



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

Processo nº	16561.720130/2014-51
Recurso nº	De Ofício
Acórdão nº	1402-002.150 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de	5 de abril de 2016
Matéria	IRPJ - Ganho de Capital
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	HYPERMARCAS S/A

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 27/11/2009

ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. ILEGITIMIDADE DO SUJEITO PASSIVO. GANHO DE CAPITAL.

Constatado que o real alienante de participação societária eram os acionistas pessoas físicas, incorreta a sua descaracterização, para fins fiscais, sendo, assim, indevida a atribuição de sujeição passiva da obrigação tributária à pessoa jurídica.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 27/11/2009

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE SÓCIOS. INEXISTÊNCIA. CONFUSÃO PATRIMONIAL

Não se aplica o artigo 135 do CTN no caso não apenas por não haver prova de dolo das pessoas físicas, mas especialmente, por não serem estas sequer sócias da interessada por ocasião da operação societária. O fato de ter havido incorporação não tem o condão de responsabilizar os sócios da empresa incorporada com base unicamente no artigo 132 do CTN.

CSLL. LANÇAMENTO DECORRENTE. EFEITOS DA DECISÃO RELATIVA AO LANÇAMENTO PRINCIPAL (IRPJ).

Em razão da vinculação entre o lançamento principal (IRPJ) e os que lhe são decorrentes, devem as conclusões relativas àquele prevalecer na apreciação destes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Presidente.

DEMETRIUS NICHELE MACEI - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: LEONARDO DE ANDRADE COUTO (Presidente), GILBERTO BAPTISTA, LEONARDO LUIS PAGANO GONCALVES, DEMETRIUS NICHELE MACEI, FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, PAULO MATEUS CICCONE, FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO

Relatório

Trata o presente processo de Auto de infração que exige da interessada HYPERMARCAS S/A Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ sobre ganho de capital, relativo a fato gerador ocorrido em 27/11/2009, acrescida de multa de ofício de 150% e juros de mora. Consta no referido Auto de infração que o lançamento do IRPJ foi apurado sob as regras do Lucro Real.

Ainda, como lançamento decorrente da matéria tributável apontada no lançamento de IRPJ, foi lavrado Auto de Infração a título de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, igualmente acrescido de multa de ofício de 150% e juros de mora.

Nos Autos de Infração consta também, como Responsáveis, nos termos do artigo 135 do CTN, os Sres. **Cláudio Alionis, Claudemir Mairena Ramirez e Edson Mairena Aviles**, administradores e titulares indiretos do contribuinte **Nunter do Brasil Ltda**.

Do Termo de Verificação Fiscal se extrai a seguinte sequencia de fatos, resumidamente:

= em 18/09/2009, foi emitido um Memorando de Entendimentos entre a *Hypermarcas* e as pessoas físicas controladoras indiretas da POM POM Produtos Higiênicos Ltda., aceito e assinado em 30/09/2009; este Memorando estabelecia as condições para a aquisição das quotas da Pom Pom pela Hypermarcas, no valor de R\$ 300.000.000,00;

= até 15/10/2009, a POM POM Produtos Higiênicos Ltda. era controlada pela *Nunter do Brasil Ltda.* (esta com 99,99% de participação); o restante em nome de La Línea do Brasil Ltda., Zaragoza do Brasil Ltda. e Segovia do Brasil (com uma quota cada uma);

= até 15/10/2009, a Nunter do Brasil Ltda. era controlada por *Cláudio Alionis, Claudemir Mairena Ramirez e Edson Mairena Aviles*, com 33,33% cada um;

= em 15/10/2009, a POM POM Produtos Higiênicos Ltda. *incorpora* suas investidoras diretas Nunter do Brasil Ltda, La Línea do Brasil Ltda., Zaragoza do Brasil Ltda. e Segovia do Brasil;

Segundo a fiscalização, esta "ação societária" teria feito com que os titulares indiretos da Pom Pom passassem a ser, a partir deste momento, titulares diretos. Assim, por meio do artifício da incorporação às avessas, armou-se o cenário para fugir da tributação do IRPJ e CSLL sobre o ganho de capital na alienação das quotas da Pom Pom.

A interessada, e as pessoas físicas responsáveis, apresentaram tempestivamente impugnação administrativa, todas com o mesmo teor, alegando que:

Preliminarmente, o auto é nulo pois a autoridade autuante tinha um escopo definido: averigar a legitimidade do ágio amortizado; mas muda completamente o enfoque da fiscalização para ganho de capital, sem alterar o MPF, pois houve ampliação de sujeitos passivos.

Ainda preliminarmente, apontaram erro de identificação do sujeito passivo pois, por um lado, a autoridade fiscal relativiza a estrutura dos alienantes da participação societária na Pom Pom, afastando a eficácia da venda pelos Srs. Cláudio, Claudemir e Edson, por outro, imputa a responsabilidade por sucessão à interessada considerando-se justamente a incorporação reversa da Nunter pela Pom Pom.

Seja por qualquer prisma que se analise a questão, ou estaria evidenciado o erro na identificação da Nunter, e não os Srs. Cláudio, Claudemir e Edson, como a real alienante da Pom Pom, ou estaria evidenciado o erro na atribuição da interessada como responsável por sucessão pela cobrança.

As duas preliminares de nulidade acima apontadas foram rejeitadas pela Delegacia de Julgamento - DRJ.

Em seguida, no mérito, alegaram as impugnantes que:

1) O negócio relativo à Pom Pom era detido na essência pelas pessoas físicas que efetivamente o alienaram como um todo - essa foi a verdadeira causa objetiva da operação;

2) A manifesta intenção das partes envolvidas na operação no negócio praticado e para a obtenção do ganho de capital que se verificou no caso concreto

3) A lógica da tributação sobre o ganho de capital e o desacordo das premissas encerradas pela fiscalização - Outros cenários com igual ou menor resultado e a inexistência de planejamento tributário abusivo;

4) A ausência de fundamento em se considerar válido o cenário do Fisco - ausência de lógica na alienação da Pom Pom diretamente pela Nunter;

5) A impossibilidade de se considerar o intervalo de tempo entre as operações como único fundamento para caracterizar o suposto planejamento tributário como abusivo;

6) A inexistência de qualquer vantagem tributária na manutenção do investimento das pessoas físicas por meio de uma *holding*.

Finalmente, a DRJ acabou acolhendo as razões de mérito das impugnações, cuja decisão restou assim ementada:

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

Data do fato gerador: 27/11/2009

Alienação de Participação Societária. Illegitimidade do Sujeito Passivo. Ganho de Capital. Tributação Exercida.

Constatado que o real alienante de participação societária eram os acionistas pessoas físicas, incorreta a sua descaracterização, para fins fiscais, sendo, assim, indevida a atribuição de sujeição passiva da obrigação tributária à pessoa jurídica.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 27/11/2009

CSLL. Lançamento Decorrente. Efeitos da decisão relativa ao lançamento principal (IRPJ).

Em razão da vinculação entre o lançamento principal (IRPJ) e os que lhe são decorrentes, devem as conclusões relativas àquele prevaleceram na apreciação destes, desde que não presentes arguições específicas ou elementos de prova novos.

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado"

Considerando a exoneração do crédito tributário, a DRJ recorre de ofício a este Conselho.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Demetrius Nichele Macei

- DA DECISÃO NÃO UNÂNIME DA DELEGACIA DE JULGAMENTO

A decisão da DRJ neste processo não foi unânime e o julgador divergente registrou sua declaração de voto.

Assim, em se tratando de **Recurso de Ofício**, me parece bastante apropriado examinar as razões do voto vencido, a fim de verificar se poderia ter havido alguma ilegalidade ou insubsistência na decisão daquele órgão julgador.

Consta da declaração de voto, quanto ao alegado Planejamento tributário abusivo, que houve a caracterização de planejamento tributário abusivo nas operações de incorporação na empresa Nunter do Brasil Ltda, pela empresa Pom Pom Produtos Higiênicos Ltda, tal como descrito no termo fiscal, com sua fundamentação e conclusão. O julgador limitou-se, no ponto que me parece ser o cerne de toda a questão, a remeter ao Termo de Verificação Fiscal e seus anexos, sem apresentar maiores argumentos.

Em relação à multa Multa de ofício qualificada, entendeu devidamente caracterizado o dolo nos procedimentos utilizados para criar todo um cenário no qual a alienação das ações da empresa Pom Pom Produtos Higiênicos Ltda., à Hypermarcas teria sido operada pelas pessoas físicas de Cláudio Alionis, Claudemir Mairena Ramirez e Edson Mairena Aviles.

Segundo ele, embora o Memorando de Entendimentos entre a Hypermarcas e as citadas pessoas físicas tenha sido assinado e aceito [por essas pessoas] na qualidade de sócios vendedores, a real detentora do controle direto - e, portanto, o real titular dos direitos sobre o objeto de alienação - da Pom Pom Produtos Higiênicos Ltda era, então, a empresa Nunter do Brasil Ltda.

A simulação tendente a encobrir a real situação de controle direto da Nunter do Brasil Ltda. - ao modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária principal, tal como diz o art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964, apontado pela autoridade fiscal - revela sim a intenção, o dolo, da contribuinte. Tal situação leva, pois, à qualificação da multa de ofício conforme dita o § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

A incorporação de Nunter por Pom Pom e, posteriormente esta última incorporada pela Hypermarcas faz com que o crédito tributário [tal como constituído pela autoridade fiscal] seja de responsabilidade de Hypermarcas, inclusive multa de mora, uma vez que o patrimônio de Nunter que responderia também pela multa de ofício está ao final de todos os procedimentos no bojo do patrimônio de Hypermarcas.

Finalmente, quanto a responsabilidade tributária solidária dos sócios, entendeu o julgador vencido que os mesmos fatos caracterizadores da hipótese de aplicação da multa qualificada de 150% são também os que dão sustentação à imposição de responsabilidade tributária solidária aos sócios, uma vez que praticados com excesso de poder ou infração de lei por sócios administradores da pessoa jurídica autuada, nos termos do art. 135, inciso III, do CTN:.

- DA NECESSÁRIA MANUTENÇÃO DA DECISÃO DA DRJ

A meu ver, assiste razão à decisão tomada pela DRJ no caso em exame.

Como bem sustentou o voto condutor, não há nada no lançamento que possa ter ligação com o ágio a que se referiu a autoridade fiscal em seu início de trabalho investigativo, posto que a autoridade autuante procurou, de alguma forma, vincular aquele ágio com a alienação cujo ganho de capital e legitimidade do sujeito passivo.

Veja-se trecho extraído dos trabalhos da fiscalização:

"Na aquisição das quotas da Pom Pom Produtos Higiênicos Ltda., CNPJ nº 43.842.079/0001-00, em 2009, a Hypermarcas S.A. registrou um ágio de aproximadamente R\$ 328 milhões, o qual começou a ser deduzido da base tributável do IRPJ e da CSLL paulatinamente a partir do ano calendário de 2010.

Se de um lado houve o ágio, o qual, após a incorporação da Pom Pom pela Hypermarcas, permitiu a esta uma dedução nos tributos (IRPJ/CSLL) equivalente a 34% do valor daquele ágio, igual percentual deveria ser recolhido aos cofres públicos sobre o ganho de capital, uma vez que, na outra ponta da operação havia uma pessoa jurídica."

Ocorre porém que a Pom Pom Produtos Higiênicos Ltda. era controlada direta da Nunter do Brasil Ltda e indiretamente pelas pessoas físicas **Cláudio Alionis, Claudemir Mairena Ramirez e Edson Mairena Aviles**, controladores desta última.

Em atendimento à intimação fiscal (fls.13 a 29), a Impugnante apresentou um MEMORANDO DE INVESTIMENTOS, onde ali encontravam-se as condições de negociação entre a Interessada esses mesmos controladores pessoas físicas da Nunter do Brasil Ltda. para a aquisição das quotas (capital) da Pom Pom Produtos Higiênicos Ltda., que, ressalte-se, era o único investimento registrado no ativo não circulante daquela empresa.

Reproduzo, por oportuno, abaixo trecho de tal documento:

MEMORANDO DE INVESTIMENTOS

Este Memorando de Investimentos (o "MEMORANDO") indica os principais termos e condições acordados para a negociação da potencial operação de aquisição, pela Hypermarcas S.A (a "Operação") do negócio de fraldas descartáveis e absorventes, conduzido sob as marcas Pom Pom, BIGFRAL, Piui e Bigmaxi, entre outras (o "Negócio"), através da compra das quotas representativas da totalidade do capital social da Pom Pom Produtos Higiênicos Ltda. (a Companhia"), atualmente detidas, direta ou indiretamente, pelos Sócios Vendedores (como definido abaixo).

Este MEMORANDO representa a manifestação do interesse das partes no momento de sua celebração, e deverá ser considerado como uma referência na elaboração dos contratos definitivos, que serão celebrados entre as partes, para implementação da Operação."]

Os Sócios Vendedores ali consignados aceitaram os termos do acordo, assinado em 30/09/2009.

Se estes senhores resolveram se desfazer das quotas da Pom Pom Produtos Higiênicos Ltda., algo que está documentado e que reflete a *real intenção* dos mesmos, bastava que as

referidas quotas passassem a ser possuídas diretamente por eles, porque o controle da Pom Pom Produtos Higiênicos Ltda, eles já o detinham, indiretamente.

Veja que tanto a sociedade investida como a sociedade investidora, na sua essência como destaca a Interessada, apresentam os mesmos Controladores, não havendo outros acionistas/quotistas e/ou acionistas minoritários que não fossem aquelas pessoas físicas já mencionadas. Ambas são sociedades limitadas.

Também me pareceu correta a observação do julgador de primeira instância ao consignar não estarmos aqui diante de constituição de empresas de curta duração (a Nunter do Brasil Ltda. já controlava a Pom Pom desde 2002), de passagem ou efêmera, criadas ou construídas para legitimar, de forma artificial, uma operação que se constataria simulada; nem se está diante de seqüências de reorganizações societárias visando, de forma simulada/dissimulada escapar de tributação mais onerosa ou arranjar despesas fictícias.

Os sócios pessoas físicas queriam, sim, alienar as suas quotas que possuíam da Pom Pom e as tratativas para que isto acontecesse foram negociadas antes da alienação, o que é reconhecido pela própria autoridade autuante.

Entendeu a DRJ que eventual ausência de propósito negocial, deve estar aliada a outros parâmetros que possam permitir concluir, sem sombra de dúvida, de que tudo teria sido parte de atos orquestrados, sucessivos, de forma a simular ou dissimular a real intenção das partes. Idéia com a qual compartilho entendimento.

Observou corretamente o julgador que corroborar com o ponto de vista da autoridade autuante seria o mesmo que dizer aos empresários (sócios pessoas físicas): vocês não podem se desfazer de seu investimento (as quotas das Pom Pom), em momento nenhum....somente a empresa (de quem já são os donos!) é que pode concluir a operação (de venda).

Ora, a empresa que foi incorporada pela Pom Pom Produtos Higiênicos Ltda. tratava-se de uma *holding* (Nunter do Brasil Ltda.) e não tinha outros sócios que não aqueles já mencionados e possuía apenas um único ativo, o investimento na Pom Pom.

- DA DESCONSIDERAÇÃO DO PAGAMENTO DE IMPOSTO PELAS PESSOAS FÍSICAS

Independentemente da questão do propósito negocial, está evidente que se alguém deve ser objeto de fiscalização por eventual recolhimento a menor de ganho de capital deveria ser os vendedores, não o comprador, aqui autuado.

É não apenas lógico como também bastante razoável entender que o ganho de capital é devido por quem auferre ganho, ou seja, o alienante, não o adquirente. Se a discussão envolvesse o aproveitamento do ágio (e não é o caso desses autos) aí sim a interessada seria de fato "interessada" na questão.

Ademais, isto é ponto decisivo da questão: a fiscalização reconhece que **houve pagamento de Imposto de Renda sobre ganho de capital** recolhido em virtude da venda da POM POM por parte dos sócios, na pessoa física dos mesmos.

Até mesmo o julgador divergente, em sua declaração de voto, concorda que tal recolhimento deveria ter sido considerado pela autoridade autuante, e não o foi.

Ora, nestas circunstâncias, exigir o recolhimento de IR sobre ganho de capital da interessada, além de indevido em razão de sua ilegitimidade, seria equivalente ao enriquecimento ilícito da União.

Por esta razão, entendo que deve ser mantida a decisão recorrida, no sentido de cancelar o lançamento, pois a Interessada não é o sujeito passivo da operação de alienação que gerou ganho de capital, já tributado, pelo que consta nos autos, nas pessoas físicas dos sócios, os verdadeiros alienantes.

Inexistindo as razões que motivaram o lançamento de IRPJ, o mesmo destino deve ter os lançamentos decorrentes (CSLL) bem como a necessária exclusão dos responsáveis arrolados nos Autos de Infração.

Diante do exposto, nego provimento ao Recurso de Ofício.

É o meu voto.

Demetrios Nichele Macei - Relator