bunge Limited que serão admitidas à negociação na Bolsa de Valores de Nova Iorque...”

Cláusula 2.1 – (...) os investidores transferirão para a Nova Ponte a integralidade das ações Moema, representativas de 100% (cem por cento) do capital social total e votante da companhia...e a Nova Ponte entregará aos investidores a torna e ao Escrow Agent, em benefício dos investidores, 7.308.853 ações BUNGE Ltd. (...)

Diante da previsão no contrato de permuta do procedimento explanado pelo fisco e por verificar que os valores estabelecidos para as ações da MOEMA PAR e da BUNGE Ltd. não foram objeto de questionamento pela interessada confirmo e corroboro com o fisco a base de cálculo apurada para o respectivo ganho de capital que deveria a interessada MOEMA HOLDING (USIAGROPAR) ter auferido quando desta operação.

Por seu turno, devem ser levados em conta, caso devidamente comprovados, os tributos recolhidos pelos sócios, pessoas físicas, a título de ganho de capital nesta operação, cujo respectivo pagamento porventura efetuado deverá ser alocado ao presente processo e o DARF a ele vinculado.

DA INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Quanto a esta questão, trago a posição da decisão de piso:

O interessado protesta também pela impossibilidade de incidência dos juros moratórios sobre a multa de ofício ante a ausência de previsão legal.

Quanto ao tema, importa registrar que a exigência de acréscimos moratórios sobre a penalidade não é objeto do lançamento ora em litígio, onde consta a indicação de juros apenas sobre o valor principal, conforme se observa no Demonstrativo de Multa e Juros de Mora (fls. 4086 e 4096).

Os juros, incidentes sobre o crédito tributário lançado a título de principal e multa, serão calculados e atualizados até a data do efetivo pagamento, na fase

de execução do acórdão e de cobrança do crédito tributário mantido, após se tornar definitiva, na esfera administrativa, a decisão acerca do lançamento impugnado.

Não obstante, cumpre esclarecer que a incidência de juros sobre a multa de ofício diferentemente do que sustenta o interessado, está amparada nas disposições do art. 61, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, in verbis:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

.....
§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (destaques não constam no original)

A partir das disposições legais acima, tendo em conta que a multa de ofício é “débito para com a União decorrente de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal”, configura-se regular a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício a partir de seu vencimento.

Esta matéria já se encontra sumulada pelo CARF, devendo este Conselheiro observá-la:

Súmula CARF nº 108

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

Logo, na determinação do crédito tributário devido, os juros de mora deverão incidir sobre a multa de ofício, e calculados tendo por base a taxa SELIC.

LANÇAMENTO DECORRENTE – CSLL

Quanto à exigência de CSLL, não foram apresentadas razões de defesa específicas. Tratando-se de lançamento reflexo, deve seguir a mesma orientação decisória do IRPJ, dada a relação de causa e efeito que os vincula.

DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

Ambas as peças processuais a impugnação e o recurso voluntário, apresentam, basicamente, as mesmas alegações.

De se reproduzir o que consta no TVF:

Conforme já mencionado anteriormente, não há como deixar de incluir os ex-sócios da empresa MOEMA PAR como responsáveis solidários do

planejamento tributário abusivo aqui descrito e analisado, tendo em vista sua participação direta e aprovação junto às reuniões relativas às operações de cisão e incorporação e pleno conhecimento de suas consequências fiscais, no sentido de se eximir de pagamento de tributos.

Relacionamos os ex-sócios na tabela abaixo:

E não poderíamos, outrossim, deixar de incluir estes ex-sócios no processo de Representação para Fins Penais, nos moldes do inciso I do art. 124 do Código Tributário Nacional:

“Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;”

Aqui cabe observar que a presente verificação se ateve, exclusivamente, aos períodos autorizados no TDPF e às verificações descritas neste Termo, e em conformidade com o art. 9º, §§ 2º e 3º, e art. 10, ambos do Decreto 70.235/72, ficando ressalvado o direito de a Fazenda Pública proceder a ulteriores verificações, e cobrar o que devido for, em razão de fatos e circunstâncias não conhecidos nesta oportunidade, de acordo com a legislação em vigor.

De se reproduzir o decidido pela **DRJ**:

Finalmente, no que toca à responsabilidade atribuída aos ex-sócios da MOEMA PAR, cumpre reproduzir o artigo 124, inciso I, do CTN, em que se fundamentou o fisco no respectivo TVF:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

Mencione-se a lição de Hugo de Brito Machado, em Curso de Direito Tributário, Editora Malheiros, 12ª edição, 1997, pág. 101, que discorre sobre a referida norma:

“As pessoas com interesse comum na situação que constitui fato gerador da obrigação de pagar um tributo são solidariamente obrigadas a esse pagamento, mesmo que lei específica do tributo em questão não o diga. É uma norma geral, aplicável a todos os tributos.”

A título ilustrativo, cite-se o seguinte julgado do TRF 4ª Região, que trata da atribuição da responsabilidade tributária, com fundamento no mesmo dispositivo legal:

*“II. Nos moldes do CTN, art. 124, a hipótese legal diz respeito à ligação **do terceiro**, de modo direto, por **força de interesse jurídico ou econômico**, à situação prevista como fato gerador da obrigação tributária.(TRF-4ª Região. AC 1999.04.01.002788-5/RS. Rel.: Des. Federal Márcio Antônio Rocha. 2ª Turma. Decisão: 04/05/00. DJ de 19/07/00, pp. 154/155.)”.(Destaques da transcrição).”*

O art. 124, I, do CTN é aplicável ao caso em face desses acionistas terem interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal, haja vista serem os sócios controladores e efetivos detentores do comando da MOEMA PAR e da interessada MOEMA HOLDING. Logo, estavam ativamente vinculados às situações ocorridas e aos atos praticados, de modo que participaram diretamente de todas as deliberações e operações que possibilitaram à interessada se retirar da empresa MOEMA PAR e colocar o sócio pessoa física pouco antes da ocorrência das transações engendradas e que culminaram com o não recolhimento dos tributos devidos pela pessoa jurídica, verdadeira sócia da MOEMA PAR.

Plenamente de acordo com a decisão de piso.

Todos eram sócios e participaram dos atos societários que culminaram na concretização do negócio, trazendo sérios danos à Fazenda Nacional, não havendo que se cogitar de individualizar atos de cada sócio, todos participaram das aprovações societárias em atas, independentemente da participação percentual de cada sócio no capital da sociedade, enfim, todos queriam atingir o mesmo objetivo: evitar que a sociedade arcasse com os tributos federais pertinentes, além de nada recolherem como pessoa física, pelo menos não se tem nos autos qualquer sinalização neste sentido.

Entretanto, caso haja algum recolhimento (do ganho aqui tratado) por parte de qualquer das pessoas físicas arroladas como responsáveis solidários, deve o tributo recolhido ser deduzido do IRPJ ora lançado de ofício.

CONCLUSÃO

É o voto, negar provimento ao recurso voluntário da Recorrente e dos Responsáveis solidários, cabendo, entretanto, possibilitar a dedução do imposto lançado, de eventuais recolhimentos por parte das pessoas físicas, relativamente ao ganho de capital apontado nos autos.

(documento assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano

Voto Vencedor

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, Redator Designado.

Em que pese o excelente voto proferido pelo nobre colega Relator, ao qual acompanho na parte relativa à análise das preliminares de mérito, incidência de juros sobre multa de mora e afastamento da arguição de decadência, com a devida vênua divirjo em relação ao mérito, qualificação da multa e responsabilização dos sócios.

O presente voto vencedor tratará da qualificação da multa e responsabilização solidária dos sócios, pontos nos quais restou vencido o Conselheiro Relator. Por sua vez, também

farei declaração de voto sobre a legalidade da operação, tese na qual restei vencido por voto de qualidade.

Quanto à qualificação da multa, faz-se necessário ressaltar algumas questões e premissas fáticas que tomei à partir das provas constantes dos autos.

O primeiro ponto que se faz necessário ressaltar é o de que o Fisco inicia sua narrativa no ano de 2007, e firma o lançamento em cima de duas premissas: (i) a operação de venda foi feita pela Moema Holding que tinha autonomia para negociar diretamente as Ações da Moema Par, e; (ii) a reestruturação societária foi desnecessária e realizada apenas para obter uma vantagem tributária indevida.

E nesse mesmo sentido foi o entendimento do nobre colega Relator, o que é possível se depreender do seguinte trecho:

Creio que a questão posta já foi devidamente demonstrada no TVF, assim como as razões de irrisignação por parte dos recorrentes, de forma que entendo dispensável trazer a tona novamente a situação já amplamente descrita no TVF.

Particularmente, já tive a oportunidade de enfrentar situações semelhantes a que ora encontro nos autos, quando atuava como julgador na primeira instância, na Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Florianópolis/SC.

Em quase todos os casos, a situação que se apresenta como o ponto central do debate é a questão da sujeição passiva, ou seja, se procura identificar quem é o verdadeiro alienante da participação societária negociada, se a própria empresa ou os seus sócios pessoas físicas, de cuja venda originou-se um eventual ganho de capital.

E o *modus operandi* não tem muita diferença, normalmente é sempre a mesma coisa, cisão na empresa que detém o controle (redução de capital) daquela que se quer negociar, seguida de incorporação da parcela cindida pela controlada (que será objeto de negociação).

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.

Veja que, em que pese concorde com o Relator no sentido de que operações de cisão seguidas de venda não são costumeiramente enfrentadas por este CARF, cumpre ressaltar

que esta TO tem entendimento firmado no sentido de que, a realização da cisão seguida de venda não constitui-se, por si só, em prática simulada.

Nesse sentido é que em cada caso deve ser feita uma análise pormenorizada acerca do contexto fático e as razões negociais que levaram à formatação jurídica do negócio. Entretanto, aparentemente o caso foi tratado pelo agente fiscal com a retirada quase cirúrgica de fatos que na posição deste Conselheiro são essenciais para se definir a legalidade da operação.

Neste ponto é que alguns fatos foram absolutamente desconsiderados pela fiscalização:

- a) A análise probatória deixa claro que o patrimônio era familiar e sempre foi detido pelas pessoas físicas ao longo de quase 30 anos (até a data de realização da operação). Em outras palavras, a existência da Moema Holding como detentora das ações foi absolutamente efêmera;
- b) A realização da reestruturação societária no ano de 2007 ocorreu em um claro contexto de viabilização de uma IPO, fato que conseguiu ser comprovado pela contribuinte e foi argumentado desde a fase fiscalizatória;
- c) Não há nada que comprove que o contexto de reorganização societária foi realizado para fins de realizar a venda da participação para a BUNGE, afinal, qual a lógica de realizar tal operação e posteriormente desfazer a reestruturação para se alcançar um resultado que poderia ter sido atingido sem ela?;
- d) A Moema Holding durante a sua existência foi tão somente uma empresa usada como um veículo para atingir a finalidade de uma IPO, tanto assim que não teve qualquer receita operacional (e exatamente por isso a tese da decadência foi afastada);
- e) A Moema Holding não tinha qualquer disponibilidade de realização da operação sem a vontade majoritária dos sócios pessoas físicas, que sempre tiveram protagonismo no negócio e, mais que isso, assumiram pessoalmente ônus e obrigações da operação;
- f) Todos os fatos foram declarados exatamente como ocorreram, não havendo qualquer simulação ou ocultação da realidade negocial, que realmente existiu.

Diante de tais premissas, entendo que o agente fiscal mesmo com o “recorte” feito nos fatos, não conseguiu comprovar o intuito doloso que justificaria a qualificação da penalidade. Pelo contrário, os fatos foram apresentados, entregues e explicados pela própria contribuinte ao agente fiscal.

Como bem exposto pela Recorrente em sede de memoriais, fui Relator de um caso que guarda grande similitude fática com o caso ora em análise, e tal decisão foi formalizada no Acórdão 1401-002.644 de 15 de maio de 2018. Recebeu a seguinte ementa:

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. NEGÓCIOS JURÍDICOS. ATOS JURÍDICOS. LICITUDE.

O fato dos atos praticados visarem economia tributária não os torna ilícitos ou inválidos. Não tem amparo no sistema jurídico a tese de que negócios motivados por economia fiscal não teriam "conteúdo econômico" ou "propósito negocial" e poderiam ser desconsiderados pela fiscalização. O lançamento deve ser feito nos termos da lei, não havendo lei que vede tal prática.

Outrossim, no caso concreto, também foi demonstrada causa negocial decorrente do interesse na associação pessoal com o sócio pessoa física, o que é uma justificativa extratributária que se coaduna com a sua participação pessoal no Conselho de Administração e na gestão da empresa, posição que manteve até o ano de 2016.

A efemeridade que se verifica no caso concreto é a titularidade das ações pela Holding, e não pelas pessoas físicas, que as detiveram ao longo de 30 anos.

Naquela ocasião a tese do contribuinte foi acatada por maioria de votos, entretanto com composição diferente desta TO.

Cumprе citar trecho em que enfrento a questão da qualificação da multa e responsabilização solidária, o que entendo ser absolutamente aplicável ao caso concreto, vez que lastreado na mesma similitude fática:

Cumprе notar que a simples apuração de omissão de receita, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessário, conforme preconiza o artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96 e Súmula nº. 14 do CAREF, a comprovação do evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502/64.

Em assim sendo, vale transcrever os artigos em referência:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II – das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos art. 71 e 72.

A fiscalização, ao agravar a multa de ofício, não justifica estar-se diante de conluio, sonegação ou fraude, limitando-se a afirmar seu cabimento em virtude da prática de planejamento tributário abusivo e complexo, o que denotaria dolo.

De plano, vê-se que está afastada a possibilidade de conluio, já que a Fiscalização nada trouxe aos autos para provar.

Analisando os conceitos de sonegação e fraude, verifica-se que ambos pressupõe o dolo, conceito extraído do direito penal.

Nessa linha, o dolo significa ter a plena consciência de que o ato praticado irá ocasionar o resultado criminoso.

Exemplos de tipos dolosos se mostram quando nos deparamos, com uma falsificação de documentos comprobatórios (notas fiscais, contratos, escrituras públicas, dentre outros) ou de livros fiscais/contábeis, emissão de notas fiscais calçadas, notas fiscais frias, notas fiscais paralelas, notas fiscais fornecidas a título gracioso, contabilidade paralela (Caixa 2), conta bancária fictícia, falsidade ideológica, declarações falsas ou errôneas (quanto apresentadas reiteradamente), práticas que em nada não se assemelham à hipótese descrita nos autos.

Destarte, não nos olvidemos que o chamado direito de se auto-organizar para pagar menos impostos não pode ser considerado conduta ilícita, já que é, sobretudo, emanção de uma liberdade individual.

Todas as operações foram devidamente escrituradas, os documentos solicitados foram apresentados e não foram impostos obstáculos à fiscalização.

O dolo qualificado ensejador da aplicação de uma penalidade qualificada demanda a prova, pelo Fisco, de que na época dos fatos, o contribuinte, consciente da ilegalidade, mesmo assim a pratica com a intenção de lesar o Fisco. Certamente, não foi o que aconteceu no caso concreto, face a todo o contexto histórico fartamente comprovado pelo contribuinte.

Assim, não seria caso de qualificação de multa, tampouco de responsabilização solidária.

Assim é que, firme nas mesmas premissas é que encaminhei meu voto no sentido de afastar a qualificação da multa e responsabilização solidária dos sócios. Isto porque, existe uma clara situação fática a compor o “filme” da operação que foi absolutamente ignorado pelo agente fiscal no TVF.

Ademais, todos os fatos foram realizados às claras e existe justificativa plausível e comprovada que justifica a operação societária realizada pela Recorrente, não havendo comprovação, portanto, de fraude, conluio ou sonegação a justificar tal qualificação.

Claro que toda análise fática e, especialmente em um caso como esse, demanda uma análise de certa forma subjetiva. Entretanto, no caso concreto, diante de um contexto fático tão justificável, o fiscal poderia até não concordar com a operação e aplicar ao contribuinte os efeitos tributários, mas para qualificar a multa e atribuir uma responsabilização pessoal dos

sócios, deveria o agente fiscal realizar prova inequívoca do dolo, o que não logrou êxito em fazer.

Também não podemos desconsiderar o fato de que não são raros os precedentes favoráveis à tese defendida pela Recorrente, o que precisa ser levado em consideração para fins de atribuição de multa qualificada face ao princípio da segurança jurídica.

Por último, cumpre ressaltar que a incerteza da posição defendida pelo Fisco é tão grande que, se por um lado exige o imposto devido pela venda das ações diretamente pela Moema Holding, por outro lado glosou o ágio amortizado pela Bunge em razão da referida aquisição. Um dos fundamentos utilizado pelo fisco em tal lançamento é exatamente o de que a Moema Holding seria uma empresa veículo usada para gerar o ágio (Acórdão 1302-002.126).

Neste ponto, ressalta-se que a fiscalização iniciou-se em decorrência da fiscalização que gerou o lançamento do ágio na adquirente. Tal fato consta do TVF.

Assim, e por último, se nem o Fisco consegue definir se a Moema Holding seria uma empresa veículo ou não (e promoveu o lançamento tributário com fundamentos que teoricamente são contraditórios), entendo que não há como se manter uma qualificação de penalidade e responsabilização pessoal dos sócios.

Entretanto, no presente caso, mesmo afastando a aplicação da multa qualificada, não restaria configurada a decadência tal qual defendida pela Recorrente.

Isto porque, diante da inexistência de pagamentos, atrai-se a regra do art. 173 do CTN, como muito bem ressaltado pelo Relator.

Face a tudo o quanto exposto, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário para reduzir a multa qualificada e afastar a responsabilização pessoal dos sócios.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva

Declaração de Voto

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva.

Em que pese o excelente voto proferido pelo nobre colega Relator, ao qual acompanho na parte relativa à análise das preliminares de mérito, incidência de juros sobre multa de mora e afastamento da arguição de decadência, como já exposto no voto vencedor, com a devida vênia, também divirjo em relação ao mérito.

Como já citado, o caso guarda uma similitude fática muito grande com o Acórdão 1401-002.644 de 15 de maio de 2018, caso do qual fui relator e cuja tese Recursal (semelhante à

alegada no presente processo), foi acolhida por maioria por esta mesma TO. Cumpre citar, neste particular, trecho do meu voto que trata do mérito da operação e que entendo absolutamente aplicável ao caso concreto:

Inicialmente, cumpre ressaltar que o eventual ágio gerado na operação não é objeto do presente lançamento.

Em resumo, o lançamento é fundado no entendimento, esposado pela autoridade fiscal, de que o ganho de capital haveria de ser reconhecido e tributado pela MCLG e não pelas pessoas físicas da Família Gonçalves. Em outras palavras, a fiscalização entende que a formalização da cisão parcial da MCLG, segundo a qual teria havido a transferência da titularidade das ações do Neo Química para as pessoas físicas da Família Gonçalves, não teria o condão de deslocar a ocorrência do ganho de capital para estas pessoas físicas.

A Recorrente destaca que, desde 1979, membros da família Gonçalves faziam parte do quadro societário do Laboratório Neo Química, sendo que o Sr. Marcelo nele ingressou em 1981 e, a partir de 1993, passou a deter 99% de suas quotas, enquanto a sua esposa, Sra. Cleonice, detinha os 1% remanescentes.

Aduz ainda que além do investimento no Laboratório Neo Química, a família Gonçalves detinha participações societárias em empresas como a Neo Marcas Indústria Farmacêutica e Alimentícia, Comércio e Participações S.A. e a Neolatina Comércio e Indústria Farmacêutica Ltda., dentre outras.

Em 08/08/2007, a família Gonçalves criou “a MCLG, que passou a exercer a função de holding dos investimentos da família, passando a desenvolver o papel de concentrar investimentos, permitir maior eficiência na gestão de ativos, governança e planejamento societário e sucessório, além de facilitar a manutenção de uma política organizada e uniforme de administração”.

Por sua vez, em 16/01/2008, o Sr. Marcelo subscreveu capital na MCLG com a participação que detinha no Neo Química (99% das quotas), mas a Sra. Cleonice não transferiu as suas quotas para a holding.

Alega a Recorrente que o contexto negocial do grupo foi alterado em 2009, quando a família Gonçalves entrou em negociações com a Hypermarcas, visando uma possível associação, o que levou a uma mudança na política até então escolhida.

Assim é que, depois de meses de negociação e estudos, e decidido que a associação seria efetivamente levada a cabo, resolveu-se que a associação seria precedida de uma série de operações preparatórias:

- i. transformação do Neo Química em sociedade por ações,
- ii. cisão da MCLG, cuja parcela vertida, composta pelas ações do Neo Química, foi incorporada pelo próprio Neo Química, tornando-se a família Gonçalves novamente detentora de participação direta na sociedade, visando isolar esse investimento dos demais ativos da família, e
- iii. cisão do Neo Química, com incorporação da parcela cindida pela MCLG, com o fim de retirar do ativo da cindida certos bens móveis e imóveis que não guardavam relação direta com o seu objeto social;

Após a implementação dessas medidas preparatórias, deu-se início ao processo de integração entre Neo Química e Hypermarcas, sendo que o mecanismo jurídico escolhido para tanto foi a incorporação de ações, mecanismo absolutamente legítimo para tanto.

No contexto da associação entre os grupos, foram acordadas e implementadas as seguintes operações societárias, todas ocorridas em 30/12/2009:

iv. incorporação das ações do Neo Química pela Hypernova, com emissão de 1.368.925.789 novas ações para a Família Gonçalves, sendo 681.625.000 ações ordinárias e 687.300.789 ações preferenciais resgatáveis sem direito a voto; após a implementação desta operação, o Neo Química passou a ser subsidiária integral da Hypernova, cujas ações passaram a ser detidas pela Família Gonçalves e pela Hypermarcas;

v. incorporação da Hypernova pela Hypermarcas, operação que permitiu à Família Gonçalves entrar para o bloco de controle da Hypermarcas;

vi. incorporação do Neo Química pela Hypermarcas, o que permitiu a integração definitiva das atividades das empresas;

As 687.300.789 ações preferenciais, citadas no item iv acima, foram integralmente resgatadas pela Família Gonçalves, sendo o IRPF-GCAP apurado sobre o ganho de capital registrado nessa operação integralmente recolhido, como atestam a própria fiscalização e os Darfs juntados às fls. 755/760, em montantes que superam os 250 milhões de reais.

Aduz que, de todos os atos societários descritos acima, apenas a cisão da MCLG com versão de patrimônio para o Neo Química (operação que transferiu a titularidade das ações do Neo Química para a Família Gonçalves – denominada “Reestruturação Precedente”) foi objeto de questionamento fiscal.

Isto porque entendeu o fiscal que houve um deslocamento do ganho de capital para as pessoas físicas, em uma operação que defende ser abusiva e sem propósito negocial.

A Recorrente também colaciona aos autos pareceres jurídicos da lavra dos juristas Sérgio André Rocha e Heleno Torres que lastreiam a sua tese defensiva.

Da análise dos autos a após estudo minucioso de todas as razões de lançamento e de defesa entendo assistir razão à Recorrente.

O lançamento está lastreado na conclusão de que não ficou devidamente caracterizada, portanto, a situação apresentada pela MCLG como justificativa para a sua cisão parcial realizada em 30/11/2009. *Analizando-se individualmente a etapa da reorganização societária, resta evidenciada a artificialidade da operação de cisão parcial da MCLG. A cisão não serviu para transferir patrimônio para a incorporadora (Neo Química) e não ficou minimamente demonstrado o seu propósito negocial.*

Ainda, entendeu a autuante e a DRJ que, como consequência formal dessa cisão, as ações do Neo Química foram transferidas às pessoas físicas da Família Gonçalves, permitindo que estas recebessem, nas etapas seguintes, as ações da Hypernova, os pagamentos dos resgates e as ações da Hypermarcas.

As razões apresentadas pela Recorrente para justificar a operação realizada são, a meu ver, absolutamente coerentes e guardam propósito negocial.

Não obstante o alto grau de subjetividade existente em qualquer discussão relacionada à existência ou inexistência de propósito negocial nas operações, face à mais que concreta objetividade da lei, não deixarei de enfrentar as questões de fato, muito embora entendo que o cerne da questão é avaliar se a escolha de negócio da Recorrente infringe a lei tributária ou não.

Isto porque, o conceito de propósito negocial carece de fundamento legal, tornando-se absolutamente subjetivo e abrangente.

Partindo deste conceito adotado pelo Fisco, a presença de um propósito negocial deve ser precedente e, além, originária na operação, de modo a concretizar a como uma consequência natural e lógica. Entretanto, a indefinição dos conceitos no ordenamento jurídico impede a formação de entendimento uniforme, tornando qualquer discussão acerca das operações societárias ao menos parcialmente subjetivas, afastando-se do princípio da tipicidade cerrada que foi base de formação do direito tributário.

É freqüente utilização pelo Fisco da teoria da ausência de propósito negocial por meio do qual defende que a simples inexistência sob sua ótica outros motivadores para a operação que não o alcance de uma redução da incidência tributária, tem sido usada como elemento suficiente para invalidar os atos do contribuinte ou o benefício fiscal almejado.

Tal lógica ao meu ver se afasta da necessária objetividade da lei tributária, fundada no princípio da tipicidade cerrada, além de afetar a segurança jurídica vez que diversas regras e estruturas criadas pelo legislador brasileiro oferecem um benefício fiscal aos contribuintes como parte integrante de uma política econômica.

Nesse sentido entendo ser absolutamente claro o exemplo trazido pelo Conselheiro desta Primeira Seção, Luiz Fabiano Alves Penteado em caso semelhante ao aqui tratado:

Usualmente menciono em meu votos, de forma exemplificativa, o regime fiscal da Zona Franca de Manaus, que oferece incentivos fiscais para as empresas que lá se estabelecerem e produzirem, gerando empregos, desenvolvimento econômico/social e, mesmo, arrecadação de tributos para a região.

Neste caso, não há qualquer exigência de que as empresas lá estabelecidas tenham propósitos negociais além do gozo do incentivo fiscal em si, para lá se estabelecerem.

Isso porque, nenhuma empresa busca a Zona Franca de Manaus em razão da maior proximidade com o mercado consumidor, melhor infraestrutura ou maior oferta de mão de obra qualificada.

O objetivo é o gozo do incentivo fiscal, que seja suficiente para compensar os desafios e dificuldades adicionais. Isso é garantido às empresas que cumpram todos os requisitos da legislação, independentemente da existência de outras razões. Este é um exemplo do caráter indutor da norma, no sentido de que quando a legislação cria um determinado benefício, acaba por induzir o contribuinte a agir de determinada forma.

Nesse sentido, entendo que a busca da redução de incidência tributária por si só já se constitui em propósito negocial desde que não ocorra ao contrário de disposição expressa e objetiva da lei. Nesse sentido este Conselho já possui diversos precedentes:

GANHO DE CAPITAL. VENDA DE QUOTAS. PLANEJAMENTO FISCAL ILÍCITO. DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS. INOCORRÊNCIA NAS REDUÇÕES DE CAPITAL MEDIANTE ENTREGA DE BENS OU DIREITOS, PELO VALOR CONTÁBIL A PARTIR DA VIGÊNCIA DA LEI 9.249/1995.

Constitui propósito negocial legítimo o encadeamento de operações societárias visando a redução das incidências tributárias, desde que efetivamente realizadas antes da ocorrência do fato gerador, bem como não visem gerar economia de tributos mediante criação de despesas ou custos artificiais ou fictícios. A partir da vigência do art. 22 da Lei 9.249/1995 a redução de capital mediante entrega de bens ou direitos, pelo valor contábil, não mais constituiu hipótese de distribuição disfarçada de lucros, por expressa determinação legal. (Acórdão nº 1402001.472 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária – Sessão de 09 de outubro de 2013)

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. NEGÓCIOS JURÍDICOS. ATOS JURÍDICOS. LICITUDE. O fato dos atos praticados visarem economia tributária não os torna ilícitos ou inválidos. O fato dos negócios praticados visarem economia tributária não os torna ilícitos ou inválidos.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. MOTIVO DO NEGÓCIO. CAUSA DO NEGÓCIO. LICITUDE.

Motivo do negócio é a razão subjetiva pela qual o contribuinte faz o negócio jurídico. Causa do negócio ou sua função econômica é o efeito que o negócio produz nas esferas jurídicas dos partícipes. O motivo ilícito implica em nulidade, quando declarada por um Juiz. Se a motivação do negócio é economia tributária, não se pode falar em motivo ilícito.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. MOTIVO DO NEGÓCIO. CONTEÚDO ECONÔMICO. PROPÓSITO NEGOCIAL. LICITUDE.

Não existe regra federal ou nacional que considere negócio jurídico inexistente ou sem efeito se o motivo de sua prática foi apenas economia tributária. Não tem amparo no sistema jurídico a tese de que negócios motivados por economia fiscal não teriam "conteúdo econômico" ou "propósito negocial" e poderiam ser desconsiderados pela fiscalização. O lançamento deve ser feito nos termos da lei.

(...)

Outra tese do Fisco que merece análise é a de que os atos praticados poderiam ser desconsiderados, porque não teriam conteúdo econômico (ou propósito negocial), já que teriam sido praticados com o único objetivo de economia tributária. Porém, tal afirmativa está em descompasso com o ordenamento jurídico.

Como se vê, em última análise, a afirmação do Fisco consiste em sustentar que o planejamento tributário é proibido e que a economia tributária só é admissível se for accidental. Apenas por isso, já se percebe a improcedência do argumento. Mas, a análise da tese do Fisco confirma o equívoco desta interpretação da fiscalização, pois nem esta motivação vicia o negócio e nem existe lei atribuindo tal efeito. As razões de ordem subjetiva que levam a pessoa a concluir algum negócio jurídico denominam-se motivos. Já o efeito que o negócio produz nas esferas jurídicas dos partícipes chama-se causa ou função econômica do negócio. Assim, independente da causa do negócio jurídico, se ele é praticado visando redução da carga tributária, pode-se dizer que o motivo do negócio foi economia fiscal.

Conforme o Código Civil, apenas o motivo ilícito (se for determinante do negócio e comum As partes) implica em nulidade (inciso III, art. 166 do CC). Mesmo assim, tal nulidade precisa ser declarada por um Juiz.

No entanto, salvo disposição de lei em contrário, não há como supor que a intenção de economizar tributos é ilícita. Assim, o inciso III, art. 166 do Código Civil não poderia ser aplicada sequer por juizes aos negócios jurídicos pelos quais a pessoa executa seu planejamento tributário. E, muito menos, poderia ser aplicada pela fiscalização, para efetuar lançamento de ofício.

De outra banda, não existe regra federal ou nacional que considere negócio jurídico inexistente ou sem efeito se o motivo de sua prática foi apenas economia tributária. Somente se existisse uma lei com este conteúdo é que a fiscalização poderia desconsiderar os efeitos jurídicos dos negócios. " (Acórdão n. 1101000.835 - 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária – Sessão de 04 de dezembro de 2012)

(***)

REQUISITOS PARA DEDUTIBILIDADE DO ÁGIO. EXISTÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL.

Ausente conduta tida como simulada, fraudulenta ou dolosa, a busca de eficiência fiscal em si não configura hipótese de perda do direito de dedução do ágio, ainda que tenha sido a única razão aparente da operação.

A existência de outras razões de negócio que vão além do benefício fiscal, apenas ratifica a validade e eficácia da operação. (Acórdão n. 1201001.507 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária - Sessão de 14 de setembro de 2016)

(***)

AGIO NA AQUISIÇÃO DE AÇÕES - AMORTIZAÇÃO - A pessoa jurídica que, por opção, avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido e absorver patrimônio da investida, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, pode amortizar o valor do ágio com fundamento econômico com base em previsão de resultados nos exercícios futuros, contabilizados por ocasião da aquisição do investimento. A amortização poderá ser feita a razão de um sessenta avos, mensais, a partir da primeira apuração do lucro real subsequente ao evento da absorção. No caso de deságio deverá amortizar na apuração do lucro real levantado a partir do primeiro ano-calendário seguinte ao evento. O ágio também poderá ser amortizado por terceira pessoa jurídica que incorporar a investidora que pagou o ágio e incorporou sua investida. O legislador não estabeleceu ordem de seqüência dos atos que de incorporação, fusão ou cisão, não cabendo ao interprete vedar aquilo que a não proibiu.

ÁGIO NA SUBSCRIÇÃO DE AÇÕES - AMORTIZAÇÃO - O ágio na subscrição de ações deve ser calculado após refletido o aumento do patrimônio líquido da investida decorrente da própria subscrição. O ágio corresponde à parcela do valor pago que não beneficia, via reflexa, o próprio subscritor. A subscrição é uma forma de aquisição e de o tratamento do ágio apurado nessa circunstância deve ser o mesmo que a lei admitiu para a aquisição das ações de terceiros.

MULTA ISOLADA - ESTIMATIVA - Não procede a exigência de multa isolada quando da recomposição do resultado em virtude de glosa de despesa, visto que não participam da base a ser utilizada para calcular o imposto estimado antecipado mensalmente.

JUROS SOBRE MULTA - A SELIC incide tão somente sobre débitos de tributos e contribuições, não sobre penalidade, que deve seguir a regra de juros contida no artigo

161 do CTN. (Lei 9.430/96, art. 61 c/c art. 3º do CTN). Recurso parcialmente provido. (Acórdão n. 105-16.774 - Sessão de 08 novembro de 2007)

(***)

DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. Inexiste vedação legal para que uma pessoa jurídica, detentora de ágio na aquisição de investimento avaliado pelo método da equivalência patrimonial em razão da rentabilidade futura da investida, confira o aproveitamento deste ágio a outra pessoa jurídica por intermédio da absorção de seu patrimônio (art. 7º da Lei nº 9.430/96) ou vice-versa (art. 8º). Se o ágio na aquisição do investimento efetivamente ocorreu, não sendo fruto de operações entre empresas do mesmo grupo econômico (ágio interno), incabível a glosa da despesa com sua amortização fundada no emprego da assim chamada "empresa veículo". (Acórdão n. 1201-001.267 - Sessão de 19 de janeiro de 2016)

Cumpra destacar trecho do voto proferido no último Acórdão citado, com o qual me coaduno:

"(...)Repare que a abusividade do planejamento tributário pode ter como característica (desde que não seja a única) justamente a ausência de propósito negocial.

Entretanto, quando exista uma norma jurídica incentivando, sob o ponto de vista fiscal, a realização de um negócio jurídico, seria absurdo imaginar-se que além do propósito de economia fiscal deveria haver também algum outro propósito. Esse é exatamente o caso dos presentes autos."

Desta feita, entendo que a ausência de propósito negocial, sob a ótica do fisco, não pode ser suficiente para desconsiderar os efeitos dos negócios societários realizados, até mesmo porque, a economia tributária pode ser considerada um propósito negocial.

Ademais, mesmo que a economia tributária por si só não fosse um propósito negocial justificado, no caso concreto entendo que a situação fática é absolutamente justificável.

Tenho me manifestado de forma contrária a certas ingerências que o Fisco tem imposto na administração e forma de realização dos negócios pelas empresas. Quanto se tem de um lado a obrigação do administrador buscar a forma mais eficiente e menos custosa para gestão dos seus negócios (desde que por forma lícita), por outro lado muitas vezes vemos o Fisco fazendo "exercícios negociais" buscando verificar se as operações e negócios realizados poderiam ter sido feitas por um meio que gerasse maior arrecadação tributária. Um fenômeno chamado por alguns doutrinadores, como Eurico de Santi, de "Planejamento Tributário As Avessas".

Ainda, no caso concreto outras questões merecem ser ressaltadas.

Quando se fala em propósito negocial, e se utiliza a teoria do Prof. Marco Aurélio Greco, muito se fala em analisar as fotografias e o filme completo. Geralmente o fisco fundamenta seus lançamentos exatamente na efemeridade de algumas situações ou operações, que seriam realizadas de maneira transitória e, unicamente para reduzir a incidência tributária.

Pois bem, a família Gonçalves deteve a titularidade das Ações da Neo Química por aproximados 30 anos, sendo que o grupo detinha participação também em outras empresas.

A família decidiu efetuar um planejamento societário transferindo os ativos para uma holding familiar (MCLG), operação absolutamente comum e justificável no meio empresarial, ainda mais tratando-se de patrimônio do porte da referida família.

Aproximadamente 01 ano depois, a operação é praticamente desfeita e as ações da Neo Química retornam ao patrimônio das pessoas físicas, promovendo a devolução de capital.

Bom, em uma primeira análise é possível verificar que, se há situação efêmera e transitória, essa foi a titularidade das ações da Neo Química pela MCLG. E nesse ponto é que se impõe uma contradição com a tese muitas vezes defendida pelo Fisco. No caso concreto, tendo em vista a efemeridade dessa operação, não seria essa a "foto" a ser desconsiderada?

Ademais, poderia se defender que a família tinha interesse em transferir a titularidade para a holding e que, apenas devolveu o patrimônio às pessoas físicas ao perceber que a incidência tributária seria menor (operação realizada com exclusivo propósito de redução de carga tributária).

Entretanto, sem nem mesmo entrar no mérito do debate sobre a eficácia ou não do Parágrafo Único do art. 116 do CTN, verifico que havia propósito negocial na operação.

Isto porque, como ressaltado pela contribuinte, havia interesse na associação pessoal com o Sr. Marcelo Limirio, o que é uma justificativa que se coaduna com a participação pessoal dele no Conselho de Administração e na gestão da Hypermarchas, posição que manteve até o ano de 2016.

Outrossim, na Lei das Sociedades Anônimas vigente à época, a participação em órgão de administração era restrita a pessoas naturais, senão vejamos o que dispõe o art.146:

Art. 146. Poderão ser eleitas para membros dos órgãos de administração pessoas naturais, devendo os diretores ser residentes no País. (Redação dada pela Lei nº 12.431, de 2011).

Desta feita, o Sr. Marcelo Limirio deter a titularidade das ações era uma das condições legais para sua participação no Conselho de Administração, restando claro o propósito negocial.

Aliás, observe-se que as ações do bloco de controle da Hypermarchas permaneceram com a Família Gonçalves até meados do ano de 2016.

Assim, verifico que restou comprovado claro propósito negocial na operação realizada pelo Recorrente, propósito esse que não se resume a mero interesse de redução de carga tributária.

(...)

Ainda, apesar de também entender restar prejudicado diante do teor do meu voto, também ressalto entender assistir razão ao recorrente quanto à aplicação do art. 22 da Lei 9.249/95 no caso concreto. Isto porque, o que ocorreu, a meu ver, foi uma clara devolução de capital aos sócios.

No presente caso, além de entender ser legítima a devolução de capital realizada aos sócios, nos termos do que dispõe o art. 22 da Lei 9.249/95, entendo restar absolutamente comprovado o propósito extra tributário da operação.

A Moema Holding foi criada exclusivamente em um contexto de abertura de capital do grupo societário.

O agente fiscal simplesmente desconsiderou toda a história que compõe o resultado final da operação.

As empresas eram detidas pelas pessoas físicas há mais de 30 anos. Se é possível atestar alguma efemeridade esta é da empresa Moema Holding, que foi criada com uma finalidade específica que nunca se concretizou. Também foi claramente uma empresa veículo para esta finalidade.

Outrossim, qual seria a lógica de se promover uma reorganização societária como esta, transferindo a propriedade de ativos sempre detidos pelas pessoas físicas e, posteriormente, promover a devolução de capital para a venda pelas próprias pessoas físicas? Se o objetivo da família que detinha o patrimônio fosse fazer uma venda direta pelas pessoas físicas para a BUNGE, não se poderia chamar isso de planejamento tributário pois estaria mais próximo de um verdadeiro “desplanejamento tributário”!!

O que claramente ocorreu, e restou comprovado, foi que a família promoveu uma reestruturação societária para uma finalidade específica que não foi concretizada. A partir daí, diante de uma faculdade que a própria legislação lhe confere, devolveu o capital aos sócios (que sempre foram sócios diretos do patrimônio e permaneceram com uma participação societária direta), e nova operação societária foi realizada.

Outrossim, salta aos olhos o fato de que o agente fiscal iniciou a presente fiscalização à partir da fiscalização referente ao ágio amortizado pela adquirente, que resultou no lançamento tributário de glosa do ágio.

Um dos fundamentos usados naquele lançamento foi exatamente o de a Moema Holding seria uma empresa veículo. É possível depreender tal fato à partir do Acórdão 1302-002.126. Ademais, no próprio TVF o agente fiscal faz referência à amortização de ágio que sequer é objeto do presente processo.

Ou seja, se por um lado o Fisco exige da adquirente a glosa do ágio amortizado por entender que a empresa usada foi uma “empresa veículo”, por outro lado exige da Recorrente ganho de capital defendendo que a venda foi feita pela mesma “empresa veículo”.

Entendo que tais argumentos são excludentes e um lançamento necessariamente excluiria o outro, e da análise do presente caso, entendo que assiste razão à tese Recursal.

Assim é que, face a tudo o quanto exposto, oriento meu voto para, no mérito, dar provimento ao Recurso Voluntário julgando insubsistente o lançamento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva