



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

Processo nº 16561.720184/2012-54
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2202-004.013 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de julho de 2017
Matéria Imposto de Renda Pessoa Física -IRPF
Recorrente CARLOS ALBERTO MANSUR
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2007, 2008

GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. PESSOA FÍSICA. SUJEITO PASSIVO.

Ao analisar os registros na Junta Comercial do Estado de São Paulo - JUCESP, o Parecer Técnico referente a Ato de Concentração da Secretaria de Acompanhamento Econômico, o Relatório do Ato de Concentração emitido pelo Conselho Administrativo de Defesa Econômica - CADE e os documentos da Comissão de Valores Mobiliários - CVM, concluiu corretamente a fiscalização que a operação efetivamente realizada foi distinta da declarada ao Fisco e apurou o tributo devido, apontando como sujeito passivo a pessoa física.

APURAÇÃO DO TRIBUTO. CUSTO DO BEM ALIENADO. FALTA DE QUESTIONAMENTO ESPECÍFICO.

O que o recurso questiona neste tópico é o mesmo que já foi debatido no anterior, que o sujeito passivo não seria a pessoa física mas a pessoa jurídica, e, se fosse a pessoa jurídica, haveria um "outro custo", com composição de ágio, a ser considerado. Sendo assim, nada existe para ser tratado, em alegado erro de cálculo ou de apuração, pois o cálculo empregado está descrito e demonstrado no Termo de Verificação Fiscal e o recurso não aponta onde estaria o erro, se for considerado que o sujeito passivo é a pessoa física.

MULTA QUALIFICADA. DOLO. FRAUDE. RESULTADO.

A fraude é vício de muitas faces. Está presente em um sem número de situações na vida social e no Direito. Sua compreensão mais acessível é a de todo artifício malicioso que uma pessoa emprega com intenção de transgredir o Direito ou prejudicar interesses de terceiros.

Informar à Receita Federal atos e negócios que enfim se reputam dissociados da realidade fática, com o intuito de reduzir a carga tributária, caracteriza

enfim a "fraude" e aqui se procurou ainda demonstrar a intenção do agente, que inclusive apresentou à fiscalização documentos com datas e fatos irreais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, rejeitar as preliminares, vencido o Conselheiro Dilson Jatahy Fonseca Neto, que suscitou a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância. No mérito, quanto às infrações, por maioria de votos, negar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Junia Roberta Gouveia Sampaio (Relatora), Martin da Silva Gesto e Fernanda Melo Leal, que deram provimento ao recurso. Quanto à qualificação da multa, pelo voto de qualidade, manter a multa qualificada, vencidos os Conselheiros Junia Roberta Gouveia Sampaio (Relatora), Martin da Silva Gesto, Dilson Jatahy Fonseca Neto e Fernanda Melo Leal, que a reduziram para 75%. O Conselheiro Martin da Silva Gesto votou pela conclusões em relação à preliminar de nulidade. O Conselheiro Dilson Jatahy Fonseca Neto informou que apresentará declaração de voto. Foi designado o Conselheiro Marcio Henrique Sales Parada para redigir o voto vencedor. A Conselheira Cecília Dutra Pillar proferiu seu voto na sessão de 07/06/2017, porém não votou em relação à preliminar de nulidade da decisão de primeira instância, razão pela qual o Conselheiro Denny Medeiros da Silveira (Suplente Convocado), que a substituiu, votou apenas em relação a essa preliminar (art. 58, § 5º, do Anexo II do RICARF).

(assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa- Presidente.

(assinado digitalmente)

Júnia Roberta Gouveia Sampaio - Relatora.

(assinado digitalmente)

Marcio Henrique Sales Parada - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Dilson Jatahy Fonseca Neto, Fernanda Melo Leal, Denny Medeiros da Silveira, Rosy Adriane da Silva Dias, Martin da Silva Gesto e Marcio Henrique Sales Parada. A Conselheira Cecília Dutra Pillar proferiu seu voto na sessão de 07/06/2017, porém não votou em relação à preliminar de nulidade da decisão de primeira instância, razão pela qual o Conselheiro Denny Medeiros da Silveira (Suplente Convocado), que a substituiu, votou apenas em relação a essa preliminar (art. 58, § 5º, do Anexo II do RICARF).

Relatório

Trata o presente Auto de infração de lançamento de imposto de renda pessoa física relativo a fatos geradores ocorridos em 2007 e 2008 de R\$ 130.200.725,93, de multa de ofício de R\$ 195.301.088,86 e juros de mora calculados até 30/11/2012 de R\$ 43.173.305,39.

Conforme documentação dos autos e relatado pela autoridade fiscal, no Termo de Verificação Fiscal, a fiscalização que deu origem ao presente auto iniciou-se junto à CM Indústria e Comércio Ltda por meio da Diligência Fiscal determinada pelo MPF nº

08.1.85.00-2012-00041-7 (fls.3). Conforme o Termo de Intimação Fiscal nº 01 (fls. 4) o escopo do trabalho fiscal era a comprovação da origem dos valores que constituiriam o custo da participação alienada.

De acordo com a fiscalização, a empresa não fez a necessária comprovação do ágio, argumentando que se tratava de participação societária adquirida no ano de 1973, cujos documentos comprobatórios não mais possuía. Em relação ao lançamento dos deságios como exclusão em 2007 e 2008, a empresa esclareceu que, na verdade, tratavam-se de ágios, lançados como exclusão a título de deságios, por não existir linha própria nas DIPJ's respectivas.

Em razão das respostas acima mencionadas, a Diligência Fiscal foi transformada em Fiscalização, sendo, então, emitido o MPF nº 08.1.85.00-2012-00278-9 em face da CM INDÚSTRIA E COMÉRCIO, por meio do qual a fiscalização intimou a empresa para que apresentasse documentos relativos à aquisição, em setembro/73, das ações da Vigor que geraram o ágio, tais como contrato de compra e venda, comprovantes de pagamentos, etc.

Em resposta a empresa apresentou, dentre outros elementos, cópias dos "*Livros Registro de Ações Nominativas nº 3 r 4, Livros de Registro de Transferência das Ações nºs 2 e 3, Livro de Presença de Acionistas nº 2, Livro de Atas das Reuniões da Diretoria nº 2, Livro de Atas das Reuniões da Diretoria nº 2, Certidão da JUCESP, indicando a Ata da AGE de 14/09/1973, a qual retrata a eleição do Sr. Carlos Alberto Mansur para Diretor de Relações Públicas da Vigor, bem como, a Ata da AGO de 22/04/1974, a qual retrata a eleição do Sr. Carlos Alberto Mansur para Diretor Vice-Presidente da Vigor Doc. 12 a 18*

Depois de fazer a análise dos mencionados documentos, concluiu a autoridade fiscal (fls. 1218)

Do exposto sobre os registros nos livros citados, constata-se impossibilidade de determinar com clareza em qual momento as ações passaram a pertencer à pessoa jurídica ou pessoas jurídicas. Sabe-se, apenas, que elas foram adquiridas pelos Mansur em 1973, mas não se sabe o valor pago, o qual seria a base de tudo para o cálculo do custo contábil quando da sua alienação.

No demonstrativo de cálculo, apresentado juntamente com os livros citados, se limitou apenas a indicar o valor do ágio a partir da aquisição das ações pela CM e, a partir daí, passando a corrigi-lo, porém sem explicar como ele se originou"

Depois de fazer um histórico de todas alterações societárias ocorridas, desde o momento da aquisição em 1973 até a alienação em 2007 (fls. 1220 à 1225), a autoridade fiscal menciona a operação de alienação da participação societária detida pela Fiscalizada na GESTIOR PARTICIPAÇÕES LTDA, a qual era controladora da S/A FÁBRICA DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS VIGOR. Em 21/11/2007 foi assinado o Contrato de Compra e Venda de Quotas com Opção de Venda e Compra e Outras Avenças. Por meio do referido contrato, a CM INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA vendeu à BERTIN S/A 56% das quotas do capital da GESTIOR PARTICIPAÇÕES LTDA (controladora da Vigor), pelo preço de R\$ 400.000.000,00, sendo R\$ 200.000.000,00 no ato da assinatura e o restante em 25 parcelas atualizadas pela SELIC.

Todavia, ao analisar os registros na Junta Comercial do Estado de São Paulo - JUCESP, o Parecer Técnico referente a Ato de Concentração da Secretaria de Acompanhamento Econômico, o Relatório do Ato de Concentração emitido pelo Conselho Administrativo de Defesa Econômica - CADE e os documentos da Comissão de Valores Mobiliários - CVM, conclui a fiscalização que a operação efetivamente realizada foi distinta da declarada ao fisco pela empresa fiscalizada.

Isso porque, a empresa fiscalizada (CM Indústria e Comércio) fez uma cisão parcial, transferindo parcela do seu patrimônio para a GOULT PARTICIPAÇÕES Ltda., parcela esta constitutiva da participação societária de 99,9% a CM detinha na GESTIOR PARTICIPAÇÕES LTDA. A participação restante de 0,01% pertencia a Carlos Alberto Mansur. A entrada da GOULT no quadro societário foi registrada em 30/10/2007.

Relata ainda a fiscalização que a GOULT foi constituída em 20/07/2007, tendo como sócios Roberto Mário Amaral de Lima Neto e Carlos David Albuquerque Braga, com capital de R\$ 100,00. Em 29/10/2007, foi registrada na JUCESP a 1ª Alteração contratual, por meio da qual foi feita a transferência de 99,9% das quotas para o Sr. Carlos Alberto Mansur e 1 quota para Carlos Mansur Filho. Na 2ª alteração contratual a Goult recebe a parcela cindida do PL da empresa fiscalizada, constitutiva da participação societária de 99,9% que ela detinha da GESTIOR PARTICIPAÇÕES – controladora da Vigor.

Ao analisar as mencionadas informações, a fiscalização intimou a empresa JBS (incorporadora da adquirente BERTIN S/A), para que apresentasse o contrato de compra e venda das ações da VIGOR e constatou a existência de contrato que, de acordo com a fiscalização, confirmaria as informações publicadas nos órgãos acima mencionados (CVM, CADE, etc). Por meio do mencionado contrato, o autuado (Carlos Alberto Mansur) juntamente com Carlos Alberto Mansur Filho, constavam como vendedores de 56% das quotas do capital da GOULT PARTICIPAÇÕES LTDA.

Em razão dos fatos acima narrados a fiscalização conclui que:

Diante do exposto, até o presente momento, constata-se que houve duas versões para alienação das ações da Vigor, uma, amparada pelo contrato de compra e venda de 21/11/2007, informada e declarada à Receita Federal e, outra, amparada no contrato de compra e venda de 25/11/2007, informada ao público e demais órgãos governamentais, diferente daquela.

É importante frisar que todos os atos contratuais necessários para a operação que foi informada ao público e demais órgãos governamentais, com inclusão da Goult Participações Ltda, foram arquivados na Junta Comercial do Estado de São Paulo - JUCESP.

No entanto, todos os atos que incluíram a Goult foram anulados por alterações contratuais não arquivadas na JUCESP.

(...)

Em resposta a esta intimação, a JBS apresentou cópia autenticada do Instrumento Particular de Distrato de Compra e Venda de Quotas com Opção de Venda e Compra e Venda e Outras Avenças, datado de 21/11/2007, assinado por Carlos Alberto Mansur representando a CM Indústria e Comércio Ltda e pelo representante da Bertin S/A. (grifos no original) (fls. 1232 a 1235)

Diante do exposto, concluiu a fiscalização que a operação a ser considerada como verdadeira seria a alienação das ações da BERTIN pelas pessoas físicas Carlos Alberto Mansur e Carlos Alberto Mansur Filho, uma vez que, para que a operação declarada à Receita Federal (que revogaram os efeitos da cisão da CM) tivesse validade jurídica deveriam ser arquivadas e registradas na JUCESP: Vejamos:

"Da análise das duas situações apresentadas, constata-se que:

A primeira operação, declarada à Receita Federal, refere-se à alienação efetuada pela CM Indústria e Comércio Ltda, das quotas sociais da Gestior, para Bertin S/A, ou seja, trata-se de uma operação de pessoa jurídica para pessoa jurídica.

Nesse caso, o ganho de capital estaria inserido na própria demonstração de resultados da empresa, onde a receita de alienação seria diminuída do custo contábil, incluindo nele o eventual ágio.

(...)

Frise-se que o eventual ágio considerado como parte do custo contábil deve ser devidamente comprovado, fato que a contribuinte não conseguiu fazê-lo, embora tenha tido prazo considerável para tal.

No entanto, para que esta operação tivesse validade jurídica, as alterações que revogaram os efeitos da cisão da CM, transferindo as quotas da Gestior para a Goult, deveriam ser arquivadas e registradas na Junta Comercial do Estado de São Paulo - JUCESP, o que não ocorreu.

Vale lembrar que os atos sujeitos ao registro público somente têm validade e produzem os efeitos pertinentes a partir da sua formalização.

Para finalizar, a autoridade fiscal utiliza como fundamento legal a embasar a necessidade de registro público para a validade dos negócios jurídicos perante a terceiros o artigo 1.157 do Código Civil.

Intimado, o contribuinte apresentou Impugnação (fls. 1282 a 1316), na qual alega o seguinte:

a) Preliminarmente, que haveria erro na identificação do sujeito passivo, uma vez que a venda teria sido realizada pela CM, controladora da GESTIOR para a BERTIN. Isso porque:

a.1) o próprio auto de infração reconhece que a cisão foi rescindida. Todavia, invocando o artigo 1.154 do Código Civil para reger as relações fisco/contribuinte, a fiscalização anula os efeitos da rescisão sob o argumento de que esta não teria validade pelo fato de tal rescisão não se encontrar registrada na JUCESP.

a.2) o impugnante não alienou, nos três períodos-base apontados, qualquer bem que tenha gerado ganho de capital nos termos postos no auto de infração e os valores

apontados pela ação fiscal foram regularmente declarados pelo contribuinte em suas declarações anuais de ajustes, a justo título, como dividendos que são.

a.3) que os valores apontados como omissão de rendimentos pela autoridade fiscal também se referem a dividendos

a.4) que em nenhum momento houve qualquer questionamento em relação ao valor dos contratos.

b) Quanto ao mérito:

b.1) Traz à colação o Instrumento Particular de Retificação, Ratificação, e Consolidação de Contrato de Compra e Venda de Quotas com Opção de Venda e Compra e Outras Avenças, celebrado entre o impugnante, a CM INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA e a BERTIN S/A em 14 de maio de 2009 (fls. 1320/1323), por meio do qual as partes resolvem *"tornar sem efeito o Instrumento Particular de Distrato firmado em 21/11/2007, bem como reiterar as cláusulas e condições do Contrato de Compra e Venda de Quotas com Opção de Venda e Compra e outras avenças firmado em 21/11/2007 ("Primeiro Contrato")* (Cláusula 1).

b.2) Que a fiscalização intimou para obter o contrato o Grupo JBS (sucessora) e não a empresa BERTIN (sucedida), interveniente nos dois contratos. Além do tempo transcorrido entre a transferência, de fato, o Grupo JBS, embora tenha depois adquirido o controle da Vigor, não teve qualquer participação no negócio.

b.3) que a fiscalização não intimou a CM INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA para explicar porque considerava válido o primeiro contrato, ao invés disso, decidiu por sua conta e risco, tomar partido do segundo. Tivesse intimado a empresa sob fiscalização, a CM INDÚSTRIA teria obtido o Instrumento de Particular de Retificação trazido junto com a Impugnação.

b.4) que as Declarações de Rendimento do Impugnante (fls. 1144/1154 e 1155/1163) e as Declarações de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica (fichas 38 - A), anos-calendário 2007 e 2008 da CM INDÚSTRIA E COMÉRCIO demonstram a absoluta consistência entre as declarações prestadas pelo contribuinte e pela empresa, pois ambas Declarações refletem os dividendos pagos.

b.5) que as declarações de rendimentos mencionadas comprovam que a cisão - que a autoridade fiscal tomou como negócio real - foi revogada e o negócio celebrado entre as partes refletia uma situação patrimonial que abstraiu completamente a referida cisão. A prova disso é que a empresa CM INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA, na sua declaração de rendimentos, respeitando o regime de competência, declara a venda mencionada e apura o seu resultado. Tais fatos estão demonstrados nas declarações de rendimentos tempestivamente entregues.

b.6) A prova de que a Receita Federal conhecia o distrato da cisão é a Declaração de Rendimentos, por ser este o instrumento, por excelência, de comunicação entre o fisco e o contribuinte.

b.7) As escriturações das duas partes envolvidas na alienação discutida nos autos refletem a transação da mesma forma. As duas partes, o grupo Mansur e o grupo Bertin, registraram a operação da mesma forma. A venda e compra da GESTIOR teve o preço de mais de oitocentos milhões e a compra e venda da GOULT teve o preço de cem reais.

b.8) que os pressupostos necessários para aplicação da multa agravada não foram demonstrado na hipótese dos autos.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento negou provimento à Impugnação (fls. 1449 à 1469) em decisão cuja ementa é a seguinte:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA
IRPF*

Ano-calendário: 2007, 2008

*GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO
SOCIETÁRIA LEGITIMIDADE PASSIVA TRIBUTAÇÃO
PESSOA FÍSICA.*

Correto o lançamento de ganhos de capital na alienação de participação societária na pessoa física detentora das quotas representativas do capital social, quando fartamente demonstrado nos autos que a operação foi realizada tendo como parte vendedora o próprio contribuinte e não pessoa jurídica de cujo capital participe.

*GANHOS DE CAPITAL MULTA QUALIFICADA
PROCEDÊNCIA.*

Evidenciado nos autos que o contribuinte agiu de forma dolosa tendente a ocultar do Fisco a real operação de venda de participação societária, apresentando contrato revogado e instrumento de alteração de contrato social não registrado, com o objetivo de atribuir à pessoa jurídica a titularidade das quotas alienadas, deve ser aplicada a multa qualificada sobre o valor do imposto de renda a pagar.

Cientificada da decisão acima transcrita (AR fls. 1478), a Impugnante apresentou o recurso voluntário de fls 1479/1509 no qual reitera as alegações já suscitadas quando da Impugnação. Alega, em particular, que o "*não é possível, em razão de todas as transformações, seja da empresa, seja do País, pois só neste período tiveram em curso quatro moedas diferentes, se determinar o custo de um investimento através de uma pesquisa no Registro de Comércio, como fez a fiscalização, em detrimento dos livros Diários* (fls. 1324/1398) *das empresas intervenientes e dos livros LALUR* (fls 1428/1443). Por fim, ressalta que em 18/07/2013 a fiscalização encerrou o procedimento fiscal aberto da empresa CM INDÚSTRIA E COMÉRCIO o que demonstra que o agente fiscal não encontrou qualquer irregularidade relativa a apuração de ganho de capital na empresa, uma vez que encerra a fiscalização sem qualquer lançamento.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou as contrarrazões de fls. 1522 a 1544, nas quais reitera as alegações já suscitadas pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento.

Em 13 de julho de 2016 o Recorrente juntou aos autos cópia de parecer dos juristas Sacha Calmon Navarro Coêlho, Misabel de Abreu Machado Derzi e Igor Mauler Santiago e, em 26 de agosto de 2016, cópia do Parecer do jurista Paulo de Barros Carvalho (fls. 1625 à 1671), sobre a discussão travada nos presentes autos. Foi dada vista dos referidos pareceres à Procuradoria da Fazenda Nacional (fls. 1622)

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio - Relatora

O recurso preenche os pressupostos legais de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço

A discussão travada nesses autos se resume à validade jurídica da alienação das ações da VIGOR pela empresa CM PARTICIPAÇÕES.

De forma muito simples, a questão posta para decisão do colegiado é definir qual a verdadeira negociação realizada: se uma alienação ações de pessoa física para uma pessoa jurídica (como quer a fiscalização) ou uma alienação de pessoa jurídica para pessoa jurídica (como alega o Recorrente).

Para facilitar a análise, faremos a seguir um quadro com a documentação relevante e sua respectiva numeração no e-processo.

	Evento	Data	Numeração no e-processo
1	Ações da VIGOR adquiridas por CAM Indústria e Comércio e R.Mansur S/A (futura UNITED Ind. Comercio)	1973	fls. 301/313
2/3	. Cisão parcial da CAM e Criação da CM com ações da VIGOR; Cisão parcial da UNITED e versão das ações da VIGOR para patrimônio da CM, que passa deter 74,69% de VIGOR	1988	fls. 624/645
4	Criação da empresa GESTIOR e transferência da participação na VIGOR por meio de cisão parcial da CM	14/02/2006	fls. 833/847
5	Criação da GOULT	20/07/2007	
6	Entrada do Recorrente (99,9%) e seu filho (0,1%) na GOULT	29/10/2007	1084/1086
7	Cisão Parcial de CM e transferência da participação da GESTIOR para GOULT	30/10/2007	939/946
8	Contrato de compra e venda entre a CM e a BERTIN a respeito da alienação de participação acionária em GESTIOR (e, consequentemente, da participação na VIGOR)	21/11/2007	1073/1083
9	Recorrente assina contrato de venda de ações de GOULT para BERTIN	25/11/2007	1028/1048
10	Instrumentos Particulares de Alteração e Consolidação do Contrato Social da Gestior Participações e	26/11/2007	997/1009

	Instrumento de retificação do contrato social da GESTIOR prevendo a retirada da GOULT.		
11	Instrumento de Ratificação e Consolidação da venda confirmando operação realizada por CM e BERTIN e instrumento de retificação do contrato social da GESTIOR prevendo a retirada da GOULT.	14/05/2009	997/1009

As operações relevantes para a compreensão da questão posta nos autos centram-se nos eventos destacados nos itens 7 a 11 da tabela acima. De acordo com a fiscalização, o contrato de compra e venda das ações da VIGOR realizado entre CM e a BERTIN em 21/11/2007, não seria válido, uma vez que, na época da venda, o controle acionário das ações da GESTIOR teria sido transferido para GOULT. Alega ainda que o contrato de compra e venda realizado entre o Recorrente e a BERTIN, datado de 25/11/2007, confirma que a operação efetivamente realizada teria sido a constante desse último contrato.

O Recorrente, por sua vez, alega que a operação efetivamente realizada foi a Venda do Controle da VIGOR para BERTIN, por meio da empresa CM (contrato de 21/11/2007), uma vez que o contrato firmado em 25/11/2007 teria sido revogado em 26/11/2007. Tal revogação teria sido ratificada, posteriormente, em 14/05/2009.

De acordo com o trabalho fiscal e a decisão recorrida, três elementos justificariam a tributação tal como prevista no lançamento:

a) simulação dos contratos que atestam a venda das ações da CM à BERTIN, uma vez que a transferência desses ativos teria sido, na realidade, feita pela pessoa física

b) ainda que os contratos não fossem simulados, eles não teriam quaisquer efeitos fiscais, uma vez que, nos termos do artigo 1.154, as alterações societárias que revogaram a cisão parcial da CM e a entrada da GOULT no quadro societário da GESTIOR não teriam sido registradas da JUCESP;

c) a verdadeira operação teria sido aquela comunicada ao CADE e a CVM, segundo a qual a venda teria sido realizada pela pessoa física.

A lide em questão centra-se na validade dos negócios jurídicos entabulados pelas partes, levando-se em consideração as provas juntadas aos autos. É o que passaremos a analisar.

1) PRELIMINARES

O Recorrente aponta nulidade do Auto de Infração por erro na identificação do sujeito passivo. A Delegacia de Julgamento se limitou a afirmar, com fundamento no art. 59 do Decreto nº 70.235/72, que não haveria que se falar em nulidade, uma vez que, sob o aspecto formal, os atos praticados no processo foram lavrados por pessoa competente (inciso I) e os despachos e decisões foram igualmente lavrados por autoridades competentes e sem preterição do direito de defesa (inciso II).

Entendo que o alegado erro na identificação do sujeito passivo se confunde com o mérito e, por isso, será juntamente com ele analisada.

Na sessão de julgamento, o Conselheiro Dilson Jatahy suscitou, de ofício, duas nulidades da decisão recorrida em razão das seguintes omissões:

a) não se pronunciou em relação ao arbitramento do custo de aquisição;

b) restou silente quanto ao ato de que as parcelas recebidas nos meses de dezembro de 2007 à dezembro de 2010 referem-se à dividendos.

A turma, por maioria, entendeu por bem rejeitar as referidas preliminares, uma vez que ambas partem do pressuposto de que a operação discutida nesses autos refere-se a uma alienação realizada pela pessoa jurídica CM. Todavia, tal premissa (alienação por pessoa jurídica) restou vencida nesse colegiado.

2) MÉRITO

2.1) DA ALIENAÇÃO REALIZADA PELA EMPRESA CM INDÚSTRIA E COMÉRCIO

Conforme exposto no extenso relatório, a fiscalização entendeu que, no caso em questão, haveria uma dissimulação da operação praticada. Isso porque, ao contrário do constante nas declarações enviadas à Receita Federal, a real operação seria aquela declarada ao público (CVM e CADE). Para respaldar a desconsideração do negócio jurídico declarado a fiscalização trouxe como prova os seguintes elementos:

a) Cópia dos atos publicados na CVM e CADE

b) O contrato obtido junto à incorporadora da BERTIN - a empresa JBS

c) O fato de que o depósito dos valores ter sido feito na conta do Recorrente

d) Os distratos que validariam as informações prestadas à Receita Federal não terem sido objeto de arquivamento perante à JUCESP.

Em contraposição às mencionadas alegações, o Recorrente traz os seguintes elementos:

a) O contrato considerado - de 25/11/2007 - teria sido revogado em 26/11/2007 pela alteração do contrato social da GESTIOR, bem como pelo instrumento de retificação do contrato social da GESTIOR prevendo a retirada da GOULT.

b) Instrumento Particular de Retificação, Ratificação, e Consolidação de Contrato de Compra e Venda de Quotas com Opção de Venda e Compra e Outras Avenças, celebrado entre o impugnante, a CM INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA e a BERTIN S/A em 14 de maio de 2009 (fls. 1320/1323), por meio do qual as partes resolvem *"tornar sem efeito o Instrumento Particular de Distrato firmado em 21/11/2007, bem como reiterar as cláusulas e condições do Contrato de Compra e Venda de Quotas com Opção de Venda e Compra e outras avenças firmado em 21/11/2007"*

b) as Declarações de Rendimento do Impugnante (fls. 1144/1154 e 1155/1163) e as Declarações de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica (fichas 38 - A), anos-calendário 2007 e 2008 da CM INDÚSTRIA E COMÉRCIO (fls.1512 à 1515) que demonstram a consistência entre as declarações prestadas pelo contribuinte e pela empresa.

c) os lançamentos contábeis constantes da contabilidade da CM que registram a venda de ações à BERTIN (razão analítico de fls. 1516/1517)

d) Os valores depositados na conta corrente do autuado, ora Recorrente, referem-se à distribuição de dividendos realizada pela CM Indústria e Comércio aos seus sócios, em face dos lucros contabilmente acumulados. Ressalta também que a distribuição dos dividendos foi devidamente registrada na declaração de rendimento dos sócios.

2.1.1. NULIDADE DO NEGÓCIO JURÍDICO

Para analisarmos a validade da venda realizada pela empresa CM do controle acionário da VIGOR para empresa BERTIN é importante verificar no negócio jurídico, tal como entabulado, se operação realizada padece de alguma das causas de nulidade dos negócios jurídicos previstas no artigo 166 e 167 do Código Civil.

Antes de analisarmos a simulação apontada no trabalho fiscal, é importante registrar que o contrato questionado não padece de qualquer dos defeitos mencionados no artigo 166. Isso porque a parte era capaz, o objeto era lícito e determinado (venda do controle acionário da VIGOR), o motivo era igualmente lícito, não possuía forma imperativa prescrita em lei e não tinha qualquer cominação de nulidade determinada em lei.

Quanto a simulação alegada no trabalho fiscal, pela análise dos autos, entendemos que esta não foi comprovada. Isso porque não há indício de ocorrência de simulação absoluta ou relativa. Com efeito, o objetivo do contrato era conferir o controle acionário da VIGOR para BERTIN. Esse controle acionário poderia se dar por meio da pessoa jurídica CM ou da pessoa física do Recorrente. O fato do recorrente ser o acionista majoritário da pessoa jurídica não retira a distinção necessária entre esta (pessoa jurídica e a pessoa do sócio).

Além disso, é importante registrar que o preço previsto para operação e o pagamento das parcelas, não foi, em momento algum, questionado no trabalho fiscal. Em outras palavras, não houve qualquer alegação de que os valores envolvidos fossem menores do que o valor real da operação. Não há que se falar, portanto, em declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira.

Outro ponto relevante é que, em nenhum momento, a fiscalização apontou qualquer indício de irregularidade ou falsidade dos livros contábeis da CM INDÚSTRIA E COMÉRCIO ou da BERTIN.

Esse último dado (regularidade dos registros contábeis) tem especial relevância porque a própria legislação do imposto de renda determina o valor probatório da contabilidade, conforme se verifica pelos artigos 923 e 924 do Regulamento do Imposto de Renda que assim dispõe:

Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto- Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, §1º);

Art. 924. Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância (grifamos)

Diante do exposto nos mencionados artigos, é possível concluir que a contabilidade, juntamente com os livros fiscais, é elemento fundamental de toda investigação fiscal. O que se verifica pela documentação trazida aos autos, bem como do relatório fiscal, é que a fiscalização apontou problema na comprovação do ágio registrado pela empresa CM INDÚSTRIA E COMÉRCIO. Todavia, não levou adiante a investigação quanto ao ágio, tendo, inclusive encerrado o trabalho fiscal junto a empresa CM INDÚSTRIA E COMÉRCIO.

A jurisprudência deste Conselho é firme em reconhecer a força probatória da contabilidade, a qual poderá se dar a favor ou contra o contribuinte. Na decisão constante do Acórdão nº 2600727, relatado pela Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, fica claro que, para desconsiderar a contabilidade como elemento de prova, a autoridade fiscal demonstrar que esta não merecia fé. Vejamos:

(...)

Vários documentos apreendidos demonstram, ainda, que a empresa Meta Organização Contábil S/C Ltda, sediada em Curitiba, também faz parte do grupo Meta, pois comprova o controle administrativo e financeiro exercido pelo Grupo sobre a referida empresa.

A fiscalização, após constatada a existência de folhas de pagamentos frias, de receitas não contabilizadas e de grande volume de tributos suprimidos, entendeu que a contabilidade das empresas do Grupo Meta não era merecedora de fé, sendo imprestável para identificação dos fatos geradores das contribuições previdenciárias o que levou ao entendimento arbitrado. (grifamos)

Nesse mesmo sentido, mencione-se a decisão proferida no Acórdão nº 205.00929, cuja ementa é a seguinte:

*Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias
PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/05/2001 a 31/07/2003
RESTITUIÇÃO DA RETENÇÃO DE 11% ESTABELECIDDA DA
LEI N.º 9.711/98*

A restituição dos valores retidos pressupõe a existência de mão de obra compatível com os serviços prestados. Quando a contabilidade não registra o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, o faturamento e o lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário. Recurso Voluntário Negado. (grifamos)

Do voto da Conselheira Liege Lacroix Thomasi destaca-se o seguinte trecho:

(...)

Também a contabilidade da empresa se mostrou eivada de vícios que a macularam, não podendo comprovar a escassa mão de obra referida pela recorrente.

Pelos dados constantes do processo, a fiscalização atestou que a contabilidade da recorrente não se prestou a fazer prova a seu favor pelas inúmeras irregularidades existentes, dentre as quais

destaca-se lançamentos contábeis equivocados (fls. 615/622) e pagamentos aos sócios em decorrência do seu trabalho, mas efetuados à título de 'lucro distribuído' antes mesmo da sua apuração.

Na análise da contabilidade de uma empresa a auditoria fiscal verifica a obediência das formalidades intrínsecas e extrínsecas determinadas pela legislação comercial, fiscal e resoluções do Conselho Federal de Contabilidade, que visam possibilitar que os usuários da contabilidade possam analisar a situação da empresa versando seus interesses e que a demonstração dos resultados seja correta para apuração dos tributos que forem previstos em lei. Os princípios contábeis que regem a contabilidade visam, justamente, que os demonstrativos reflitam a real situação da empresa no período analisado.

Assim a escrituração contábil que preenche os requisitos determinados na legislação, faz prova a favor do contribuinte, contrariamente, aquela que apresenta vícios que a tornam inidônea e os demonstrativos contábeis incorretos, não deve ser considerada.

No caso presente, a fiscalização apontou a existência de diversos equívocos contábeis que viciaram a escrita do contribuinte, não podendo fazer prova a seu favor, tendo em vista que, comprovadamente, não registrou o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço e deixou de registrar diversos itens ou contabilizou-os de maneira diverso no previsto pela boa técnica contábil ou com divergência da legislação tributária, ou que, diante dos fatos que estão descritos no relatório do indeferimento do pedido de restituição, fls. 688/691, feriu os princípios contábeis. (grifamos)

No caso dos autos, entendo que a fiscalização não se desincumbiu do ônus de demonstrar a incorreção ou erro dos lançamentos contábeis relativos à alienação realizada pela empresa CM INDÚSTRIA E COMÉRCIO. Isso porque, como já dito, a única objeção apontada em relação a escrituração foi a falta de comprovação do ágio conforme se verifica pelo trecho abaixo transcrito:

Do exposto sobre os registros nos livros citados, constata-se impossibilidade de determinar com clareza em qual momento as ações passaram a pertencer à pessoa jurídica ou pessoas jurídicas. Sabe-se, apenas, que elas foram adquiridas pelos Mansur em 1973, mas não se sabe o valor pago, o qual seria a base de tudo para o cálculo do custo contábil quando da sua alienação.

No demonstrativo de cálculo, apresentado juntamente com os livros citados, se limitou apenas a indicar o valor do ágio a partir da aquisição das ações pela CM e, a partir daí, passando a corrigi-lo, porém sem explicar como ele se originou"

Conforme se verifica, em momento algum, a fiscalização questionou a alienação efetuada pela empresa. A objeção centrava-se na ausência de comprovação do ágio,

que, certamente, poderia impactar a apuração do IRPJ da empresa, mas, de forma alguma, configura um indicativo de que a venda teria sido realizada pelo sócio.

Como já dito, a fiscalização não apontou qualquer indício de falsidade dos valores envolvidos na operação e reconheceu o pagamento do preço. É relevante também observar que a empresa CM INDÚSTRIA E COMÉRCIO decorreu da cisão parcial da empresa CAM INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA em 1988. A fiscalização não contesta a existência da mencionada empresa, existência essa, claramente demonstrada em toda documentação juntada ao trabalho fiscal.

Ademais, ainda que se desconsidere os efeitos do distrato realizado em 26/11/2005 e, por conseguinte, se considere que na data da realização da venda pela CM (21/11/2007) esta não possuía a propriedade das ações, a alienação não seria inválida. Isso porque o Código Civil, em seu artigo 1268, §1º, admite validade da chama venda a *non domino*, nestes termos:

Art. 1.268. Feita por quem não seja proprietário, a tradição não aliena a propriedade, exceto se a coisa, oferecida ao público, em leilão ou estabelecimento comercial, for transferida em circunstâncias tais que, ao adquirente de boa-fé, como a qualquer pessoa, o alienante se afigurar dono.

§ 1º Se o adquirente estiver de boa-fé e o alienante adquirir depois a propriedade, considera-se realizada a transferência desde o momento em que ocorreu a tradição. (grifamos)

Diante do mencionado dispositivo legal, verifica-se que é possível reconhecer a validade da venda a *non domino*, desde que o alienante (no caso a CM) se torne adquirente da propriedade. É exatamente o que ocorreu com o desfazimento da transferência do controle da VIGOR para GOULT. Além disso, é importante registrar que a empresa adquirente (BERTIN) participou de todas as operações societárias mencionadas nesse processo. Conforme esclarece ORLANDO GOMES:

Parece absurda a venda de coisa alheia, pois, intuitivamente, a coisa vendida deve pertencer ao vendedor. Uma vez, porém, que pelo contrato, o vendedor se obriga, tão-só, a transferir a propriedade da coisa, nada obsta que efetue a venda de bem que ainda não lhe pertence; se consegue adquiri-lo para fazer a entrega prometida, cumprirá especificamente a obrigação; caso contrário, a venda resolve-se em perdas e danos. A venda de coisa alheia não é nula, nem anulável, mas simplesmente ineficaz. (GOMES, Orlando. Contratos. 18 ed. Rio de Janeiro, Forense, 1999, p.228). (grifamos)

Nesse mesmo sentido, valiosas as lições de PONTES DE MIRANDA:

Uma vez que o contrato de compra e venda é consensual e por ele só se promete a transmissão da propriedade e da posse, ou só da posse, nada obsta a que seja objeto de tal contrato o bem alheio, isto é, o bem de propriedade, ou de posse, ou de propriedade e de posse alheias. Não há qualquer invalidade, nem ineficácia. Se o vendedor vem a prestar, por ter adquirido o bem, ou por ter encarregado o dono de prestar a propriedade e a posse ou só a propriedade ou só a posse, cumpriu o que prometeu. Se falha, inadimpliu, e há consequências do

inadimplemento. Se prestou propriedade, ou posse, em vez de prestar propriedade e posse, houve inadimplemento ruim.

A compra e venda do bem alheio é eficaz apenas entre o vendedor e o comprador. Não se pode dizer, a priori, que não tenha efeitos quanto ao terceiro, porque isso depende de outro negócio jurídico, ou situação de direito, entre o vendedor e o terceiro. O terceiro pode propor contra o vendedor as ações que lhe tocam, e talvez não tenha ações, nem pretensões, nem direitos, a despeito de ter sido o dono (MIRANDA, Pontes - "Tratado de Direito Privado, vol. 39, ed. Borsoi, 1962, §4.266, nº 3, pg. 26) (grifamos)

Dessa forma, todas as circunstâncias que precederam à realização do negócio, ou seja, todo histórico de controle das ações da VIGOR por parte da CM INDÚSTRIA E COMÉRCIO, bem como os contratos firmados pelas partes e refletidos na escrituração contábil e fiscal da empresa, permitem concluir que a venda foi feita pela pessoa jurídica da CM. Da mesma forma, não há que se falar em invalidade do negócio ainda que se conclua que, no momento da alienação, o controle da VIGOR pertencia a empresa GOULT. Isso porque, com o distrato realizado em 26/11/2007, a CM voltou a possuir o controle acionário da VIGOR, consolidando, assim, a propriedade das referidas ações.

2.2) INVALIDADE DO INSTRUMENTO DE RETIFICAÇÃO DO CONTRATO SOCIAL DA GESTIOR PREVENDO A RETIRADA DA GOULT E DO INSTRUMENTO PARTICULAR DE RETIFICAÇÃO, RATIFICAÇÃO, E CONSOLIDAÇÃO DE CONTRATO DE COMPRA E VENDA DE QUOTAS EM RAZÃO DA AUSÊNCIA DE REGISTRO NA JUCESP

Ainda que se considere válida a alienação, é importante analisar se a ausência de registro dos instrumentos societários que concluem o distrato da operação, informada à CVM e ao CADE, poderiam produzir efeitos, uma vez que não foram registrados na JUCESP. Isso porque, conforme exposto no relatório, a fiscalização entendeu que:

"Da análise das duas situações apresentadas, constata-se que:

A primeira operação, declarada à Receita Federal, refere-se à alienação efetuada pela CM Indústria e Comércio Ltda, das quotas sociais da Gestior, para Bertin S/A, ou seja, trata-se de uma operação de pessoa jurídica para pessoa jurídica.

(...)

No entanto, para que esta operação tivesse validade jurídica, as alterações contratuais que revogaram os efeitos da cisão da CM, transferindo as quotas da Gestior para a Goult, deveriam ser arquivadas e registradas na Junta Comercial do Estado de São Paulo - JUCESP, o que não ocorreu.

Vale lembrar que os atos sujeitos ao registro público somente têm validade e produzem os efeitos pertinentes a partir da sua formalização.

Vejamos o que diz o Código Civil a respeito:

Art. 1.154. O ato sujeito a registro, ressalvadas disposições especiais da lei, não pode, antes do cumprimento das respectivas

formalidades, ser oposto a terceiro, salvo prova de que este o conhecia.

Parágrafo único. O terceiro não pode alegar ignorância, desde que cumpridas as referidas formalidades.

De acordo com o dispositivo citado, o ato da revogação por meio das alterações contratuais não pode ser oposto a terceiros, incluindo entre estes, a Fazenda Nacional.

O registro mencionado no artigo 1157 do Código Civil é exigido para dar publicidade ao ato, a fim de que terceiros possam dele tomar conhecimento e, se for o caso, questioná-lo. No entanto, como bem ressalta o Recorrente, caso se comprove que terceiro teve acesso ao ato por outros meios, ele gerará todos os efeitos, ainda que não registrado. É exatamente por esse motivo, que o artigo menciona que o ato não poderá ser oposto ao terceiro, **salvo prova de que este o conhecia.**

A Receita Federal tem acesso às informações do contribuinte, em razão das diversas obrigações acessórias a que este está submetido. Sendo assim, é corriqueiro que fiscalização tenha conhecimento dos diversos atos do contribuinte ainda que não realizado o competente registro. Dessa forma, o registro das operações perante a junta é irrelevante para determinar a tributação aplicável. Tanto é assim que diversas autuações fiscais desconsideram as operações registradas na Junta, sob o argumento de que, em seu conjunto, não seriam oponíveis ao fisco.

A jurisprudência desse Conselho tem decidido, reiteradamente, que o registro na Junta Comercial é irrelevante para que o ato possua efeitos perante a fiscalização. Nesse sentido, cite-se o Acórdão 1102-001.206, de 24/09/2014, cuja ementa é a seguinte:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1989, 1990

*IRPJ. INCORPORAÇÃO. CRÉDITOS DA INCORPORADA. COMPENSAÇÃO COM DÉBITOS DA INCORPORADORA. POSSIBILIDADE. A incorporação transfere débitos e créditos da incorporada para a incorporadora, a partir do momento em que aprovada pelos sócios o ato societário. **O registro da Junta Comercial é mera formalidade que visa dar conhecimento do ato a terceiros para que estes possam questioná-lo nas hipóteses legalmente previstas. O Fisco, por exigências próprias, toma conhecimento da incorporação no momento da apresentação da declaração de encerramento da empresa. Inexigibilidade do registro para efeitos fiscais.** (grifamos)*

Merece transcrição, pela clareza com que aborda a questão, os seguintes trechos do voto do Conselheiro Relator Francisco Alexandre dos Santos Linhares:

O cerne da questão é saber se o crédito, utilizado pela Contribuinte lhe pertencia no momento da compensação' ou se era crédito de terceiro. A, 'contribuinte deliberou, assim como também deliberou a empresa incorporada, operação, de incorporação' da ,segunda pela primeira em' .15.03.2003 e o registrou na JUCEES, em 18.03.2003, antes, portanto, da extinção 'do débito tributário' pela compensação. Também não há, 'questionamento acerca do crédito utilizado. A operação;

todavia, ainda não foi registrada na JUCERJA, em virtude de exigências formais da própria JUCERJA, Não consta' oposição de credores à incorporação. A dúvida é saber se o ato societário é suficiente para fins fiscais ou se, de fato, o registro, na JUCERJA condiciona à validade da operação.

(...)

A Lei 6.404/76, aplicável subsidiariamente aos casos da espécie, tem disposição semelhante: . .

Art: 227. A incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações.

§1º A assembléia geral da companhia incorporadora. se aprovar. protocolo da operação, deverá autorizar o 'aumento de' capital a ser subscrito e realizado pela incorporada mediante versão do seu patrimônio líquido, e nomear os peritos que o avaliarão.

§ 2º A sociedade que houver de ser. incorporada, se aprovar o protocolo da operação. autorizará seus administradores a praticarem;' os atos necessários' à . incorporação. inclusive a subscrição do aumento de capital da incorporadora.

§ 3 º Aprovados .pela assembléia. geral da incorporadora o laudo de avaliação e a incorporação: extingue-se a incorporada, competindo à primeira promover o arquivamento e a publicação dos atos da incorporação.

Em ambas as normas, apresenta-se claro que a extinção da pessoa jurídica se dá no' momento da aprovação do ato societário, que deverá a posteriori, ser arquivado e publicado.

A legislação fiscal não destoa deste entendimento. A Lei.9.430/96 considera o encerramento da empresa; para fins fiscais, como 'a data do evento societário.

Confira-se:

Art.1º I" A partir do ano calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou' arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de. cada ano calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.

§1 º Nos' casos de 'incorporação, fusão ou cisão, a apuração da base de cálculo e do imposto de renda devido será efetuada na data do evento, observado o disposto no art. 21 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

§2º Na extinção da pessoa jurídica, pelo encerramento da liquidação, a apuração da base de cálculo e do imposto devido será efetuada na data desse evento.'

A lei 9.249/95, por sua vez, determina a apresentação do balanço' de encerramento da empresa sem fazer qualquer menção ao registro na Junta Comercial.

(...)

Por fim, o regulamento do imposto de renda mais uma vez fortalece a interpretação de que a extinção da pessoa jurídica incorporada se dá na data da deliberação, conforme se vê do artigo 235:

Art. 235. A pessoa jurídica que tiver parte ou todo o seu patrimônio absorvido em virtude de incorporação, fusão ou cisão deverá levantar balanço específico na data desse evento (Lei nº 9.249, de 1995, art. 21, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º, §1º).

§1º Considera-se data do evento a data da deliberação que aprovar a incorporação, fusão ou cisão.

Enfim, para fins fiscais, a data da incorporação, portanto a data em que a incorporadora assume direitos e obrigações da incorporada, é a data do evento societário que deliberou a extinção da pessoa jurídica. Não há uma só norma que condicione; a eficácia da incorporação ao registro do ato societário na junta comercial. Nesta data, a pessoa jurídica incorporadora, sucessora universal da incorporada, passa a figurar na relação obrigacional que tem como contraparte a Fazenda Nacional e, portanto, a ser titular do crédito tributário surgido quando estava em funcionamento a incorporada. Sendo titular do crédito, o crédito é seu, não de terceiros. Sendo seu o crédito (assim como são seus os débitos da incorporada), pode compensá-los com débitos seus também. Não há norma que vede a extinção do crédito por esta modalidade.

O registro; como muito bem frisado pela Contribuinte, serve para dar conhecimento a terceiros da decisão, para que estes possam opor-se ao ato societário, acaso se sintam prejudicados. No caso do Fisco, o arquivamento (é isto mesmo; mero arquivamento - Lei 8.934/94, artigo 32) é absolutamente desnecessário para que ele tome conhecimento do ocorrido e possa se opor ao ato praticado. Isso porque o próprio Fisco impôs obrigações específicas para a comunicação a ele do ato praticado. De posse da informação, pode manejar todas as ferramentas necessárias para impugnar o ato, caso seja lesivo aos seus interesses.

Nesse mesmo sentido, mencione-se as decisões constantes dos Acórdãos 1402 001142 e 1402 000 431.

Diante do exposto, não há que se falar em invalidade do distrato que reafirmou a operação originalmente efetuada (venda da CM do controle acionário da Vigor por meio da empresa GESTIOR) pelo simples fato de que tal operação não foi registrada na JUCESP.

2.3) DA OPERAÇÃO COMUNICADA AO CADE E À CVM

Finalmente, é importante analisar se a operação de venda comunicada ao CADE e a CVM, seria suficiente para desconstituir a alienação realizada pela CM INDÚSTRIA E COMÉRCIO. Isso porque mencionados atos foram uma das provas trazidas pela fiscalização para atestar a simulação da venda promovida pela CM e estabelecer a sujeição passiva na pessoa do Recorrente.

A declaração prestada pelo contribuinte junto à CVM ou ao CADE não é suficiente para, isoladamente, determinar a natureza jurídica do negócio realizado. Como bem ressalta o parecer juntado aos autos, a informação prestada à CVM não tem o condão de anular o ato efetivamente praticado, apenas sujeitaria o Diretor às sanções previstas pelo art. 11 da Lei nº 6.385/76.

Da mesma forma, a impropriedade das informações fornecidas ao CADE não tem efeito anulatório do negócio jurídico efetivamente realizado. Isso porque, de acordo como artigo 54, §4º da Lei nº 8.884/94 (que regulava a prevenção e repressão às infrações contra a ordem econômica à época dos fatos geradores), não se exigia a notificação prévia dos atos de concentração. Tais atos geravam os seus efeitos até que o CADE apreciasse a operação e então decidisse pela sua manutenção ou reversão. É importante registrar que, ainda que a operação fosse reprovada, a consequência não seria a nulidade dos atos praticados. Caberia às partes firmar novos negócios jurídicos para desconstituir os efeitos dos negócios já exteriorizados.

Além disso, mesmo que exista um pronunciamento formal da CVM definindo a natureza jurídica de determinado ato, tal pronunciamento não será vinculante quanto a sua natureza fiscal. Nesse sentido, elucidativo o exemplo da Deliberação nº 207/96 da CVM que disciplinou a natureza jurídica dos juros sobre o capital próprio, sob o enfoque do acionista, como uma participação no resultado. A pretensão dos contribuintes era de que a referida deliberação fosse vinculante o que determinaria a identificação do JCP aos dividendos. No entanto, o Ministro Mauro Campbell, ao definir a natureza jurídica do JCP no julgamento do Recurso Especial nº 1.200.492/RS (submetido à sistemática do artigo 543- C do Código de Processo de Civil de 1973), fez clara distinção dos efeitos fiscais dos eventos societários, conforme se verifica pela seguinte passagem do seu aditamento ao voto:

Desse modo, optando-se por um conceito único de JCP, sacrificam-se, necessariamente, ou os propósitos tributários da Lei 9.249/95, ou os princípios societários, protegidos pelas Deliberações CVM nº 207/96 e 683/12.

A melhor solução, portanto, é a cisão dos efeitos produzidos pelo instituto jurídico para efeitos tributários e para efeitos societários. (grifamos)

Em face do exposto, a ausência de submissão de um ato de concentração empresarial ao CADE ou sua submissão errônea não gera sua nulidade e não pode, isoladamente, ser utilizada como prova da simulação.

3) DA INAPLICABILIDADE DA MULTA DE 150%

Finalmente, ainda que se considere os atos praticados como simulados, o que, como visto, não foi comprovado, é importante analisar a qualificação da multa promovida pelo trabalho fiscal. Isso porque as divergências quanto à interpretação jurídica dos fatos não se identifica com a fraude, elemento essencial a qualificação da multa.

A respeito da impossibilidade de se equiparar a simulação às hipóteses prescritas pelos citados arts. 71, 72 e 73, destaco Acórdão nº 9101002.189, proferido pela Câmara Superior deste Conselho, nestes termos:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Ano-calendário: 2001, 2002 MULTA QUALIFICADA. Para que se possa

preencher a definição do evidente intuito de fraude que autoriza a qualificação da multa, nos termos do artigo 44, II, da Lei 9.430/1996, é imprescindível identificar a conduta praticada: se sonegação, fraude ou conluio respectivamente, arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964. A mera imputação de simulação não é suficiente para a aplicação da multa de 150%, sendo necessário comprovar o dolo, em seus aspectos subjetivo (intenção) e objetivo (prática de um ilícito). (grifamos)

No voto vencedor da decisão acima mencionada, proferido pela Conselheira Livia de Carli Germano, fica claro que a norma relativa à imputação de multa qualificada não faz menção a simulação. Vejamos:

“Ocorre que o artigo 44, II, da Lei 9.430/1996 não faz qualquer menção à simulação. Na verdade, tal dispositivo estabelece a aplicação de multa de 150 % nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n 4.502, de 30 de novembro de 1964,(...)(redação vigente à época da autuação). Ora, para que se pudesse completar a definição de "evidente intuito de fraude", que autorizaria a qualificação da multa de ofício, seria imprescindível a identificação da conduta praticada pelo contribuinte: se sonegação, fraude ou conluio respectivamente 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964.

No caso porém, não houve qualquer fundamentação neste sentido, do que se conclui que o agravamento da penalidade carece de suporte material e, por isso, não pode subsistir” (Processo nº 18471.000009/200633. 1ª Turma. Sessão de 21.01.2016)

Em face do exposto, ainda que se entenda que a fiscalização se desincumbiu do ônus de comprovar a simulação, entendo que não foi demonstrada a ocorrência de qualquer das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, motivo pelo qual, a multa aplicada deverá ser reduzida para o percentual de 75%.

4) CONCLUSÃO

Em face de todo o exposto, rejeito a preliminar e, no mérito, dou provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Júnia Roberta Gouveia Sampaio

Voto Vencedor

Conselheiro Marcio Henrique Sales Parada - Redator designado.

O caso que ora está em análise é bastante complexo, considerando as operações societárias que envolve. Assim, natural que tenha despertado um longo debate, neste Colegiado. Natural também que haja opiniões diversas sobre o assunto, tanto em sede de preliminares quanto de mérito, bem como em relação à aplicação de penalidade.

Assim, peço licença à ilustre Relatora, Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio, bem como ao nobre Conselheiro Dilson Jatahy Fonseca Neto, que expressou voto

diverso, registrado aqui em sua brilhante declaração, para divergir de suas conclusões pelas seguintes razões que passo a exprimir, buscando ser direto e sucinto.

Em relação às nulidades suscitadas pelo contribuinte em seu recurso voluntário, quais sejam: erro na identificação do sujeito passivo e erro no cálculo do tributo devido por "arbitrar" a apuração e não considerar "o custo efetivo da lei", foram rejeitadas pelo colegiado, como já apontado pela Relatora, porque só fazem sentido se fosse admitida a defesa do contribuinte de que quem efetuou a alienação que aqui se discute foi a pessoa jurídica CM e não a pessoa física Carlos Alberto Mansur. Em relação à nulidade da decisão de 1ª instância levantada de ofício pelo Conselheiro Dilson Jatahy Fonseca Neto, também foi rejeitada pelos membros do colegiado, uma vez que, considerando que a alienação deu-se pela pessoa física, não há que se falar ou se admitir que recebimentos por ele realizados decorreram de distribuição de dividendos da pessoa jurídica. Por essas razões, meu voto vencedor cinge-se às questões em que foi vencida a Relatora.

Ao analisar o recurso do contribuinte, verifico três pontos a serem tratados: I - haveria erro na identificação do sujeito passivo; II - haveria erro no cálculo do tributo (custo de aquisição das quotas alienadas), III - estaria incorreta a qualificação da multa aplicada (150%).

I - O CORRETO SUJEITO PASSIVO DA EXIGÊNCIA TRIBUTÁRIA

Para embasar meu raciocínio, colho do Relatório elaborado pela ilustre Relatora os seguintes trechos:

Em 21/11/2007 foi assinado o Contrato de Compra e Venda de Quotas com Opção de Venda e Compra e Outras Avenças. Por meio do referido contrato, a CM INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA vendeu à BERTIN S/A 56% das quotas do capital da GESTIOR PARTICIPAÇÕES LTDA (controladora da Vigor), pelo preço de R\$ 400.000.000,00, sendo R\$ 200.000.000,00 no ato da assinatura e o restante em 25 parcelas atualizadas pela SELIC.

Todavia, ao analisar os registros na Junta Comercial do Estado de São Paulo - JUCESP, o Parecer Técnico referente a Ato de Concentração da Secretaria de Acompanhamento Econômico, o Relatório do Ato de Concentração emitido pelo Conselho Administrativo de Defesa Econômica - CADE e os documentos da Comissão de Valores Mobiliários - CVM, conclui a fiscalização que a operação efetivamente realizada foi distinta da declarada ao fisco pela empresa fiscalizada.

(...)

Relata ainda a fiscalização que a GOULT foi constituída em 20/07/2007, tendo como sócios Roberto Mário Amaral de Lima Neto e Carlos David Albuquerque Braga, com capital de R\$ 100,00. Em 29/10/2007, foi registrada na JUCESP a 1ª Alteração contratual, por meio da qual foi feita a transferência de 99,9% das quotas para o Sr. Carlos Alberto Mansur e 1 quota para Carlos Mansur Filho. Na 2ª alteração contratual a Goult recebe a parcela cindida do PL da empresa fiscalizada,

constitutiva da participação societária de 99,9% que ela detinha da GESTIOR PARTICIPAÇÕES – controladora da Vigor.

O contribuinte Carlos Mansur tinha participação e controle acionário na CM INDÚSTRIA há muito tempo (veja-se registro de alteração contratual nas folhas 624 a 645). Então, decide-se alienar a VIGOR para a empresa BERTIN (mediante a alienação da GESTIOR, que era controladora da VIGOR).

Analisando-se e planejando-se tal alienação, decidiu-se que a melhor forma, ou a mais econômica ou a mais vantajosa, seria diretamente da pessoa física de Carlos Mansur à BERTIN.

Para dar ensejo a tal desiderato, constitui-se a empresa GOULT, uma empresa que não tinha outra finalidade que não viabilizar essa operação de alienação. Vejamos que no Relatório consta que ela foi criada em 20/07/2007, com um capital de R\$ 100,00. Logo depois da criação, em 29/10/2007, foi registrada na JUCESP a 1ª Alteração contratual, por meio da qual foi feita a transferência de 99,9% das quotas para o Sr. Carlos Alberto Mansur e 1 quota para Carlos Mansur Filho. Na 2ª alteração contratual a GOULT recebe a parcela cindida do PL da CM INDÚSTRIA, constitutiva da participação societária de 99,9% que ela detinha da GESTIOR PARTICIPAÇÕES – controladora da VIGOR.

Por essa narrativa, parece-me claro o "papel" da empresa GOULT, da qual Carlos Mansur detinha, repito, 99,9% das quotas.

Além da questão tributária, tem-se ainda outros campos, como o econômico, o empresarial e o do consumidor, a encaminhar a alienação pela pessoa física. Vejamos que em 27 de novembro de 2007, o jornal O Estado de São Paulo (Estadão), noticiou que *"o Grupo Bertin, segundo maior exportador de carne bovina do país, anunciou a compra do controle da Vigor, uma das líderes no mercado de produtos lácteos da região Sudeste"*.

Nessa notícia, que interessa ao mercado e a investidores, informa-se ainda que *"foram compradas 56% do total de 74,69% das ações ordinárias da Goult Participações, de propriedade de Carlos Alberto Mansur...Carlos Alberto vendeu o controle, mas continuará na gestão, dividindo as decisões com os novos controladores..."*. (disponível em <http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,frigorifico-bertin-compra-a-vigor,86375>, pesquisa realizada em 29/07/2017).

Ou seja, o "nome" de Carlos Alberto Mansur faz diferença no mercado, considerando sua expertise empresarial, e o fato de ter vendido e "continuar na gestão" representa informação relevante e com efeitos econômicos.

Além disso, tratando-se de grandes grupos empresariais, com ações negociadas em bolsa de valores, interessa também a terceiros e investidores. Logo depois dessas operações, o mesmo jornal O Estado de São Paulo noticiava em 27 de agosto de 2009 que *"depois de registrar lucro recorde no segundo trimestre do ano, a Bertin prepara finalmente sua abertura de capital..."*

A citada cisão na CM INDÚSTRIA foi formalizada em 30 de outubro de 2007 e registrada na JUCESP em 07/12/2007. A partir daí, conforme o registro público, ela não era mais a proprietária indireta da VIGOR (fl. 883 a 903).

Ademais, essa operação de alienação da VIGOR, considerando-se a necessidade de verificação de concentração econômica, *"em benefício da transparência e uniformidade de condutas"* e a defesa da concorrência e interesse do consumidor, foi analisada

pela Secretaria de Acompanhamento Econômico do Ministério da Fazenda, que emitiu Parecer Técnico em 21 de dezembro de 2007. Concluiu que em se tratando *"da compra, pela Bertin, de 56% das quotas representativas do capital social da Goult Participações Ltda, controladora indireta da Vigor"*, a recomendação era *"aprovação sem restrições"* (fls. 863 a 867).

No Relatório do CADE, que consta das fls. 868 a 870, também foi essa a operação analisada.

E se fosse outra operação, onde não existisse Goult e a CM INDÚSTRIA alienasse a VIGOR, através de suas controladas, à BERTIN, qual seria o Parecer da SAE/MF? Não se sabe. E onde estariam o interesse do consumidor, a transparência, a uniformidade e a defesa da concorrência?

É que a operação que o contribuinte quer que seja considerada para fins tributários, apenas, não é a operação que foi informada aos órgãos de controle, de interesse público e econômico e aos investidores e consumidores.

Ou seja, a ser como pretende o Recorrente, ter-se-ia uma realidade diversa, única, no campo tributário.

Ressalte-se ainda que durante os procedimentos fiscais na CM INDÚSTRIA, intimou-se a empresa JBS (fl. 952 a 988), incorporadora da adquirente BERTIN, a apresentar o Contrato de Compra relativo à aquisição das ações da VIGOR efetuada pela BERTIN e o demonstrativo de eventual ágio apurado na operação. A empresa circularizada respondeu para demonstrar o "eventual ágio" a partir da aquisição de 56% do capital da GOULT, pelo valor de R\$ 400.000.000,00. Apresentou ainda uma cópia de contrato onde Carlos Mansur e seu filho de um lado e a BERTIN de outro, acertam a venda da VIGOR, *"considerando que a GOULT é sócia controladora do capital da GESTIOR ... que por sua vez é acionista controladora da VIGOR..."*.

Destaque-se, o contrato que a JBS tinha cópia e conhecia era esse, não de uma alienação pela CM INDÚSTRIA.

E foi a partir daí que a fiscalização tomou ciência da real operação. Não foi um redirecionamento, como alega o Recorrente, porque não conseguiu apurar o valor do ágio que a CM contabilizara e que enfim fizera com que a tributação, se a alienação se desse diretamente por ela - pessoa jurídica, e não pela pessoa física de Carlos Mansur, ficasse bastante menor.

Vejamos que na operação que a Recorrente quer fazer valer perante o Fisco, a alienação dá-se pela CM à BERTIN, portanto de pessoa jurídica para pessoa jurídica e, nesse caso, o ganho de capital estaria inserido na apuração de resultados da empresa e a receita seria diminuída dos custos contábeis, incluindo nele um ágio contabilizado, o que fez com que não houvesse ganho de capital a tributar na pessoa jurídica, segundo a fiscalização.

O que se verifica é que depois de todos os efeitos, da submissão ao CADE e SAE, do registro na JUCESP, do anúncio perante terceiros, a CM resolve fazer um "distrato", uma "revogação", uma "anulação" do negócio, desde a cisão e transferência do controle da VIGOR à GOULT.

Entretanto, com reflexo apenas no campo tributário, porque nos demais os efeitos, observa-se, já estavam exauridos, inclusive com a tradição das quotas e o pagamento do preço diretamente em uma conta da pessoa física de Carlos Mansur, conforme combinado em um dos aditamentos do contrato.

Para justificar o recebimento diretamente na conta da pessoa física, o recurso diz que "*por seu turno, a CM Industria e Comércio Ltda distribuiu como dividendos aos seus sócios, face seus lucros contabilmente acumulados, a totalidade dos valores recebidos pela mencionada venda, como consta das declarações de rendimentos destes mesmos sócios controladores.*"(sublinhei)

Afigura-se uma "conta de chegada", onde a empresa CM distribui, como dividendos não tributáveis, em registro posterior à venda (DIPJ), exatamente o valor das parcelas pagas no negócio que envolveu a pessoa física, que recebeu o dinheiro, e a compradora BERTIN.

Resumi a fiscalização, em seu Termo de Verificação, que:

Diante do exposto, até o presente momento, constata-se que houve duas versões para a alienação das ações da Vigor, uma, amparada no contrato de compra e venda de 21/11/2007, informada e declarada à Receita Federal e, outra, amparada no contrato de compra e venda de 25/11/2007, informada ao público e demais órgãos governamentais, diferente daquela.

Destacou ainda que todos os atos contratuais com a inclusão da GOULT foram arquivados na JUCESP. Entretanto, todos esses atos contratuais foram pretensamente "anulados" por alterações não arquivadas na JUCESP.

Segundo Marco Aurélio Greco, ao tratar de planejamento tributário, não há uma definição do que seja um plano, mas a experiência mostra que, como regra, há algumas características que se repetem cuja constância permite afirmar existir essa figura. Em síntese, menciona a circunstância de haver um objetivo escolhido previamente à escolha dos instrumentos a serem utilizados, ou seja, um predomínio do fim sobre o meio. O plano pode se materializar numa única operação ou em um conjunto delas; no segundo caso, importante é sublinhar que ele deve ser visto como uma unidade formada por uma pluralidade de negócios, o que implica o enquadramento no tipo tributário dever ser o do negócio global (conjunto) e não de cada um separadamente. Nesse conceito, assumem importância o efeito prático e a intenção objetiva dos negócios.

O autor segue dizendo que um plano tem como características o encadeamento de etapas, explicando que entre essas: a) a posterior só existe se ocorrer a anterior (e vice versa) e b) a anterior "constrói" o pressuposto legal ou 'de fato' do cabimento e da realização da posterior.

Aponta ainda, como características de um plano, buscar no arcabouço legal existente uma estrutura formal que sirva ao objetivo visado ainda que ela seja não usual e, por vezes, até mesmo inadequada ao caso concreto, e a neutralização de efeitos indesejáveis que adviriam dos negócios celebrados se eles se mantivessem com o perfil que lhes é próprio.

Em relação a essas duas características, aponta a ocorrência de "coincidências". Conclui que nessas hipóteses, a variável "tempo", em que os fatos ocorreram, pode assumir papel relevante para aferir a natureza do negócio global e levar à sua adequada

qualificação jurídica (GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3ª ed. Dialética Editora, São Paulo: 2011, p. 125/126).

A PFN apontou em suas contra-razões várias datas que demonstram ter havido formalização de documentos ao tempo em que as operações estavam concluídas e seus efeitos já se encontravam exauridos (fls. 1522 a 1544).

O recurso diz que:

*"Registre-se, ademais, que toda a operação foi **retificada e consolidada em 14/05/2009** (fls. 1320/1323) através do Instrumento Particular de Retificação, Ratificação e Consolidação ... ou seja, em data posterior às comunicações feitas ao CADE e ao SEAD, de modo que, se as retificação e consolidação foram posteriores às comunicações, obviamente que as comunicações àqueles órgãos somente poderiam retratar a operação anterior, que deixou de existir em 14/05/2009."*
(destaques no original)

Ou seja, o recurso admite que "a operação anterior", que existiu!, só "deixou de existir em 14/05/2009", depois, portanto, que todos os efeitos, comunicações, registros, tradição e pagamento, já haviam sido realizados.

Enfim, analisando essa operação de alienação de participação societária, o que se pode concluir é que o contribuinte escolheu e planejou um caminho a seguir. Nesse caminho, existem a lei, os atos administrativos, o interesse de terceiros e a transparência perante o público. Não se pode, posteriormente, apenas para reduzir a carga tributária, "revogar" ou "anular" (e não se encontram razões ou vícios que justificassem uma anulação) ou desfazer tal operação, sem que houvesse qualquer propósito negocial, uma vez que o fim seria o mesmo, a alienação da VIGOR à BERTIN, havendo reflexo, repito, apenas na redução dos tributos a pagar.

Em conclusão, considerando-se a operação real, aquela que foi perpetrada e que, ineficazmente, pelas razões aqui expostas, se tentou alterar posteriormente, está correta a identificação do contribuinte na pessoa física de Carlos Alberto Mansur.

No recurso (fls. 1479 a 1511) o contribuinte demonstra ter perfeito conhecimento das imputações que lhe são feitas, especificando valores, infrações, enquadramento legal, percentual de multa e a razão de seu agravamento.

Alega, contudo, que a fiscalização "não intimou a CM Indústria a lhe explicar porque considerava como válido o primeiro contrato...Tivesse intimado a empresa sob fiscalização, a CM Indústria e Comércio, ter-lhe-ia apresentado o instrumento, a trazido a estes autos por ocasião da impugnação e tudo estaria esclarecido."

Registre-se que não se está deixando de analisar nenhuma alegação ou documento do Recorrente sob o argumento de preclusão. De acordo com o Decreto 70.235, de 1972, "é a impugnação da exigência, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar" que inaugura a fase litigiosa do procedimento. Então, dizer que na fase que precedeu ao lançamento a CM não foi intimada, e que naquele caso "tudo estaria esclarecido", é entender que haveria um "litígio" antes de formalizado o lançamento.

Ao contrário, após a formalização da exigência fiscal, o contribuinte autuado, a pessoa física, foi regularmente cientificado do Auto de Infração e foi-lhe ofertado o direito de impugnar e recorrer, com a apresentação de todos os documentos que lhe fossem convenientes, inclusive em relação à CM Indústria e Comércio, da qual fora sócio controlador.

Diz, adicionalmente, que houve um "arbitramento ilegal" da base de cálculo do tributo, quanto ao custo do bem envolvido na apuração do ganho de capital.

II - PORQUE HAVERIA ERRO NO CÁLCULO DO TRIBUTO, SEGUNDO O RECURSO ?

Diz o recurso que:

Olvidou que o lançamento do tributo no auto de infração não decorreu de qualquer troca de sujeito passivo ou de operação, mas sim do fato que a fiscalização desconsiderou o custo do ativo vendido, com base no custo de aquisição do mesmo, para eleger em seu lugar outro custo que arbitrou, a seu bel prazer, para o ativo.

No TVF, o cálculo do tributo, a partir do ganho de capital apurado para a pessoa física de Carlos Mansur está demonstrado com base no previsto na IN SRF nº 84, de 2001. Considerou-se o preço à vista dos 56% das quotas da GOULT, em 25/11/2007, o preço à vista dos restantes 44%, de acordo com a operação exercida em 08/09/2008, e explicou-se, a respeito dos custo de aquisição que:

Nos casos de participações societárias (ações ou quotas) de propriedade de pessoas físicas, o que deve ser considerado como custo de aquisição é o valor do patrimônio líquido da sociedade.

Acréscimos no PL da empresa investida, como reservas e lucros, por exemplo, devem ser considerados para efeito de custo de aquisição, desde que eles sejam incorporados ao capital social.

Conforme as Declarações de Imposto de Renda – PJ da Goult, relativas aos anos-calendários de 2007 e 2008, os seus Patrimônios Líquidos são, respectivamente, de R\$ 175.792.566,25 e R\$ 143.419.604,80, os quais contêm como Reserva de Reavaliação os valores de R\$ 99.220.904,22 e R\$ 97.610.258,01. **Doc. 68 e 69**

E o ganho de capital foi assim calculado:

Ano-calendário de 2007 - R\$ 41.725.655,00/R\$ 400.000.000,00 = 0,2371
Esse percentual aplicado sobre cada parcela recebida resulta no custo de cada uma delas, o qual subtraído da mesma, tem-se o ganho de capital.
O resultado pode ser obtido de outra forma: $1 - 0,2371 = 0,7629$.
Esse percentual de 0,7629 aplicado sobre cada parcela, resulta no ganho de capital de cada uma delas.
Ano-calendário de 2008 – R\$ 32.784.444,00/R\$ 436.164.719,07 = 0,0752
Aplica-se o mesmo raciocínio anterior.

Portanto, não há um "arbitramento a bel prazer", ou um cálculo que impedisse o conhecimento, compreensão e, conseqüentemente, o contraditório.

Existe um tópico do recurso intitulado: *"ii) Custo das Quotas de Capital Alienadas"*, onde se afirma que *"contra todas as evidências, a fiscalização, nestes autos, defende que a transferência ocorreu pela venda das cotas do capital da Goult pelo Sr. Carlos Alberto Mansur, e que a operação como feita e declarada pelo contribuinte consistia em fraude"*.

A seguir, fala-se da inexistência de "fraude" (que trataremos no item relativo ao agravamento da multa), da contabilização pela CM Indústria e Comércio de ágio em seus Livros contábeis e fiscais e da apuração de seu Lucro Real.

Após discorrer sobre o custo de aquisição dos ativos pela CM, em uma história iniciada em 1973, e da formação de ágio, conclui o recurso que *"fato é que o custo dos ativos alienados como declarado é o correto, a fiscalização nada conseguiu, além de levantar suspeitas infundadas..."*

Mas vejamos que o pretense "erro" ou "arbitramento ilegal" que teria sido efetuado pela fiscalização ao apurar o ganho de capital decorrente da operação em questão, na pessoa física de Carlos Mansur não é expressamente apontado ou questionado.

O que se questiona neste tópico é o mesmo que já foi debatido no anterior, que o sujeito passivo não seria Carlos Mansur mas a CM Indústria e Comércio, e, se fosse a pessoa jurídica, haveria um "outro custo", com composição de ágio, a ser considerado.

Mas, já se deixou claro aqui porque se entende que o sujeito passivo não é a CM - pessoa jurídica, e sim Carlos Mansur e, sendo assim, nada existe para ser tratado, em alegado erro de cálculo de apuração, pois o cálculo empregado está descrito e demonstrado no Termo de Verificação Fiscal, e onde está o erro, se considerar que o sujeito passivo é a pessoa física, o recurso não aponta.

III - MULTA QUALIFICADA. MANUTENÇÃO.

Existe também um tópico intitulado *"i) do indevido agravamento da multa - ausência de fraude"*.

Primeiro, a fiscalização não "tomou outro rumo" porque não conseguiu apurar o custo de aquisição dos bens alienados. Ela tomou outro rumo porque durante seu procedimento descobriu, mediante informações prestadas por terceiros, que havia uma "outra operação", que até então lhe fora ocultada. Surgiu um contrato de compra e venda em que aparecia a GOULT, que detinha as quotas da VIGOR, alienadas à BERTIN. Uma operação que a CM Indústria tentara desfazer, com atos posteriores, não registrados na JUCESP nem informados aos órgãos de controle econômico, como já se tratou aqui.

E aí, no recurso, sublinha-se novamente que a fiscalização *"não logrou opor qualquer reparo ao custo apurado e declarado pela CM na venda mencionada."* Mas, de novo, não se está considerando que foi a CM quem vendeu, mas a pessoa física, como já tratado. Então, o fato de não se contradizer o custo apurado pela CM não é a base para a qualificação ou não da multa.

No Acórdão **9202-003.128**, de 27 de março de 2014, consta que:

MULTA QUALIFICADA. MANUTENÇÃO.

A fraude se caracteriza por uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe, sempre, a intenção de causar dano à fazenda pública, num propósito de liberado de se subtrair no todo ou em parte a uma obrigação tributária. Assim, ainda que o conceito de fraude seja amplo, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à fazenda pública, onde, utilizando-se de subterfúgios, escamoteia na ocorrência do fato gerador ou retardam o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária.

Ou seja, o dolo é elemento específico da sonegação, da fraude e do conluio, que a diferenciada declaração inexata ou da falta ou pagamento a menor do tributo ou da omissão de rendimentos na declaração de ajuste anual, seja ela pelos mais variados motivos que se possa alegar. Dessa forma, o intuito doloso deve estar plenamente demonstrado (nota fiscal fria, calçada, declaração do beneficiário do pagamento de que não prestou os serviços etc), sob pena de não restarem evidenciados os ardis característicos da fraude, elementos indispensáveis para ensejar o lançamento da multa qualificada.

O intuito do contribuinte de fraudar não pode ser presumido: Compete ao fisco exhibir os fundamentos concretos que revelem a presença da conduta dolosa. Se, por um lado, cabe ao contribuinte comprovar as despesas deduzidas dos rendimentos tributáveis declarados, sob pena de serem glosados, como ocorreu no lançamento em comento, de outra banda, compete à fiscalização apresentar os elementos de prova que demonstrem a intenção do contribuinte de fraudar o fisco.

A multa qualificada não é aplicada somente quando existem nos autos documentos com fraudes materiais, como contratos e recibos falsos, notas frias etc. Decorre também da análise da conduta ou dos procedimentos adotados pelo contribuinte que emergem do processo.(...)(sublinhei)

A lei 4.502/64, art. 72, conceituou fraude como “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.”

Na lição de VENOSA:

A fraude é vício de muitas faces. Está presente em um sem número de situações na vida social e no Direito. Sua compreensão mais acessível é a de todo artifício malicioso que uma pessoa emprega com intenção de transgredir o Direito ou prejudicar interesses de terceiros. A má fé encontra guarida não só na fraude, mas também em outros vícios, como dolo, coação e simulação. (VENOSA. Silvio de Salvo, Direito Civil, 4ª ed. Parte Geral. Atlas: 2004, p. 505/506)

A multa de 150%, segundo PAULO DE BARROS CARVALHO, “é a espécie de multa que tem por conteúdo a agravação da penalidade...É aplicada quando a Administração demonstra, por elementos seguros de prova, no Auto de Infração, a existência da intenção do sujeito infrator de atuar com dolo, fraudar ou simular situação perante o

Fisco” (CARVALHO, Paulo de Barros, Curso de Direito Tributário, 21 ed. Saraiva, 2009, p. 581).

Pelo que se pode perceber, "fraude é vício de muitas faces" e na sua caracterização e para a aplicação da multa qualificada que aqui se discute, deve estar presente o dolo.

Ao final de nossa análise quanto à questão da identificação do sujeito passivo como sendo a pessoa física, dissemos que não encontramos propósito negocial no pretense "desfazimento" do negócio inicialmente perpetrado, registrado e informado, que não reduzir a carga tributária. Assim, a intenção dos agentes pareceu-nos clara.

Após exauridos os efeitos dos atos praticados, intentou-se dar forma a uma outra operação, que não teria mais efeitos econômicos, porque já analisada pelos órgãos de controle, ou efeitos perante terceiros porque já registrada (e assim ficou) na JUCESP. Também já fora divulgada a investidores e futuros compradores/adquirentes, como aconteceu com a JBS, que enfim tinha arquivado era o contrato entre os Mansur e a BERTIN.

Não é possível, assim, verificar que não tenha havido intenção de reduzir a carga tributária a ser suportada pelas pessoas envolvidas, quando se busca fazer uma "nova operação", entregando declarações ao Fisco informando-a.

Aliás, esse é outro grande argumento do recurso, de que nas declarações entregues ao Fisco, a operação informada era aquela envolvendo duas pessoas jurídicas e não a pessoa física.

Mas observamos que na DIPJ/2008, a GOULT, que tinha como sócios BERTIN S/A com 56% e Carlos Alberto Mansur com 44%, declarou-se "dona" da GESTIOR (que detinha as ações da VIGOR), no valor de R\$ 127.194.825,67. (fl. 1164 a 1185).

Na DIPJ seguinte, relativa ao ano calendário de 2008, a GOULT já informa que tinha como sócios BERTIN, com 99,99% e uma outra pessoa física, com 0,01%.

Essas declarações também foram entregues à Receita Federal. E o que está correto, afinal? E a CM também se declara em DIPJ "dona" (indireta) das ações da VIGOR? Existe uma inconsistência.

O recurso diz que:

Ora, é mais que óbvio de que houve um erro de fato no preenchimento dos documentos de fls. 989/996 e 997/999, um mero erro de digitação na data aposta nos documentos, erro este que, absolutamente, não poderia subtrair dos documentos societários a força probatória que a lei lhes atribui, muito menos alterar a verdade dos fatos.

O documento de fls. 989/996 é o "instrumento particular de re-ratificação de alteração do contrato social datada de 30.10.2007 e outras avenças". A fiscalização anotou que ele não fora registrado na JUCESP. Objetivava anular a cisão da CM, a qual tinha transferido a participação na GESTIOR para a GOULT. Ele está datado em 26/11/2007 e diz que seu objetivo era alterar um outro contrato, que só seria registrado na JUCESP em 07/12/2007.

O documento de fls. 997 a 999 é a revogação da entrada da GOULT como sócia da GESTIOR. Também não foi registrado na JUCESP, segundo anotado pela fiscalização. Tem data de 26/11/2007 e objetiva retificar uma alteração de contrato social que só seria registrada na JUCESP em 09/01/2008.

Não faz nenhum sentido que mediante instrumentos que sequer viriam a ser registrados, se alterasse, em novembro, outros instrumentos que só seriam registrados em dezembro e janeiro seguintes.

Obviamente que, elaborados posteriormente, os instrumentos foram antedatados e, data vênia, creditar isso a "erro de digitação", considerando as operações que aqui se analisam, é incrível.

Tem-se ainda o seguinte registro, no TVF, em relação à conduta do agente, em relação a registros documentais:

É importante frisar que o Contrato de Venda e Compra de Quotas e Outras Avenças, de 03/10/2008, por meio do qual CAM e CAM Filho vende as 100 quotas à Bertin S/A. pelo preço de R\$ 100,00, demonstra a clara intenção do contribuinte em não pagar o devido Imposto de Renda sobre o ganho de capital obtido, pois todas as quotas da Goult já haviam sido vendidas anteriormente, conforme o Contrato de Compra e Venda de 25/11/2007, já retratado ao longo deste Termo, o que faz desse contrato um documento inverídico, apresentado à Fiscalização da Receita Federal. **Doc.65**

Enfim, ao realizar um negócio jurídico e informar a operação de duas formas diversas, está clara a intenção do contribuinte em reduzir a carga tributária incidente sobre a alienação. Para a Receita Federal, apresentou DIPJ's com informações conflitantes, defendendo perante a fiscalização, posteriormente, aquela que mais lhe convinha; para o mercado e para a Junta Comercial, ou seja, para o público, deixou clara a real operação realizada, que o foi pela pessoa física, envolvendo a GOULT.

Informar à Receita Federal atos e negócios que enfim se reputa dissociados da realidade fática, com o intuito de reduzir a carga tributária, caracteriza enfim a "fraude" e aqui se procurou ainda demonstrar a intenção do agente, que inclusive apresentou à fiscalização documentos com datas e fatos irreais.

Entende-se, portanto, que houve sim um retardamento de recolhimento de tributos, que enfim ensejaria um não recolhimento, caso não houvesse o procedimento de ofício que aqui se analisa.

Presentes, dessa feita, os antecedentes e os conseqüentes, para a aplicação da multa qualificada.

CONCLUSÃO

Sendo assim, VOTO por **negar provimento** ao recurso, mantendo a qualificação da multa.

(assinado digitalmente)

Marcio Henrique Sales Parada.

Declaração de Voto

Conselheiro Dilson Jatahy Fonseca Neto.

Congratulo a i.Relatora pela clareza do seu relatório e pela bem fundamentada e minuciosa exposição dos fatos e da posição doutrinária adotada. Igualmente, registro os louros que merece a posição do voto que inaugurou a divergência, já verbalmente antecipado nesta sessão. Contudo, considero necessário incluir terceira posição, vez que não me filio a nenhum dos dois votos proferidos.

Preliminar:

É imperioso que esta turma, antes de adentrar no mérito, analise questão preliminar suscitada pelo Recorrente. Ainda que tenha sido ofuscada pela relevância da discussão de mérito, especificamente acerca da sujeição passiva, não pode ser olvidada: afirma o Contribuinte que houve omissão no acórdão recorrido, senão vejamos:

"Ressalta-se, desde já, que o auto de infração, contrariando o disposto no §2º do artigo 3º da Lei nº 7.713/88, considerou como custo na apuração que procedeu, um valor que houve por bem arbitrar, e não o custo efetivo de lei. Assim ainda que viesse a ser admitida a mudança arbitrária do sujeito passivo como pretendeu o auto de infração, ainda assim o mesmo estaria eivado de vício por não obedecer o preceito legal quanto ao custo do bem envolvido na apuração de ganho de capital. Sobre esta ilegalidade, aliás, não se pronunciou a decisão recorrida, preferiu ignorá-la." - fl. 1.481 (grifo no original);

Remontando à Impugnação, percebe-se que o Contribuinte efetivamente levantou a questão do arbitramento do custo de aquisição. Fê-lo não apenas no tópico em que combateu o "agravamento" (qualificação) da multa, mas também abriu todo um tópico para o tema, senão vejamos:

"A diferença apurada nestes autos não decorre deste fato, a diferença de imposto que se tenta cobrar é decorrente do fato que a fiscalização abandonou o custo apurado para a operação sem explicar o porquê, e adotou um outro custo, artificial, ao seu bel prazer, sem nenhum respaldo legal.

A lei estabelece que o custo do ativo alienado é o valor pago por ele. A fiscalização, contudo, atribuiu a venda a quem não era o proprietário do ativo, e com isto teve de dar um passo além, qual seja, o de ungir-se da liberdade de decretar o custo do ativo. Decretou este custo de forma a produzir a diferença de imposto que tenta cobrar nestes autos. Diferença, portanto, que não decorre de nenhuma manobra de qualquer um dos contribuintes presentes nestes autos que visasse disfarçar uma operação real com alguma outra que lhe fosse mais favorável." - fl. 1.310;

(...)

"Repita-se, o que houve foi que a fiscalização, percebendo a correção do lucro apurado pela pessoa jurídica, tentou tributar na pessoa física, arrumando-lhe um custo, a seu critério em substituição ao custo de lei." - fl. 1.311;

(...)

"A diferença de imposto, como também já vimos, é decorrente de dois fatores, o primeiro é negar ao contribuinte o legítimo custo da operação e o segundo em transformar dividendos, renda classificada pela lei como não tributável, em rendimento sujeito à tributação. Em ambos os casos, a pretensa diferença no imposto apurada pela fiscalização nada tem a ver com a tal fraude que os autos tentam, mas não conseguem demonstrar." - fl. 1.313;

(...)

"Não é possível, em razão de todas essas transformações, seja da empresa, seja do País, pois só neste período tiveram em curso quatro moedas diferentes, se determinar o custo de um investimento através de uma pesquisa no Registro do Comércio, como fez a fiscalização, em detrimento dos livros Diário da empresa intervenientes e dos livros LALUR.

Considerada a complexidade para o controle dos investimentos em empresas coligadas e controladas avaliadas por equivalência patrimonial fica evidente que não há como se chegar ao custo fiscal do investimento sem se fazer valor do LALUR, livro desprezado pela fiscalização, no presente caso.

(...)

Fato é que o custo dos ativos alienados como declarados é o correto, a fiscalização nada conseguiu, além de levantar suspeitas infundadas. Se encontrou um erro no custo declarado, então porque não autuou a quem de direito?

Para evidenciar o que ora se afirma, e facilitar a localização, o impugnante anexa cópias do Livro Diário e Razão onde foram apurados pela CM Indústria e Comércio os resultados da participação societária, a baixa no LALUR dos custos ali controlados (docs. anexos)..." - fl. 1.315

Por sua vez, o acórdão recorrido chegou a incluir tal argumento no relatório, na parte da impugnação - ver itens 21, 27, 30, 32, 33 e 34 do relatório do acórdão recorrido (fls. 1.453/1.454). No voto, entretanto, apenas afirmou que:

"Em relação aos cálculos do ganho de capital, o impugnante não apresenta nenhuma contestação específica." - fl. 1.466;

Pergunta-se: dessa afirmação, é possível entender que a DRJ concordou com o lançamento? que a forma como foi apurada a base de cálculo foi analisada? Não se trata de julgamento; há, pelo contrário, declaração expressa de que não se julgará a matéria.

Não se discute aqui o mérito da questão, mas apenas a nulidade por cerceamento do direito de defesa. Voltando à Impugnação, especificamente nos excertos transcritos, percebe-se que o Contribuinte foi claro em afirmar que entende que o custo de

aquisição da apuração do ganho de capital deve ser aquele mesmo calculado pela CM Indústria em sua contabilidade, senão vejamos novamente:

"A diferença apurada nestes autos não decorre deste fato, a diferença de imposto que se tenta cobrar é decorrente do fato que a fiscalização abandonou o custo apurado para a operação sem explicar o porquê, e adotou um outro custo, artificial, ao seu bel prazer, sem nenhum respaldo legal." - fl. 1.310;

(...)

"A diferença de imposto, como também já vimos, é decorrente de dois fatores, o primeiro é negar ao contribuinte o legítimo custo da operação e o segundo em transformar dividendos, renda classificada pela lei como não tributável, em rendimento sujeito à tributação. Em ambos os casos, a pretensa diferença no imposto apurada pela fiscalização nada tem a ver com a tal fraude que os autos tentam, mas não conseguem demonstrar." - fl. 1.313;

(...)

"Fato é que o custo dos ativos alienados como declarados é o correto, a fiscalização nada conseguiu, além de levantar suspeitas infundadas. Se encontrou um erro no custo declarado, então porque não autuou a quem de direito?

Para evidenciar o que ora se afirma, e facilitar a localização, o impugnante anexa cópias do Livro Diário e Razão onde foram apurados pela CM Indústria e Comércio os resultados da participação societária, a baixa no LALUR dos custos ali controlados (docs. anexos)..." - fl. 1.315

De outra banda, a Procuradoria da Fazenda Nacional também identificou a contestação dessa questão, tanto assim que discorreu sobre a matéria em suas Contrarrazões:

"Já o custo de aquisição corresponde ao valor do capital social de R\$ 74.510.099,00 (setenta e quatro milhões, quinhentos e dez mil, noventa e nove reais), dividido em 74.510.099 quotas iguais, com valor nominal de R\$ 1,00 cada, conforme constou da segunda alteração do contrato social da Goult Participações. Frise-se que, no período, não houve a incorporação de lucros ou reservas de lucro de modo a aumentar o custo de aquisição.

A metodologia de cálculo utilizada pela fiscalização não apresenta equívocos. No recurso, ao tratar do "custo das cotas de capital alienadas", o contribuinte insiste em trazer para discussão fatos que envolvem a empresa CM Indústria e Comércio. Porém, como já foi exposto acima, a verdadeira operação foi realizada pela pessoa física. Dessarte, despidendo enfrentar alegações que envolvem pessoa jurídica que não auferiu o ganho de capital." - fl. 1.544;

Enfim, a correta identificação do custo de aquisição é elemento essencial para a apuração da base de cálculo (ganho de capital) e do próprio Imposto de Renda.

A análise dessa questão poderia ter levado a DRJ a proferir decisão diametralmente oposta. Ou não. Não cabe fazer julgamento de mérito sobre a questão, em sede de preliminar. Certo é, entretanto, que a omissão cerceou o direito de defesa do Recorrente, até porque não tem noção dos argumentos que poderia ter acrescentado ao recurso sobre a matéria.

Constata-se, portanto, hipótese de omissão no acórdão recorrido, incidindo no art. 59, II, do Decreto nº 70.235/1972, cerceamento do direito de defesa.

Da segunda infração:

No ensejo da omissão acima, constata-se do auto de infração e do TVF que foram imputadas ao Contribuinte duas infrações:

"001 - GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS

OMISSÃO DE GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE AÇÕES/COTAS NÃO NEGOCIADAS EM BOLSA

Omissão de ganhos de capital obtidos na alienação de ações ou quotas, conforme Termo de Verificação Fiscal, parte integrante e indissociável deste Auto de Infração." - fl. 1.268

(...)

"002 - OMISSÃO DE RENDIMENTOS

Omissão de rendimentos apurados conforme descrita no Termo de Verificação Fiscal, parte integrante e indissociável deste Auto de Infração." - fl. 1.271;

Segundo o TVF, tratam-se dos "acréscimos sobre as parcelas", que foram tributados separadamente do ganho de capital (fl. 1.244). Em relação à segunda infração, o Contribuinte argumentou na impugnação que:

"A segunda pretensa infração, apontada no auto de infração é qualificada, singelamente, como "OMISSÃO DE RENDIMENTOS". Esta omissão teria se configurado pela não inclusão na Declaração de Rendimentos do impugnante de trinta e seis parcelas entradas na conta bancária do impugnante, nos meses de dezembro de 2.007 a dezembro de 2.010, exceto no mês de fevereiro de 2.010, totalizando a quantia de R\$ 75.376.244,47 (...)." - 1.290;

"Tais valores, também, correspondem a dividendos creditados ao impugnante e regularmente declarados em suas Declarações de Ajustes (fls. 1144 e seguintes e 1155 e seguintes)" - fl. 1.293;

Novamente, o acórdão ficou silente sobre a matéria. Dessa vez, porém, não há uma única linha discorrendo sobre a contestação, nem mesmo para afirmar que foi genérica e não merece julgamento. Imperioso ressaltar que o Contribuinte voltou a contestar a segunda infração no seu Recurso Voluntário, nos exatos termos da Impugnação (fl. 1.481).

Pois bem.

Trata-se de nova omissão no acórdão recorrido, configurando nova hipótese de cerceamento do direito de defesa.

MÉRITO:

Tendo sido vencido em relação às nulidades do acórdão recorrido, dou continuidade ao julgamento da lide.

Da Infração 001:

Chegando à questão central dessa lide, encontro-me numa situação efetivamente curiosa.

Como já foi suscitado aqui pelo patrono, foi demonstrado nos pareceres e é de conhecimento público, a Fazenda Nacional tem tendência a desconsiderar atos de reorganização social que, sem o que denominam "propósito negocial", findem por levar a estruturas que diminuem a tributação. É o caso, por exemplo, da empresa veículo utilizadas em relação ao ágio ou à alienação de ativos especificamente no tocante à apuração de ganho de capital.

Por sua vez, os Contribuinte muito se utilizaram dessa estrutura - criação de uma empresa cujo propósito é exatamente transferir um determinado ativo para outrem, operação de casa e separa etc. -, entre outros motivos, por levar a uma economia tributária.

Este e.CARF tem muitas vezes aceito essa posição apresentada pela Fazenda e afastado negócios jurídicos formalmente perfeitos ao argumento de que não têm uma "substância" subjacente. Por exemplo:

Acórdão CSRF nº 9101-002.429, de 18/08/2016:

OPERAÇÕES DE REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E LEGAIS. FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. INADMISSIBILIDADE.

Não se pode admitir, à luz dos princípios constitucionais e legais - entre eles os da função social da propriedade e do contrato e da conformidade da ordem econômica aos ditames da justiça social -, que, a prática de operações de reorganização societária, seja aceita para fins tributários, pelo só fato de que há, do ponto de vista formal, lisura per se dos atos quando analisados individualmente, ainda que sem propósito negocial.

GANHO DE CAPITAL. CONSTITUIÇÃO DE SOCIEDADE SEM PROPÓSITO NEGOCIAL. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO.

O sólido e convergente acervo probatório produzido nos autos demonstra que o contribuinte valeu-se da criação de uma sociedade, para a alienação de bens classificados em seu ativo permanente, evadindo-se da devida apuração do respectivo ganho de capital, por meio de simulação, que é reforçada pela ausência propósito negocial para sua realização.

(...)

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer o Recurso Especial do Contribuinte, vencido o

conselheiro Rafael Vidal de Araújo, que não o conheceu. E, no mérito, em negar-lhe provimento: i) por maioria de votos, quanto ao planejamento tributário abusivo, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto, Nathalia Correia Pompeu e Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado em substituição à conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio), que lhe deram provimento; e ii) por voto de qualidade, quanto à qualificação da multa, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Nathalia Correia Pompeu e Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado em substituição à conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio), que lhe deram provimento. Solicitaram apresentar declaração de voto os conselheiros Luís Flávio Neto e Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado em substituição à conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio).

No voto vencedor, o conselheiro relator esclareceu que as razões pela qual entendeu inválido o planejamento efetuado. Convém breve transcrição:

" Alegam as contribuintes, em seu recurso especial, que "não se deve perder de vista o fato de que a Constituição Federal consagrou a autonomia privada como direito fundamental, direito este consistente na aptidão conferida ao cidadão em se autorregular em suas relações privadas, desde que observados os limites de licitude e interesse coletivo constantes do ordenamento jurídico brasileiro." (e-fls.793)

*Ora, é justamente o **interesse coletivo** que deve delimitar aquela autonomia privada.*

Explica-se.

Até poucas décadas atrás, assim no Brasil, como no mundo, prevalecia o pensamento liberal, que privilegiava a liberdade econômica e a propriedade privada, em detrimento de quaisquer outros interesses sociais.

Tal pensamento, com o correr dos anos, quedou-se superado por aquele que passou a priorizar o bem-estar social.

A Constituição Federal de 1988, em vários de seus dispositivos, deixa claro esse novo posicionamento

(...)

*É, pois, o **interesse coletivo** que impede que as empresas ajam, em seus negócios particulares, como se não pertencessem a uma coletividade, a uma comunidade, a um grupo social.*

É bem verdade que, a se entender que eventual vantagem fiscal que se possa ter em razão de determinada estrutura de negócios seja impeditiva à realização do próprio negócio em si, ter-se-ia a invalidade, para fins tributários, de boa parte das incorporações, fusões e cisões que comumente ocorrem nas atividades empresariais (mas não é este o caso presente).

Isso porque é evidente que, para o emprego dessas operações de rearranjo societário, pelas empresas, são analisados, dentre outros aspectos, também o aspecto tributário.

*Porém, o que não se pode admitir, à luz dos princípios constitucionais e legais acima expostos entre eles os da função social da propriedade e do contrato e da conformidade da ordem econômica aos ditames da justiça social —, é que, para a adoção dessas operações, seja analisado, **única e exclusivamente**, o seu aspecto tributário (falta de propósito negocial).*

*Por outro lado, a adoção de operações de reorganização societária, pelas empresas, de forma a esconder, ou subtrair à incidência tributária, a verdadeira operação da qual resulta as operações, implica a consideração dessas operações como **simuladas**, com a consequente qualificação da multa de ofício aplicada.*

Isso porque, não possuindo essas operações qualquer propósito negocial, configuram-se, antes, meros artifícios jurídicos, simples truques organizacionais, objetivando burlar a tributação, ao aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas (“empresas veículo”, “interpostas pessoas”, “testas de ferro”, “laranjas”, etc.) daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem, na precisa dicção do § 1º do art. 167 do Novo Código Civil, e dessa forma, impedindo ou retardando, total ou parcialmente, o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, ou das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente (art. 71 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964).

*No presente caso, o que se verifica é que a reorganização societária procedida consubstanciou-se em operação simulada que visou, **exclusivamente**, uma indevida redução tributária sobre alienações de imóveis e florestas.*

Basta ver que a empresa Saiqui, originária de cisão da Transpinho como muito bem ressaltado na decisão da DRJ e no voto vencedor da decisão recorrida não possuía qualquer estrutura física ou mão-de-obra apta a desenvolver as atividades objeto de seu contrato social:

(...)

Além disso, os imóveis por ela (Saiqui) transacionados, e que foram, todos, recebidos de seus sócios mediante integralização de capital, foram a eles mesmos restituídos, por meio de distribuição de lucros, com a consequente descapitalização total da empresa ao final dessas operações.

*Assim, **procedente** a afirmação da Fazenda Nacional, em contrarrazões, de que, na realidade, está-se diante de uma “empresa veículo, com único intuito de diminuir a tributação sobre as operações realizadas” (e-fls. 960).*

Ou seja, em que pese a regularidade formal das operações, como a venda dos ativos foi feita de por meio de operação que

escondeu a verdadeira operação realizada, caracterizando a simulação com o objetivo exclusivo de economia tributária. A simulação, que é dolosa, no caso em questão, restou caracterizada pelo dolo específico do tipo previsto art. 44 da Lei 9.430/1996, que remete ao art. 71 da Lei n. 4.502/1964, impondo a multa qualificada."

Imprescindível, entretanto, ler a brilhante Declaração de Voto proferida também neste mesmo acórdão nº 9101-002.429, e que transcrevo alguns trechos:

"Colhe-se do clássico ensinamento de EZIO VANONI¹ que, "no direito privado, a causa é sinteticamente definida como a razão econômico-jurídica do negócio, como a finalidade a que se destina o negócio objetivamente considerado. Por outras palavras, causa é a função prática que caracteriza o negócio jurídico, em garantia da qual o direito concede a sua tutela". No caso, a causa da reorganização patrimonial ora sob julgamento consiste na segregação de parcela do patrimônio do particular para integralização de capital personalidade jurídica de entidade reconhecida pelo Direito para a exploração de atividade econômica no setor imobiliário.

A motivação de reorganizações patrimoniais dessa natureza pode ser muito variada e, diante de seu caráter íntimo, não apresenta relevância jurídica. (...)

(...)

No Brasil, o particular possui um núcleo de direitos livre de intervenções, dentro do qual está inserido o planejamento tributário¹. Mais especificadamente, essa garantia dos contribuintes decorre das liberdades econômicas asseguradas pelo Constituinte. Conforme leciona TERCIO SAMPAIO FERRAZ JÚNIOR², essas liberdades atribuem ao ser humano um espaço que não pode ser absorvido pela sociabilidade, tendo-se como reconhecida a capacidade de "reger o próprio destino, expressar a sua singularidade como indivíduo, igual entre iguais: o homem como distinto e singular entre iguais".

Não há dúvidas que o Estado, por meio da tributação, deve participar dos resultados econômicos bem sucedidos dos particulares a ele conectados. Conforme o princípio da legalidade, o legislador deve eleger, dentro de seu respectivo âmbito de competência tributária, fatos geradores que captem capacidades contributivas conforme uma dosagem adequada.

Dessa forma, ao mesmo tempo em que a Constituição Federal garante aos particulares a existência desse âmbito de liberdade, outorga ao Poder Legislativo a competência para regular e interferir em seu exercício, inclusive no que diz respeito aos planejamentos tributários. Não se trata de questão reclusa ao Direito brasileiro: geralmente, há nos ordenamentos jurídicos estrangeiros normas gerais anti avoidance rules –

¹ Nesse sentido, vide: ÁVILA, Humberto. Eficácia do Novo Código Civil na Legislação Tributária. In Grumpenmacher, Betina Treiger (coord.) Direito Tributário e o novo Código Civil São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 75-77.

² FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. Direito Constitucional: liberdade de fumar, privacidade, estado, direitos fundamentais e outros temas. – Barueri, SP : Manole, 2007, p. 196.

GAAR) ou normas específicas (specific anti avoidance rules – **SAAR)** para a reação aos planejamentos tributários não tolerados. As normas gerais de reação ao planejamento tributário se prestam a alcançar algumas ou todas as espécies tributárias, com a prescrição de critérios para a identificação do “abuso”. Já as normas específicas incluem no âmbito de incidência da norma tributária, casuisticamente, situações que a experiência tenha demonstrado serem utilizadas pelo contribuinte como substitutas não tributadas ou ainda menos onerosas e que, por decisão do legislador, devem ser submetidas àquela tributação mais onerosa.

No Brasil, diante de decisão clara do legislador brasileiro, compete à administração fiscal o papel de atribuir eficácia à intervenção estatal sobre as liberdades econômicas dos particulares, especialmente sobre o seu patrimônio. Essa intervenção, no entanto, depende prévia e clara autorização do legislador.

(...)

Há mais um esclarecimento que se mostra necessário em face do planejamento tributário sob análise: não há qualquer norma, no ordenamento jurídico brasileiro, que autorize distinguir reorganizações patrimoniais motivadas por **propósitos tributários ou extratributários**.

A adoção desse critério, à sombra da lacuna legislativa, entre muitos outros óbices que podem ser suscitados, encontra vedação no art. 108 do CTN, por ofensa à equidade e aos princípios gerais de direito público.

A título ilustrativo, suponha-se que um casal (“A”) vislumbre na reorganização patrimonial, com integralização de todos os seus imóveis em uma pessoa jurídica imobiliária, a forma de evitar longas disputas entre os herdeiros após a sua morte. Suponha-se, ainda, que o casal vizinho (“B”), que não possui filhos, decida conduzir reorganização semelhante, mas com o único motivo de usufruir do regime de tributação do lucro presumido. Suponha-se, então, que ambos os casais conduzam reorganização semelhante, passando a explorar, de fato, a atividade imobiliária por meio de suas respectivas pessoas jurídicas.

Nesse exemplo, haveria tratamento não isonômico entre os casais “A” e “B” caso, para fins de opção à sistemática do lucro presumido, fosse utilizado como critério de discriminação a existência de motivos extratributários (“propósito negocial”). Enquanto o primeiro casal (“A”) poderia gozar da opção de submeter os rendimentos com aluguel e venda de bens imóveis à tributação conforme a sistemática do lucro presumido, o casal vizinho (“B”) restaria privado dessa opção, de forma submeter rendimentos de natureza semelhante obrigatoriamente à tributação pelo lucro real.

*No entanto, **NÃO** há lei que autorize a referida discriminação com base na aferição subjetiva de motivos extratributários (“propósitos negociais”). Apenas se poderia atribuir tratamento distinto entre contribuinte que se encontram em condições semelhantes (“A” e “B”) caso o legislador houvesse prescrito tal discrimen, com o delineamento do que viriam a ser esse conceito de “propósito negocial” até hoje não delineados e desconhecidos no Direito positivo brasileiro.*

A jurisprudência do CARF tradicionalmente reconhece os efeitos jurídicos de reorganizações patrimoniais reais, isto é, que não contenham vícios de fraude, simulação ou dolo para a evasão de tributos. Vide, nesse sentido, os acórdão n. 103-23357, n. 3402-001.908, n. 3302-003.138."

(...)

*No caso, a **simulação** a que se refere o art. 149, VII, do CTN, corresponderia à “mentira” quanto à prática de um ato relevante para fins tributários. Sonega-se da Administração Fiscal a verdade dos fatos ocorridos. O ato simulado é um ato aparente, que não existe no mundo dos fatos, mas apenas de forma precária no mundo jurídico.*

Na simulação absoluta, o contribuinte buscaria construir determinado invólucro que, caso real, lhe atribuiria benefícios fiscais, embora nada exista. Na simulação relativa, a ocorrência do fato gerador de uma obrigação tributária seria ocultada pela oposição do ato simulado.

*No Direito tributário brasileiro, então, a simulação se presta à sonegação, ou seja, ao ilícito. O que se combate não é a utilização de formas anormais, atípicas, para se alcançar determinado resultado. Combate-se o ato doloso da evasão de tributos em que as partes realizam um determinado negócio jurídico, mas declaram ao fisco que outro teria sido realizado. Note-se que para se verificar a ocorrência de **simulação** não se teria relevância o efetivo propósito de uma operação, como a economia de tributos. Interessaria demonstrar que, por meio dos negócios jurídicos apresentados pelo contribuinte, foram ocultadas do Fisco as verdadeira configuração dos atos praticados pelo contribuinte.*

Nesse cenário, embora muito se discuta o assunto, o legislador complementar brasileiro sempre limitou os poderes da administração fiscal para desconsiderar atos praticados pelo contribuinte, restringindo-os para tornar inoponíveis apenas atos “simulados”. Não há a outorga, pelo legislador competente (lei complementar), para que a administração fiscal considere inoponível atos que não possam ser qualificados como “simulados”.

Isso significa que o legislador competente não considera o conceito de “simulação”, tal como prescrito pelo Direito civil, tão estreito a ponto de permitir atos que não deveriam ser tolerados, nem tão amplo a ponto de permitir arbitrariedades por parte do fisco. O legislador tributário complementar, desde a edição do CTN (anos 60) até hoje, considera suficiente que a administração fiscal reaja exclusivamente em face de atos

simulados, fraudulentos, com o dolo da evasão de tributos, reconhecendo-se a legitimidade das demais práticas (planejamento tributário).

A apurada análise da questão exige que se diferencie a simulação dos negócios jurídicos praticados da simulação da pessoa jurídica. Nesse primeiro, reconhece-se a personalidade jurídica das pessoas jurídicas envolvidas, mas evidencia-se a simulação dos negócios jurídicos praticados por estas.

Embora não descarte a priori a possibilidade de simulação da própria pessoa jurídica, parece-me trata-se de hipóteses rara. A “pessoa jurídica” é ficção criada pelo Direito para segregar-se uma personalidade jurídica dotada de direitos, inclusive patrimoniais, e apta a assumir deveres, com autonomia em relação ao seus sócios. A existência da pessoa jurídica, portanto, é questão mais de direito que de fato. Parece mais factível a ocorrência de simulação de negócios jurídicos, em que se atribuam a pessoas jurídicas existentes rendimentos que não decorram, verdadeiramente, de suas atividades.

Desse modo, no âmbito do Direito civil e, por remissão do legislador complementar, também do Direito tributário, são reais e existentes atos de transmissão de direitos que efetivamente façam com que seja alterado o titular de direitos e obrigações de um determinado acervo patrimonial. Ainda que a reorganização patrimonial possa ser verificada documentalmente, isso pode ser irrelevante para fins tributários se tais documentos contivessem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira.

Caso se simule a segregação de fontes produtoras de receitas, submetendo indevidamente parte ou todos os seus rendimentos à tributação mais branda decorrente do lucro presumido, estará sujeito ao lançamento de ofício da diferença do tributo que seria devido conforme o lucro real. Caso não seja possível a apuração do lucro real, deve ser apurado, nos termos da legislação, o lucro arbitrado. Diante de simulação, com o dolo específico da evasão de tributos, deverá, ainda, ser imposta multa qualificada.

Operações que apenas simulam a segregação de fontes produtoras de rendimentos devem ser transparentes aos olhos da fiscalização tributária: inoponível, a operação dissimulada, por transparente aos olhos do fisco, conduz a que se desvende a operação verdadeira que se procurou ocultar, à qual devem ser aplicadas as consequências tributárias correspondentes à espécie.

A aferição da simulação, contudo, parece requerer atenção distinta diante de empresas com rendimentos ativos ou passivos. No caso da reestruturação societária em que se segrega uma atividade operacional (por exemplo, produção de peças de reposição), a demonstração do efetivo exercício da atividade econômica pela entidade segregada (no exemplo, a produção das peças ou a sua terceirização). Outro exemplo emblemático consiste em uma indústria de calçados, tributada

pelo lucro real, segregar a sua atividade de distribuição e constituir oito distribuidoras de calçados, sem estrutura física ou funcionários suficientes para a realização de suas atividades típicas, passando a realizar a venda a preço de custo a essas empresas que, tributadas pelo lucro presumido, realizariam a venda a preço de mercado. A inexistência de estrutura operacional e negocial para o desempenho das atividades de distribuição de calçados, nesse segundo exemplo, pode ser determinante para evidenciar a simulação, de forma a tributar os rendimentos nas mãos da indústria, que verdadeiramente os auferiu.

Já no caso de rendimentos passivos, como aplicações financeiras, a estrutura operacional requerida para a sua condução tende a ser, por natureza, ínfima.

Suponha-se, por exemplo, que um casal com 15 imóveis constitua uma pessoa jurídica imobiliária, integralizando-os ao seu capital social. O marido seria o administrador da empresa, enquanto que a esposa cuidaria das contas a pagar e a receber. Ambos receberiam pro labore e dividendos na proporção da participação acionária. Os contratos celebrados, os encargos assumidos, as receitas recebidas, as negociações etc. realizados em nome da pessoa jurídica. Seria exigida alguma estrutura profissional sofisticada, com outros funcionários ou uma sala locada para a sua sede, a fim de que se reconheça a legítima existência dessa pessoa jurídica para fins de opção ao lucro presumido? A resposta parece ser negativa, embora o volume de negócios imobiliários realizados possa demandar aferição diferenciada.

Este Tribunal administrativo mantém longa tradição ao tratar da segregação operacional e societária de fontes produtoras, com correta intolerância a reestruturações comprovadamente simuladas, sujeitando-as, inclusive por dever funcional do agente fiscal (ato vinculado e não discricionário), às multas qualificadas. Vide, nesse sentido, acórdãos n. 103-07260 e 101-95.208.

(...)

Reside na má compreensão dessa questão aparentemente teórica um enorme perigo. Ao justificar os seus atos exclusivamente a partir de uma controvertida concepção sobre princípio da solidariedade, de forma a tornar pouco relevante a autorização de decisão clara do legislador para a intervenção no patrimônio particular (princípio da legalidade), a administração fiscal se desvia da Constituição Federal. Ao adotar-se como justificativa um suposto dever fundamental de pagar tributos, pela exploração do princípio da capacidade contributiva em uma controvertida vertente ativa (isto é, tributa-se todo aquele que apresente capacidade contributiva, com a flexibilização da legalidade), fragiliza-se gravemente, ainda, a eficácia dos princípios da segurança jurídica, da certeza do direito, de iniciativa privada, de livre concorrência e da igualdade, pois não há como prever questões fundamentais à vida social e econômica, como: O que, afinal, ostenta fato gerador dos tributos? Quem deve pagar? A tributação entre concorrentes de

mercado fica condicionada ao arbítrio de um agente fiscal na mensuração de critérios próprios para a estabilização da justiça social via tributos?

As normas constitucionais relevantes para a matéria, especialmente aquelas que asseguram o Direito à livre iniciativa, à livre concorrência, à legalidade, à segurança jurídica, à igualdade, à solidariedade e à observância da capacidade contributiva na eleição legal do fato gerador, obrigam que se reconheçam premissas fundamentais para que este julgamento seja coerente, como: (i) não se sustentam, no Brasil, teses sobre o dever fundamental de pagar tributos por todas as capacidades contributivas descobertas, já que, diferente dessa suposta “sujeição” automática e constante ao arbítrio da administração, vige com dignidade Constitucional o dever do particular contribuir com parcela de seu patrimônio sempre que incorrer no fato gerador previamente escolhido por decisão do legislador competente; ii) a norma constitucional se limita a atribuir competência ao legislador para regular a liberdade do contribuinte à realização de seus planejamentos tributários, mas não possui eficácia para legitimar, de forma imediata, a reação da Administração tributária a situações consideradas abusivas; iii) para a reação ao abuso, deve ser enunciada lei complementar de reação a planejamentos tributários realizados conforme determinado padrão não tolerado, a qual encontraria limites materiais nas normas constitucionais analisados.

O peculiar detalhismo da Constituição brasileira não chegou ao ponto de prever uma norma geral de reação a planejamentos tributários considerados abusivos, mas estabeleceu que compete ao legislador complementar regular a matéria por meio de norma geral (“GAAR”) e, ao legislador ordinário, a competência para prescrever normas específicas (“SAAR”).

(...)

Nesse cenário, retorna-se à questão: qual a competência da administração fiscal e, ainda, dos Conselheiros do CARF, para desconsiderar os efeitos jurídicos de atos praticados pelo contribuinte e que tenham como consequência a redução ou o diferimento do ônus fiscal?

A resposta parece ser clara: a administração fiscal apenas pode considerar inoponíveis atos simulados. Como não há lei que outorgue à administração fiscal a competência para a desconsideração dos efeitos jurídicos que defluiriam de atos que não possam ser qualificados como simulados, não é suficiente que a fiscalização subjetivamente repare um determinado planejamento tributário como “abusivo”.

Nos limites da competência que me foi outorgada pelo sistema jurídico vigente, portanto, cabe-me julgar como correto o lançamento nas hipóteses em que a administração fiscal tenha cumprido o seu ônus probatório de demonstrar a ocorrência de atos simulados pelo contribuinte, engendrados com o dolo de evadir tributos, o que enseja a qualificação da multa para 150%

e todas as demais consequências. Com a mesma carga mandatória, cabe-me julgar como indevida, por ilegalidade, a desconsideração de reestruturação patrimonial efetivamente levada a termo pelo contribuinte, em que não reste demonstrada a ocorrência de atos simulados, fraudulentos, com o dolo de evadir tributos." (grifos no original)

Esse acórdão da Câmara Superior não é o único a tratar da matéria. Outro curioso exemplo pode citado:

Acórdão CARF nº 2202-003.318, de 13/04/2016:

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO. SIMULAÇÃO.

A simulação existe quando a vontade declarada no negócio jurídico não se coaduna com a realidade do negócio firmado. O fato gerador decorre da identificação da realidade e dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos, e não de vontades formalmente declaradas pelas partes contratantes.

(...)

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar provimento parcial para compensar os tributos e contribuições pagos pela empresa ZMM Empreendimentos e Participações Ltda., relativos aos rendimentos reclassificados, com o imposto apurado no Auto de Infração, antes da aplicação da multa de ofício, vencidos os Conselheiros Junia Roberta Gouveia Sampaio, Martin da Silva Gesto, Dilson Jatahy Fonseca Neto e José Alfredo Duarte Filho (Suplente convocado), que deram provimento integral.

Neste, o relator esclareceu que:

"Pelo conjunto probatório constante dos autos e pelos argumentos apresentados exaustivamente no Termo de Encerramento da Ação Fiscal, parte integrante do Auto de Infração, não me resta dúvida de que ocorreu uma simulação por parte do fiscalizado, com o objetivo de se submeter a regras mais favoráveis de tributação em relação aos valores por ele recebidos da empresa FERROUS, em virtude dos serviços prestados.

(...)

O Recorrente não logrou contrapor de forma convincente os argumentos da Fiscalização, notadamente se analisarmos o conjunto das transações, sem focar em cada uma individualmente. Cada transação isolada, do ponto de vista formal, pode até ostentar legalidade, porém quando analisado o conjunto das atividades percebe-se que os atos praticados possuíam finalidade distinta daquela que parecia.

Na simulação, a declaração recíproca das partes não corresponde à vontade efetiva, pois ela se caracteriza pela divergência entre o ato aparente (realização formal) e o ato que se quer materializar (oculto). A causa da ocultação está sempre

voltada para se alcançar algum benefício que não poderia ser obtido caso se utilizasse das vias normais.

Para que não se configure simulação se torna necessário que as partes queiram praticar esses atos não apenas formalmente, mas também materialmente, porquanto na simulação os atos exteriorizados são sempre desejados pelas partes, mas apenas formalmente, pois materialmente o ato praticado é outro.

Pode ser citado outro exemplo, ainda mais recente, de julgamento no qual foi desconsiderado o planejamento tributário, especificamente da "empresa veículo" no acórdão CARF nº 1301-002.156, de cuja fundamentação extrai-se que:

"Consta do Termo de Constatação Fiscal, anexo aos autos de infração, que a recorrente era detentora de 836.074 ações ordinárias do capital social da Pisa Papel, no valor de R\$ 2.645.325,98, e o restante das ações da Pisa Papel eram detidas pela OESP Gráfica e pelas pessoas físicas do Grupo OESP. Por decisão estratégica do Grupo OESP, no ano-calendário de 2000, decidiu-se pela alienação das participações societárias detidas nas empresas Paranaprint, Pisa Papel e, indiretamente na Pisa Florestal, à Norske Skog Pisa.

Para tanto, as empresas envolvidas celebraram um contrato definindo todos os passos a serem adotados pelas partes com vistas a alcançar a transferência do controle acionário das empresas do Grupo OESP acima mencionadas, contemplando a utilização de uma holding destinada exclusivamente para esse fim, a Popescu Participações S/A. (...)

(...)

No recurso voluntário apresentado, a recorrente sustenta que os atos societários foram efetivamente realizados e gozam de plena validade jurídica. Não admite que houve simulação pois as operações pactuadas entre as partes não aparentaram direito diverso daquele que foi realmente contratado, não contém quaisquer declarações ou cláusulas não verdadeiras, assim como não causaram quaisquer prejuízos a terceiros, inclusive ao Fisco.

(...)

Analizando as provas trazidas aos autos, firmei convicção de que os atos societários praticados pela recorrente são simulados. Ao contrário do que sustenta a recorrente, os negócios jurídicos realizados, se analisados isoladamente são formalmente válidos, entretanto, da análise conjunta, extrai-se que em sua essência se prestaram a fins diversos do que os declarados, caracterizando a hipótese de simulação prevista no inciso II do art. 102 do antigo Código Civil [de 1916, vigente à época dos fatos], conforme a seguir demonstrado:

- A empresa Popescu Participações S/A, a despeito de constar no contrato social que seu objeto seria a participação em outras sociedades, na verdade, foi verdadeira empresa veículo, criada

especificamente para implementação do "planejamento tributário" engendrado.

(...)

Assim, nas operações societárias implementadas não se verifica a intenção efetiva das partes em compor uma sociedade. Certamente, a intenção dos contratantes não era aquela que aparentava ser, o que, efetivamente, caracteriza a simulação."

De outro lado, também não são poucos os julgamentos que aceitam as operações indiretas realizadas pelo contribuinte, mesmo quando muitas delas são realizadas em um mesmo dia, como se extrai dos seguintes precedentes:

Acórdão CARF nº 1201-001.618, de 10/04/2017:

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. LEGALIDADE E VERACIDADE DAS OPERAÇÕES. APROVAÇÃO DA REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA POR AUTORIDADES FISCALIZADORAS E REGULADORAS. AUSÊNCIA DE SIMULAÇÃO OU ARTIFICIALIDADE. EXISTÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL "BUSINESS PURPOSE". Oponibilidade ao FISCO.

Não pode o fisco desconsiderar operações sob entendimento de terem sido executadas de forma simulada ou artificial quando todo o conjunto das operações foi monitorado, avaliado e aprovado pelos órgãos fiscalizadores e reguladores como o BACEN, CADE e CVM.

O contribuinte não é obrigado a optar pela via onerosa do ponto de vista fiscal quando existem outras opções que se apresentam mais eficientes, desde que possuam essência alinhada com a forma adotada e possuam propósito negocial (business purpose).

A existência de "step transactions" e a execução de diversas etapas no mesmo dia, por si só, não são suficientes para viciar a operação ou negar-lhe oponibilidade ao fisco, ainda mais quando todas as possíveis opções identificadas pela autoridade fiscal também se baseiam em "step transactions" executadas num curto espaço de tempo.

(...)

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em DAR provimento ao Recurso Voluntário. A Conselheira Eva Maria Los acompanhou o Relator pelas conclusões e apresentará declaração de voto. Vencidos os Conselheiros José Carlos de Assis Guimarães, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar e Roberto Caparroz de Almeida, que negavam provimento ao Recurso Voluntário.

Ao longo do voto, o Relator esclareceu que o simples fato de que uma operação societária se deu por diversos "passos", e mesmo que estes "passos" tenham se dado em um único dia, não é suficiente para configurar como simulado o negócio. Vejamos:

"Como já dito, a fiscalização parte do racional que a Recorrente executou reorganização societária que cujas etapas vistas de forma isolada ou em conjunto, se mostraram artificiais e

desconexas com a realidade e cujo objetivo único foi o ganho fiscal representado pela não tributação de um ganho de capital que deveria ter sido tributado.

Além de questionar a natureza de cada uma etapas, a ordem em que ocorreram e os valores pelos quais foram registrados, a fiscalização propõe alternativas (devidamente corrigidas pela DRJ) para que a Associação entre Itaú e Unibanco ocorresse e, claro, o tributo tido como devido fosse pago.

Diz a fiscalização que a operacionalização de diversos atos "step transactions" num período diminuto de tempo demonstra de forma clara a artificialidade da operação.

Enxergo aqui uma contradição enorme no argumento do fiscal. Isso porque, ao mesmo tempo em que depõe contra as chamadas "step transactions", traz alternativas que também se operacionalizam através de várias etapas, ou seja, que também são "step transactions". Aliás, conforme acima demonstrado, a opção trazida pelo fiscal e pela DRJ incorporam mais "steps" que o modelo adotado pela Recorrente.

De qualquer forma, me abstraindo de qualquer preconceito, vejo no caso concreto ser plenamente justificável a adoção de uma reorganização societária baseada em diversas etapas que ocorrem quase que simultaneamente.

(...)

Os objetivos eram unir as operações dos bancos no Banco Itaú (que era uma companhia fechada) e unir os acionistas no Itaú Holding (ora Recorrente). Para alcançar tais objetivos era inevitável o cumprimento de etapas em seqüência, sendo impossível fazer isso através de um único ato.

Por outro lado, não haveria sentido que se aguardasse um tempo entre uma etapa e outra, pois, os objetivos finais que eram a união de bancos e acionistas deveria ser alcançado o mais rápido possível.

Aliás, cabe aqui uma pergunta: existe uma regra quanto ao tempo que deve transcorrer entre uma operação e outra para tornar o conjunto de atos legal? Seria uma semana, um mês, um ano?

Logicamente, não existe essa regra. O que deve ser avaliado é se o caso concreto justifica tal encadeamento simultâneo de atos societários.

(...)

Minha intenção neste tópico é discorrer sobre o direito do contribuinte de efetuar suas escolhas que, desde que legais e não artificiais ou simuladas, são válidas, ainda que isso leve à uma redução da tributação. Trata-se do direito do contribuinte de escolher o melhor caminho, não cabendo ao Fisco apontar qual seria e, menos ainda, desconsiderar as opções escolhidas pelo

contribuinte para definir uma diferente que implique em maior tributação.

Ora, parece óbvio mas o óbvio tem que ser dito: se o contribuinte tem a opção de escolher o melhor caminho, aquele que seja mais eficaz do ponto de vista fiscal, temos também que inexistir lei que obrigue o contribuinte, diante de 02 opções legais e válidas, a escolher aquela que lhe traga tributação mais severa.

Também pode ser citado:

Acórdão CARF nº 1302-001.980, de 14/09/2016:

SIMULAÇÃO. EMPRESA VEÍCULO. NEGÓCIO INDIRETO.

Não se deve confundir simulação relativa com negócio jurídico indireto, pois quando verificamos o que os autuantes denominam como "empresa veículo", nota-se perfeitamente que tal sociedade foi constituída para surtir os efeitos que lhes eram próprios e não para dissimular outros negócios jurídicos.

O fundamento central da autuação demonstrou-se frágil para justificar a desconsideração dos atos praticados, ao verificarmos que não havia obstáculos na legislação tributária para que o mesmo resultado tributário fosse obtido sem a utilização das ditas empresas veículos.

ABUSO DE DIREITO. ART. 116, PARÁGRAFO ÚNICO, CTN. INAPLICÁVEL

O parágrafo único do art. 116 do CTN é uma norma de eficácia limitada, pois só adquirirá plena eficácia a partir do momento em que for publicada a sua lei ordinária integrativa.

Se a Lei Complementar 104/01 exigiu que a lei ordinária estipulasse procedimentos específicos como condição para a aplicação da norma tributária específica sobre abuso de direito (parágrafo único do art. 116 do CTN), não há como tal condição ser dispensável para a aplicação da norma de direito privado sobre o abuso do direito (art. 187 do CC) no campo tributário.

(...)

Acordam os membros do colegiado: em rejeitar a preliminar de decadência suscitada e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, vencido o Conselheiro Marcelo Calheiros Soriano. Os Conselheiros Ana de Barros Fernandes Wipprich e Luiz Tadeu Matosinho Machado votaram pelas conclusões. Acordaram ainda, por unanimidade, em negar provimento ao recurso de ofício

Expostas as diversas posições e entendimentos, faço um breve resumo da lide:

De um lado, o Contribuinte admite que decidiu adotar a estrutura de criar uma empresa para vender o ativo diretamente na pessoa física com o propósito de gerar economia tributária. Em tese, a tributação diretamente pela pessoa física levaria a uma despesa

tributária menor, haja vista que incorre(ia) em alíquota de 15%, antes os 15% + 10% do IRPJ e 9% da CSL.

Acontece que, realizando as contas, percebeu que não haveria tributação de ganho de capital se a alienação fosse feita pela pessoa jurídica, vez que seria incorporado ao custo de aquisição um ágio. Além disso, percebeu o risco de que a estrutura - a criação de uma empresa para figurar como intermediária na alienação do ativo - fosse desconsiderada pelo Fisco ao argumento de ser abusiva. Portanto, decidiu volver sobre seus próprios passos para realizar a tributação da forma corriqueiramente aceita pela Fazenda Nacional, i.e., pela pessoa jurídica que historicamente era proprietária do ativo.

Diante da autuação, o Contribuinte passou a defender a desconsideração do negócio efetuado por meio da empresa veículo argumentando - em petição juntada após o Recurso Voluntário - que,

"Assim, à vista do entendimento em voga na seara do Direito Tributário, cristalizado, sobretudo, neste Colendo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a transferência da participação da empresa CM na empresa GESTIOR para a GOULT, bem como a operação consubstanciada no contrato de venda das quotas sociais da GOULT pelo Recorrente à BERTIN, poderiam ser maculadas pelo véu da fraude ou simulação, já que foram realizadas justamente às vésperas da concretização do negócio entabulado, dando ensejo a suspeitas de qual o real intento almejado pela súbita transferência da VIGOR em operações estruturadas, com o fim exclusivamente de obter economia tributária.

Como consabido, este Colendo CARF orienta-se justamente no sentido de retirar os véus que porventura tentam encobrir os negócios jurídicos realizados, a fim de buscar sua real essência e, por conseguinte, a tributação a que eles devem se sujeitar, o que, in casu, levaria à inexorável conclusão de que o único negócio que poderia ser considerado válido é o que fora previsto no primeiro contrato, firmado entre as empresas CM e BERTIN."
- fl. 1.562;

Em outras palavras, além de afirmar que seus atos de cisão da CM Indústria e transferência do ativo para a GOULT foram desconstituídos, argumenta que deve ser adotada a "teoria do filme", vez que historicamente o ativo pertencia à pessoa jurídica e que só foi transferido à pessoa física quando da formalização da alienação.

De outro lado, diante do vulto econômico da operação, a Fazenda Nacional iniciou sua fiscalização buscando analisar o ágio. Fosse capaz de glosá-lo, geraria ganho de capital para tributar. Acontece que não logrou fazê-lo.

Ainda assim, no âmbito de sua fiscalização, entendeu que a alienação do ativo não havia sido realizada como descrevia o Contribuinte. Ao invés de ter sido vendida diretamente pela proprietária histórica, o ativo havia sido incorporado a uma empresa e havia negócio de venda realizado diretamente pela pessoa física. Decidiu por aceitar a estrutura que sempre recusa: considerou válido um negócio elaborado por meio de empresa veículo exatamente para economizar tributação. Para complicar, acusa ocorrência de fraude ante a

apresentação de documentos que, entende, foram elaborados com o único fim de impedir à Fazenda Nacional o conhecimento do fato gerador.

Defende, no auto de infração, na DRJ e nas Contrarrazões ao Recurso Voluntário a manutenção do negócio jurídico formulado por meio de empresa veículo, argumentando que o fato de historicamente o ativo pertencer à pessoa jurídica é irrelevante e que não é possível desconsiderá-lo vez que ele se revestiu de todas as formalidades.

Quem tem razão? Faz-se necessário responder a algumas perguntas:

Em primeiro lugar, em abstrato, é válida a criação de uma pessoa jurídica com o único propósito de incorporar um ativo e, por meio dessa reestruturação societária, aliená-lo diretamente pela pessoa física ao invés da pessoa jurídica historicamente proprietária?

Em segundo lugar, em abstrato, qual o fato gerador do imposto de renda sobre o ganho de capital?

Em terceiro lugar, a forma é relevante para o direito em geral e especificamente para o caso concreto?

Em quarto lugar, no caso concreto, quem é o alienante? qual o valor da alienação?

Em quinto lugar, caso o sujeito passivo esteja corretamente identificado, a apuração da base de cálculo está correta?

1. Da utilização de empresa veículo:

Segundo o TVF, o ativo (GESTIOR) foi transferido da CM Indústria para a GOULT, empresa criada poucas semanas antes, e, subsequentemente, esta foi alienada para a BERTIN. Em outras palavras, houve utilização de "empresa veículo" (GOULT) com o único propósito de segregar o ativo e transferi-lo ao terceiro adquirente.

Se é verdade que tal estruturação societária-negocial é muitas vezes contestada pelo Fisco, não foi o caso na lide ora sob julgamento. Pelo contrário, a autoridade lançadora foi expressa em afirmar que:

"A segunda operação, declarada ao público e demais órgãos governamentais (...) é a que reputa ser verdadeira.

Nesse caso, a operação se referiu a uma alienação de quotas sociais da Goult efetuada pelas pessoas físicas Carlos Alberto Mansur e Carlos Alberto Mansur Filho, à Bertin S/A." - 1.237;

Igualmente, a DRJ afirmou que:

"Resta, portanto, perfeitamente comprovado, em face de todos os documentos acima referidos, que Carlos Alberto Mansur e Carlos Alberto Mansur Filho alienaram as quotas representativas do capital social da Goult Participações Ltda, controladora da Gestior Participações Ltda, acionista controladora da S.A Vigor, para a Bertin S.A, na forma como descrito no Contrato de Compra e Venda de Quotas com Opção de Venda e Compra e Outras Avenças firmado, em 25/11/2007 (fls. 959/969), cujos pagamentos ocorreram como apresentado

no Demonstrativo de Pagamentos (fl. 1.072), ratificado pelos extratos bancários de fls. 1.091/1.138. " - fl. 1.464;

Ainda, a Procuradoria da Fazenda Nacional, em Contrarrazões ao Recurso Voluntário, esclareceu que:

"Isso porque, em 30/10/2007, semanas antes da alienação da Vigor, houve uma cisão parcial na CM Indústria e transferência de parcela de seu patrimônio para a Goult Participações Ltda. A parcela transferida correspondia à participação societária que a CM detinha até então na Gestior Participações. A mencionada cisão foi registrada na Junta Comercial. Também foi objeto de registro a entrada da Goult no quadro societário da Gestior Participações." - fl. 1.531;

(...)

"- É de se notar, como ficou indicado em cada parágrafo acima, que todas as alterações nos Contratos Sociais da CM Indústria e Comércio Ltda, da Gestior Participações Ltda e da Goult Participações Ltda foram devidamente protocoladas e registradas na Junta Comercial do Estado de São Paulo. Tais alterações confirmam que a CM Indústria e Comércio já não tinha mais participação societária na Gestior quando houve a alienação da Vigor S/A." - fl. 1.533;

(...)

"Todos os atos e documentos acima descritos confirmam que a venda da Vigor foi realizada pelo recorrente, por meio da alienação de participação societária na Goult Participações para Bertin S/A, conforme constou do contrato de 25 de novembro de 2007. Aliás, os demonstrativos de pagamento apresentados pela JBS, ratificados por extratos bancários demonstram, também, que o contribuinte recebeu diretamente da Bertin os valores decorrentes da referida alienação. Nesse caso, como a alienação foi realizada por Carlos Alberto Mansur, correto o lançamento realizado em face da pessoa física." - fl. 1.537;

(...)

"Pelas razões expostas, está claro que a operação verdadeira e efetivamente realizada é aquela que consta do TVF: alienação realizada pela pessoa física, e não pela empresa CM Indústria e Comércio. Logo, não existe a nulidade alegada pelo recorrente, pois o sujeito passivo do lançamento foi corretamente identificado pela fiscalização." - fl. 1.542;

Tampouco o Recorrente afirma ser ilícita ou abusiva a prática. Pelo contrário, o Parecer dos Profs. Sacha Calmon e Misabel Derzi juntado pelo Contribuinte é expresso em afirmar que:

"Assim é que a primeira opção negocial cogitada pelas partes no caso em análise, isto é, a venda das ações da VIGOR pela pessoa

física do Consulente, não seria inválida, ainda que tivesse o único propósito de economia fiscal, tendo em vista que o caso seria de planejamento tributário lícito." - fl. 1.606;

Apenas, tanto na Impugnação e nos Pareceres quanto no Recurso Voluntário, afirma que não foi esse o negócio que prevaleceu no caso concerto.

Concordo com a licitude desse meio: em tese, não há qualquer ato ilícito, abusivo nem simulado na criação (ou utilização) de uma empresa veículo para a transferência de um ativo. Em muitos casos, há inclusive uma motivação (subjética) alheia à questão tributária. Contudo, essa motivação externa não é indispensável.

Em suma, constata-se que, se se entender por manter o lançamento tal como realizado - no qual os atos formais ocorreram em um prazo inferior a um mês e com utilização de uma empresa com atividade econômica exclusiva de holding -, estar-se-á reconhecendo a validade da utilização de uma empresa veículo para transferir um ativo da pessoa jurídica para a pessoa física antes de uma alienação onerosa, o que pode resultar, inclusive, em redução de tributação em outros casos.

2. Do imposto de renda sobre o ganho de capital:

Muito se discutiu, até o momento, sobre a identificação de qual o negócio jurídico de compra e venda válido. Inclusive, no seio dos pareceres, fui suscitada a questão da venda a *non domino* para demonstrar que o negócio pode ser realizado por quem não seja proprietário da coisa.

A verdade, entretanto, é que o imposto de renda sobre o ganho de capital incide, propriamente dito, sobre a alienação e não sobre o contrato de compra e venda. É o que se depreende do comando legal:

Lei nº 7.713/1988:

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei. [\(Vide Lei 8.023, de 12.4.90\)](#)

§ 1º Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

*§ 2º Integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, **DECORRENTES DE ALIENAÇÃO** de bens ou direitos de qualquer natureza, considerando-se como ganho a diferença positiva entre o valor de **TRANSMISSÃO** do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição corrigido monetariamente, observado o disposto nos arts. 15 a 22 desta Lei.*

*§ 3º Na apuração do ganho de capital serão consideradas **as operações que importem ALIENAÇÃO**, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua **AQUISIÇÃO**, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e*

venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.

Lei nº 8.981/1995 (redação vigente à época dos fatos):

*Art. 21. O ganho de capital percebido por pessoa física em decorrência da **ALIENAÇÃO** de bens e direitos de qualquer natureza sujeita-se à incidência do Imposto de Renda, à alíquota de quinze por cento. (grifei)*

Em outras palavras, o fato gerador é o auferimento de ganho de capital (rendimento) na alienação de um bem ou direito (ativo). Desnecessário discorrer, aqui, sobre a noção de "auferimento". Impende definir, por outro lado, a noção de alienação e de ganho de capital.

2.1. Alienação:

Alienação³ é, conforme EMILIO BETTI, hipótese de "ato dispositivo", pela qual alguém adquire um direito em consequência direta da perda do mesmo direito por outra pessoa⁴.

Pode se extrair da Lei nº 10.406/2002, que alienar é transmitir a propriedade⁵. Pode se dar por diversas formas, tais como a tradição (que pode ser a entrega física ou jurídica da coisa) e o registro em cartório. Registra-se que o mero negócio jurídico entre as partes não leva à transferência da propriedade,

Art. 1.267. A propriedade das coisas não se transfere pelos negócios jurídicos antes da tradição.

Ainda,

Art. 1.245. Transfere-se entre vivos a propriedade mediante o registro do título translativo no Registro de Imóveis.

§ 1º Enquanto não se registrar o título translativo, o alienante continua a ser havido como dono do imóvel.

2.1.1. Da formalidade na alienação:

A despeito da classificação em negócios formais e informais, todo negócios jurídico tem forma. Remontando à lição de EMILIO BETTI, alguns têm forma específica, porquanto a Lei a estabelece taxativamente, enquanto outros não há exigência pre-estabelecida⁶. É o que se extrai, igualmente, dos arts. 104, III, 107 e 166, IV e V do CC/2002.

³ "a·li·e·na·ção (latim alienatio, -onis) substantivo feminino (...) 2. Cessão ou transmissão de bens ou direitos. ≠ INALIENAÇÃO; a·li·e·nar (latim alieno, -are) verbo transitivo 1. Transferir para domínio alheio (por venda, troca, doação, etc.)." DICIONÁRIO PRIBERAM, voc. "alienação", disponível em: <https://www.priberam.pt/DLPO/aliena%C3%A7%C3%A3o>, acessado em 29/06/2017

⁴ E. BETTI, *Teoria generale del negozio giuridico*, 2ª ed., Napoli, Edizioni Scientifiche Italiane, 2002, p. 292.

⁵ Vide, entre outros, os arts. 307, 444, 445, 501, § único, 533, II, 576, 579, 587, 879, 1.144, 1.245, §1º, 1.267, 1.268 e 1.275 e.g.

⁶ E. BETTI, *Teoria generale del negozio giuridico*, 2ª ed., Napoli, Edizioni Scientifiche Italiane, 2002, p. 125.

A constituição de uma pessoa jurídica exige forma específica, que é a inscrição do ato constitutivo no respectivo registro, como se observa do Código Civil:

Art. 45. Começa a existência legal das pessoas jurídicas de direito privado com a inscrição do ato constitutivo no respectivo registro, precedida, quando necessário, de autorização ou aprovação do Poder Executivo, averbando-se no registro todas as alterações por que passar o ato constitutivo.

Art. 985. A sociedade adquire personalidade jurídica com a inscrição, no registro próprio e na forma da lei, dos seus atos constitutivos ([arts. 45](#) e [1.150](#)).

Art. 1.150. O empresário e a sociedade empresária vinculam-se ao Registro Público de Empresas Mercantis a cargo das Juntas Comerciais, e a sociedade simples ao Registro Civil das Pessoas Jurídicas, o qual deverá obedecer às normas fixadas para aquele registro, se a sociedade simples adotar um dos tipos de sociedade empresária.

Não se confunde, anote-se, a pessoa jurídica (que pode ser uma associação, uma fundação etc.) com a sociedade, este um contrato (art. 981 e seguintes do CC/2002). A sociedade nasce entre os sócios desde a firma do contrato social; já a pessoa jurídica, apenas com o registro. Reforça-se esse entendimento o art. 986 e seguintes, do mesmo diploma, que regula as sociedades não personificadas.

Enfim, em relação à formalidade na constituição e modificação das sociedades personificadas, é relevante ler o art. 997, I, IV e parágrafo único, art. 998, art. 999, *caput* e parágrafo único, art. 1.003, *caput* e parágrafo único, sobretudo⁷:

*Art. 1.057. Na omissão do contrato, **o sócio pode ceder sua quota, total ou parcialmente**, a quem seja sócio, independentemente de audiência dos outros, ou a estranho, se não houver oposição de titulares de mais de um quarto do capital social.*

*Parágrafo único. **A cessão terá eficácia quanto à sociedade e terceiros, inclusive para os fins do parágrafo único do art. 1.003, a partir da averbação do respectivo instrumento, subscrito pelos sócios anuentes.***

Em suma, constata-se que a alienação das cotas de uma sociedade encontra-se sujeita a formalidade específica, qual seja, a averbação da mudança do contrato social. Sem essa formalidade, o ato até pode ser existente, válido e eficaz entre as partes (o sócio e o adquirente), mas não tem eficácia em relação à sociedade e muito menos a terceiros. Trata-se de ineficácia, como diz a Lei expressamente, e não invalidade.

Em outras palavras, até a averbação, o adquirente pode inclusive imitir-se na posse (situação de fato) da coisa, passando a exercer os atos de controle e de administração econômicos da empresa. Contudo, o alienante só perderá a propriedade e o alienatário só se tornará proprietário das quotas quando da averbação.

2.2. Do momento do fato gerador:

⁷ Tratam-se das normas referentes às sociedades simples mas que têm aplicabilidade subsidiária à sociedade Ltda., nos termos dos arts. 1.052 a 1.054 do CC/2002.

Definido o conceito de alienação, bem como a sua formalidade no caso de transferência da propriedade de quotas sociais, impende retornar à legislação tributária.

Percebe-se que o fato gerador é o auferimento de rendimento, especificamente o ganho de capital identificado em qualquer tipo de alienação. Ora, só ocorre o fato gerador se houver **alienação** com apuração de ganho de capital. O negócio jurídico subjacente pouco importa para a alienação - como já foi anotado em relação ao art. 1.267 do CC/2002 -, bem como para apuração do ganho de capital a ser tributário, como se observa do art. 3º, § 3º, da Lei nº 7.713/1988, que convém repetir:

Art. 3º (omissis)

*§ 3º Na apuração do ganho de capital serão consideradas **as operações que importem ALIENACÃO, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua AQUISIÇÃO**, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.*

Nessa senda, constata-se que o fato gerador não é o negócio jurídico subjacente; não pode incidir o imposto sobre o mero contrato de compra e venda ou sobre a promessa de doação. Só há ganho de capital caso haja transferência da propriedade. Nesse sentido, por exemplo,

IMPOSTO DE RENDA. GANHO DE CAPITAL. TRIBUTAÇÃO DO COMPRADOR. IMPOSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE GANHO.

A tributação pelo Imposto de Renda sobre Ganho de Capital pressupõe a existência de ganho do contribuinte na alienação de um bem ou direito, sendo certo que tal tributação, portanto, sempre deve incidir sobre o vendedor e não sobre o comprador.

*Também **não há ganho de capital quando não existiu alienação de qualquer bem ou direito** ou quando o valor de suposta alienação não é superior ao valor de aquisição do objeto da venda em virtude de óbvia falta de preenchimento dos aspectos material e quantitativo da hipótese de incidência do tributo.*

(acórdão CARF nº 1201-001.618, de 10/04/2017)

Em suma, inexistindo alienação, não pode haver tributação.

2.3. Ganho de capital:

Ainda na identificação do fato gerador, é imperioso entender a identificação da base de cálculo. Como já afirmado, à exaustão, a alienação pode ser decorrente de diversos negócios jurídicos, gratuitos ou onerosos (e.g. a doação ou a compra e venda). O bem ou direito, em ambos os casos, terá um valor econômico. A Lei estabelece a forma de identificar esse valor do bem ou direito alienado:

Art. 19. Valor da transmissão é o preço efetivo de operação de venda ou da cessão de direitos, ressalvado o disposto no art. 20 desta Lei.

Parágrafo único. Nas operações em que o valor não se expressar em dinheiro, o valor da transmissão será arbitrado segundo o valor de mercado.

Tratando-se de imposto de renda, deve incidir sobre o "produto do capital" ou sobre o "acréscimo patrimonial". Não pode incidir sobre o próprio patrimônio, sobre o próprio capital. Logo, para apurar a base sobre a qual incide, deve-se excluir o montante tido anteriormente, i.e., o custo de aquisição. Daí, que o ganho de capital é exatamente a diferença positiva (sobra) do valor da alienação em relação ao custo de aquisição.

2.4. Da sujeição passiva:

Tendo em vista que o fato gerador é a apuração de ganho de capital na alienação de bem ou direito, denota-se que o sujeito passivo será definido exatamente pelo ato jurídico relevante: a alienação. Da própria definição de ganho de capital na alienação, na qual se busca identificar a renda pelo acréscimo patrimonial, pode-se inferir que o contribuinte será aquele que auferiu o ganho de capital, i.e., o alienante. É este quem observa um acréscimo no valor do bem, na comparação do seu valor no momento da alienação em relação ao seu valor no momento da aquisição. Esse é o entendimento mesmo nos casos de doação (art. 23, §2º, II, da Lei nº 9.532/1997), a despeito de o benefício econômico do negócio subjacente ser do alienatário e não do doador.

3. No caso concreto:

No caso concreto, como bem expôs o Prof. Paulo de Barros em seu Parecer juntado aos autos,

"Deve-se ressaltar que, indisputadamente, os documentos que dão suporte às duas formas de efetivar a operação de venda das ações de VIGOR foram produzidos e não se discute, em nenhum momento, a sua existência. Com efeito, na lida de questões societárias de grande monta, é comum que se considere diversas vias para a implementação do negócio de fundo, cada uma com sua forma jurídica correspondente, estando a decisão sobre a formatação final sujeita a uma série de ponderações negociais que identifiquem o caminho que melhor compatibilize as vantagens financeiras, empresariais, trabalhistas, tributárias e, com não menos importância, a segurança jurídica e previsibilidade quanto aos efeitos da transação. O que se põe em jogo é saber qual das formas construídas melhor se condiz com o negócio praticado à luz dos critérios jurídicos e, especialmente, em meio às demais etapas da operação, tal como factualmente registrada." - fl. 1.637 (grifei);

Efetivamente, constam nos autos, entre outros elementos:

- inúmeros contratos de compra e venda e alterações, um figurando como vendedor ora a CM ora o Recorrente, ambos distratados em algum momento;

- registros contábeis e declarações fiscais que apontam ambas as pessoas como vendedoras, especificamente o Razão Analítico da CM INDÚSTRIA (fls. 138/143),
- DIPJ/2008 "normal" da GOULT PARTICIPAÇÕES LTDA., transmitida às 17:24:29 do dia 22/12/2008, na qual consta participação na GESTIOR PARTICIPAÇÕES LTDA. o valor de R\$ 127.194.825,67 e como sócios a Bertin (56%) e o Contribuinte (44%) (fls. 1.164/1.185);
- DIPJ/2008 "incorporação" (evento em 15/12/2008) da GOULT PARTICIPAÇÕES LTDA., transmitida às 18:24:41 do dia 22/12/2008, na qual consta participação na GESTIOR sob o valor de 94.823.072,22 somada a R\$ 32.371.753,45 a título de resultado de equivalência patrimonial e como sócios a BERTIN (99%) e outra pessoa física (não o contribuinte nem seu filho) com 1% (fls. 1.186/1.212);
- DAA Retificadora do Recorrente, entregue em 16/10/2009, referente ao ano-calendário de 2008, registrando a venda de 41.725.655 quotas de sua participação na GOULT PARTICIPAÇÕES LTDA., ao custo de aquisição de R\$ 41.725.655,00, para a BERTIN S.A., em 25/11/2007, pelo mesmo valor de R\$ 41.725.655,00 (fls. 1.153/1.154)

Como, então, definir o sujeito passivo?

Despiciendo analisar todos os argumentos suscitados por ambos os lados. Convenço-me, como defendido pelos supracitados pareceres que ambos os negócios são existentes e, na medida em que se formalizaram, são aptos a gerar os respectivos efeitos.

A questão, como pormenorizei anteriormente, não é definir quem é o vendedor mas sim quem é o alienante.

Tomando sempre em consideração que a estrutura adotada pelo Contribuinte de utilizar uma empresa veículo é válida, porquanto inexistente norma jurídica proibindo-a, passo à análise dos fatos e documentos, como narrados e/ou comprovados nos autos por ambas as partes:

- **14/09/1973:** Ata de Assembleia da VIGOR registrando o Sr. Ricardo Mansur como acionista majoritário (fls. 303/305);
- **01/12/1977:** Constituição da CAM - INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA. (fls. 368/468);
- **09/12/1988:** Alteração do Contrato Social da CAM - INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA. para registrar a sua cisão com a criação da CM INDÚSTRIA LTDA. (fls. 273/276)
- **29/12/1988:** Constituição da CM INDÚSTRIA LTDA. (fl. 238 - informação dada pela CM Indústria em sua fiscalização);

- **30/12/1993:** Alteração do Contrato Social da CRM INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA. para registra a sua cisão com transferência de investimentos para a CM Indústria Ltda. (fls. 279/287);
- **30/01/1998:** Alteração do Contrato Social da CM INDÚSTRIA LTDA., registrado na JUCESP, com o registro do aumento do capital pela integralização das ações da VIGOR e da LECO (fl. 288/298);
- **13/03/1998:** Alteração do Contrato Social da CM INDÚSTRIA LTDA. registrando a integralização das ações da VIGOR e da LECO (fls. 626/636);
- **2006:** início das tratativas entre a CM e a Bertin, inclusive com a criação da Gestior (fl. ... - informação dada pelo Contribuinte em Recurso Voluntário);
- **14/02/2006:** Constituição da GESTIOR PARTICIPAÇÕES LTDA. (- informação dada pela CM Indústria em sua fiscalização);
- **28/12/2006:** Elevação do capital da GESTIOR PARTICIPAÇÕES LTDA. pela integralização das ações da VIGOR e da LECO (fl. 241 - informação dada pela CM Indústria em sua fiscalização);
- **20/07/2007:** Constituição da GOULT PARTICIPAÇÕES LTDA. por outras pessoas físicas; (fl. 213/218);
- **29/10/2007:** Alteração do Contrato Social da GOULT PARTICIPAÇÕES LTDA., registrada na JUCESP, registrando a entrada do Recorrente e a saída dos sócios originais, (fls. 219/232);
- **29/10/2007:** Alteração do Contrato Social da GESTIOR PARTICIPAÇÕES, registrado na JUCESP, pela qual o Recorrente transfere todas as suas quotas, menos uma, para a CM INDÚSTRIA (fls. 188/199);
- **29/10/2007:** Alteração do Contrato Social da GESTIOR PARTICIPAÇÕES, posterior à anterior, registrado na JUCESP, pela qual a CM Indústria sai da sociedade, transferindo para a nova Sócia GOULT todas as suas quotas (fls. 200/211 e 904/915);
- **30/10/2007:** Registro na JUCESP de cisão da CM INDÚSTRIA com transferência das quotas da GESTIOR para a GOULT (fl. 34/46), pela redução de capital da CM Indústria para a restituição de valores para o sócio quotista Carlos Mansur (fl. 240 - informação dada pela CM Indústria em sua fiscalização);
- **30/10/2007:** Alteração do Contrato Social da CM INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA., registrado na JUCESP, aprovando a cisão parcial com incorporação do acervo cindido à GOULT (fls. 883/896) com apresentação de Laudo de Avaliação (fls. 897/903), identificando como valor da parcela cindida em R\$ 162.994.143,31;

- **30/10/2007:** Alteração do Contrato Social da GOULT, registrando na JUCESP, aprovando da incorporação dos ativos cindidos da CM INDÚSTRIA (fls. 920/930);
- **21/11/2007:** Contrato de venda figurando a CM INDÚSTRIA como vendedora (fl. 145/166), registrado em 31/10/2008 em cartório de Registro de Títulos e Documentos (repetido em fls. 1.073/1.086, dessa vez entregue pela sucessora da BERTIN);
- **25/11/2007:** Alteração do Contrato Social da GOULT, registrado na JUCESP, pela qual o Contribuinte transfere à BERTIN 56% das quotas sociais (fls. 1.028/1.047);
- **26/11/2007:** Alteração do Contrato Social da GESTIOR PARTICIPAÇÕES LTDA. em função da sua venda pela CM para a BERTIN S.A. (fl. 242);
- **26/11/2007:** assinado "Instrumento Particular de Re-Ratificação de Alteração do Contrato Social [da CM Indústria] datado de 30.10.2007 e Outras Avenças" (fls. 989/996), no qual os sócios revogam a cisão parcial da CM Indústria e a consequente incorporação do patrimônio cindido à GOULT, mas ainda assim:

"3. Ainda, os sócios resolvem aprovar a redução do capital social da Sociedade no montante de R\$ 74.509.999,00 (setenta e quatro milhões, quinhentos e nove mil, novecentos e noventa e nove Reais), por considerá-lo excessivo em relação ao objeto social da Sociedade, nos termos do Artigo 1.082, inciso II, do Código Civil, passando o mesmo de R\$ 80.000.000,00 (oitenta milhões de Reais) para R\$ 5.490.001,00 (cinco milhões, quatrocentos e noventa mil, e um Reais), dividido em 5.490.001 (cinco milhões quatrocentos e noventa mil, e uma) quotas, no valor nominal de R\$ 1,00 (um Real) cada, mediante o cancelamento de quotas representativas do capital social da Sociedade de titularidade dos sócios.

4. Em virtude da redução do capital social da Sociedade mencionada no item 3 acima, aprovar a restituição do montante de R\$ 74.509.999,00 (setenta e quatro milhões, quinhentos e nove mil, novecentos e noventa e nove Reais) ao sócio quotista Carlos Alberto Mansur." - fl. 990;

- **26/11/2007:** firma de "Instrumento Particular de Retificação de Alteração do Contrato Social da GESTIOR PARTICIPAÇÕES LTDA. datada de 30.10.2007" (fls. 997/999), pelo qual revogam a entrada da GOULT nessa empresa GESTIOR, determinando que a CM INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA. retorne à situação de sócia;

- **26/11/2007:** firma de "Instrumento Particular de Alteração e Consolidação do Contrato Social da GESTIOR PARTICIPAÇÕES LTDA. datada de 30.10.2007" (fls. 1000/1.009), pelo qual registram a transferência pela CM INDÚSTRIA de 56% das quotas dessa empresa GESTIOR para a BERTIN S.A.,;
- **26/11/2007:** Firma de "Instrumento Particular de Re-Ratificação de Alteração do Contrato Social [da GOULT] datada de 25.11.2007" (fls. 1.048/1.055), pelo qual se revoga a transferência das quotas do Contribuinte para a BERTIN, retornando o Recorrente à situação de sócio com 99% das quotas (1% pertencente ao seu filho);
- **27/11/2007:** Fato Relevante publicado no Diário Oficial Empresarial (fl. 871), originalmente elaborado em 25/11/2007; registrando que a BERTIN adquiriu 56% das quotas da GOULT, e que esta era detentora de 64,69% do Capital Social da VIGOR;
- **30/11/2007:** Deferida a alteração do Contrato Social da GOULT (fl. 916/951);
- **21/12/2007:** emissão do Parecer Técnico 06735/2007 do COGCE/SEAE/MF (fls. 863/867), informando que a BERTIN adquiriu do Recorrente as ações da GOULT, sendo que esta seria controladora indireta da VIGOR por meio da GESTIOR, mas que concluiu que:

"17. As requerentes informam que a operação não resultará em qualquer concentração horizontal e/ou integração vertical entre as atividades desenvolvidas pelas postulantes. No Brasil, nenhuma das empresas controladas e ligadas à Betin (sic) atua no mesmo mercado em que a Vigor atua.

(...)

19. Diante dos fatos acima apresentados, esta Sear concluiu que a operação não é capaz de gerar prejuízos ao ambiente concorrencial brasileiro (...)." - fl. 866;

Em outras palavras, percebe-se que a análise não foi em relação à alienante, nem mesmo da estrutura utilizada para a transferência do ativo, mas sim em relação à potencialidade de prejuízos pela integração da VIGOR à BERTIN;

- **01/02/2008:** Ato de Concentração nº 08012.014331/2007-84 do CADE (fls. 858/870), que igualmente analisou a potencialidade do de prejuízo concorrencial da integração da Vigor à Bertin, mas que registrou que a transferência se deu por meio da venda pelo Recorrente das ações da GOULT, no qual ficou registrado, registrando ainda que:

"3. DATA DA NOTIFICAÇÃO

De acordo com as requerentes, a operação foi formalizada por meio do "Contrato de Compra e Venda de Quotas com Opção de Venda e Compra e outras Avenças", em apartado confidencial, assinada em 25 de novembro de 2007, sendo que a apresentação da operação aos órgãos brasileiros de defesa da concorrência deu-se em 14 de dezembro de 2007." - fl. 869;

(...)

6. PARACERES

(...)

A Secretaria de Direito Econômico-SDE/MJ (fl. 128) e a Procuradoria do CADE-ProCADE (fls. 132/138) concordaram com o teor do parecer da SEAE/MF. A ProCADE analisou, ainda, o instrumento contratual que formalizou a operação e concluiu que, no mencionado contrato, não se observam cláusulas que possam ser nocivas à concorrência." - fl. 870;

- **23/02/2008:** Republicação de Fato Relevante no Diário Oficial Empresarial (fl. 872). Trata-se de republicação do Fato Relevante publicado em 27/11/2007, em atendimento a Ofício da CVM, agregando informações referentes ao preço e à razão da aquisição do controle indireto da VIGOR, mas ratificando a informação que o negócio se formalizada pelo contrato de 25/11/2007, em decorrência de aquisição de participação da GOULT.
- **25/06/2008:** 1ª Alteração do Contrato de Venda firmado pelo Contribuinte (Carlos Mansur) em 25/11/2007, com firmas reconhecidas mas em data ilegível, alterando a conta bancária onde deveria ser feito o pagamento (fl. 970/973);
- **22/09/2008:** 2ª Alteração do Contrato de Venda firmado pelo Contribuinte (Carlos Mansur) em 25/11/2007, consolidando o exercício da Opção de Compra pela compradora, notificada aos vendedores (Carlos Mansur e Filho) em 08/09/2008, (fl. 974/978);
- **01/10/2008:** Alteração do Contrato Social da GOULT, registrado na JUCESP, pela o Contribuinte se retira da empresa, transferindo para a BERTIN suas quotas (fls. 1.056/1.058).
- **03/10/2008:** Contrato de Venda e Compra de Quotas e outras Avenças" (fls. 1.139/1.143), entre o Contribuinte e a BERTIN, tendo como objeto 100% do capital social da GOULT pelo valor de R\$ 100,00 (cem reais);
- **03/10/2008:** Alteração do Contrato Social da GOULT em relação à alteração datada de 01/10/2008, pela qual se ratifica a saída do

Contribuinte, mas se altera o valor das cotas transferidas: antes eram 32.783.443, representando 44% da empresa, agora são 99 quotas representando 99% da empresa (fls. 1.059/1.067);

- **03/10/2008:** Alteração do Contrato Social da GESTIOR PARTICIPAÇÕES LTDA., em decorrência da venda de quotas pela CM INDÚSTRIA para a BERTIN S.A. e da venda de quotas pelo Recorrente para FERNANDO BERTIN (fl. 242 - informação do contribuinte e fls. 1.027/1.027);
- **09/10/2008:** emissão do Parecer Técnico nº 06212/2008 COGCE/SEAE/MF (fls. 873/878), informando que a BERTIN consolidava o controle da GOULT PARTICIPAÇÕES LTDA. pela aquisição das 44% das cotas restantes do Recorrente, e assim o controle indireto da VIGOR, mas o qual se analisou

"13. O contrato que formaliza a presente operação data de CONFIDENCIAL e o seu valor é de, aproximadamente CONFIDENCIAL. De acordo com as Requerentes a presente notificação é resultado de uma operação realizada no Brasil, entre empresas brasileiras e com efeitos concorrenciais limitados no mercado brasileiro. Assim, informaram que a operação foi notificada apenas às autoridades antitruste brasileiras, fato ocorrido em 29 de setembro de 2008.

14. Destaca-se que, no documento que formaliza o presente Ato, Contrato de Compra e Venda de Quotas com Opção de Venda e Compra e Outras Avenças, não consta cláusula de não concorrência."
- fl. 876;

Ainda assim, percebe-se que a análise não foi em relação à alienante, nem mesmo da estrutura utilizada para a transferência do ativo, mas sim em relação à potencialidade de prejuízos pela integração da VIGOR à BERTIN;

- **14/05/2009:** 3ª Alteração do Contrato de Venda firmado pelo Contribuinte (Carlos Mansur), registrado em cartório de Registro de Títulos e Documentos em 10/06/2009, no qual acordam a extensão do prazo para o pagamento do preço (fl. 979/983);
- **14/05/2009:** firmado "Instrumento Particular de Retificação, Ratificação e Consolidação de Contrato de Compra e Venda de Quotas com Opção de Venda e Compra e Outras Avenças" (fl. 1.320/1.323): firmado pela CM INDÚSTRIA, Carlos Mansur e BERTIN, visava anular a cisão da CM, tornar sem efeito o distrato de 21/11/2007, reiterar o contrato de venda de 21/11/2007 e tornar sem efeito o contrato de 25/11/2007;

Enfim, percebe-se que há uma série de negócios jurídicos, sejam contratos de compra e venda, rescisões, revogações e alterações de Contratos Sociais, muitos dos quais parecem ser contraditórios entre si.

Isso não os torna, em abstrato, nulos nem inexistentes.

Como bem discorrido pela i.Relatora e pelos Pareceres anexos, é plenamente aceitável a venda a *non domino*, pela qual uma pessoa se compromete (contrato meramente consensual) a realizar a transferência de determinado bem ou direito a outrem. Desde que o faça - ou seja, que a propriedade passe ao adquirente, por qualquer meio - estará adimplida a obrigação. De outro lado, não satisfazendo a obrigação - por impossibilidade, e.g. -, não há nulidade nem simulação do contrato, *per si*, mas mera inadimplência que se converterá em restituição dos valores porventura pagos e em perdas e danos, se for o caso.

Nesse contexto, ressalto, é irrelevante do ponto de vista tributário as notícias publicadas a título de Fato Relevante ou de informação às autoridades antitruste. Esses atos (publicações e informações) não têm o condão de alienar as quotas, mas apenas servem de prova que esse negócio jurídico, a compra e venda firmada entre o Contribuinte e a BERTIN, era/foi válido e existente entre as partes. Tampouco são hábeis a comprovar que o negócio jurídico firmado entre a CM Indústria e a Bertin fosse inexistente ou nulo.

Nessa esteira, o negócio particular de desconstituição da cisão é válido entre as partes, como acordo em que prometem fazê-lo ou que se comprometem a não impedir o seu registro (vide arts. 219, 221 etc. do CC/2002). Contudo, não tem validade em relação à sociedade (que continua cindida) e em relação a terceiros (inclusive o fisco) enquanto não for averbado.

Portanto, entendo que a alienação das quotas se deu do Contribuinte, Carlos Mansur, para a BERTIN, porque era ele o proprietário das quotas ao tempo da transferência. Consequentemente, é ele o sujeito passivo do imposto sobre a renda incidente sobre o ganho de capital.

4. Da apuração do ganho de capital - do custo de aquisição:

Tendo em vista que o valor da alienação dos bens não foi questionado em qualquer momento, seja pelo Fisco seja pelo Contribuinte, impossível enfrentar esse ponto. O mesmo não pode ser dito em relação ao custo de aquisição que, conforme já explorado nas preliminares, foi objeto de expressa impugnação e recurso voluntário, sendo tratado também pelas Contrarrazões oferecidas pela Fazenda Nacional.

Estabelece a Lei 7.713/1991 que:

Art. 16. O custo de aquisição dos bens e direitos será o preço ou valor pago, e, na ausência deste, conforme o caso:

(...)

§ 2º O custo de aquisição de títulos e valores mobiliários, de quotas de capital e dos bens fungíveis será a média ponderada dos custos unitários, por espécie, desses bens.

In casu, o Contribuinte adquiriu as quotas da GOULT, inicialmente, pelo valor de R\$ 99,00, como se depreende da 1ª Alteração Contratual dessa empresa, datada de 29/10/2007 (fls. 219/232). Posteriormente, quando da cisão da CM INDÚSTRIA, recebeu a título de retirada o valor de R\$ 74.509.999,00, consubstanciadas nas quotas da GESTIOR que foram incorporadas à GOULT, com o respectivo aumento do capital desta de R\$ 100,00 para R\$ 74.510.099,00, como se depreende das informações prestadas pela CM INDÚSTRIA, pela

alteração dos Contratos Sociais das empresas envolvidas (fls. 34/46, 200/211, 240, 883/896, 897/903 e 920/930), e ainda pela DAA do contribuinte (fls. 1.153/1.154).

Efetivamente, esse foi o mesmo valor apurado pela autoridade lançadora:

"A respeito do custo de aquisição cabem as seguintes explicações:

Nos casos de participações societárias (ações ou quotas) de propriedade de pessoas físicas, o que deve ser considerado como custo de aquisição é o valor do patrimônio líquido da sociedade.

Acréscimos no PL da empresa investida, como reservas e lucros, por exemplo, devem ser considerados para efeito de custo de aquisição, desde que eles sejam incorporados ao capital social.

Conforme as Declarações de Imposto de Renda - PJ da Goult, relativas aos anos-calendários de 2007 e 2008, os seus Patrimônios Líquidos são, respectivamente, de R\$ 175.792.566,25 e R\$ 143.419.604,80, os quais contêm como Reserva de Reavaliação os valores de R\$ 99.220.904,22 e R\$ 97.610.258,01. Doc. 68 e 69

Em 2007 há lucros acumulados de R\$ 2.061.563,03 e, em 2008, Prejuízos de R\$ 28.700.752,21.

Como se observa, os lucros não foram incorporados ao capital social e a Reserva de Reavaliação não está amparada pela mesma isenção dos lucros, razão pela qual consideramos apenas o valor do capital social de R\$ 74.510.099,00, equivalentes a 74.510.099 quotas." (fl. 1.241/1.242);

Ora, se o próprio Contribuinte declarou ter que adquirido as quotas de Goult por R\$ 100,00 e, posteriormente, acrescentou a esse o valor das quotas da Gestior, recebidas da CM Indústria por R\$ 74.510.099,00, então está correto o custo de aquisição utilizado pela autoridade lançadora, posto que foi por esse valor que o ativo havia sido incorporado ao seu patrimônio. Razão pela qual entendo que não assiste razão ao recurso nesse ponto.

Da segunda infração:

A identificação da sujeição passiva ganhou tamanho relevo que sombreou os demais pontos que da defesa do contribuinte ser enfrentados. Nem por isso podem ser olvidados. Passo à análise, portanto, do Recurso em relação à segunda infração.

O TVF esclareceu que,

"Os acréscimos sobre as parcelas foram tributados em separado do ganho de capital, conforme esclarece o art. 19, §3º da IN SRF nº 94/2001, combinado com o Parecer Normativo nº 1, de 24/09/2002." - fl. 1.245

Em outras palavras, entendeu a autoridade lançadora que, tendo sido pago em conjunto com o valor das parcelas do preço um "acréscimo", tal montante "extra" não poderia ser tributado como ganho de capital, devendo ser apurado pelo ajuste anual.

Efetivamente, os juros podem ter natureza remuneratória ou indenizatória (juros de mora). Em qualquer das hipóteses, não se configuram pagamento do preço da coisa

vendida, propriamente dita, mas sim compensação pela indisponibilidade dos recursos durante certo prazo. Nesse sentido, correta a tributação em separado desses valores, pelo ajuste anual, se se entenderem tributáveis.

Já o Contribuinte afirmou que esses valores são, na verdade, dividendos e que também foram devidamente declarados na sua DAA como tal. Depreende-se, portanto, que defende serem isentos, bem como afirma que não os omitiu.

Percebe-se, portanto, que o julgamento dessa infração 002 depende intrinsecamente da definição em relação à causa pela qual os valores foram depositados na conta do Contribuinte. Em outras palavras, compreendendo-se que os recursos identificados na infração 001 são, efetivamente, pagamento de preço, como quer a Fazenda Nacional, então esses valores identificados na infração 002, pagos em conjunto, são, efetivamente, "acréscimos" - vez que não fazem parte do preço acordado -, não são isentos e devem ser tributados pelo ajuste anual (não afirmou o Contribuinte, em momento algum que esses acréscimos poderiam ser juros de mora; por outro lado, depreende-se dos contratos que os pagamento parcelados seriam acrescido de 50% da Taxa Selic à época do adimplemento, logo é compreensível que fossem correção monetária/juros remuneratórios). Se, por outro lado, se compreender que os valores apontados na infração 001 são efetivamente dividendos, não há razão para dar natureza distinta a esses recursos identificados na infração 002.

Diferentemente do que sustentam a defesa e os ilustríssimos Pareceristas, *data maxima venia*, compreendo que o negócio jurídico que melhor fundamenta a alienação - realizada na prática tendo a BERTIN como adquirente e o Recorrente como alienante - é a compra e venda celebrada diretamente pelo Contribuinte. Efetivamente, constata-se, dos autos, que após a celebração do contrato de 21/11/2007 - ainda que o documento tenha sido revogado - ele, pessoa física, ainda firmou três alterações ao longo dos anos de 2008 e 2009 em relação a esse mesmo contrato. Mais, era ele o legítimo proprietário da coisa à época da alienação e, sem dúvidas, estava amparado em um contrato de venda que justificava a transferência.

Qual o negócio jurídico entre o Contribuinte e a CM INDÚSTRIA, entretanto, que justificava a alienação pelo Contribuinte diretamente para a BERTIN à época desse ato? De um lado, poderíamos argumentar pela dação em pagamento (vez que devia à CM INDÚSTRIA a devolução das quotas, conforme o contrato particular não formalizado); pagamento por terceiro, pagamento com sub-rogação ou doação, também são cogitáveis exemplo. Contudo, não há argumentação nesse sentido, portanto seriam meras elucubrações.

Noutra senda, mais convence como causa da alienação o contrato firmado em 25/11/2007, figurando o alienante como vendedor. Esse contrato só foi "tornado sem efeitos" em 14/05/2009 (fls. 1.320/1.323). Acontece que a maior parte dos seus efeitos já haviam sido observados: a alienação da coisa já havia ocorrido em 25/11/2007 (fl. 1.028/1.047). Ora, adimplida a obrigação, o contrato já surtiu seus efeitos. O Contrato de 14/05/2009 tem, portanto, objeto em tese possível mas com efeitos impossíveis, haja vista que o fato que busca impedir já ocorreu e já se exauriu. Poder-se-ia falar em recompra (nova venda), o que não é o objetivo do contrato de 2009 nem pode ser depreendido dos seus termos, já que ratificam a aquisição do ativo pela BERTIN.

Soma-se, apenas como elementos complementares mas de forma alguma essenciais ou suficientes: além das alterações do contrato de compra e venda subsequentes à sua revogação, o próprio contribuinte declarou em sua DAA, entregue em 16/10/2009, ter efetuado alienação de ativos para a BERTIN. Ora, ainda que se aceitasse o "sem efeito" de 2009,

o documento firmado em 25/11/2007 vinculava as partes e justificou a declaração pelo Contribuinte ao Fisco do fato dessa forma em outubro de 2009.

Logo, se era válida ao tempo da alienação a venda pelo próprio alienante, é compreensível que os pagamentos efetuados em sua conta se referiam aos preço e, consequentemente, os acessórios a juros, razão pela qual não se pode reformar o lançamento nesse ponto.

Da multa qualificada:

Em relação à multa qualificada, não observo simulação nos distratos, nas alterações não registradas e demais documentos apresentados. Pelo contrário, como vastamente defendido, tratam-se de negócios jurídicos existentes e válidos, apenas ineficazes, seja por não terem adimplido suas formalidades, seja porque os efeitos que buscavam surtir eram impossível pelo exaurimento do seu objeto. Portanto, inexistente simulação, mas apenas mais uma forma pela qual o negócio foi cogitado, não vejo como manter a multa qualificada.

Dispositivo:

Diante de tudo quanto exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a qualificação da multa de ofício.

(assinado digitalmente)

Dilson Jatahy Fonseca Neto